

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KRW Graz Steuerberatungsgesellschaft mbH, Klosterwiesgasse 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 22. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2023 betreffend Umsatzsteuer 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, 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

Mit Antrag (Formblatt U 5) beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) am 21.9.2022, eingebracht am 1. Juni 2023, durch ihre steuerliche Vertreterin die Vergütung von Vorsteuern für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Höhe von 52.021,16 €. Bei der Bf. handelt es sich um eine schweizerische Association (Vereinigung). Die Art der Geschäftstätigkeit wurde mit „sonstige Interessenvertretungen und Vereinigung a.n.g.“ angegeben. Weiters ist eine schweizerische Umsatzsteuer-Nummer angeführt. Sie erklärte, die in der Anlage angeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für seine Zweck als Unternehmer verwende und führt wörtlich aus: „Accommodation, Restaurant and Conference Fees“.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit Null (0) Euro festgesetzt. In seiner Begründung führte er Folgendes wörtlich aus:

„Gemäß § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 ist es grundsätzlich erforderlich, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original sofort bei Antragstellung beigelegt werden. Zur Wahrung der Antragsfrist sind diese

Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen/ an die Vergütungsbehörde zu übermitteln. Da Sie die zwingend erforderlichen Originalrechnungen nicht innerhalb der genannten Frist vorgelegt haben, war Ihr Antrag abzuweisen.“

In ihrer Beschwerde wandte sich die Bf. gegen diese Feststellung des Finanzamtes und führte die steuerliche Vertreterin aus, die Bf. habe ihr versichert, dass sie alle Rechnungen per E-Mail erhalten habe und die Rechnungen somit als Originale anzusehen seien.

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2023** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes wörtlich aus:

„Nach § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gilt eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung nur dann als Rechnung i. S. des § 11 UStG 1994, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhaltes gewährleistet sind.

Dies kann gemäß VO BGBl. II Nr. 583/2003 auf zwei Arten erfolgen:

- 1.) Mit elektronischer Signatur gemäß Z 1 der VO BGBl. II Nr. 583/2003 (fortgeschrittene Signatur) und*
- 2.) Im EDI-Verfahren gemäß Z 2 der VO BGBl. II Nr. 583/2003.*

Bei Rechnungen, die per Telefax oder E-Mail übermittelt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. Diese geltend jedoch nur als Rechnungen, wenn sie mit einer fortgeschrittenen Signatur versehen sind oder im Rahmen des EDI-Verfahrens übermittelt wurden.

Da diese Kriterien nicht erfüllt sind, waren die per E-Mail übermittelten Rechnungen nicht anzuerkennen. Die daraus resultierenden Erstattungsbeträge wurden ausgeschieden.“

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. am **18. Oktober 2023** Bf. einen **Vorlageantrag** ein und führte dabei Folgendes wörtlich aus:

„Die Erstattung wurde mit der Begründung, dass es sich nicht um Originalrechnungen handelt abgewiesen. Unser Klient hat uns bestätigt, dass die Rechnungen per Mail zugestellt werden, es handelt sich aber bei allen Rechnungen um Originale.

Durch das AbgÄG 2012 sind elektronische Rechnungen seit 1.1.2013 Papierrechnungen weitestgehend gleichgestellt. Eine elektronische Rechnung ist dabei gem. § 11 Abs. 2 UStG 1994 eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Die Verwendung eines bestimmten elektronischen Formats bzw. bestimmter Technologien ist nicht Voraussetzung für die Anerkennung als ordnungsgemäße Rechnung. Voraussetzung ist, dass der Empfänger dieser Art der Rechnungslegung zustimmt, wobei keine spezielle Form der Zustimmung erforderlich ist und auch eine konkludente Zustimmung (durch Zahlung des Rechnungsbetrages) möglich ist.

Diese Zustimmung wird durch die Vorlage der Zahlungen der Rechnungen nachweislich erbracht. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sind. Diese ist bei beiliegenden Rechnungen auf alle Fälle gewährleistet.

Im Wege einer teleologischen Interpretation sind daher elektronischen Rechnungen, die den Anforderungen des § 11 Abs. 2 UStG 1944 entsprechen, automatisch als Original im Sinne der Erstattungsverordnung zu werten (siehe auch BFG-Erkenntnis vom 4.9.2017, RV/2100645/2015)

...“

In der weiteren Folge wurde die Beschwerde am 14. November 2023 von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt. In ihrer Stellungnahme zum Sachverhalt führt sie u.a. aus:

„ ...

Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen jedenfalls erfüllt sind.

Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie kann z.B. mittels E-Mail, als E-Mail-Anhang oder Web-Download, in einem elektronischen Format (z.B. als PDF- oder Textdatei), aber auch in einem strukturierten Dateiformat (z.B. xml) ausgestellt werden. Eine spezielle Form der elektronischen Übertragung ist nicht vorgeschrieben.

Die elektronische Rechnung gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 und Abs. 1a UStG 1994, dass die Echtheit ihrer Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Dies haben Leistungserbringer und Leistungsempfänger unabhängig voneinander in ihrem Verfügungsbereich zu gewährleisten.

Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Leistungserbringers oder Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach dem UStG 1994 erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Aus der Unversehrtheit des Inhalts folgt jedoch nicht, dass die Rechnung inhaltlich (z.B. Anschrift des Leistenden) tatsächlich richtig ist oder bei Rechnungsausstellung richtig war.

Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung sind nach § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 382/2016, gewährleistet, wenn eines der dort genannten Verfahren bzw. Technologien angewendet wird:

- Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird;*
- Übermittlung der Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine);*
- Versehen der Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einem*

qualifizierten elektronischen Siegel;

- Übermittlung der Rechnung im EDI-Verfahren gemäß Artikel 2 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98).

Bei Anträgen aus dem Drittland mit elektronischen Rechnungen ist es notwendig, dass für das Finanzamt klar erkennbar ist, dass es sich bei beigefügten Rechnungen um Kopien von elektronischen Rechnungen und nicht um Kopien von Papierrechnungen handelt. Dazu gehört die Archivierung von entsprechenden Mails bzw. Hinweise auf elektronische Abfragemöglichkeiten von Rechnungen (siehe Platzer/Koch/Stockinger in Leitfaden Vorsteuererstattung, 2.3. Elektronische Rechnungslegung).

Bei den vorgelegten Rechnungen fehlt es bereits am Nachweis, dass die Rechnungen per Mail übermittelt wurden und nicht in Papierform vorhanden waren und eingescannt wurden. Selbst wenn man von einer Übermittlung per Mail ausgehen würde, liegen keine ordnungsgemäßen elektronischen Rechnungen vor. Die Echtheit ihrer Herkunft und die Unversehrtheit ihres Inhalts sind nicht gewährleistet, da kein Verfahren bzw. keine Technologie iSd § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 382/2016 angewendet wurde. Es wird daher beantragt, die Beschwerde abzuweisen.“

Mit Vorhalt vom 15. Mai 2025 wurde die Bf. u.a. aufgefordert folgende Unterlagen nachzureichen:

Entsprechend den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2023 gelte eine auf elektronischem Wege übermittelte Rechnung nur dann als Rechnung i.S. § 11 UStG 1994, wenn die Echtheit, Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sei. Diese könnte nach der VO der Bundesministerin für Finanzen, mit der die Anforderungen an eine elektronische Rechnung bestimmt werden (E-Rechnung-UStV) BGBl. II Nr. 583/2003, BGBl. II Nr. 175/2010, BGBl. II Nr. 516/2012 und BGBl. II Nr. 382/2016 auf zwei Arten erfolgen (elektronische Signatur oder Übermittlung im EDI-Verfahren). Beides wurde gegenständlich (sachverhaltsmäßig) nicht weiter behauptet.

§ 1 Abs. 1 Z. 1 VO schafft jedoch eine verfahrensmäßige Erleichterung bei der Prüfung der Echtheit und Unversehrtheit der Rechnungen, wenn der Unternehmer ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren anwendet, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Lieferung oder sonstigen Leistung geschaffen werde. Diese Bestimmungen werden von der belangten Behörde auch in dem Ihnen zugesandten Vorlagebericht vom 14.11.2023 mehr oder weniger unreflektiert angeführt.

Daher werden Sie aufgefordert, hinsichtlich der zur Vergütung eingereichten Rechnungen 1-11 den verlässlichen Prüfpfad in Ihrem Unternehmen nachzuweisen, um die Verbindung zwischen

dem abgewickelten Umsatz und der Rechnung leicht nachvollziehen zu können. Dies lässt sich zum Beispiel auch anhand von Dokumenten wie Auftragserteilung, -bestellung, Lieferscheinen, Kontoauszügen, Kreditkartenabrechnungen, sonstige Zahlungsnachweise, Dokumenten des Empfängers oder des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (des Geschäftspartners) und internen Kontrollen wie der Aufgabentrennung erreichen. In diesem Zusammenhang wird auf Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024), § 11, Rz. 49.2 und die bezugnehmenden UStR Rz. 1564f und 1564g) verwiesen.

...“

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juni 2025**, per E-Mail übersandt, führte die Bf. aus: „Wir beziehen uns auf den Vorhalt, ausgestellt mit 15.05.2025 und übermitteln Ihnen im Auftrag unserer Klientin, der Bf., im Anhang die Rechnungen zusammen mit den Zahlungsnachweisen.

Diese wurde samt Beilagen der belangten Behörde mit **Schreiben vom 5. Juni 2025 zur Äußerung als Partei** weitergeleitet.

Mit **Schriftsatz vom 8. Juni 2025** führte die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„1. Vorliegen elektronischer Rechnungen:

...

Bei Anträgen aus dem Drittland mit elektronischen Rechnungen ist es notwendig, dass für das Finanzamt klar erkennbar ist, dass es sich bei beigefügten Rechnungen um Kopien von elektronischen Rechnungen und nicht um Kopien von Papierrechnungen handelt. Dazu gehört die Archivierung von entsprechenden Mails bzw. Hinweise auf elektronische Abfragemöglichkeiten von Rechnungen.

Im vorliegenden Fall gibt es weiterhin keinerlei Nachweise, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen um elektronische Rechnungen handelt. Es wurden keinerlei Übermittlungsbestätigungen (idR per Mail) oder andere Unterlagen vorgelegt, die nachweisen könnten, dass elektronische Rechnung vorliegen.

Der Vorsteuerabzug ist daher bereits deshalb zu versagen.

2. Innerbetriebliches Steuerungsverfahren/Prüfverfahren

Eine elektronische Rechnung gilt für Zwecke des Vorsteuerabzuges nur dann als Rechnung, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind.

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts können u.a. durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gewährleistet werden, wenn dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird.

Es sind keine speziellen technischen Übermittlungsverfahren vorgegeben, die der Unternehmer

verwenden müsste. Ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren ist für Zwecke des Vorsteuerabzuges erforderlich, wenn eine elektronische Rechnung ohne qualifizierte Signatur übermittelt wurde.

Ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren ist ein Kontrollverfahren, das der leistende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinem Zahlungsanspruch oder der die Leistung empfangende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt.

Ein Prüfpfad kann als verlässlich angesehen werden, wenn die Verbindung zwischen dem abgewickelten Umsatz und der Rechnung leicht nachzuvollziehen ist (mit Hilfe ausreichender Details, um die Dokumente miteinander zu verknüpfen) und wenn er die dokumentierten Verfahren einhält und die tatsächlichen Abläufe widerspiegelt. Dies lässt sich zum Beispiel auch anhand von Dokumenten wie Kontoauszügen, Dokumenten des Empfängers oder des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (des Geschäftspartners) und internen Kontrollen wie der Aufgabentrennung erreichen.

Zu Nachweiszwecken hat der Unternehmer das von ihm angewendete Verfahren seinen Verhältnissen entsprechend zu dokumentieren.

Aus der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung wird ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren nicht einmal behauptet, sondern nur Zahlungsbelege vorgelegt. Zahlungsbelege können Teil eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens sein, für sich allein sind sie aber nicht ausreichend um die Echtheit der Herkunft sowie die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung nachweisen zu können.

Selbst wenn tatsächlich elektronische Rechnungen vorliegen sollten (siehe Punkt 1), erfüllen diese nicht die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.“

Mit **Vorhalt vom 11. Juni 2025** wurde die Äußerung der belangten Behörde **zur Stellungnahme** hinsichtlich der aufgeworfenen Punkte (elektronischer Rechnung vs. Papierrechnung und Nachweise über den Prüfpfad vom Rechnungseingang bis zur Archivierung) genauer einzugehen.

Innerhalb verlängerter Frist reichte die Bf. **am 25. August 2025 umfangreiche Beilagen** (eine ZIP-Datei mit 8 MB) ein und führte wörtlich aus:

„Wir haben jetzt die geforderten Original-E-mails erhalten und auch einen Ausdruck der Archivierung. Hoffe, dass das eine ausreichende Dokumentation ist.“

Mit **Schreiben vom 16. September 2025** wurden die Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen an die belangte Behörde zur Äußerung mit der Bemerkung übersandt, ob die Prüfpfade für elektronische Rechnungen als ausreichend bescheinigt anzusehen seien und ob weitere Bedenken gegen die beantragte Vorsteuererstattung obwalten.

Mit **Antwortnote vom 20. September 2025** führte die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„1. Vorliegen elektronischer Rechnungen:

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen ist davon auszugehen, dass es sich um elektronische Rechnungen handelt.

2. Innerbetriebliches Steuerungsverfahren/Prüfverfahren

...

Die Erfassung in der Buchhaltung stellt mit der Rechnungsnummer eine Verknüpfung zum jeweiligen Beleg her, weshalb wohl von einem ausreichenden internen Steuerungsverfahren/Prüfverfahren ausgegangen werden kann.

3. Materiell-rechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Nachdem bisher keine Nachweise erbracht wurden, dass tatsächlich elektronische Rechnungen vorliegen, hat noch keine Überprüfung stattgefunden, ob für den Vorsteuerabzug die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorliegen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die ihm 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, als Vorsteuer abziehen.

Nach Art 168 MwStSyst-RL ist der Steuerpflichtige berechtigt, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit eine Verwendung von Gegenständen oder eine Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen für die Unternehmenssphäre des Steuerpflichtigen.

Nach Auffassung des EuGH muss für den Vorsteuerabzug grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen.

Das Vorsteuerabzugsrecht setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (EuGH 6.4.1995, C-4/94, BLP-Group; 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank; 18.10.2018, C-153/17, Volkswagen Financial Services). Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsatz angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens gehören und als solche Kostenelemente der Leistungen des Steuerpflichtigen sind (EuGH 22.2.2001, C-408/98, Abbey National; EuGH 22.10.2015, C-126/14 Sveda).

Ein Unternehmer kann daher nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Der Zusammenhang mit künftigen Umsätzen genügt (EuGH 11.7.1991,

C-97/90, Lennartz; 8.6.2000, C-396/98, Schlossstraße), und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt (EuGH 29.2.1996, C-110/94, INZO; VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020) oder wenn der Unternehmer die Gegenstände auf Grund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerbarer Umsätze verwenden konnte (EuGH 15.1.1998, C-37/95, Ghent Coal). Soll die Leistung für künftige Umsätze verwendet werden, steht es der MwSt-RL nicht entgegen, wenn die Abgabenbehörde objektive Nachweise für die erklärte Absicht verlangt (EuGH 21.3.2000, C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa; ebenso VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Die gegenständlichen Vorsteuerbeträge stehen im Zusammenhang mit einem Gala Dinner in Österreich (Verpflegung, Hotel, Anmietung Räumlichkeiten, Welcome Desk, Sachertorten etc.). Für die Behörde ist fraglich, ob diese Eingangsleistungen in einem Zusammenhang mit den besteuerten Ausgangsumsätzen der Beschwerdeführerin stehen. Fehlt es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang einem bestimmten Eingangsumsatz und einem zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsatz, müssten die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens gehören (Gemeinkosten des Unternehmens). Bei einem Gala Dinner können nach Überzeugung der Abgabenbehörde keine Gemeinkosten eines Unternehmens vorliegen, weshalb der Vorsteuerabzug davon abhängt, ob die Kosten für das Gala Dinner in einem unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen oder echt steuerfreien Ausgangsumsätzen stehen.

Unklar ist nach derzeitiger Aktenlage somit,

- welcher unternehmerischen Tätigkeit die Beschwerdeführerin nachgeht,
- welche steuerpflichtigen/echt steuerfreien Ausgangsumsätze sie tätigt und
- in welchem unmittelbaren Zusammenhang die Aufwendungen für das Gala Dinner mit einem dieser steuerpflichtigen/echt steuerfreien Ausgangsumsätze steht.

Zusätzlich ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu berücksichtigen.

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Die Bestimmungen im KStG verweisen ihrerseits wiederum auf die Bestimmungen des § 20 EStG.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG sind Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abzugsfähig. Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen iS der Z 3 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 20 Tz 82).

Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind die Motive für die Tragung des Aufwands, die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können, das Vorliegen

eines ausschließlich betrieblichen Interesses (VwGH 13.9.1989, 88/13/0193 und VwGH 5.7.1998, 93/13/0205).

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Die Judikatur hat in Einladungen zu einem gemeinsamen Urlaub (VwGH 25.11.2002, 98/14/0129), Einladungen zu geselligen Veranstaltungen wie beispielsweise dem Opernball (BFH 29.03.1994, VIII R 7/92 zur vergleichbaren Deutschen Rechtslage), Einladungen zu Kulturveranstaltungen (UFS 16.03.2007, RV/0519-W/07), Einladungen zu Fahrsicherheitstrainings im Rahmen von Produktpräsentationen (UFS 22.04.2003, RV/0472-G/02) oder Einladungen zur Schi-WM in Schladming (BFG vom 13.07.2016, RV/2101033/2016) eine Repräsentationskomponente erblickt und die Abzugsfähigkeit verneint.

Um beurteilen zu können, ob § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG einschlägig ist, wäre zu hinterfragen,

- welche Gäste an der Veranstaltung teilgenommen haben (ergibt sich teilweise aus der Hotelrechnung),

- in welcher Funktion sie an der Veranstaltung teilgenommen haben,

- welchen konkreten Zweck die Veranstaltung hatte und

- ob bzw. welche konkreten Geschäfte angebahnt wurden.“

Mit **Vorhalt vom 30. September 2025** wurde die vorhin erwähnte Stellungnahme der Amtspartei der Bf. mit folgendem Bemerkern zur Gegenäußerung und Beantwortung übermittelt:

„In der Beilage wird Ihnen die oa. Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnisnahme überreicht. Entsprechend den Ausführungen der Punkte 1 und 2 scheinen die Formalvoraussetzungen des Vorliegens von elektronischen Rechnungen erfüllt zu sein.

In materiellrechtlicher Hinsicht ist sowohl die wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit der Bf. weitgehend unklar, zumal der Zusammenhang der beanspruchten Vorsteuern aus steuerpflichtigen Vorleistungen mit ausgeführten Ausgangsumsätzen nicht bekannt ist.

Ebenso bezweifelt die belangte Behörde das Vorliegen unmittelbaren Zusammenhanges mit der unternehmerischen Tätigkeit (Ausrichten eines Gala-Dinners, Aufwendungen für Sachertorten etc.), zumal sich derartige Aufwendungen im Nahebereich von nichtabzugsfähigen Aufwendungen bewegen.

Aus den Rechnungen ist zwar das Anfallen bzw. die Tragung eines Aufwandes bescheinigt, über den Inhalt der Veranstaltungen und die betriebliche Veranlassung (Unternehmenspräsentation, Fortbildung, Tagungsprogramm, Tagesordnung, Vorträge, etc.) ist bis dato nichts bekannt.

Unklar bleibt auch, ob entsprechende Teilnahmegebühren eingehoben wurden bzw. ob die Teilnehmer Dienstnehmer des Bf. waren.

Auf Grund der bisher vorgelegten Rechnungen ist dem Bundesfinanzgericht die Überprüfung des Zusammenhanges der angefallenen Vorsteuern mit einer unternehmerischen Veranlassung und des Vorliegens entsprechender Ausgangsumsätze nicht möglich.

Das bloße Vorliegen einer Unternehmerbescheinigung aus dem Drittland kann den Zusammenhang der angefallenen Vorsteuern mit entsprechend damit zusammenhängenden Ausgangsumsätzen noch nicht beweisen, sondern ist von den inländischen Steuerbehörden bzw. Gerichten eigenständig zu ermitteln.

...“

Mit **E-Mail vom 27. Oktober 2025** überreichte die steuerliche Vertreterin Veranstaltungsprogramm und Teilnehmerliste sowie einen Schriftsatz einer **Vorhaltsbeantwortung** als Beilage.

In dieser führte sie Folgendes aus:

*„Zweck der Veranstaltung:
Generalversammlung der Bf.
Detailliertes Veranstaltungsprogramm:
siehe Anhang*

Agenda

27th ECA General Assembly

28 - 29 March 2022

Vienna, Austria

Monday 28 March 2022

12:30 – 14:30: Informal Lunch, L. Restaurant

15:00 – 17:30: GA Kick-Off and First Plenary Session1, Grand Park Hall

Welcome and address by ECA Chairman N. Al-K.

Address by UEFA President Aleksander C.

Online address by European Commission Vice-President M. Sch.

Roll Call and Minutes of Previous GA

Financial Sustainability

UEFA Club Competitions and Joint Venture

“Football in the Metaverse: The challenges and opportunities that face us” with P.M., Former CEO Liverpool FC; SVP at Unity

“In Conversation: H.L.” with H.L. Lindahl, Atletico de Madrid and Sweden goalkeeper

BREAK – 15 Minutes

17:45 – 18:45: Simultaneous Workshops (Members only)

o Financial Sustainability Deep Dive, Grand Klimt Hall 2

o Youth Academies: the 12 Quality Areas, Grand Klimt Hall 3

o Future of the Release Rules – Collaboration Charter, Grand Klimt

Hall 1

o ECA Fan Research Programme, Park Suite 7

19:30: Bf. Cocktail & Official Dinner

Departure from hotel at 19:15

MAK – Austrian Museum of Applied Arts

Tuesday 29 March 2022

9:30 – 11:00: Second Plenary Session, Grand Park Hall

Welcome by Bf. CEO Ch.M. Marshall

Address by Austrian State Secretary in the Federal Chancellery C.P.

FIFA Matters and Agents Reform

“The Power of Noticing: Behavioural Insights for Competitive Advantage” with Professor N.K.

and Professor T.G. from Harvard Business School

ECA Members Update & Outlook

Closing of the General Assembly

BREAK – 15 Minutes

11:15 – 12:15: Simultaneous Workshops (Members only)

o Financial Sustainability Deep Dive, Grand Klimt Hall 2

o Youth Academies: the 12 Quality Areas, Grand Klimt Hall 3

o Future of the Release Rules – Collaboration Charter, Grand Klimt

Hall 1

o Bf. Fan Research Programme, Park Suite 7

11:30 - 12:00: Media Briefing

12:15 – 14:00: Informal Lunch, L. Restaurant.

Stellungnahme Zusammenhang zwischen der Veranstaltung und den Geschäftsaktivitäten:

Generalversammlung

Artikel 14 – Zusammensetzung

Die Generalversammlung ist das oberste Organ der ECA und setzt sich aus allen Mitgliedern der

Bf. zusammen. Jedes Mitglied benennt einen Vertreter für die Teilnahme an der Generalversammlung. Die Vorstandsmitglieder und der CEO nehmen an den Sitzungen der Generalversammlung ohne Stimmrecht teil, es sei denn, sie werden als Vertreter eines Mitglieds in der Generalversammlung benannt. Der Vorsitzende kann interessierte Dritte zur Teilnahme an den Sitzungen einladen.

Artikel 15 – Befugnisse

Die Generalversammlung hat folgende Befugnisse:

- a) Änderung dieser Satzung;*
- b) Durchführung von Wahlen gemäß den in den Artikeln 22 und 43 festgelegten Regeln;*
- c) Genehmigung der jährlichen Mitgliedsbeiträge und des vom Vorstand vorgeschlagenen Jahresbudgets*
- d) Genehmigung des Jahresabschlusses;*
- e) Bestellung eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers;*
- f) Entlassung von Vorstandsmitgliedern;*
- g) Suspendierung oder Ausschluss von Mitgliedern aus der Bf. auf Vorschlag des Vorstands;*
- h) Auflösung der Bf.*
- i) Abberufung eines Vorstandsmitglieds, des Vorstands oder eines Unterverbandsvertreters in allen Fällen, in denen schwerwiegende Gründe vorliegen; und*
- j) Verleihung des Ehrenvorsitzes auf Vorschlag des Vorstands.*

Angaben darüber, ob Aufnahmegebühren oder sonstige Kosten weitergegeben wurden:

keine Aufnahmegebühr.

Liste der Teilnehmer mit Angaben darüber, ob auch Nicht-Mitarbeiter des Unternehmens an dieser Veranstaltung teilgenommen haben:

siehe beigefügte detaillierte Liste.

Detaillierte Informationen zu den Geschäftsaktivitäten der Bf.:

die Ziele der Bf. sind:

- a) Die Interessen des europäischen Klubfußballs im Besonderen und des Klubfußballs im Allgemeinen zu wahren und zu fördern;*
- b) Von der UEFA und der FIFA als einzige Organisation anerkannt zu werden, die die Interessen der europäischen Klubs auf europäischer und globaler Ebene vertritt;*
- c) Vertretung der Interessen der Vereine als Arbeitgeber in Europa und, soweit relevant, weltweit, einschließlich im Rahmen des sozialen Dialogs, und gegebenenfalls als Sozialpartner auftreten;*
- d) Beitrag zur gesunden Entwicklung der von der UEFA organisierten europäischen Vereinswettbewerbe und anderer internationaler Vereinswettbewerbe, die von anderen*

Dachverbänden organisiert werden und an denen europäische Fußballvereine beteiligt sind, durch Teilnahme an den entsprechenden Entscheidungsprozessen und gegebenenfalls durch Mitwirkung bei der Verwaltung von Elementen der Wettbewerbe;

e) Beiträge zum internationalen Spielkalender zu leisten und Vereinbarungen darüber zu schließen;

f) Zur guten Führung des europäischen und weltweiten Fußballs beizutragen, insbesondere durch die Mitwirkung in den entsprechenden Gremien der UEFA und der FIFA;

g) Den Austausch von Informationen und Fachwissen zwischen der UEFA, der FIFA und den Vereinen zu fördern;

h) Mit allen Fußballvereinen in Europa und weltweit zusammenzuarbeiten und den Austausch von Informationen und Fachwissen zu fördern;

i) Bereitstellung von Dienstleistungen, Unterstützung und Möglichkeiten für Fußballvereine, um deren Interessen zu fördern und sie bei der Erreichung ihrer Ziele zu unterstützen;

j) Ein Vereinsnetzwerk zu betreiben, das es anderen Fußballvereinen ermöglicht, mit der ECA und ihren Mitgliedern in Kontakt zu treten und, soweit möglich, von den Dienstleistungen, der Unterstützung und den Möglichkeiten der ECA zu profitieren;

k) Die Integrität und Regelmäßigkeit von Wettbewerben und Spielen sowie die sportlichen Werte und Grundsätze, auf denen der europäische Fußball basiert, zu unterstützen und zu wahren;

l) Generell die Zusammenarbeit zwischen den Vereinen und der UEFA/FIFA in Fragen des europäischen und globalen Vereinsfußballs sicherzustellen;

m) Zur Erreichung dieser Ziele die Pflege von Kontakten, die Zusammenarbeit und Verhandlungen mit allen fußballbezogenen Organisationen oder relevanten öffentlichen und privaten Institutionen, insbesondere mit den relevanten Sozialpartnern sowie mit Nicht-Mitgliedsvereinen;

n) Zur Erreichung dieser Ziele alle relevanten Einrichtungen/Strukturen zu schaffen, zu verwalten und/oder zu betreiben, die die Leistungsfähigkeit, Reichweite oder Wirksamkeit der Bf. verbessern können, einschließlich, aber nicht beschränkt auf Joint Ventures, Tochtergesellschaften, verbundene Unternehmen oder gemeinnützige Stiftungen

o) Eine führende Organisation bei der Förderung und Umsetzung sinnvoller, konkreter und ehrgeiziger Maßnahmen für Gleichberechtigung, Inklusion und Vielfalt im Fußball zu sein, einschließlich der Festlegung geeigneter Ziele und der Umsetzung notwendiger Maßnahmen zur Förderung (unter den Mitgliedern, Bf.-Gremien und Bf.-Vertretern) der Chancengleichheit, des aktiven Engagements und der inklusiven Teilhabe in der gesamten ECA unabhängig von Alter, Geschlecht, sexueller Orientierung, Rasse, Nationalität, ethnischer Herkunft, Hautfarbe, Religion oder Weltanschauung, Behinderung oder anderen Unterscheidungsmerkmalen, zusammen mit den Plänen zur Überwachung und Berichterstattung über diese Ziele; und

p) Alle sonstigen Maßnahmen zu ergreifen, die der Förderung der Ziele des Vereins dienen oder

*als nebensächlich oder förderlich für die Erreichung dieser Ziele angesehen werden können.
...“*

Mit dem an die Bf. gerichteten **Vorhalt vom 5. November 2025** führte das Bundesfinanzgericht Folgendes aus:

„Ihre Vorhaltsbeantwortung vom 27. Oktober 2025 lässt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne einer wirtschaftlichen (Tätigkeit) der Beschwerdeführerin nicht erkennen, sodass der Anspruch auf Vorsteuerabzug zweifelhaft erscheint.

Die EuGH-Judikatur VNLTO Urteil 12.2.2009, C-515/07 differenziert bei Körperschaften für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges innerhalb der unternehmerischen Sphäre zwischen einer wirtschaftlichen und einer nicht wirtschaftlichen Sphäre und entlastet nur die wirtschaftliche Sphäre der beim Bezug von Vorleistungen entrichteten Umsatzsteuer über den Vorsteuerabzug (Rz. 27). Soweit von einem Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Rz. 28).

Aus Ihrer Vorhaltsbeantwortung geht hervor, dass die Bf. nicht besteuerte Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder, ausführt. Die beschriebene Vereinsversammlung und damit verbundene Interessenwahrnehmung, für die kein gesondertes Entgelt der teilnehmenden Personen oder Vereinsmitglieder vorgeschrieben wurde, betrifft ausschließlich den nicht-wirtschaftlichen Bereich, nämlich den der unmittelbaren Vereinssphäre, die in Satzungen geregelt ist (vgl. Rz. 30, 34, 36 und 37).

Ein wirtschaftlicher Bereich der Bf. ist nach wie vor nicht erkennbar, weshalb ein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug auf Grund der bisherigen Verfahrensergebnisse wahrscheinlich nicht besteht.

*Daher werden Sie aufgefordert, sich antragstellend zu äußern und gegebenenfalls zu überlegen, ob die Beschwerde bzw. der Vorlageantrag aufrechterhalten werden soll.
...“*

Dieser Vorhalt wurde am 10. November 2025 nachweislich zugestellt. Innerhalb der aufgetragenen vierwöchigen Frist erfolgte keine Äußerung.

Mit **E-Mail vom 15. Jänner 2026** – vier Wochen später führte die steuerliche Vertreterin der Bf. Folgendes aus:

„Zum Vorhalt vom 5.11.2025 bzgl. des Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nehmen wir wie folgt Stellung:

Bei der beschriebenen Veranstaltung handelt es sich um eine Veranstaltung der Bf., die einmal jährlich stattfindet und an der die Vertreter aller Europäischen Fußballvereine die an Europäischen Clubmeisterschaften wie (Champions League, Europa League und Conference League) teilnehmen. Aus der übermittelten Liste ist ersichtlich, dass es sich um hochrangige Funktionäre der Europäischen Fußballvereine handelt, die ausschließlich im Profisport tätig sind und als wirtschaftliche Unternehmen geführt werden.

Gemäß den Vereinsrichtlinien gelten Profisportbetriebe als betriebliche Einkunftsquellen und können aufgrund der wirtschaftlichen Gebarung auch nicht als gemeinnützig eingestuft werden. Da der Geschäftszweck der Teilnehmenden an der Veranstaltung und der Bf. sich decken, ist hier die steuerliche Absetzbarkeit gegeben.

Dass der Profisport per Definition dem Wirtschaftlichen Bereich eines Vereins zuzuordnen ist und auch in der BFG Entscheidung GZ.RV/2101218/2018 die zuständige RichterIn zu diesem Schluss gekommen ist. (siehe dazu die Ausführung zum UEFA-Kongress auf Seite 15)

...“

Die (unveröffentlichte) Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 15.10.2019 wurde im Volltext angeschlossen.

Die für die Bf. maßgeblichen Textstellen lauten wie folgt:

S. 15:

*„UEFA-Kongress Nach der Aktenlage **übt die Bf. eine wirtschaftliche Tätigkeit (Entwicklung und Projektleitung im Bereich Marketing, Mediengestaltung und Sportveranstaltungen) aus.** Unstrittig diene der hier streitgegenständliche Kongress im Jahr 2015 der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf.*

Strittig ist, ob die als "Freundeskreis der Ehemaligen" bezeichneten Teilnehmer nicht aus betrieblichen, sondern aus repräsentativen Gründen an der Veranstaltung teilgenommen haben.“

S.16:

„Das grundsätzliche Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen kommt dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Aufwendungen Werbezwecken dienen und ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung vorliegt (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010; VwGH 19.12.2002, 99/15/0141; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159). Im Beschwerdefall weist der Kongress keine besondere Attraktivität in Zusammenhang mit der privaten Lebensführung auf, wie z.B. ein im Winter in einem bekannten Wintersportort abgehaltener Kongress oder ein entsprechender Kongress während der Festspielzeit usw. Die Möglichkeit, an dem Kongress teilzunehmen, die die Bf. bot, ist damit nicht geeignet, das gesellschaftliche Ansehen zu fördern. An einem solchen Kongress nimmt nur

teil, wer Interesse am Inhalt des Kongresses selbst hat. Die Bf. hat die Teilnahme am Kongress auch nur für solche Personen vorgesehen, die als Lobbyisten bzw. Funktionäre wesentlichen Einfluss auf den Fußballsport in den verschiedenen Ländern ausüben und so ihrem geschäftlichen Zweck nutzen. Da keine Möglichkeit zur Repräsentation vorliegt und ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung vorliegt, ist der Aufwand abzugsfähig.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Wie bereits im Verfahrensgang ausgeführt wurde die Bf. mit Vorhalten vom 30. September 2025 und 5. November 2025 aufgefordert, ihre unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit als solche nachzuweisen. Es wurde ausdrücklich in letzterem Vorhalt darauf hingewiesen, dass die unternehmerische Tätigkeit im Sinne einer wirtschaftlichen Tätigkeit zweifelhaft erscheint. Die bloße Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder, wie die Abhaltung einer Vereinsversammlung und die damit verbundene Interessenvertretung, für die übrigens kein gesondertes Entgelt von den teilnehmenden Personen erhoben wurden, lässt auf keine unternehmerische Tätigkeit schließen.

Auf Grund der zurückhaltenden Informationsbereitschaft der Bf. war es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, für die Unternehmereigenschaft sprechende Feststellungen zu treffen.

Die Ausführungen der Bf. erschöpfen sich in der Wiedergabe der Bestimmungen der Vereinssatzung und des Ablaufes der Hauptversammlung, für die unbestrittenermaßen Aufwendungen und Vorsteuern aus der Übernahme von Quartier- und Verpflegungskosten in inländischen Beherbergungsbetrieben und Restaurants entstanden waren.

Ebenso kann aus der Zitierung einer der steuerlichen Vertreterin in einer anderen Rechtssache zugekommenen im Übrigen unveröffentlichten Entscheidung des Bundesfinanzgerichts und inzidenter Behauptung von Sachverhaltsidentität keine Verbreiterung der Entscheidungsgrundlage entnommen werden. Abgesehen davon handelt es sich bei den referenzierten Textpassagen der Entscheidungsgründe insofern um keine strittigen Tatsachen, zumal die grundsätzliche Unternehmereigenschaft im dortigen Rechtsfall dem Grunde nach unstrittig erschien und es sich um eine bloße Zusammenfassung eines von den Streitparteien unstrittigen Sachverhaltes handelte. Im dortigen Fall wurde die unternehmerische Tätigkeit aus dem Nachweis der geschäftlichen Tätigkeit im Zusammenhang mit entgeltlichen Fußballveranstaltungen (Eintrittsberechtigungen) als glaubhaft angesehen. Die übrigen

Feststellungen betreffen die rechtliche Beurteilung von Geschenken und vermeintlichen Repräsentationsaufwendungen.

Welche Aufschlüsse davon für die Bf. im gegenständlichen Fall abzuleiten wären, konnte die Bf. nicht aufzeigen. Der bloße Hinweis darauf, dass aus der Teilnehmerliste hervorgehe, dass es sich um hochrangige Vertreter aller europäischen Fußballvereine handelte, die ausschließlich als nicht gemeinnützigen als wirtschaftliche Unternehmer des Profisports eingestuft werden, vermag die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. selbst noch nicht zu begründen.

Bei der beschriebenen Veranstaltung handelt es sich um eine Veranstaltung der Bf., die einmal jährlich stattfindet und an der die Vertreter aller Europäischen Fußballvereine die an Europäischen Clubmeisterschaften wie (Champions League, Europa League und Conference League) teilnehmen. Aus der übermittelten Liste ist ersichtlich, dass es sich um hochrangige Funktionäre der Europäischen Fußballvereine handelt, die ausschließlich im Profisport tätig sind und als wirtschaftliche Unternehmen geführt werden. Die steuerliche Einordnung der Mitgliedsvereine der Bf. vermag die unternehmerische Tätigkeit der Bf. selbst noch nicht zu manifestieren, zumal auch natürliche oder juristische Personen an einer nicht erwerbswirtschaftlich tätigen Vereinigung (Gesellschaft) beteiligt sein können. Maßgeblich ist die (eigene) unternehmerische oder wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. selbst, über die mangels ausreichender Mitwirkungsbereitschaft der Bf. keine Feststellungen getroffen werden können.

Da es bereits an der Unternehmereigenschaft selbst mangelt, erübrigen sich auch weitergehende Feststellungen - wie noch von der belangten Behörde im Hinblick auf die Rechnungsmängel der vorgelegten vermeintlich elektronischen Rechnungen und dem Vorliegen von nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen aus Beherbergung, Bewirtung und Geschenken, geäußert.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung gründet sich auf die in tatsächlicher Hinsicht nicht weiter strittigen Ausführungen der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

3.1.2. Rechtsquellen

Umsatzsteuergesetz 1994

§ 2 UStG 1994

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

...

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

1. ...

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

Vorsteuerabzug

§ 12 UStG 1994

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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;

...

Erstattungsverordnung

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, BGBl. II Nr. 416/2001, BGBl. II Nr. 384/2003, BGBl. II Nr. 222/2009, BGBl. II Nr. 174/2010, BGBl. II Nr. 389/2010, BGBl. II Nr. 158/2014):

§ 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 UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.
- (2) Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.

3.1.3. Erwägungen

Ein unternehmerfähiges Gebilde ist Unternehmer, wenn es eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. „Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird“ (§ 2 Abs 1 3. Satz, *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁶ (2024) Rz 40). Mit der Tätigkeit, die auf Einnahmenerzielung gerichtet ist, wird der Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 in anderer Formulierung angesprochen. Unternehmer kann nur sein, wer Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 erbringt (erbringen will, erbracht hat). Der Leistungsbegriff geht aber über den Unternehmerbegriff hinaus. Unternehmerisch sind nur Leistungen, die selbständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁶ (2024) Rz 41).

Welcher Art die unternehmerische Tätigkeit der Bf. ist, konnte trotz zweimaliger Nachfrage durch Ergänzungsersuchen, nicht ermittelt werden. Die Beantwortungen der Bf. erschöpfen sich in allgemein gehaltenen Behauptungen über die satzungsgemäße Tätigkeit und die Abhaltung der Vereinsversammlung, anlässlich der vorsteuerabzugsbelastete Aufwendungen entstanden sind, für die sie den Vorsteuerabzug beansprucht. Die bloße satzungsgemäße Tätigkeit eines Vereins lässt noch keine unternehmerische Tätigkeit erkennen.

Nach § 115 Abs 1 sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Es ist somit unzulässig, Umstände zu erforschen, die für die Abgabenerhebung von keinerlei Relevanz sind (z.B. *Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten*, 36). Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). (vgl. *Ritz/Koran, BAO8 § 115 BAO Rz 6-13*)

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1.2004, 2000/17/0172; 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt sind und nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (zB VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187; 23.2.2010, 2007/15/0292).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.4.2009, 2004/15/0144; 24.6.2021, Ra 2021/16/0014).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). Die Erhebungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde im Ausland ist beschränkt und außerdem ist der Bf. größere Sachverhaltsnähe bei der Darstellung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, zuzubilligen (*Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250; Tanzer/Unger, BAO 2025, 125*).

Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag (zB gem § 240 Abs 3) tätig wird (VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Darüber hinaus tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (zB VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Auch wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167) festzustellen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Daher ist das Bundesfinanzgericht in seinen Feststellungen davon ausgegangen, dass keine unternehmerische Tätigkeit nachgewiesen werden konnte.

Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie gemäß § 161 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Bedenkenvorhalte sind tunlichst schriftlich zu erlassen (vgl Stoll, BAO, 1717). Vorhalte haben eine (angemessene) Frist zu setzen, weil die mit einem Vorhalt konfrontierte Partei Anspruch darauf hat, über die ihr zur Beantwortung des Vorhaltes zur Verfügung stehende Zeit Bescheid zu wissen (VwGH 9.7.1997, 94/13/0209; 31.3.2003, 2000/14/0102). Die Frist ist eine behördliche Frist; sie ist daher gem § 110 Abs 2 verlängerbar (*Reyer in: Schuh/Macho/Kerstinger, Betriebsprüfung, § 161 BAO Abschn 3.2.*). Die Frist ist eine Ordnungsfrist; verspätete Beantwortungen sind daher ebenso zu berücksichtigen wie fristgerechte. Daher wurde auch die verspätete Vorhaltsbeantwortung entsprechend berücksichtigt.

Da bereits die Unternehmereigenschaft nicht vorliegt, sind weitere Ausführungen über das Vorliegen von gültigen elektronischen Rechnungen oder über das Vorliegen von nicht abzugsfähigen Aufwendungen (Repräsentationsaufwendungen) entbehrlich.

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.

Graz, am 18. Februar 2026