

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch ABG Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Tegetthoffstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 6. April 2018 betreffend Umsatzsteuer 10.2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Oktober 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Umsatzsteuer für Oktober 2017 mit 95.082,8 €.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde von der belangten Behörde (FA) im Jahr 2017 einer Umsatzsteuersonderprüfung (USO) betreffend den Zeitraum Oktober 2017 bis November 2017 unterzogen. Mit Bescheiden vom 6.4.2018 wurde die Umsatzsteuer für Oktober 2017 (10/2017) mit 109.582,80 € anstelle des erklärten Vorsteuerüberhanges von - 6.754,71 € bzw. für November 2017 (11/2017) mit einem Vorsteuerüberhang -12.211,73 € festgesetzt.

Unter Tz 3 der Niederschrift/des Berichts vom 29.3.2018 begründete das FA wie folgt:

*Im November 2017 wurde eine Rechnung über den Verkauf eines LKWs an die ukrainische Firma ***3*** gelegt und als steuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt. Erworben wurde dieser LKW im Oktober von dem deutschen Unternehmen ***1*** Nutzfahrzeuge GmbH um 72.500 Euro. Das deutsche Unternehmen behandelte die Lieferung als steuerfreie ig. Lieferung nach § 4 Nr. 1b UStG. Die Rechnung beinhaltet zum einen die österreichische UID Nummer des Leistungsempfängers, zum anderen wurde der Firma ***1*** vom Geschäftsführer der*

****Bf1*** ***Gf*** eine Gelangensbestätigung vorgelegt, wonach die Ware nach Österreich verbracht wird. Laut Sachverhaltsdarstellung des GF Herrn ***Gf***, übermittelt per Mail am 31.01.2018, wurde der LKW jedoch direkt von Deutschland in die Ukraine verbracht. Gem. § 3 Abs. 7 UStG wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. In diesem Fall ist der Ort der Lieferung Deutschland. Aufgrund der Angabe der österreichischen UID Nummer wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich verwirklicht, für welchen kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, da die Warenbewegung nicht nach Österreich erfolgte. Weist die ***Bf1*** die ordnungsgemäße Besteuerung in Deutschland nach, kann die Erwerbsteuer in Österreich abgezogen werden. Der Ankauf des LKWs wurde bis dato nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb in die UVA aufgenommen. Die Erwerbsteuer in Höhe von 14.500 Euro ist somit ohne Vorsteuerabzug festzusetzen.*

Unter Tz 4 Anzahlungen des Berichts wird wörtlich wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

*Im Prüfungszeitraum wurden insgesamt 1.350.000 Euro an Anzahlungen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen in der Kennzahl 011 erfasst. Beahlt wurden davon 800.000 Euro von der britischen ***2***, sowie 550.000 Euro von der tschechischen ***5***. Die Grundlage für die Überweisung der Anzahlungen bilden zwei idente Verträge mit den beiden Unternehmen, wonach sich diese verpflichten, eine gewisse Anzahl an Skipässen von der ***Ort*** Bergbahnen GmbH zu erwerben.*

*In den Verträgen ist unter Punkt 1.2 Vertragsgegenstand Folgendes angeführt: "Unter den Skipässen versteht man PREPAYD Ski Pass Cards mit dem Recht auf Benutzung der Bergbahnen des Verkäufers." Auf Nachfrage, warum die Anzahlungen nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, wurde vom Unternehmen in der Mail vom 15.02.2018 bekanntgegeben, dass dies nicht möglich war, da das gesamte Ausmaß und die Zusammensetzung der vorausbezahlten Leistungen noch nicht bekannt waren und alle Leistungen der Gruppe unterschiedliche Steuersätze aufweisen (Liftkarten, Rodelverleih, Unterkunft, Verpflegung). Festzuhalten ist, dass von der ***Ort*** Bergbahnen GmbH keine Unterkunfts- und Verpflegungsdienstleistungen erbracht werden können, da sämtliche im Eigentum der GmbH stehenden Gebäude verpachtet sind oder für den Eigenbedarf genutzt werden.*

Mit 07.03.2018 wurde die Rechtsansicht der Behörde dem Unternehmen zur Gegenäußerung übermittelt. Wie darin ausgeführt, sind die Anzahlungen nach Ansicht der BP aufgrund der eindeutigen vertraglichen Vereinbarung über den Verkauf von Skipässen zur Benutzung der Bergbahnen dem 10%igen Steuersatz zu unterziehen. Dem wurde mit Stellungnahme vom 20.03.2018 entgegnet, dass die Skipässe immer mit einem Einsatz von 2 Euro pro Karte veräußert werden und dieser der 20%igen Umsatzsteuer unterliegt. Aufgrund der verschiedenen Preise von Tages-, Mehrtages-, Kinderpässen etc ergibt sich für den Einsatz ein

Anteil von 2,3% bis 10% des Gesamtpreises. Des Weiteren kann auch der Rodelverleih als Zusatzleistung in Anspruch genommen werden, welcher ebenfalls einem USt Satz von 20% unterliegt.

Ergänzt wurde diese Stellungnahme am 22.03.2018 um den Hinweis, dass es sich bei dem Verkauf der Skipässe um einen Verkauf von Gutscheinen handelt, welche mangels konkret definierter Leistung noch nicht steuerbar sind.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 19 Abs. 2 Ziffer 1a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldezeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

In den vorgelegten Verträgen ist eindeutig die Veräußerung von Skipässen für die Benutzung der Bergbahnen als Vertragsgegenstand angeführt. Der Verleih von Rodeln ist in den Verträgen nicht als Zusatzleistung angeführt. Der Einsatz von 2 Euro pro Liftkarte ist nach Ansicht der BP keine selbstständige Leistung, sondern eine unmittelbar mit der Personenbeförderung im Zusammenhang stehende Nebenleistung und fällt somit auch unter die Begünstigung des ermäßigten Steuersatzes.

Dem Argument, dass es sich um den Verkauf von Gutscheinen und somit um noch nicht konkretisierte Leistungen handelt, kann nicht gefolgt werden, da im Vertrag explizit auf den Vertragsgegenstand hingewiesen wird und dieser als Verkauf von Skipässen für die Benutzung der Bergbahnen konkret definiert wurde.

Somit sind die erhaltenen 1.350.000 Euro an Anzahlungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% zu unterziehen, wobei die Umsatzsteuer aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet wird.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 24.4.2018 wird zunächst betreffend die Anzahlungen eingewendet, dass die Vertragsgegenstände der streitgegenständlichen Verträge neben dem Recht auf Nutzung der Bergbahnen auch die Nutzung anderer Infrastrukture Objekte im SCI-Ressort umfassen würden. Die Beschwerdeführerin biete eine Vielzahl an verschiedenen Karten und Leistungsarten an darunter würde neben Einzelfahrten, Tages-, Nacht- und Kombikarten sowie Mehrtages- und Saisonkarten auch der Verleih von Rodeln angeboten. Darüber hinaus biete die Bf. auch Leistungen aus dem sogenannten "Bikepark" an. Nach Ansicht der Bf. handle es sich bei den vertragsgegenständlichen Leistungen um Gutscheine. Die Veräußerung von Gutscheinen durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierte Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen

würden, stelle - mangels Leistungsaustausch - noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliege daher nicht der Anzahlungsbesteuerung. Anzahlungen seien nur zu versteuern sofern mit diesen eine konkrete Leistung im Zusammenhang stehe. Darunter falle beispielsweise der Gutschein für den Besuch einer genau bezeichneten Theatervorstellung oder für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette, in allen anderen Fällen gelte die Leistung somit erst als ausgeführt, wenn der Gutschein für die konkrete Leistung eingelöst werde.

Im vorliegenden Fall sei es zwar zu einer Zahlung gekommen jedoch sei die Definition des SCI-Passes wie im Vertrag ausgeführt nicht als konkrete Leistung, sondern als Gutschein zu werten: Mit dem Kauf eines SCI-Passes habe der Käufer die Möglichkeit jede der unter Punkt 1.1. des Vertrages beschriebenen Leistungsarten, von Einzelfahrten über Zeitkarten und Saisonkarten bis hin zur Rodelanmietung in Anspruch zu nehmen. Der Gutschein könne übrigens auch nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Liftanlagen tatsächlich im Betrieb wären bzw. die Verfügbarkeit von Rodeln gegeben wäre. Gegen eine konkrete Leistung spreche weiters, dass sie schrittweise auch in der Sommersaison, die ab Mai gestartet werde einlösbar wären. Die Wertgutscheine könnten im Sommer beispielsweise im Bikepark eingelöst werden.

Betreffend die Erwerbsbesteuerung des LKW wird eingewendet, dass der LKW im Oktober 2017 von einem deutschen Unternehmen und 72.500 € erworben worden sei und im November 2017 an die ukrainische Firma ***3*** als steuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt worden sei. Der genannte LKW sei direkt von Deutschland in die Ukraine verbracht worden, wobei der ukrainische Empfänger den Transport organisiert habe. Aus diesem von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt ergebe sich, dass es sich dabei um ein sogenanntes Reihengeschäft gehandelt habe, daher könne lediglich eine dieser Lieferungen als bewegt behandelt werden. Für die Beurteilung der Frage nach der bewegten Lieferung sei maßgebend, ob dem Letztempfänger der Lieferung bereits vor der Warenbewegung die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen verschafft worden sei. In diesem Fall sei die zweite Lieferung als bewegt und erste Lieferung als ruhende Lieferung anzusehen. Weshalb die Behörde von einer ruhenden Lieferung in Deutschland ausgehe, ergebe sich aus der Bescheidbegründung nicht.

Wenn die Behörde jedoch von der Verwirklichung eines innergemeinschaftlichen Erwerbes ausgehe, weil beim Kauf die österreichische UID-Nummer verwendet worden sei, so erweise sich diese Beurteilung als unzutreffend. Unstrittig sei, dass die Beförderung des LKW direkt von Deutschland in die Ukraine erfolgt sei. Strittig sei lediglich ob Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sei. Der Systematik des innergemeinschaftlichen Erwerbs und der innergemeinschaftlichen Lieferung sei systemimmanent, dass diese stets zusammen vorkommen. Gemäß Art. 1 Abs. 1 und 2 UStG liegen steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerb dann vor, wenn der Gegenstand der Lieferung bei einer Lieferung an einen Erwerber aus einem Mitgliedstaat in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelange. Gemäß § 6a Abs. 1 Z. 1 und 2 deutsches UStG liege eine steuerfreie

innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn unter anderem der Unternehmer oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert. Im vorliegenden Fall sei es zu keiner derartigen Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat gekommen. Schon aufgrund der Feststellungen der Behörde, dass die Lieferung von DE an AT als ruhende Lieferung in Deutschland zu beurteilen sei, könne keine innergemeinschaftliche Lieferung verwirklicht worden sein, setze diese doch eine Warenbewegung und somit eine bewegte Lieferung voraus. Für eine Anwendung von Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG verbleibe somit in systematischer und teleologischer Interpretation kein Raum. Österreich habe zu keinem Zeitpunkt das Besteuerungsrecht im Rahmen der strittigen Lieferungen gehabt.

Die übrigen Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung wurden nicht bekämpft.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 21.9.2018 wies das FA die Beschwerde gegen Festsetzung USt 10/2017 bzw. USt 11/2017 ab.

Mit fristgerecht eingebrachtem Antrag vom 24.10.2018 begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde betreffend USt.-Festsetzung 10/2017 an das Bundesfinanzgericht vorzulegen. Mangels Vorlageantrag erwuchs der Bescheid über die Festsetzung USt 11/2017 nach abweisender BVE vom 21.9.2018 in Rechtskraft. Strittig ist sohin nur mehr die Festsetzung USt 10/2017.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Anzahlungen

Die Bf. betreibt am Standort ***Bf1-Adr*** das Skigebiet (im Sommer Bikepark) ***4***. Dieses umfasst eine Kabinenbergbahn und weitere Aufstiegshilfen (Lifte). Im Winter stellt die Bf. den Benutzern für Abfahrten präparierte und bei Bedarf beschneite Schiabfahrten zur Nutzung zur Verfügung. Im Sommer werden auf vergleichbaren Abschnitten Fahrradtrails in unterschiedlichen Schwierigkeitsgraden zur Nutzung angeboten.

Sowohl im Winter als auch im Sommer transportiert die Bf. die nutzenden Personen allenfalls mit ihren jeweiligen Sportgeräten (Schi, Snowboards, Rodeln, Fahrrädern usw) oder sonstigem Gepäck mittels der von ihr betriebenen Lifte zu den Bergstationen. Die Streckenpflege, die Zutrittskontrolle und Überwachung der Sicherheit beim Ein- und Aussteigen sowie die jeweils dafür notwendige Infrastruktur (Lifتانlagen, Zutrittskontrollen, Beschneiungsanlagen, Pistengeräte, Holzüberbrückungen usw) werden von der Bf. zur Verfügung gestellt.

Für die Nutzung bot die Bf. im Streitzeitraum unterschiedlich bepreiste Kartenmodelle an, welche von Einzelfahrten über Mehrfachfahrten bis hin zu Zeitkarten (wie Tages- oder Mehrtageskarten oder Saisonkarten) reichten – wobei für länger gültige Karten jeweils vergleichsweise günstigere Preise verrechnet wurden. Es erfolgte sohin eine Rabattierung abhängig von der jeweiligen Gültigkeitsdauer. Für die Zutrittskontrolle bei der Liftbenutzung wurde ein elektronisches System verwendet für welches den Benutzern vorübergehend und kostenlos ein Datenträger zur Nutzung überlassen wurde. Für diesen Datenträger wurde von den Nutzern ein rückzahlbares Pfand von 2€ abverlangt, welches bei versäumter Rückgabe nicht rückerstattet wurde.

Neben dem Liftbetrieb bot die Bf. – zumindest in der Wintersaison 2017/18 – Rodeln zum Verleih an.

Am 02.08.2017 schloss die Bf. mit der ***2*** bzw. ***5*** jeweils einen (gleichlautenden) Vertrag Nr. IBB_20170208, welcher auszugsweise lautet:

VERTRAGSGEGENSTAND

1.1. Der Verkäufer verpflichtet sich die Skipässe für das Recht der Nutzung der Bergbahnen sowie **anderen Infrastrukturobjekten** (im Folgenden die „Ware“ genannt) im Skiresort «***Bf1***» mit Sitz in ***Bf1-Adr*** gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages sowie den Punkt 5.2 an den Käufer zu verkaufen und zu übergeben, und der Käufer verpflichtet sich die Ware hiermit vom Verkäufer zu kaufen und zu übernehmen.

1.2. Unter den Skipässen versteht man PREPAYD Karte SKI PASS CARD mit dem Recht auf **Benutzung der Bergbahnen des Verkäufers** (das Recht auf die Leistungen der Bergbahnen, welche dem Verkäufer gehören). Deren Verkaufspreis ist unter Berücksichtigung der Saisonermäßigung im Punkt 2 dieses Vertrages festgehalten.

1.3. Die Saisonermäßigung gilt ausschließlich für die Skipässe für das Skiresort «***Bf1***», nicht für Kombikarten, die zur Benutzung der Skiregion ***Ort2***, als auch ***Ort*** bestimmt sind.

1.4. Dieser Vertrag gilt nicht für Skipässe für Kinderlifte, die vom Skiresort «***Bf1***» mit anderen Unternehmen gemeinsam betrieben werden.

.....

4. VERKAUFSBEDINGUNGEN

4.1. Die Übergabe der Ware erfolgt mittels elektronischen Eintrags des Skipasses auf der Plastikkarte SKI PASS CARD (Datenträger) des Käufers.

4.2. Die Parteien haben monatlich im Zeitraum der Schisaison die von Kunden des Käufers benutzten Skipasses zu überprüfen und die Verkaufszahlen schriftlich festzuhalten.

4.3. Die Nutzungsbedingungen des Skipasses und das Design der Plastikkarte (Datenträgers) sind von den Parteien in Anhängen zu diesem Vertrag festgehalten.

.....

In einem Zusatzvertrag vom 8.11.2017 zwischen der Bf. und der ***5***. wurden die Zahlungsmodalitäten detailliert dargestellt und folgende Ergänzung aufgenommen:

*Punkt 2.1. im Abschnitt „DER GESAMTWERT DER WARE“ in folgender Fassung darzulegen:
„2.1. Der Gesamtkaufpreis der Leistungen unter Berücksichtigung der Saisonermäßigung nach diesem Vertrag beträgt € 800.000,00 (Acht Hunderttausend Euro). Wenn der Gesamtkaufpreis vom Käufer innerhalb einer Saison nicht ausgeschöpft wird, wird der Restwert auf die nächste Saison übertragen bis vollständiger Ausschöpfung.*

Eine inhaltlich vergleichbare Vereinbarung findet sich im Vertrag mit ***2***.

Aufgrund der genannten Verträge vereinnahmte die Bf. im Kalendermonat Oktober 2017 insgesamt 1.100.000 € im November 2017 250.000 €, welche sie in der Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2017 bzw. 11/2017 als echt steuerfreie Ausfuhrlieferungen (KZ 011) erfasste.

Mit Rechnung vom 5.3.2018 verrechnete die Bf. der ***5*** für den Leistungszeitraum 24.2.2018 insgesamt 32.515 € für 200 Stück 3-Tageskarten für Erwachsene (je 46,30 €), 300 Stück 5-Tageskarten für Erwachsene (je 74,25 €) sowie 500-mal Einsatz je 2,00 € (für die erforderlichen Datenträger) mit dem Vermerk: „Zahlungsziel: bereits bezahlt“.

Leistungen aus Rodelverleih wurde weder an die ***2*** noch ***5*** verrechnet.

1.2. LKW- Lieferung

Mit Kaufvertrag vom 4.10.2017 erwarb die Bf. unter Bekanntgabe ihrer österreichischen UID-Nummer von der deutschen Firma ***1*** Nutzfahrzeuge um 72.500 € einen gebrauchten LKW welchen sie laut Vertrag vom 3.11.2017 an die ***3*** (Ukraine) um 76.125 € weiterverkaufte. Die Lieferbedingungen des Vertrages mit ***3*** lauteten FCA Rudolf –Diesel-Straße 3, Urmitz, Deutschland. Mit Gelangensbestätigung vom 14.12.2017 bestätigte die Bf., dass der LKW am 6.12.2017 übernommen worden und am 8.12.2017 nach Österreich gelangt sei. Laut den vorgelegten Zolldokumenten erfolgte die Ausfuhr ins Drittland am 11.12.2017 über das polnische Zollamt Przemysl in die Ukraine, wobei in diesem Ausfuhrdokument „FCA ***Ort***“ vermerkt ist. Daraus kann abgeleitet werden, dass der streitgegenständliche LKW von der Bf. zunächst am 6.12.2017 in Deutschland übernommen und am 8.12.2017 nach Österreich gebracht wurde von wo er dann vom Auftragnehmer der ukrainischen Käuferin über Polen ins Drittland befördert wurde. Das Fahrzeug war daher von der Bf. zum sofortigen Weiterverkauf ins Drittland erworben worden. Aus den glaubwürdigen Ausführungen der Bf. ist ersichtlich, dass die Bf. den LKW nur erwarb um ihn unverzüglich mit einem 5%igen Aufschlag an die bereits feststehende Abnehmerin ***3*** (Ukraine) weiterzuverkaufen.

Die Darstellung der Bf. des Direkttransportes von Deutschland in die Ukraine kann aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollzogen werden, wäre aber ebenfalls denkbar. Der LKW befindet sich jedenfalls seit 11.12.2017 im Drittland.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Leistungsangebot der Bf. wurde auf Grundlage von Internetrecherchen (Homepage der Bf.) und dem Vorbringen der Bf. ergänzt durch die eigenen Ortskenntnisse der Richterin getroffen.

Die Feststellungen zum Vertragsinhalt sind den vorgelegten Verträgen zu entnehmen. Die Höhe der zugeflossenen Zahlungen aus den beiden Verträgen ergeben sich einerseits aus der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2017 in welcher diese Zahlungen als Ausfuhrlieferungen erfasst waren, aus dem E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 22.3.2018 an das Prüfungsorgan und aus den diesbezüglich nicht bestrittenen Feststellungen des BP-Berichts.

Die Feststellungen zur Verrechnung mit der ***5*** ergeben sich aus der als Beilage der beileigten Rechnung.

Die Feststellungen zum verkauften LKW ergeben sich aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen (Verträge, Rechnungen, Zollpapiere, Zahlungsnachweise und Zulassungsbestätigung) und wurden überdies von der belangten Behörde indirekt bestätigt, zumal sie den Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigerte, dass der LKW nicht nach Österreich gelangte. Die Daten der Gelangensbestätigung (8.12.2017) und der Ausfuhr ins Drittland (11.12.2017), verbunden mit dem Hinweis FCA ***Ort*** legen den Schluss nahe, dass der LKW kurzfristig nach Österreich gelangte um unmittelbar danach ins Drittland verbracht zu werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1 Anzahlungen

Der Steuertatbestand der Leistung umfasst einen wirtschaftlich einheitlichen Vorgang zwischen einem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger (Einheitlichkeit der Leistung)

Nach herrschender Judikatur ist bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung notwendig. Zum einen ist jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche

Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen 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 ist. Eine einheitliche Leistung liegt 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 ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150, mwN). Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 29.5.2018, Ro 2016/15/0030; 23.2.2017, Ra 2016/15/0012).

Nach der Judikatur des EuGH ist eine Nebenleistung anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann (EuGH 12.6.1979, C-126/78), bzw wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (EuGH 25.2.1999, C-349/96 ; 11.1.2001, C-76/99; 15.5.2001, C-34/99 ; 11.6.2009, C-572/07; 27.9.2012, C-392/11, Rn 17; 16.4.2015, C-42/14 Rn 31).

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen in der Hauptleistung und teilen daher grundsätzlich das Schicksal der Hauptleistung.

Hier ist zunächst auf festgestellten Sachverhalt bezogen festzuhalten, dass die von der Bf. vereinbarten und den hier strittigen Leistungsbeziehungen in derartigen Leistungsbündeln bestanden. Diese umfassten die Beförderung von Personen mit Aufstiegshilfen (Schilift, Kabinenbahn) mit ihrem jeweiligen Gepäck zur Bergstation, die Ermöglichung der Abfahrt mit dem jeweiligen Sportgerät (auf entsprechend vorbereiteten Pisten oder Strecken) bzw. den Abstieg zu Fuß sowie die Zurverfügungstellung eines Datenträgers für die Zutrittskontrolle.

Aus der Sicht des Kunden ist in diesen Fällen eine im Zentrum der Leistung stehende Hauptleistung auszumachen, welche in der Personenbeförderung zwischen zwei Orten – somit die in der Streckenüberwindung – von Tal- zur Bergstation oder allenfalls umgekehrt besteht. Dabei bildet die Mitnahme von Gepäck (Sportgeräten) und die Zurverfügungstellung eines Datenträgers Nebenleistungen, die die Hauptleistung ergänzen. Aus der Sicht des Kunden haben diese Leistungen – vor allem die Überlassung des Datenträgers - keine eigene Bedeutung und können bzw. werden isoliert von der Transportleistung nicht in Anspruch genommen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass es in Einzelfällen vorkommen mag,

dass die Datenträger – zumeist wohl irrtümlich – nicht retourniert werden und der Einsatz von 2,00 € nicht rückgezahlt wird. Der Verfall des Einsatzes bewirkt keine als eigenständige Lieferung zu qualifizierende Hauptleistung zumal ausgeschlossen werden kann, dass der durchschnittliche Leistungsbezieher in derart gelagerten Fällen den Empfang einer Lieferung des Datenträgers beabsichtigt. Der Datenträger hat – abgekoppelt von der Leistung der Bf. – für den Leistungsempfänger keinen eigenen Wert. In diesem Sinne judiziert der VwGH, dass das vom Abnehmer aufgewendete Pfandgeld Teil des Entgelts für die einheitliche Leistung darstellt. Die Rückerstattung des Pfandgelds stellt in solchen Fällen regelmäßig eine Entgeltsminderung nach § 16 UStG 1994 dar (VwGH 30.5.1988, 86/15/0119).

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art, soweit nicht § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder § 10 Abs. 3 Z 9 UStG 1994 anzuwenden ist. Das Gleiche gilt sinngemäß für die Einräumung oder Übertragung des Rechtes auf Inanspruchnahme von Leistungen, die in einer Personenbeförderung bestehen.

Personenbeförderung besteht in der zielgerichteten Bewegung von Personen zum Zweck der Überwindung von räumlichen Entfernungen. Keine Beförderung liegt bei Leistungen vor, bei denen die Unterhaltung, die Ausübung einer sportlichen Betätigung oder die Unterrichtserteilung im Vordergrund steht. Keine Personenbeförderung ist daher etwa die Benützung eines Autodroms, einer Go-Kart-Bahn, des Riesenrades, einer Hochschaubahn oder einer Wasserschanlage (Ruppe USt 5, § 10 Rz 101). Dasselbe gilt für das Rafting (VwGH 30.3.1992, 90/15/0158 zum UStG 1972) oder den Betrieb einer Sommerrodelbahn (VwGH 23.9.1985, 84/15/0073; 11.9.1987, 86/15/0103 zum UStG 1972). Keine Personenbeförderung liegt ferner vor, wenn die Benützung von Fahrzeugen zum Zweck der Erteilung von Fahr- oder Flugunterricht erfolgt (UFS 20.11.2009, RV/2230-W/08, Krafft UFSjournal 2009, 452).

Im Übrigen ist der Zweck der Beförderung gleichgültig, sodass auch Vergnügungsfahrten, Stadtrundfahrten (mit Bus oder Fiaker, Rundflüge), Transporte mit Schiliften, Seilbahnen und dergleichen begünstigt sind (in diesem Sinn auch UStR 2000, Rz 1313).

Würde man der Argumentation der Bf. folgen wollen und die Frage der steuerlichen Behandlung der Leistung davon abhängig machen, ob die Leistung im Winter (Skiabfahrt) oder im Sommer (Bikepark) in Anspruch genommen wird, könnte man zum Ergebnis gelangen, dass nicht die Personenbeförderung im Vordergrund des Leistungsbündels steht, sondern eine Leistung „sui generis“ erbracht wird, welche keinem ermäßigten Steuersatz zugänglich ist.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts steht jedoch aus Sicht des durchschnittlichen Leistungsempfängers im hier zu beurteilenden Sachverhalt die Beförderung im Vordergrund der Gesamtleistung und die Zurverfügungstellung der Infrastruktur (wie Schipiste, Bikeabfahrt, WC-Anlagen, Zutrittskontrollen) bildet lediglich eine Nebenleistung zur Beförderungsleistung.

Nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

§ 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994 betrifft Zahlungen, die bereits als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein. Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, ob sie überhaupt für eine Leistung oder für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern.

Nach der Judikatur des EuGH (EuGH 21.2.2006, C-419/02, Randnr. 48) entsteht der Steueranspruch bei Anzahlungen unter der Voraussetzung, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, dh der künftigen Lieferung oder Dienstleistung, bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind.

Nach Ruppe, UStG 5, § 19 Tz. 110 betrifft die Vorschrift Zahlungen, die (bereits) als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Die Leistung muss somit hinreichend konkretisiert sein. Nach EuGH 21.2.2006, C-419/02 „BUPA Hospitals“, müssen alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes, dh der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein. Sie erfasst auch Anzahlungen in Form einer Sachleistung im Rahmen tauschähnlicher Umsätze (EuGH 19.12.2012, C-549/11). Zahlungen für den Erwerb von „Punkte-Rechten“ (Optionen), die zum Bezug verschiedener Dienstleistungen berechtigen, sind nicht hinreichend konkretisiert (EuGH 16.12.2010, C-270/09), während Zahlungen zum Erwerb eines im Rahmen eines Time-Sharing-Modells eingeräumten Genussrechtes zur Nutzung eines Apartments in einer bestimmten Kalenderwoche für eine Zeitdauer von 30 Jahren als Anzahlungen anzusehen sind (VwGH 22.3.2010, 2005/15/0117).

Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, ob sie überhaupt bzw für welche Leistung sie bestimmt sind, sind danach nicht zu versteuern. Das gilt etwa für die Ausgabe von Gutscheinen, und zwar auch dann, wenn es sich um Gutscheine handelt, die zum Bezug bestimmter, jedoch noch nicht spezifizierter Waren berechtigen. Anderes gilt aber für Gutscheine und Anzahlungen, bei denen die Leistung bereits spezifiziert ist (zB Zahlung für den Bezug einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung oder Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette; ebenso UStR Rz 2607) bzw bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (zB Vorverkaufsfahrscheine, Telefonwertkarten; ebenso UFS 19.8.2009, RV/1288-W/05 zu aufladbaren Kundenkarten für die Entleihung von Videofilmen).

Erfolgt die Zahlung für eine künftige Leistung, bedingt die Anzahlungsbesteuerung, dass sich die Bestimmung des konkreten Leistungszeitpunktes erübrigt; es kommt lediglich darauf an, dass die Leistung tatsächlich erbracht wird (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341).

Wendet man diese Grundsätze auf den gegenständlichen Sachverhalt an, ist erkennbar, dass der Inhalt der vertraglich vereinbarten und von der Anzahlung umfassten Leistung darin besteht, dass sich die Bf. verpflichtete den Leistungsempfängerinnen zu einem noch nicht spezifizierten Zeitpunkt eine konkret umschriebene Dienstleistung – nämlich Personenbeförderung mit ihren Skiliften/Kabinenbahn inklusive Nutzung der von ihr gepflegten Ski-/Bikeabfahrten samt der dazugehörigen Infrastruktur als Nebenleistungen zu erbringen. Ausdrücklich vom Leistungsumfang ausgeschlossen bleiben dabei Kombikarten und Kinderlifte die gemeinsam mit anderen Unternehmen betrieben werden.

Die bedungenen Leistungen wurden - wie aus der mit dem Beschwerdeschriftsatz vorgelegten Rechnung vom 5.3.2018 an die ***5*** ersichtlich - im Februar 2018 auch tatsächlich erbracht.

Dass zum Anzahlungszeitpunkt der Umfang der Rabattierung – abhängig vom zeitlichen Umfang der Leistungsdauer (Tageskarten bzw. unterschiedlich bepreiste Mehrtageskarten) - noch nicht feststand, ändert an der Konkretisierung der Leistung der Bf. ebenso wenig wie die jahreszeitbedingt unterschiedliche Infrastrukturnutzung (Schi- oder Bikeabfahrt). Die Leistungsempfängerin konnte nach ihrem Belieben die angebotene Leistung jederzeit abrufen ohne, dass sich der bedungene Leistungsinhalt der Bf. – Personenbeförderung mit Liften samt Nebenleistungen - dadurch verändert hätte.

Die von der Bf. behauptete Möglichkeit der Verwendung der Anzahlung für den Rodelverleih vermochte die Bf. nicht nachzuweisen, weshalb in Verbindung mit dem Vertragstext davon auszugehen ist, dass ein Rodelverleih von der Anzahlung nicht umfasst war.

Laut dem Vertragstext war Gegenstand der vereinbarten Leistung die Nutzung der Liftanlagen sowie der anderen Infrastrukturobjekte des Ski-Ressort ***Bf1***. Zur Infrastruktur gehören alle zum Betrieb einer Anlage notwendigen Vorrichtungen. Der Begriff ist daher nicht mit dem Anlagevermögen im Sinne des Ertragssteuerrechts gleichzusetzen. Die Infrastrukturobjekte eines Ski-Ressorts umfassen nach der Verkehrsauffassung sämtliche Anlagen die zum Betrieb eines Ski-Gebietes bzw. eines Bike-Parks (für die Sommernutzung) erforderlich sind.

Rodeln stellen nach der Verkehrsauffassung eines durchschnittlichen Leistungsempfängers – anders als Liftanlagen, Pisteneinrichtung, Pistengeräte, Beschneiungsanlagen usw - keine (typische) Infrastruktur von Bergbahnbetrieben dar. Auch im gegebenen Fall wurden von den Geschäftspartnern der Bf. keine Rodeln angemietet, sondern Zeitkarten für Personenbeförderungsleistungen samt Nebenleistungen erworben.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde lag zum Zeitpunkt des Zahlungszuflusses nach Ansicht des erkennenden Gerichts eine ausreichend konkretisierte Leistung vor, weshalb die Anzahlungsbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994 iVm § 10 Abs. 2 Z. 6 UStG 1994 (ermäßigter Steuersatz) zur Anwendung gelangt. Die Steuerschuld nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a entsteht unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung, wobei die Umsatzsteuer aus dem vereinnahmten Betrag herauszurechnen ist (USt-Protokoll 2007, BMF-010219/0431-VI/4/2007).

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt nicht berechtigt.

3.1.2. LKW-Lieferung

Gemäß Art. 3 Abs. 8 Binnenmarktregelung (BMR) wird der innergemeinschaftliche (ig.) Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist.

Die Bf. verwendete ihre österreichische UID Nummer, der LKW gelangte kurzfristig nach Österreich weshalb der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich verwirklicht wurde.

Nach Art. 6 Abs. 2 Z. 4 BMR ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, die zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet werden, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG nicht eintritt steuerfrei. Bei dieser Befreiung geht es in erster Linie um ig. Erwerbe von Gegenständen, die in der Folge im Rahmen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung iSd § 7 UStG 1994 oder einer steuerfreien ig. Lieferung iSd Art. 7 BMR weitergeliefert werden. Erforderlich ist dabei, dass im Zeitpunkt des ig. Erwerbes bereits sicher ist, dass es zu solchen steuerfreien Umsätzen kommen wird; es muss somit praktisch das Liefergeschäft bereits abgeschlossen bzw. der Abnehmer bekannt sein.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 iVm § 7 Abs. 2 UStG 1994 liegt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung liegt vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat. Im streitgegenständlichen Fall holte eine Dritter im Auftrag des ausländischen Abnehmers die Ware aus Österreich ab und verbrachte sie ins Drittland. Die entsprechenden Buchnachweis wurden erbracht, weshalb die Voraussetzungen für eine echt steuerfreie Ausfuhrlieferung des LKW erfüllt wurden.

Der ig. Erwerb des LKW fällt daher unter die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 2 Z. 4 BMR.

Sollte der LKW jedoch tatsächlich direkt von Deutschland über Polen in die Ukraine verbracht worden sein, liegt ein Reihengeschäft vor, wobei diesfalls die Lieferung der ***1*** als bewegte Lieferung in Deutschland steuerbar und als Ausfuhrlieferung steuerfrei wäre und die Lieferung der Bf. an die ***3*** in Österreich nicht steuerbar wäre. Ein ig. Erwerb wäre in diesem Fall zu verneinen.

Entgegen der Rechtsansicht des FA bewirkt die diesfalls unrichtige Gelangensbestätigung keinen ig. Erwerb nach Art 3 Abs. 8 2.Satz BMR. Die letztgenannte Bestimmung käme nur dann zur Anwendung, wenn die Bf. gegenüber dem liefernden Unternehmer ihre österreichische UID Nummer verwendet hätte und der LKW in einen anderen Mitgliedstaat als Österreich (oder Deutschland) verbracht worden wäre. Ein derartiger Sachverhalt liegt hier jedenfalls nicht vor.

Es kann daher im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob das von der Bf. behauptete Reihengeschäft (Direkttransport von Deutschland in die Ukraine) oder der vom Gericht festgestellte Sachverhalt zutrifft. In beiden Fällen kommt es zu keiner Belastung mit Umsatzsteuer – sei es mangels Steuerbarkeit der ruhenden Ausgangslieferung oder Steuerbefreiung des ig. Erwerbes.

In diesem Punkt ist der Beschwerde daher stattzugeben.

3.1.3. Umsatzsteuerberechnung

Die Umsatzsteuer für Oktober 2017 ist wie folgt festzusetzen:

Die festgesetzte Umsatzsteuer für 10/2017 laut Bescheid vom 6.4.2018 von 109.582,80 € abzüglich zu Unrecht vorgeschriebener Erwerbsteuer von 14.500,00 € ergibt eine festzusetzende Umsatzsteuer Oktober 2017 laut Erkenntnis von 95.082,80 €.

Anmerkung: Die Umsatzsteuerfestsetzung für November 2017 erwuchs in Rechtskraft, da gegen die abweisende BVE kein Vorlageantrag erhoben wurde.

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. Die Frage der ausreichenden Konkretisierung der Leistung für die Anzahlungsbesteuerung ist keine Rechtsfrage, sondern eine Sachverhaltsfrage.

Die Rechtsfrage der Behandlung eines innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstandes, der zur Ausführung echt steuerfreier Umsätze verwendet wird ergibt sich unmittelbar aus dem

Gesetz.

Eine Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 30. April 2021