

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 14.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 02.03.2017, betreffend Umsatzsteuer Vorsteuererstattung 1-11/2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang**

Die Beschwerdeführerin (BF), eine deutsche Unternehmerin brachte elektronisch einen Vorsteuererstattungsantrag für 1-11/2016 ein.

Die Vorsteuer daraus wurde nicht gewährt, da die angeforderten ergänzenden Unterlagen nicht vorgelegt worden waren.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, dass die Originalbelege an eine Sachbearbeiterin des Finanzamtes geschickt worden seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) wurde die Beschwerde nach den Ergebnissen des durchgeführten Vorhalteverfahrens abgewiesen.

Es seien Reiseleistungen an Privatpersonen im eigenen Namen erbracht worden, Vorsteuern aus Reisevorleistungen seien gem. § 23 Abs. 8 UStG 1994 nicht abzugsfähig. Der verbleibende Vorsteuerbetrag sei unter der nach § 3 Abs. 2 der Verordnung 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 notwendigen Mindestsumme gelegen. Vorsteuer im Zusammenhang mit Fahrzeugen sei nicht abzugsfähig.

Die BF brachte einen Vorlageantrag durch ihren steuerlichen Vertreter ein. Die BF betreibe ein Tanzstudio für Kinder und für dieses Tanzstudio und die Kinder werde eine sogenannte "Tanz-Aktiv-Freizeit" organisiert. Dies sei nichts anderes, als dass die Kinder dieser Tanzakademie eine Woche zusammenhängenden Unterricht an einem Ort durchführten, der es ermögliche, diese Tanzaktivitäten komprimiert durchzuführen.

Dies sei so auszulegen wie eine Fortbildungsveranstaltung oder ein Seminar einer bestimmten Berufsgruppe. Somit handle es sich auf keinen Fall um Reisevorleistungen. Gleichzusetzen seien diese Aktivitäten auch mit Konzernweiterbildungen oder Fortbildung von Berufsverbänden jeglicher Art, die auch im Ausland stattfänden, aber von Deutschland aus gemanagt würden. Damit müsste auch eine solche Veranstaltung als Reiseleistung gewertet werden, würde man der Argumentation des Finanzamtes im beschwerdegegenständlichen Fall folgen.

### **Sachverhalt**

Die BF führt in Deutschland ein Tanzstudio für Kinder und hat im Jahr 2016 als Ferienbetreuung eine Tanz-Aktiv-Freizeit (Dienstag bis Samstag) in X. (Österreich) veranstaltet. Im Zusammenhang damit erwachsen ihr Kosten in Österreich wie für das Hotel und die Beförderung der Kinder an den Veranstaltungsort.

Dafür fuhren auch Betreuer nach Österreich in ein Jugendhotel, das die Kinder beherbergte. Für diese Tanz-Aktiv-Tage war pro Kind ein im Voraus zu entrichtender Kostenbeitrag von 390 Euro an die BF bzw. deren Tanzhaus zu bezahlen. Mit diesem Beitrag wurden abgegolten: die Hin- und Rückfahrt zum Hotel im Reisebus, sechs Hotelübernachtungen mit all-inclusive Vollpension, Betreuung und Tanzunterricht, Ausprobieren neuer Sportarten, Bastel- Spielsestunden und Abendprogramm.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der BF, dem Parteienvorbringen und der Aktenlage.

### **Rechtslage / Erwägungen**

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. 389/2010 (in der Folge: VO), 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) ausgeführt hat. ...

Dabei ist nach den Bestimmungen des innerstaatlichen Umsatzsteuerrechts vorzugehen. Ob also die Vorsteuern eines ausländischen Unternehmers überhaupt erstattungsfähig sind, richtet sich nach den allgemeinen Regeln des österreichischen Rechts (vgl. Ruppe/ Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 21 Tz 59).

§ 23 UStG 1994 idF BGBl. I 76/2011 lautet (Besteuerung von Reiseleistungen):

(1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,  
- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,  
- 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) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 7.

**(4) Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.**

(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. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) erbrachten Leistungen ermitteln.

**(8) Abweichend von § 12 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge 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.

§ 23 UStG 1994 gilt nach dem Gesetzeswortlaut für Reiseleistungen eines (jeden) Unternehmers an Empfänger, die die Reise selbst nicht als Unternehmer in Anspruch nehmen. Die Veranstaltung von Reisen muss nicht die Haupttätigkeit des Unternehmens

bilden, sie kann auch ein Nebengeschäft oder Hilfsgeschäft sein, bzw. Teil der unternehmerischen Arbeit bilden (vgl. VwGH 22.3.2010, 2007/15/0108; vgl. auch EuGH vom 22.10.1998, C-308/96 Madgett und Baldwin) oder Hilfsgeschäft sein.

So reicht schon die Veranstaltung eines Betriebsausfluges für die Qualifikation als Reiseleistung, wenn dieser als entgeltliche Leistung gegenüber den Arbeitnehmern anzusehen ist oder ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt (Ruppe / Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 23 Tz 14/2). Auch wenn hier eine Marge fehlen sollte und eine Besteuerung daher entfällt, gibt es keinen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen erbrachten Reiseleistungen.

Als Reiseleistungen iSd § 23 UStG 1994 sind alle Leistungen anzusehen, die ein Unternehmer einem Reisenden gegenüber im Zusammenhang mit einer Reise erbringt (VwGH 1.3.2007, 2004/15/0120), was auch dem allgemeinen Sprachgebrauch zum Begriff Reiseleistung entspricht. Der Unternehmer muss im eigenen Namen auftreten und Reisevorleistungen in Anspruch nehmen. Damit beschränkt sich der Anwendungsbereich der Bestimmung letztlich auf Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer. Weist sich der Unternehmer als Erbringer der Leistung aus, so wird er im eigenen Namen tätig und erbringt Besorgungsleistungen. Die Beförderung der Reisenden, die Unterbringung (Beherbergung in einem Hotel) zählt jedenfalls zu den Reiseleistungen (Ruppe/ Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 23 Tz 10), wie auch die damit zusammenhängende Verpflegung. Reisevorleistungen sind Leistungen, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen, was bei Hotelaufenthalten unzweifelhaft der Fall ist.

Da es sich um Reisevorleistungen handeln muss, die der Unternehmer im eigenen Namen in Anspruch nimmt, liegt sachverhaltsmäßig eine Reihendienstleistung vor: Der Unternehmer erbringt eine Reiseleistung im eigenen Namen und beschafft hiebei die nötigen Vorleistungen von anderen Unternehmern, die dann unmittelbar gegenüber dem Reisenden tätig werden (Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 23 Tz 12).

Für diese Art der Vorleistungen entfällt nach § 23 Abs. 8 UStG 1994 zwingend der Vorsteuerabzug, auch wenn mangels einer Marge keine Besteuerung (am Unternehmensort) stattfindet, wenn die Reisevorleistung beispielsweise ohne Aufschlag weitergegeben würde.

Vorsteuern iZm Reisevorleistungen sind nur dann abzugsfähig, wenn Reiseleistungen nicht nach § 23 UStG 1994 besteuert werden (das ist der Fall, wenn Reiseleistungen an Unternehmer für das Unternehmen erbracht werden, vgl. Hinterleitner in Berger/ Bürger/ Kanduth-Kristen/ Wakounig, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 23 Rz 3092, Stand 1.1.2016, rdb.at). Das ist im beschwerdegegenständlichen Fall nicht ersichtlich, weil es zu Reiseleistungen an Private gekommen ist und nicht Reisen für andere Unternehmer besorgt oder vermittelt wurden.

Nichts anderes ist auch aus den Bestimmungen der MwStSystRL, RL 2006/112/EG, zu entnehmen. Nach Art. 306 wenden die Mitgliedstaaten auf Umsätze von Reisebüros die Mehrwertsteuer-Sonderregelung dieses Kapitels an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch

nehmen Diese Sonderregelung gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln ... .. Gemäß Artikel 308 gilt für die von dem Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung als Steuerbemessungsgrundlage und als Preis ohne Mehrwertsteuer die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro für die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen. Nach Artikel 310 sind die Mehrwertsteuerbeträge, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Artikel 307 genannten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugute kommen (in der englischen Fassung heißt es dazu sehr eindeutig "which are for the direct benefit of the traveller"), in keinem Mitgliedstaat abziehbar oder erstattungsfähig.

Die dahingehenden österreichischen Regelungen entsprechen in diesem Bereich somit den Vorgaben der MwStSystRL. Im Übrigen ist § 25 dUStG in diesem Punkt ebenso inhaltlich der Richtlinie entsprechend ausgestaltet und der österreichischen Regelung vergleichbar.

Die BF hat durch die Organisation der Tanzreise für die teilnehmenden Kinder eine Reiseleistung als Unternehmerin erbracht, für welche die Teilnehmenden einen adäquaten Kostenbeitrag leisteten und für welche Reisevorleistungen in Österreich in Anspruch genommen wurden, welche den Reisenden unmittelbar zugute gekommen sind. Für diese Reisevorleistungen ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Die Argumentation der BF hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Tanzreisen mit Konzernweiterbildungen ist nicht nachvollziehbar. Die an der Reise teilnehmenden Kinder sind nicht Teil des Unternehmens der BF sondern Kunden, die an einer Ferienreise mit Schwerpunkt "Tanzen" teilgenommen haben und dafür bezahlt haben.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der BVE verwiesen, wonach Vorsteuern im Zusammenhang mit der Betankung von PKW nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994) und auf § 3 Abs. 2 der VO, wonach der (im gegenständlichen Fall verbleibende) zu erstattende Betrag mindestens 400 Euro betragen muss, wenn der Erstattungszeitraum nicht das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Keine dieser Voraussetzungen liegt hier vor.

Die Abweisung ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen und wird im Übrigen der Rechtsprechung des VwGH gefolgt.

Graz, am 25. April 2018