

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 3. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. September 2019 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 01-12/2019, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine GmbH (ohne inländische Betriebsstätte) mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland. Der Unternehmensgegenstand ist die Durchführung von Seminaren, Inventarwertschätzungen sowie Beratung und wirtschaftliche Förderung von Bäckereien etc.

Mit Antrag vom 3.2.2020 beehrte sie die Erstattung von Vorsteuern aus zwei Rechnungen in Höhe von 2.751,28 €. Im angefochtenen Bescheid wurde auf Grund der angegebenen Warencodes die Erstattung der Vorsteuern mit Null Euro festgesetzt, weil die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen etc. gemäß § 20 EStG bzw. § 12 KStG nicht abzugsfähig seien. Auf Grund der Geschäftstätigkeit bestehe für die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.

In ihrer Beschwerde führte sie aus, beim ersten Erstattungsantrag (gemeint: USt-Erstattung 1-3/2019) sei für die Rechnung ein falscher Zeitraum gewählt worden, daher habe sie diesen als Antrag für das gesamte Kalenderjahr nochmals eingereicht. Bei den antragsgegenständlichen

Rechnungen handle es sich um Tagungskosten für ein Exklusivseminar der Bf. und nicht um Bewirtungskosten.

Mit E-Mail vom 29.4.2020 forderte die belangte Behörde weitere Unterlagen über die Kosten des Exklusivseminars an, weil nicht klar sei, was darunter verstanden werden könne und ob die Teilnehmer ausschließlich Firmenangestellte oder die Kosten weiterverrechnet wurden. Außerdem wurde um die Übermittlung der Rechnungen, der Teilnehmerliste, des Seminarprogrammes und Auskunft über die Weiterverrechnung der Kosten ersucht.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung legte die Bf. die Rechnungen, das Seminarprogramm und die Teilnehmerliste vor. Ergänzend führte sie aus, beim Exklusivseminar kämen Teilnehmer von ca. 35 größeren Bäckereiunternehmen zusammen, um sich an drei Tagen intensiv mit der Zukunft ihrer Branche, ihrer Kunden und Mitarbeiter zu beschäftigen. Die Seminarteile würden sowohl von externen Referenten als auch von Mitarbeitern bestritten. Die Bf. buche das Hotel und die Zimmer für die Gäste. Im Nachgang werden Rechnungen an die Teilnehmer geschrieben, welche sowohl den Seminarteil als auch die Übernachtungs- und Verpflegungsaufwendungen beinhalten.

In ihrer Beschwerdeverentscheidung kam die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht zur Schlussfolgerung, auf Grund der Weiterverrechnung von Eintrittsberechtigungen habe die Bf. einen steuerbaren und steuerpflichtigen Inlandsumsatz bewirkt und daher käme das Erstattungsverfahren nicht zur Anwendung. Die Vorsteuern könnten nur im Wege einer Umsatzsteuerjahreserklärung unter Ausweis der steuerpflichtigen Umsätze geltend gemacht werden.

In ihrem als Beschwerde bezeichneten Vorlageantrag wies die Bf. darauf hin, die Weiterverrechnung der Leistung erfolgte ausschließlich entsprechend der Teilnehmerliste an Unternehmer. Daher werde die Leistung als in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig betrachtet. Sie beantrage daher nochmals die Erstattung der gezahlten Vorsteuerbeträge.

In ihrem Vorlagebericht führte die belangte Behörde ergänzend aus, beim angesprochenen Seminar handle es sich um kein „Inhouse-Seminar“ und daher sei das Empfängerortprinzip nicht anwendbar, weshalb die Bf. steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbringe, da es zu keinem Übergang der Steuerschuld käme. Die Beschwerde wurde in weiterer Folge dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Entsprechend dem oa. Verfahrensgang ist auszuführen, dass die Bf. ein Seminar über Verbesserung der Vermarktung, Chancen und Herausforderungen, Mitarbeiterführung etc. des

Bäckerhandwerks für verschiedene in Deutschland ansässige Bäckerhandwerkbetriebe veranstaltete und entsprechende Umsätze erzielte. Der Tagungsort war in Österreich. Es wurden Vorträge, Unterbringung und Verpflegungsdienstleistungen angeboten.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung gründet sich auf der in tatsächlicher Hinsicht unstrittigen Aktenlage.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Rechtsquellen

Verordnung

*Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum*

- 1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder*
- 2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder*
- 3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder*
- 4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.*

Gesetzliche Bestimmungen

Sonstige Leistung

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

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

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

- 1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder*

*teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer*

*– für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*

*– für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*

*2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer – für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*

*– für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.*

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

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

*...*

*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**

### **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:

...

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

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

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

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

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Umsatzsteuerrichtlinien (UStR 2000)

Rz. 641f

Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen (§ 3a Abs. 11a UStG 1994) sind Leistungen, deren wesentliches Merkmal in der entgeltlichen Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung besteht. Der Begriff Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung erfordert die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers. Keine Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung liegt daher in den Fällen der Online-Teilnahme des Leistungsempfängers vor (siehe hierzu Rz 640q).

Unter den Begriff der Eintrittsberechtigung fallen insbesondere das Recht auf Eintritt zu Vorführungen, Theateraufführungen, Zirkusveranstaltungen, Messen, Unterhaltungsprogrammen, Konzerten, Ausstellungen und ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, einschließlich des durch ein Abonnement abgedeckten Eintritts; das Recht auf Eintritt zu Sportveranstaltungen wie einem Spiel oder einem Wettkampf, einschließlich des durch eine Dauerkarte abgedeckten Eintritts; das Recht auf Eintritt zu bzw. Teilnahme an der Öffentlichkeit allgemein zugänglichen Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts oder der Wissenschaft, wie Konferenzen und Seminaren. Der Öffentlichkeit allgemein zugängliche Veranstaltungen sind solche, bei denen der Zutritt im Wesentlichen jedermann freisteht, die Veranstaltung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen, nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern gerichtet ist.

Beispiel 1: Der deutsche Unternehmer A besucht am 5.1.2011 ein Rechtsseminar beim österreichischen Seminarveranstalter B in Wien. Die Teilnahmegebühr ist gemäß § 3a Abs. 11a UStG 1994 am Veranstaltungsort (Wien) steuerbar, unabhängig von den Anmelde- und Zahlungsmodalitäten, die für dieses Seminar gelten (vgl. EuGH 13.3.2019, Rs C-647/17, Srf konsulterna AB, zum Leistungsort bei Teilnahme an Seminaren).

*Beispiel 2:*

*Der deutsche Seminarveranstalter K erbringt im März 2011 ein "Inhouse-Seminar" in Deutschland an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Wien. An diesem Seminar können nur Mitarbeiter des österreichischen Unternehmers teilnehmen.*

*Da das Seminar nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist, fällt die Teilnahmegebühr für dieses Seminar nicht unter § 3a Abs. 11a UStG 1994, sondern ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort in Wien steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf U über.*

*Nicht unter den Begriff der Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung fällt das Recht zur Benutzung von Einrichtungen, wie zB einer Turnhalle, eines Schwimmbades usw., oder das Recht zur Teilnahme an Schikursen.*

*Die Vermittlung einer Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung ist keine mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994. Der Leistungsort einer solchen Vermittlungsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994. Mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994 sind zB das Recht zur Benützung der Garderobe oder der sanitären Einrichtungen, soweit es sich hierbei nicht bereits um unselbständige Nebenleistungen zur Eintrittsberechtigung handelt.“*

Gemeinschaftsrecht

RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1)

Artikel 44

*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.*

Artikel 53

*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.*

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.).

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, UStG<sup>5</sup>, § 3a, Rz 126*).

Diese Rechtsansicht wurde vom EuGH in seinem Urteil vom 13.3.2019, Rs. C-647/17, Srf konsulterna AB, nicht mehr 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 spricht für die Rechtsauslegung der belangten Behörde. 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“ sei 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. Dies wäre dann der Fall, 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. (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.

Die Prüfung, ob Art. 53 zur Anwendung kommt, hängt davon ab, ob das wesentliche Element darin besteht, dass die Bf. ihren Kunden individuelle Eintrittsberechtigungen für die von ihr veranstalteten Lehrgänge verkauft und von ihnen einen Preis „pro Person“ verlangt. Gegenständlich bot der Bf. Vorträge für berufsspezifische Problemstellungen des Bäckerhandwerks für verschiedene Bäckereien und Backwarenhersteller an. Der Sachverhalt ist daher mit dem im EuGH-Urteil vom 13.3.2019, C-647/17, Srf konsulterna AB, begutachteten durchaus vergleichbar.

In ähnlicher Weise nimmt die deutsche Finanzverwaltung von der früheren Unterscheidung zwischen „allgemein der Öffentlichkeit zugänglichen Veranstaltungen“ und „nicht der Allgemeinheit, sondern nur den Mitgliedern einer bestimmten Berufsgruppe zugänglichen Veranstaltungen“ Abstand und setzt das Urteil des EuGH vom 13.3.2017, Rs. C-647/17, Srf konsulterna, in seinem Schreiben III C 3 – S 7117-b/20/10002:002 vom 9.6.2021 in der

Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses über die Bestimmung des Ortes der Leistung nach § 3a Abs. 3 Nummer 5 UStG um und stellt nunmehr lediglich auf die physische Anwesenheit der Teilnehmer ab. Die Online-Teilnahme des Leistungsempfängers ist ausgenommen.

Zusammenfassend kann daher davon ausgegangen werden, dass die Besteuerung auf Grund der Judikatur des EuGH in Abkehr von der sonst geltenden Grundregel (Empfängerortprinzip) im Falle von Präsenzveranstaltungen zur Besteuerung nach dem Tätigkeitortsprinzip tendiert und die Unterscheidung zwischen öffentlich und nichtöffentlich bzw. bekannte und unbekannte Leistungsempfänger als nicht mehr maßgeblich erachtet. Die Besteuerung habe in den Mitgliedstaaten zu erfolgen, in denen die Lehrgänge veranstaltet werden (Rz. 30 des Urteils). Modalitäten wie Anmeldung und Bezahlung der Seminare spielen keine entscheidende Rolle (Rz. 35). Der Begriff der Dienstleistung betreffend Eintrittsberechtigungen nach Art. 53 wird daher entsprechend weiter gefasst als dies von der Besteuerungspraxis einzelner Mitgliedstaaten gehandhabt wurde.

Daher war die Beschwerde im Vorsteuererstattungsverfahren abzuweisen.

### **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. Da der Rechtsfall bereits von der Judikatur des EuGH geklärt erscheint, kommt ihm keine grundsätzliche Bedeutung mehr zu.

Graz, am 11. Mai 2022