

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Schnabl & Partner OG Steuerberatungsgesellschaft, Hauptplatz 19, 2483 Ebreichsdorf, über die Beschwerde vom gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. April 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 wird mit einer
Gutschrift (-) 91,85 €
festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim Bf. handelt es sich um einen in Deutschland getragenen Verein, der sich entsprechend der vorgelegten Satzung mit der Durchführung von Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen im Arzneimittelbereich und angrenzenden Fachgebieten beschäftigt. Die Gemeinnützigkeit des Vereins wurde von der belangten Behörde nicht weiter in Frage gestellt.

Im angefochtenen Bescheid wurde gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht erfolge.

In ihrer Begründung führte die belangte Behörde aus, der Bf. habe am 25.3.2019 eine Umsatzsteuererklärung für 2017 eingebracht. Aus dieser gehe hervor, dass die Voraussetzungen für das Vorsteuererstattungsverfahren erfüllt worden seien. Daher wäre

daher zwingend ein solches durchzuführen gewesen. Die Frist für das Vorsteuererstattungsverfahren sei bereits mit 30.9.2018 abgelaufen. Eine V-Veranlagung für das Jahr 2017 gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 habe daher nicht zu erfolgen.

In der gegen diese Feststellung erhobenen Beschwerde führte der Bf. aus, die eingereichte Umsatzsteuererklärung (U1) habe sich als fehlerhaft herausgestellt, da die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze nicht angeführt worden seien. Daher werde eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2017 (U1) mit dem Ersuchen die Veranlagung der Umsatzsteuer antragsgemäß durchzuführen, beigeschlossen. Aus dieser geht hervor, dass steuerpflichtige Umsätze von 100 € ausgewiesen wurden. Die Vorsteuern blieben mit 6.827,30 € unverändert. In der weiteren Folge wurde ein finanzamtliches Ermittlungsverfahren hinsichtlich der beanspruchten Vorsteuerbeträge und der unternehmerischen Tätigkeit des Vereins geführt, wobei in diesem Zusammenhang Unterlagen über die in Österreich durchgeführten Veranstaltungen zu verschiedenen Bereichen vorgelegt wurden. Da die Teilnahme sowohl für Unternehmer als auch für Nichtunternehmer möglich sei, seien die Umsätze an Nichtunternehmer der deutschen Umsatzsteuer und die Umsätze an Unternehmen der österreichischen Umsatzsteuer zugeordnet worden.

Mit E-Mail vom 9.10.2019 teilte die belangte Behörde dem Bf. ihre vorläufige Einschätzung des Beschwerdefalles mit. U.a. führte sie Folgendes aus:

*„*Vorsteuerbeträge gemäß § 12 UStG 1994 sind bei einem gemeinnützigen Verein grundsätzlich nur insoweit abzugsfähig, als sie auf unternehmerische Tätigkeiten entfallen.*

**Gemeinnützige Vereine können nach mehreren Bestimmungen des § 6 UStG 1994 von einer Umsatzsteuerpflicht unecht befreit sein. Diesfalls steht kein Vorsteuerabzug zu.*

**Grundsätzlich wird bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 34 bis 38 BAO), davon ausgegangen, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhabereibetätigung) fallen (Rz 463 ff. VereinsR). Diese vorweggenommene fiskalische Liebhabereivermutung kann aber (nach der derzeitigen Rechtslage) nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden. Ein gemeinnütziger Verein kann infolgedessen zur Umsatzsteuer optieren und vorbehaltlich der sonstigen Voraussetzungen Vorsteuern geltend machen, wenn seine Einnahmen mehr als 2.900 Euro pro Jahr betragen.*

**Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.*

**Nichtunternehmerisch tätig sind Vereine dann, wenn sie nur in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben und zur Wahrung der Interessen ihrer Mitglieder tätig werden, ohne Einzelleistungen an die Mitglieder zu erbringen (VwGH 3.11.1986, 86/15/0003).*

Mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen sind zB echte

Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Vereins. Diese Einnahmen stellen daher keine Umsätze im unternehmerischen Bereich dar; ein Vorsteuerabzug ist für Aufwendungen, die in Zusammenhang mit diesem Bereich anfallen, nicht möglich, d.h. Für Aufwendungen, die nur den Vereinsbereich betreffen (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten zur Wahrung der allgemeinen Interessen der Mitglieder, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen), sowie für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen stehen, ist kein Vorsteuerabzug gern. § 12 UStG 1994 möglich.

**Der betriebliche (=unternehmerische) Bereich eines Vereins umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten gegen Entgelt.*

Bei einer Option zur Umsatzsteuerpflicht muss ein gemeinnütziger Verein Vorsteuern, die den Unternehmensbereich betreffen, exakt diesem Bereich des Vereins zuordnen.

Für den Vorsteuerabzug sind nur die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes maßgeblich.

Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu.

Aufwendungen, die sowohl den Vereinsbereich als auch den Betriebsbereich betreffen, sind nach einem adäquaten Schlüssel (Investitions-, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel [EuGH 13. 3. 2008, Rs. C-437/06, Securenta]) aufzuteilen (EuGH 12.2. 2009, Rs. C-515/07, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie).

Der EuGH hat im Urteil vom 12. 2. 2009, Rs. C-515/07, VNLTO, ausgesprochen, dass nichtwirtschaftliche Tätigkeiten - dazu gehört z.B. die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung - nicht in den Anwendungsbereich eines Vorsteuerabzugs fallen. Geht ein Steuerpflichtiger zugleich einerseits steuerpflichtigen oder steuerfreien und andererseits nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind (UFS 3. 2. 2010, RV/0309-L/08). Grundsätzlich hat in derartigen Fällen eine Vorsteueraufteilung entsprechend den Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 zu erfolgen.

Zsfg:

Ähnlich wie bei Körperschaften öffentlichen Rechts kann es bei Vereinen einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich geben. Erbringt ein Verein Leistungen gegen Entgelt an seine Mitglieder oder an Dritte, so liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Derartige Leistungen werden überwiegend von unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetrieben erbracht.

Die österreichische Finanzverwaltung vertritt in den Vereinsrichtlinien die Auffassung, dass die Tätigkeiten im Rahmen von unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben von gemeinnützigen Vereinen unter § 2 Abs. 5 Z 2 UStG fallen und somit eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstellen. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist dabei jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig den Betrag von 2.900 € nicht übersteigen. Als Konsequenz führen unentbehrliche

und entbehrliche Hilfsbetriebe nicht zur Unternehmereigenschaft eines Vereins. Umsätze im Rahmen dieser Betriebe unterliegen nicht der Umsatzsteuer, gleichzeitig steht auch kein Vorsteuerabzug zu.

Diese sog Liebhabereivermutung kann vom Verein jedoch widerlegt werden, sofern die Bagatellgrenze von 2.900 € überstiegen wird.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, welche nicht als unentbehrliche oder entbehrliche Hilfsbetriebe angesehen werden können, gelten gemäß § 45 Abs. 3 BAO als begünstigungsschädliche Betriebe. Diese führen grundsätzlich zu einem Verlust der steuerlichen Gemeinnützigkeit des gesamten Vereins. Für derartige begünstigungsschädliche Betriebe gilt die Liebhabereivermutung nicht, sie sind jedenfalls als unternehmerisch zu betrachten. Ausgenommen davon sind lediglich die Fälle, in denen für alle unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetriebe die Liebhabereivermutung Anwendung findet und die Umsätze des begünstigungsschädlichen Betriebes im Veranlagungszeitraum weniger als 7.500 € betragen, wobei auch diese Fiktion widerlegt werden kann.

Anm.: Ein Verein, der nichtunternehmerisch tätig ist, kann hinsichtlich der Umsätze ausländischer Unternehmer als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner werden. Das gilt auch dann, wenn ein solcher Verein für innergemeinschaftliche Erwerbe über eine UID-Nummer verfügt und für diese Zwecke zur Umsatzsteuer erfasst ist, da er dennoch nicht Unternehmer ist. Zumal die Teilnahme an Veranstaltungen des bf. e.V. grs. nur Mitgliedern (entgeltlos?) vorbehalten ist (...diese ev. aber auch „Nichtmitgliedern“ bei Zahlung des Mitgliedsbeitrags EUR 140,00/J offenstehen), selbst eine Wissenschaftsveranstaltung, eine nationale oder internationale Veranstaltung (Vortrag, Kongress, usw.) bei einem die Wissenschaft und Forschung fördernden Verein einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellt, erscheint ein Vorsteuerabzug im ggstl. Fall nicht möglich.

ABER:

Steuerschuld der oa. Beträge nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 auf Grund der Rechnung (RE-Berichtigung iSd § 11 Abs. 12 UStG 1994 möglich, ex nunc).

Seminare/ "Eintrittsberechtigungen" gab es 2017 offenbar (doch) keine...?!? vgl.

Eintrittsberechtigungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen Veranstaltungen usw. sind am Veranstaltungsort umsatzsteuerbar (vgl. § 3a Abs. 11a UStG 1994); das Reverse-Charge-System iSd § 19 UStG 1994 kommt hier nicht zur Anwendung.“

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte die steuerliche Vertretung aus:

„Bei den gegenständlichen Umsätzen unserer Mandantschaft handelt es sich um sonstige Leistungen für Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen. Bis zum Jahr 2010 wurden diese Leistungen zur Gänze der österreichischen Umsatzsteuer unterzogen und auch das Finanzamt Graz-Stadt gemeldet sowie abgeführt.

Ab 1.1.2011 wurde vom Gesetzgeber im Bereich der Veranstaltungen und damit zusammenhängenden Leistungen die B2B-Regel aufgebrochen und der Leistungsort unter

Beachtung des schwierigen Abgrenzungsmerkmals „Eintrittsberechtigung“ zum Tätigkeitsort offen stehen lassen. Nachdem bei unserer Mandantschaft – wie Sie auch richtig festgestellt haben – der Zutritt allein auf Mitglieder begrenzt ist, wurde das „Tätigkeitsort-Prinzip“ durchbrochen und die B2B-Regelung zur Anwendung gebracht.

Demnach wurden die Leistungen ab 2011 jeweils am Empfängerort steuerbar behandelt und bei Vorliegen der Voraussetzungen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gebracht. Sofern die Voraussetzungen nicht gegeben waren, wurde der Umsatz der österreichischen Umsatzsteuer unterzogen.

Die im Reverse-Charge-System behandelten Umsätze wurden in Deutschland der Besteuerung unterzogen und mittels zusammenfassenden Meldungen gemeldet.“

Im Rahmen der erlassenen Beschwerdeentscheidung wurden die Prüfungsgebühren gemäß § 11 Abs. 12 und 14 UStG erfasst, da die Bf. entsprechende Rechnungen ausgestellt habe. Im Übrigen wurde (wiederholend) auf die Aufforderung zur Stellungnahme vom 9.10.2019 verwiesen, welche wörtlich wiedergegeben wurde.

Zusammenfassend geht die belangte Behörde in Anwendung der Verwaltungsmeinung davon aus, unentbehrliche und entbehrliche Hilfsbetriebe gemeinnütziger Vereine fallen unter § 2 Abs. 5 Z 2 UStG und stellen somit umsatzsteuerliche Liebhaberei dar. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei dabei jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig den Betrag von 2.900 € nicht übersteigen.

In seinem Vorlageantrag wandte sich der Bf. i.W. gegen die Qualifikation der belangten Behörde als Nichtunternehmer und verwies darauf, entsprechende Umsätze erzielt zu haben. In ihrem Vorlagebericht verwies die belangte Behörde darauf, dass ausgehend von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und kein Vorsteuerabzug zu gewähren sei.

Im Rahmen des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurden vom Bf. weitere Unterlagen über erzielte Umsätze und Vorsteuern aus abgehaltenen Seminaren vorgelegt. Weiters wurde vom Bundesfinanzgericht entsprechend dem Urteil des EuGH vom 13. März 2019, Rs. C-647/17, Srf konsulterna AB, die Auffassung vertreten, derartige im Inland abgehaltene Seminare seien nach der Regelung über das Vorliegen von Eintrittsberechtigungen am Veranstaltungsort zu erfassen. Daher werde der angefochtene Bescheid durch eine entsprechend korrigierende Abgabenfestsetzung zu beheben sein.

In einer Antwortmail stimmte die Bf. der vorgeschlagenen Vorgangsweise zu.

Der belangten Behörde wurden die im finanzgerichtlichen Verfahren erhaltenen Unterlagen und Auskünfte des Bf. mit dem Bemerkung zur Kenntnis gebracht, dass im gegenständlichen Verfahren u.U. von einer geänderten Abgabenfestsetzung mit einer geringen Abgabengutschrift ausgegangen werde. Die belangte Behörde führte aus, keine weitere Stellungnahme einzubringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ein in Deutschland eingetragener Verein, der auf pharmakologisch-medizinischem Gebiet entsprechende Veranstaltungen/Vorträge in Österreich anbietet und durchführt. Für diese Tätigkeit sind entsprechende Vorsteuern aus inländischen Vorleistungen angefallen. Die Seminare wurden bisher nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 versteuert, da fast ausschließlich unternehmerische Leistungsempfänger vorhanden waren. Entsprechend der Judikatur des EuGH vom 13. März 2019, Rs. C-647/17, Srf konsulterna AB wurden diese Umsätze als solche nach § 3 Abs. 11a UStG 1994 in Österreich erfasst und die beantragten Vorsteuern gewährt.

2. Beweiswürdigung

Die Besteuerung der Umsätze ergibt sich aus dem durchgeführten Vorhalteverfahren, wozu beide Parteien ihre Zustimmung bekannt gegeben haben.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

UStG 1994

§ 2 Unternehmer, Unternehmen

...

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

1. ...

2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

§ 3a (Sonstige Leistung)

(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.

...

(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.

(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 (Vorsteuerabzug)

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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.

Findet keine Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers statt, ist bei einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) besteuert, zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Dies gilt nicht bei Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz oder wenn die Umsätze des Unternehmers nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro übersteigen. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

b) Soweit in den Fällen der lit. a der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...

Liebhabeiverordnung (L-VO)

§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 5. Die §§ 1 bis 5 sind nicht anzuwenden auf

- 1. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2 KStG 1988),*
- 2. juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist,*
- 3. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO*

dienen, und

4. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinn des § 31 BAO.

§ 6. (Umsatzsteuer)

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

Art. 53 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen gilt der Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden.“

Richtlinie 2008/8/EG

Die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11) sieht in ihren Erwägungsgründen 3 und 6 vor:

„(3) Alle Dienstleistungen sollten grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. Allerdings wären auch bei einer entsprechenden Änderung dieser Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung sowohl aus verwaltungstechnischen als auch aus politischen Gründen noch gewisse Ausnahmen davon erforderlich.

...

(6) Unter bestimmten Umständen sind die Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung bei Steuerpflichtigen bzw. Nichtsteuerpflichtigen nicht anwendbar, weshalb stattdessen spezifische Ausnahmen gelten sollten. Diese Ausnahmen sollten weitgehend auf

bestehenden Kriterien beruhen und dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen, bestimmten Wirtschaftsteilnehmern jedoch keine unangemessenen Verwaltungslasten auferlegen.“

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

In den Erwägungsgründen 4 und 27 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1) heißt es:

„(4) Das Ziel dieser Verordnung ist, die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in seiner derzeitigen Form dadurch sicherzustellen, dass Vorschriften zur Durchführung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] erlassen werden, und zwar insbesondere in Bezug auf den Steuerpflichtigen, die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sowie den Ort der steuerbaren Umsätze. Im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gemäß Artikel 5 Absatz 4 [EUV] geht diese Verordnung nicht über das für die Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus. Da sie in allen Mitgliedstaaten verbindlich ist und unmittelbar gilt, wird die Einheitlichkeit der Anwendung am besten durch eine Verordnung gewährleistet.

...

(27) Um die einheitliche Behandlung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts sowie der Unterhaltung und ähnlichen Ereignissen sicherzustellen, sollten die Eintrittsberechtigung zu solchen Ereignissen und die mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängenden Dienstleistungen definiert werden.“

In Art. 32 der Durchführungsverordnung heißt es:

„(1) Zu den Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen im Sinne des Artikels 53 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] ... gehören Dienstleistungen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr, das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren.

(2) Absatz 1 gilt insbesondere für:

...

c) das Recht auf Eintritt zu Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft, wie beispielsweise Konferenzen und Seminare.

...“

Art. 33 der Durchführungsverordnung sieht vor:

„Zu den mit der Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen zusammenhängenden Dienstleistungen nach Artikel 53 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gehören die Dienstleistungen, die direkt mit der Eintrittsberechtigung zu diesen Veranstaltungen in Verbindung stehen und an die Person, die einer Veranstaltung beiwohnt, gegen eine Gegenleistung gesondert erbracht werden. Zu diesen zusammenhängenden Dienstleistungen gehören insbesondere die Nutzung von Garderoben oder von sanitären Einrichtungen, nicht aber bloße Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Eintrittskarten.“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Bei Körperschaften, die begünstigten Zwecken iSd. §§ 34-38 BAO dienen, kann im Allgemeinen nach herrschender Verwaltungsmeinung davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei) fallen. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen. Dies dürfte in der überwiegenden Anzahl gemeinnütziger Rechtsträger zu einer Vereinfachung der Besteuerung nach Art einer unechten Steuerbefreiung führen, die sich allerdings nicht aus dem Gesetz ableiten lässt (VwGH 9.3.2005, 2001/15/0062). Der VwGH ist den auch in der veröffentlichten Fachliteratur wiedergegebenen Erlassmeinungen entgegengetreten. Die (bloße) Wiedergabe von Erlassmeinungen in Sekundärquellen, lässt diese nicht überzeugender erscheinen, zumal die aus dem Erlasswesen stammenden Rechtsvorstellungen, in deren Umsetzung die belangte Behörde dem bf. Verein die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft abgesprochen habe, der normativen Grundlage entbehren.

Da gemäß § 6 L-VO grundsätzlich auch bei Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne nur bei Betätigungen i.S.d. § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen könnte, kann die Liebhabereivermutung, soweit sie sich auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG 1994 bezieht, nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden. Obwohl diese Überlegungen die belangte Behörde zwar in ihrer Beschwerdevorentscheidung auch anklingen ließ, wurden zu einer eventuellen Widerlegung der von der Verwaltung angenommenen Liebhabereivermutung keine ausreichenden Feststellungen getroffen. Möglicherweise wurde auf Grund der erklärten geringen Inlandsumsätze von 100 € davon ausgegangen, dass der bf. Verein keine für die Zuerkennung der Unternehmereigenschaft ausreichende Tätigkeit entfaltet habe. Abgesehen von der in der weiteren Folge vorgenommenen Umqualifizierung auf steuerbare und steuerpflichtige Inlandsumsätze wären auch unter Annahme der bisherigen Beurteilung bei der Beurteilung eines ausländischen Rechtsträgers sämtliche Umsätze, die auch Ausdruck des unternehmerischen Leistungsangebotes darstellen, einzubeziehen gewesen. Abgesehen davon

kann aus unionsrechtlicher Sicht keine Schlechterstellung vergleichbarer ausländischer Rechtsträger des Gemeinschaftsgebiets erfolgen. Daher liegt die Tatsache des Vorliegens von Umsätzen einigen Gewichts wohl auf der Hand.

Ähnlich verhält es sich bei der Prüfung des Vorliegens oder Nichtvorliegens sogenannter abgabenrechtlicher Liebhaberei. Hinsichtlich der in § 1 Abs. 2 Z. 1 und L-VO aufgezeigten Betätigungen, die einen gewissen Nahebereich zur privaten Lebensführung aufweisen, finden sich weder ausreichende Indizien und noch wurden solche von der belangten Behörde ins Treffen geführt. Das Anbieten von Seminaren über pharmakologisch-medizinische Themen weisen schon prima vista keinen ausreichenden Bezug zur privaten Lebensführung auf und daher kann Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinne gegen den Willen des Bf. keinesfalls angenommen werden.

In Anlehnung an das Urteil des EuGH vom 13.3.2019, Rs C-647/17 SRF Konsulterna, ist bei Dienstleistungen für Vorträge und Seminare die Regelung des Art. 53 der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffend Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen betreffend Eintrittsberechtigungen sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen der Ort anzunehmen, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Leistungen ausschließlich an Steuerpflichtige erbracht wird, wenn Anmeldung und Bezahlung im Voraus erfolgen. Auf die bis dahin getroffenen Differenzierungen zwischen geschlossenen und offenen Veranstaltungen kommt es nicht an.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Prüfungsgebühren: 120,00			
74.090,00 : 1,1 =	67.354,55	Umsatzsteuer 10%	6.735,45
120,00 : 1,2 =	100,00	Umsatzsteuer 20%	20,00
		Umsatzsteuer	6.755,45
abzüglich		Vorsteuer	-6.847,30
		Gutschrift	- 91,85

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. Im Übrigen wird auf die angeführte Vorjudikatur verwiesen.

Graz, am 29. November 2022