

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr1***

über die Beschwerde vom 23. September 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 6. September 2024 betreffend Vorsteuererstattung 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf.) ist ein deutsches Unternehmen, welches in Österreich weder Sitz noch Betriebsstätte hat.

Mit elektronisch eingelangtem Antrag vom 23. April 2024 beehrte die Bf. die Erstattung von Vorsteuern iHv 15.953,33 Euro für den Zeitraum 01-12/2023. Die Vorsteuern aus Beherbergungen, Personenbeförderungen, Cateringleistungen, Verpflegung (Heuriger, Stadtcafé), Riesenradfahrten, etc. betreffen die Organisation einer Tagung mit Unterhaltungsprogramm für die Mitarbeiter und Geschäftsführer der GmbH (Leistungsempfängerin der Bf.) im Zeitraum 2023.

Mit Bescheid vom 6. September 2024 versagte das Finanzamt die Erstattung von Vorsteuern mit der Begründung, es lägen Reisevorleistungen vor, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 16. September 2024 führte die Bf. im Wesentlichen aus, dass sie Veranstaltungen jeder Art plane und durchführe und nicht Reisen

veranstalte. Demensprechend habe sie sich auch keiner Dritten zur Durchführung von Reisen bedient und es lägen keine Reisevorleistungen vor. § 23 UStG 1994 sei auf die Durchführung von Veranstaltungen oder auf die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Kongresse nicht anwendbar, da der maßgebliche Leistungsinhalt nicht die Durchführung einer Reise, sondern des Leadership Meetings (Kongress) der GmbH sei.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes hin übermittelte die Bf. die Abschluss-Ausgangsrechnung vom 27. November 2023 an die GmbH für die Organisation und Abwicklung eines Leadership-Meetings in Wien. Darin werden Kosten für Übernachtungen, für die Tagungslocation, Technik und Personal, eine Abendveranstaltung, Allgemeine Kosten, Transfer, einen Fotografen, externe Termine, Projektarbeiten, Organisationssicherung vor Ort sowie Reisekosten gesondert aufgeschlüsselt und mit 19% (deutscher) USt an den Kunden verrechnet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. Oktober 2024 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und setzte den Erstattungsbetrag mit 4.770,42 Euro fest. Vergütet wurde laut Vorlagebericht insbesondere eine Vorsteuer aus einer Leistung, die nicht unmittelbar dem Kunden zugute kam (Rechnung der ***1*** vom 26. Oktober 2023 für Raummiete, und vermietetes Equipment). Begründend wies das Finanzamt auf die Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern aus Reisevorleistungen hin und führte zusätzlich aus, dass seit der letzten Gesetzesänderung (2022) das Erfordernis des nichtunternehmerischen Leistungsempfängers für die Annahme einer Reiseleistung gem. § 23 UStG 1994 entfallen sei. Eine Reise sei als ein Bündel von Einzelleistungen mit zumindest einer Beherbergungs- oder Beförderungsleistung zu verstehen. Auch würde die Bf. selbst keinen Kongress veranstalten, sondern ihre Auftraggeberin die GmbH.

Im Vorlageantrag vom 25. Oktober 2024 wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen unter Verweis auf die EuGH-Judikatur. Es liege eine einheitliche Leistung vor, deren Hauptzweck gerade keine Reiseleistung darstelle. Nach Ansicht des EuGH sei es in so einem Fall unzulässig, die einheitliche Leistung künstlich aufzuspalten und einen Teil als Reiseleistung zu behandeln, weil auch die Leistung ein einheitliches wirtschaftliches Ziel verfolge. Der Vertrag sei so gestaltet, dass ein Durchschnittsverbraucher von einer unteilbaren Gesamtleistung ausgehen müsse.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat im Zeitraum 2023 für die GmbH eine Tagung mit Unterhaltungsprogramm für deren Mitarbeiter und Geschäftsführer in Wien organisiert und ihrer Kundin dafür mit Rechnung vom 27. November 2023 den Betrag von 172.662,98 Euro + 32.805,97 Euro deutsche Umsatzsteuer (19%) in Rechnung gestellt.

Für die damit in Zusammenhang stehenden Vorleistungen in Österreich (Beherbergungen, Personenbeförderungen, Cateringleistungen, Verpflegung im Heurigen bzw. Stadtcafé, Riesenradfahrten, etc.) begehrte die Bf. die Erstattung von Vorsteuern in Höhe von insgesamt 15.953,33 Euro. In diesen Vorsteuerbeträgen ist eine Rechnung der ***1*** vom 26. Oktober 2023 (Sequenznummer 2) über 23.670 Euro + 4.734 Euro USt enthalten, mit der Raummiete samt diverser Nebenleistungen wie Strom, LED-Wall, Deko etc. abgerechnet wurden.

Mit Ausgangsrechnung vom 27. November 2023 stellte die Bf. der GmbH für das von ihr organisierte „Leadership-Meeting“ folgende Positionen in Rechnung: Hotelübernachtung, Tagungsglocation, Zusatzmobiliar, Abendveranstaltung, Allgemeine Kosten (Tageshostessen), Transfer, Fotograf, Locationbesichtigung etc, Absprachen mit dem Kunden und Dienstleistern, Organisationssicherung vor Ort sowie Reisekosten. Sämtliche Leistungen wurden mit 19% deutscher USt fakturiert.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Veranstaltung ergeben sich aus den gleichlautenden Vorbringen von Finanzamt in der BVE vom 4. Oktober 2024 bzw. dem Vorlagebericht vom 9. Jänner 2025 und Bf. in der Beschwerde vom 16. September 2024 bzw. im Vorlageantrag vom 25. Oktober 2024.

Die Vorsteuerbeträge ergeben sich aus den aktenkundigen Eingangsrechnungen, die Verrechnung an die Firma GmbH ergibt sich aus der aktenkundigen Ausgangsrechnung vom 27. November 2023.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 23 UStG 1994 idF BGBl. I 112/2021 lautet:

- (1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,*
 - soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und*
 - Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.*
- (2) Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.*
- (3) Die sonstige Leistung wird 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.*
- (4) Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Kunden unmittelbar zugutekommen.*

(5) Die sonstige Leistung ist steuerfrei, wenn die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

(6) Sind die Reisevorleistungen nur zum Teil Reisevorleistungen im Sinne des Abs. 5, so ist nur der Teil der sonstigen Leistung steuerfrei, dem die im Abs. 5 bezeichneten Reisevorleistungen zuzurechnen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen bei Schiffs- und Flugreisen durch Verordnung bestimmen, wie der auf das Drittlandsgebiet entfallende Teil der Reisevorleistung zu ermitteln ist.

(7) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

(8) Der Unternehmer hat in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Sonderregelung für Reisebüros angewendet wurde, beispielsweise durch die Angabe „Reiseleistungen/Sonderregelung“ oder „Margenbesteuerung.“ Abweichend von § 12 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im übrigen bleibt § 12 unberührt.

(9) Für die sonstigen Leistungen gilt § 18 mit der Maßgabe, daß aus den Aufzeichnungen des Unternehmers zu ersehen sein müssen:

1. der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet,
2. die Beträge, die der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet,
3. die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 und
4. wie sich die in § 1 und 2 bezeichneten Beträge und die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen verteilen.

Die Verordnung zur Schaffung eines eigenen Verfahrens für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer, BGBl 279/1995 idF BGBl II 16/2021 (Erstattungsverordnung) lautet auszugsweise:

§ 1 (1) Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist 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 des § 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, Art. 25a, § 25b UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen,
- ausgeführt hat.

§ 3a UStG 1994 idF BGBl 118/2015 lautet auszugsweise:

(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.

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

(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.

3.2. Reiseleistung

Tritt ein Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auf und nimmt er Reisevorleistungen in Anspruch, so werden seine Leistungen gem. § 23 UStG 1994 besteuert.

Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Das heißt, dass für die eigenen Umsätze des leistenden Unternehmers Lieferungen und Leistungen anderer Unternehmer in Anspruch genommen werden (EuGH 13.10.2005, iSt, C-200/04, Rn 34). In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst organisieren würde, wie beispielsweise die Beherbergung in fremden Hotels, die Verpflegung oder die Durchführung von Veranstaltungen im Rahmen einer Reise (vgl Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG³ § 23 Rz 7).

§ 23 UStG 1994 gilt für jeden Unternehmer, der Reiseleistungen erbringt, gleichgültig, ob es den einzigen Unternehmenszweck darstellt oder nicht (Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG³ § 23 Rz 12, Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 23 Tz 5 unter Verweis auf EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96, Madgett und Baldwin).

Im Beschwerdefall hat die Bf. für die GmbH eine Tagung mit Unterhaltungsprogramm in Wien organisiert und dafür Reisevorleistungen anderer Unternehmer wie Beherbergungen, Personenbeförderungen, Cateringleistungen, Verpflegung im Heurigen bzw. Stadtcafé, Riesenradfahrten, etc. in Anspruch genommen, die den Kunden unmittelbar zugutegekommen sind.

Die Republik Österreich hat nach Ansicht des EuGH 27.1.2021, Rs C-787/19, Kommission /Österreich gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 73 sowie aus den Art. 306 bis 310 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen, indem sie Reiseleistungen, die gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden, die sie für ihr Unternehmen nutzen, von der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros ausgeschlossen hat. Im Urteil heißt es dazu:

„38 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Republik Österreich unstreitig den sogenannten „business-to-business“-Bereich von der Sonderregelung ausgeschlossen hat, indem sie von dieser Regelung diejenigen Reiseleistungen ausgenommen hat, die gegenüber steuerpflichtigen Leistungsempfängern, die sie für ihr Unternehmen nutzen, erbracht werden.

39 Mit diesem Ausschluss verhindert die Republik Österreich aber, dass steuerpflichtige Unternehmen, die Reiseleistungen an andere steuerpflichtige Unternehmen verkaufen, in den Genuss der Sonderregelung kommen können, und schränkt damit die Anwendung dieser Regelung in einer Weise ein, die die in Rn. 37 des vorliegenden Urteils genannten Ziele beeinträchtigt (vgl. entsprechend Urteil vom 8. Februar 2018, Kommission/Deutschland, C-380/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:76, Rn. 45).“

Seit 2022 gibt es daher in § 23 UStG 1994 hinsichtlich des Leistungsempfängers keine Einschränkungen mehr.

Die Bf. hat somit alle gesetzlichen Voraussetzungen betr. Reiseleistungen erfüllt und ihr Umsatz ist nach der Sonderregel des § 23 UStG 1994 zu besteuern.

§ 23 Abs 3 UStG 1994 ordnet an, dass die Reiseleistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Damit ist die Reiseleistung der Bf. in Österreich nicht steuerbar, da die Bf. ihr Unternehmen in Deutschland betreibt.

Nach § 23 Abs 8 UStG 1994 ist der Unternehmer abweichend von § 12 Abs. 1 nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen.

Das gilt auch im Erstattungsverfahren, weshalb keine Erstattung von Vorsteuern aus Reisevorleistungen erfolgen kann.

3.3. Raummiete

Geht man davon aus, dass der vermietete Raum – wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Oktober 2024 unterstellt - dem Kunden nicht direkt zugute kam, liegt insoweit keine Reisevorleistung vor. Folgt man dem Vorbringen der Bf., so liegen hinsichtlich sämtlicher bezogener Leistungen keine Reisevorleistungen vor.

Soweit keine Reisevorleistungen vorliegen, kann auch die Besteuerung der Leistungen der Bf. (Ausgangrechnung vom 27. November 2023 an die GmbH) nicht gem. § 23 UStG 1994 erfolgen.

Wenn § 23 UStG 1994 nicht anwendbar ist, unterliegt jede einzelne Leistung mit dem vereinbarten Entgelt der USt nach den allgemeinen Vorschriften (VwGH 1.3.2007, 2004/15/0120).

Sofern zumindest eine der verrechneten Leistungen laut der gesetzlichen Vorschrift des § 3a UStG 1994 in Österreich ausgeführt wird, scheitert der Abzug der Vorsteuern im Erstattungsverfahren daran, dass dieses Verfahren nur für Unternehmer vorgesehen ist, die im Erstattungszeitraum keine steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt haben (vgl. § 1 Abs 1 Erstattungsverordnung).

Damit ist zu prüfen, ob die Leistungen der Bf. (zumindest teilweise) in Österreich ausgeführt werden.

Ein Leistungsbündel, das zu einer Leistung sui generis und einer Besteuerung in Deutschland (§ 3a Abs 6 UStG 1994) führen würde, liegt dabei (anders als es die Bf. vermeint) nicht vor: Die erbrachten Leistungen sind nicht so eng miteinander verbunden, dass sie wirtschaftlich eine untrennbare Einheit bilden würden bzw. eine neue Qualität der Leistung entstehen würde. Das zeigt sich u.a. auch dadurch, dass die Einzelleistungen in der Ausgangsrechnung der Bf. vom 27. November 2023 gesondert angeführt werden.

Zwischen der Saalvermietung und der entsprechenden Dekoration lässt sich allenfalls ein Verhältnis von Hauptleistung (Vermietung) und unselbständiger Nebenleistung (Dekoration) feststellen, das dazu führt, dass die Deko-Leistungen so zu besteuern sind, wie die Saalmiete.

Aus der Ausgangsrechnung vom 27. November 2023 lässt sich auch nicht ableiten, dass die Bf. die Veranstaltung selbst durchgeführt hätte bzw. ihrem Kunden Eintrittsberechtigungen für Kongresse überlassen hätte, da sich darin keine Rechnungspositionen finden, die auf eine fachlich/inhaltliche Leistung schließen lassen wie zB Vortragende oder Moderatoren, Tagungsunterlagen etc..

Im Übrigen wäre damit für die Bf. ohnedies nichts gewonnen, weil Leistungen in Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen dort ausgeführt werden, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden. Das ist im Beschwerdefall Österreich.

Beurteilt man die in der Ausgangsrechnung vom 27. November 2023 bezeichneten einzeln verrechneten Leistungen, so kommt man bereits bei den ersten beiden Positionen „Hotelübernachtungen“ und „Tagungslocation Ariana“ zu einem Umsatz in Österreich: Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird nämlich gem. § 3a Abs 9 UStG 1994 dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Das ist im Beschwerdefall Österreich.

Auch wenn man annimmt, dass die Leistung besorgt, d.h. im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung erbracht wurde, ändert das nichts an der Steuerpflicht in Österreich, da gem. § 3a

Abs 4 UStG 1994 die für die besorgten Leistungen geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden sind.

Damit hat die Bf. durch die Saalmiete zumindest einen Umsatz in Österreich getätigt, womit das Vorsteuererstattungsverfahren gem. § 1 Abs 1 Z 1 der Erstattungsverordnung nicht zur Anwendung kommen.

3.4. Zusammenfassung

Im Beschwerdeverfahren kann keine Erstattung von Vorsteuern erfolgen:

Bei der Leistung der Bf. handelt es sich (zumindest überwiegend) um Reiseleistungen, für die ein Vorsteuerabzug gem. § 23 Abs 8 UStG 1994 nicht zulässig ist (siehe oben 3.2.).

Soweit die Vorleistungen, aus denen die Bf. den Vorsteuerabzug geltend machen möchte, keine Reisevorleistungen sind, so kann es im Beschwerdeverfahren zu keiner Erstattung kommen, weil die Bf. damit einen Umsatz in Österreich ausgeführt hat (siehe oben 3.3. – Grundstücksumsatz oder, wie von der Bf. selbst ins Treffen geführt, Eintrittsberechtigungen), der gem. § 1 der Erstattungsverordnung das Erstattungsverfahren ausschließt.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

3.5. 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 Beschwerdefall weicht die Entscheidung nicht von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ab, weshalb keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Graz, am 17. Juli 2025