

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 25.01.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 08.01.2016, betreffend die Erstattung von Vorsteuern für den Zeitraum 01-12/2014 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen, das in Österreich weder Sitz noch Betriebsstätte hat.

Sie führt ua. mit einem eigenen Schiff mehrtägige Flusskreuzfahrten auf Fluss aus.

Diese Fahrten führen durch Gemeinschaftsgebiet und Drittland Sie starten und enden in Deutschland. Die Kunden der Bf. sind bis auf wenige Ausnahmen Unternehmer (Reiseveranstalter).

Die Bf. behandelt die Beförderung und Verpflegung der Passagiere auf dem österreichischen Streckenabschnitt sowie Landausflüge in Österreich ins Stift Melk und Schloss Schönbrunn als einheitliche, echt steuerfreie Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994.

Für das Jahr 2014 machte die Bf. mit Eingabe vom 25.09.2015 in Österreich die Erstattung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von 105.011 Euro geltend.

Diese Vorsteuern setzen sich wie folgt zusammen:

| Aufwand | Vorsteuer in Euro |
|---------------------------------|-------------------|
| Gasöllieferung | 90.603,-- |
| Personenbeförderung mit Autobus | 2.406,-- |

| | |
|--------------------------|-------------------|
| Reiseleiter | 4.283,-- |
| Anlegegebühren | 7.346,-- |
| Eintrittsberechtigungen | 281,-- |
| Diverse „Restpositionen“ | 92,-- |
| | |
| Summe | 105.011,-- |

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 01.01.2016 setzte das Finanzamt die zu erstattenden Vorsteuern mit Null fest, was inhaltlich einer Abweisung gleichkommt.

Die Abweisung wurde damit begründet, dass die Bf. Privatpersonen im Gelegenheitsverkehr durch Österreich befördert und damit Umsätze in Österreich bewirkt habe, die die Erstattung der Vorsteuern ausschließen.

Im Übrigen seien gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994 Vorsteuern aus Reisorleistungen für Reiseleistungen an Privatpersonen nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. mit Eingabe vom 21.01.2016 Beschwerde ein. Sie führte darin aus:

Die Schiffsreisen würden als Gesamtpaket an Reiseveranstalter verkauft. Dieses Paket beinhalte Beförderung, Unterbringung, Verköstigung sowie Landausflüge.

Laut EuGH vom 06.05.2010, C-94/09, sei eine Leistung innerhalb der Reiseleistung aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers als Hauptleistung anzusehen. Die Hauptleistung stelle als prägende Leistung das wesentliche Element innerhalb der Gesamtleistung dar. Die weiteren Leistungen würden als Nebenleistungen zum Hauptereignis angesehen und hätten nur dienende Funktion. Sie teilten das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Im Beschwerdefall würden Schiffspauschalreisen durchgeführt, welche die Hauptleistung darstellten, da die Schiffsbeförderung ein besonderes Reiseerlebnis vermittele. Dies sei nicht mit Pauschalreisen im engeren Sinn vergleichbar, bei denen der Flug nur als Mittel zur Erreichung des Reiseziels diene.

Die Leistungsortermittlung erfolge für die Schiffsreise einheitlich nach den Kriterien der Personenbeförderung.

Fluss sei ein internationales Gewässer, weshalb die Gesamtleistung als nicht steuerbarer Vorgang zu beurteilen sei.

Das Finanzamt ließ sich in der Folge die für die Erstattung der Vorsteuern maßgeblichen Rechnungen vorlegen. Unter den vorgelegten Belegen befanden sich ua. Rechnungen für Eintrittsberechtigungen in das Stift Melk (1.540 Euro, 1.518 Euro und 33 Euro).

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15.02.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab, weil die Bf. durch die Weiterverrechnung von Eintrittsberechtigungen an Unternehmer in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze bewirkt habe, für die es zu keinem Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 2.Satz UStG 1994 komme.

Die Bf. brachte in der Folge einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

Die Bf. verkaufe ausschließlich Gesamtpakete an Unternehmer. Das Gesamtpaket beinhalte auch Landausflüge.

Die Kosten der Landausflüge setzten sich aus Bustransfers, Eintrittsberechtigungen für das Stift Melk und Schloss Schönbrunn sowie Kosten der Reiseleiter und Stadtführer zusammen.

An die Bf. würden im Wesentlichen folgende in Österreich umsatzsteuerpflichtige Leistungen verrechnet:

- 1.) Personenbeförderung mit dem Autobus (steuerpflichtig in Österreich für den inländischen Beförderungsanteil)
- 2.) Gasöllieferung für die Betankung des Schiffes (steuerpflichtig in Österreich da der Lieferort in Österreich liegt)
- 3.) Anlegegebühren für die Schiffsanlegung in Österreich
- 4.) Eintrittsberechtigungen für das Stift Melk und Schloss Schönbrunn

Für diese Leistungen habe die Bf. im Rahmen Vorsteuerrückerstattungsverfahrens für den Zeitraum 1-12/2014 die Rückerstattung der bezahlten Vorsteuern beantragt.

Die Vorsteuererstattung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, sei nur in den in § 1 Abs. 1 der Verordnung zu § 21 Abs. 9 UStG 1994, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl II 158/2014 genannten Fällen zulässig.

Voraussetzung sei, dass der Unternehmer

1. Keine Umsätze im Inland erzielt oder

.....

Laut Beschwerdevorentscheidung gehe das Finanzamt davon aus, dass die Weiterverrechnung von Eintrittsberechtigungen an Unternehmer im Sinne des § 5 Z 1 und 2 UStG gemäß § 3a Abs. 11a UStG 1994 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sei. Die Regelung des § 19 Abs. 1 2. Satz zum Übergang der Steuerschuld sei auf diese Umsätze nicht anwendbar. Das Vorsteuererstattungsverfahren sei folglich ausgeschlossen.

Die Bf. leiste an Reiseveranstalter im Gesamtpaket *Flussschiffsreisen*.

Offen sei nun die Frage, ob diese Schiffsreisen für Zwecke der Umsatzsteuer als einheitliche Leistung zu sehen seien oder in ihre Bestandteile zerlegt werden müssen.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer sei im Haupttatbestand die einzelne Leistung. Besteuert werde nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen auf einem einzigen Vertrag beruhten. Umfasse ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so seien diese umsatzsteuerlich gesondert zu besteuern.

Der *Umfang* der *einzelnen* Leistung sei jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Der von Judikatur und Lehre in diesem Zusammenhang entwickelte Grundsatz der *Unteilbarkeit* (Einheitlichkeit) der Leistung habe mehrere Ausprägungen.

Für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt sei folgende Ausprägung von Relevanz:

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen umsatzsteuerlich in der Hauptleistung auf. Sie teilen daher das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Die ältere Judikatur habe eine unselbständige Nebenleistung angenommen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung eine untergeordnete Bedeutung habe (nebensächlich sei), mit der *Hauptleistung* eng *zusammenhinge* und in *ihrem Gefolge* üblicherweise vorkomme.

Das habe der Verwaltungsgerichtshof bejaht, wenn die Leistung die Hauptleistung ermögliche, abrunde oder ergänze (zB VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; 17.09.1990, 89/15/0048; 17.09.1996, 93/14/0055; 17.12.1996, 96/14/0016; BFH 29.08.1991, BStBl 1992 II 206).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine Nebenleistung anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden könne (EuGH 12.06.1979, Rs C-126/78 „Nederlandse Spoorwegen“, Slg 2041), bzw. wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfülle, sondern das Mittel zum Zweck darstelle, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (EuGH 25.02.1999, Rs C-349/96 „Card Protection Plan“; 11.01.2001, Rs C-76/99 „Kommission/Frankreich“; 15.05.2001, Rs C-34/99 „Primback“; 11.06.2009, Rs C-572/07 „RLRE Tellmer Property“). Der VwGH leite daraus (nunmehr) ab, dass eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung dann anzunehmen sei, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um

die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (VwGH.19.03.2008, 2005/15/0072, unter Verweis auf VwGH 24.06.2004, 2000/15/0140, 21.12.2005, 2001/14/0123, 01.03.2007, 2004/15/0090, vergleiche auch BFH 25.06.2009, V R 25/07, BStBI 2010 II 239).

Bei Leistungseinheit liege umsatzsteuerlich nur eine Leistung vor. Die steuerlichen Folgen richteten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung. Das gelte für die Frage der Steuerbarkeit, der Steuerpflicht und des Steuersatzes, für die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung etc.

Die Bf. erbringe Leistungen im Gesamtpaket an Reiseveranstalter. Das Gesamtpaket enthalte die Beförderung nach und ab Deutschland, die Beförderung am Schiff, die Unterbringung am Schiff, die Verköstigung sowie die Landausflüge. Bei den Landausflügen seien die Personenbustransporte, Eintrittsberechtigungen für das Stift Melk und Schloss Schönbrunn als auch die Kosten der Reiseleiter und Stadtführer enthalten. Eindeutig sei die Hauptleistung die „Fahrt mit dem Schiff auf Fluss“ ist. Diese Nebenleistungen würden Hauptleistung Flussschiffahrt ergänzen und abrunden.

Die Tendenz zu all-inclusive-Angeboten in der Tourismusbranche werde sowohl in Literatur und Rechtsprechung als auch in den Umsatzsteuerrichtlinien berücksichtigt. Für den Bereich der Beherbergung führten beispielsweise die Umsatzsteuerrichtlinien in Rz 1207 (29. Auflage) aus, dass die Abgabe von Eintrittskarten als unselbständige Nebenleistung zu qualifizieren sei, wenn dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet würde.

Ruppe/Achatz , Umsatzsteuerkommentar § 10 Rz 73 plädierten hinsichtlich regelmäßig erbrachter Nebenleistungen für die dynamischen Betrachtungsweise, die der Entwicklung in der Tourismusbranche Rechnung trage.

Unter § 6 Rz 67 werde ausgeführt, dass sich die Steuerbefreiung nach § 6 nach dem Grundsatz der Leistungseinheit auch auf Nebenleistungen erstrecke.

Somit seien auch die mit der befreiten Beförderung zusammenhängenden unselbständigen Nebenleistungen befreit.

Als Nebenleistungen etwa sei die Beförderung von Hand oder Reisegepäck anzuerkennen, auch wenn hierfür ein besonderes Entgelt berechnet werde, die Beförderung zum Flughafen bei einer „Flugpauschalreise“ (VwGH 05.04.1984, 83/15/0045).

Die Verabreichung der üblichen Mahlzeiten im Flugverkehr und im Schiffsverkehr erfülle ebenfalls die gängige Definition der „unselbständigen“ Nebenleistung, zumal ihr Umfang stets im Verhältnis zur Dauer der Beförderungsleistung stehe.

Die Rz 347 der Umsatzsteuerrichtlinien führe auch aus, dass das Verhältnis des Wertes der Leistung zwar nicht von ausschlaggebender Bedeutung sei, aber als Indiz herangezogen werden könne.

Je nach Kabinenausstattung würden für die Pauschalreisen im Durchschnitt ca. 820 Euro verrechnet. Nach der internen Kostenrechnung der Bf. entfielen ca. 13,57 Euro pro Gast

an Kosten für die Ausflüge/Stadtrundfahrten an. Der geringe Anteil der Kosten sei ein weiteres Indiz für die unselbständige Nebenleistung.

Laut BFH sei die Unterbringung und Verpflegung bei Pauschalreisen mit Kabinenschiffen auf Binnenwasserstraßen als Nebenleistung zur Personenbeförderung anzusehen ist (Urteil vom 01.08.1996, V R 58/94).

Abschließend sei noch auf VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044 verwiesen.

Der Sachverhalt beziehe sich auf eine mehrtägige grenzüberschreitende Flusskreuzfahrt (Beförderung inkl. Nächtigung in der Schiffskabine und Vollpension zu einem Pauschalpreis) auf großen europäischen Flüssen, insbesondere dem Rhein und der Donau. Auch hier umfasse das Pauschalangebot Beförderung und Unterbringung, Verpflegung, Hafentaxen, fallweise Landausflüge und Zusatzgetränke. Das Verfahren sei wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe aber folgende wesentliche Aussage getätigt:

Im Beschwerdefall fehlen somit noch Sachverhaltsfeststellungen darüber, ob sich ein Nachweis für die in Rede stehende Verwaltungspraxis (und damit ein der Beitrittsakte entsprechend beizulegendes Verständnis) erbringen lässt. " (Anm.: Hier bezieht sich der VwGH auf die zum für die in Rede stehende Verwaltungspraxis (und damit ein der Beitrittsakte entsprechend beizulegendes Verständnis) erbringen lässt." (Anm.: Hier bezieht sich der VwGH auf die zum Zeitpunkt des EU-Beitritts vorhandene vom BMF gedeckte Verwaltungspraxis zur Frage, ob Verpflegungsleistungen im Rahmen der Beförderung auf Kreuzfahrtschiffen von der Befreiungsbestimmung des UStG umfasst sind). „im Zweifel, falls also eine einheitliche, vom BMF gedeckte Verwaltungspraxis nicht bestanden hat oder nicht mehr festgestellt werden kann, wird § 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG 1994 dahin gehend zu verstehen sein, dass die Befreiung für die Personenbeförderung auf grenzüberschreitend verkehrenden Kreuzfahrtschiffen auch die mit einem einheitlichen Pauschalpreis abgegolten Nebenleistung der Verpflegung (Vollpension) auf dem Kreuzfahrtschiff umfasst “

Eine vorhandene vom BMF gedeckte Verwaltungspraxis sei nicht bekannt.

In der Literatur als auch in den Umsatzsteuerrichtlinien würden Nebenleistungen zur Beförderung, wie die Eintrittsberechtigungen und die Verpflegung als unselbständig qualifiziert.

Es liege somit eindeutig eine einheitliche Leistung des Gesamtpaketes „Flussschiffspauschalreise“ vor. Diese Leistung sei einheitlich unter den Vorschriften der echten Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 zu qualifizieren. Eine echte Umsatzsteuerbefreiung schließe den Vorsteuerabzug nicht aus.

Da die Bf. in Österreich somit ausschließlich steuerfreie Personenbeförderung mit Schiffen nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. UStG 1994 durchführe, sei sie zur Inanspruchnahme des Vorsteuererstattungsverfahrens nach der Verordnung zu § 21 Abs. 9 UStG 1994, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl II 158/2014 berechtigt.

Festgestellt, wird auch, dass die Reiseveranstalter zum Teil mit den Kosten der Landausflüge nachbelastet wurden.

Siehe Nachbelastung zu Nr. 14-235 vom 12.01.2015 in Höhe von **9.041,20 Euro** und Nachbelastung 14-182 vom 10.01.2015 in Höhe von **3.735 Euro**.

Rechtslage

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen für Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben und die im Inland keine steuerpflichtigen Umsätze ausführen, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuer abweichend von § 21 Abs. 1 bis 5 und abweichend von den §§ 12 und 20 regeln. Auf Grund des § 21 Abs. 9 leg. cit. hat der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird", die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an solche Unternehmer abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 einem eigenen Verfahren vorbehalten, wenn näher bestimmte Bedingungen erfüllt sind (§ 1 dieser Verordnung).

Schon aus dem Titel dieser Verordnung ist ersichtlich, dass mit ihr auf Grund der Ermächtigung des *§ 21 Abs. 9 UStG 1994* ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die in § 21 Abs. 4 UStG vorgesehene Veranlagung der Jahresumsatzsteuer vorgesehen ist (vgl. VwGH 31.03.2005, 2001/15/0175, m.w.N.).

Nach *§ 21 Abs. 4 UStG 1994* wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt.

Der § 1 Abs. 1 der Verordnung über die „Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren“ (BGBl Nr. 279/195 idF BGBl Nr. II 158/2014) fußend auf § 21 Abs. 9 UStG 1994 lautet:

Berechtigte Unternehmer

§ 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.

§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 lautet:

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1.....

3. d) die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee.

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 23 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum gültigen Fassung lauten:

§ 23 UStG 1994:

Abs. 1) Die nachfolgenden Bestimmungen 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.

Abs. 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.

Abs. 3) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 7.

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

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

Abs. 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.

Abs. 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.

.....

Erwägungen

Die Bf. ist ein im gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen, das an andere Unternehmer (Reiseveranstalter) Schiffspauschalreisen leistet.

Im Streitjahr waren Private nur im untergeordneten Ausmaß Leistungsempfänger der Bf. Die Hauptleistung der Bf. bestand in Eigenleistungen, nämlich der Durchführung von Flusskreuzfahrten auf einem Schiff der Bf. samt Unterkunft und Verpflegung.

In Österreich besorgte die Bf. im Rahmen der Schiffsreisen auch Landausflüge ins Stift Melk und nach Schloss Schönbrunn an. Für diese Landausflüge besorgte die Bf. den Bustransfer, Eintrittskarten und die Fremdenführerleistungen.

Offen ist nun die Frage, ob diese Landausflüge und die damit im Zusammenhang stehenden Eintrittsberechtigungen mit der steuerfreien Personenbeförderung eine einheitliche steuerfreie Leistung bilden oder als gesonderte Leistung der Besteuerung in Österreich unterliegen.

Zunächst ist auf den Begriff der Reiseleistungen näher einzugehen.

Die Versteuerung von Reiseleistungen ist im Umsatzsteuergesetz 1994 durch Übernahme des Art. 26 der 6. Richtlinie in § 23 geregelt. Als Reiseleistungen in diesem Sinne sind alle Leistungen anzusehen, die ein Unternehmer einem Reisenden gegenüber im Zusammenhang mit einer Reise erbringt (vgl. Ruppe, UStG 19942, § 23 Tz. 10).

Nach § 23 UStG 1994 werden nur Reiseleistungen eines Unternehmers besteuert, die er im eigenen Namen **an Nichtunternehmer** unter Beanspruchung von Reisevorleistungen ausführt. Diese Reiseleistung ist dort zu besteuern, wo der Reiseunternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 23 Abs. 3 UStG 1994).

Die Bf. erbrachte im Rahmen der Flusskreuzfahrten Schiffsreisen sowohl Eigenleistungen als auch Reisevorleistungen fast ausschließlich an Unternehmer und nur zu einem geringen Teil an private Leistungsempfänger, also an Endkonsumenten.

Eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des **§ 23 Abs. 2 UStG 1994 idF 2014** liegt schon deshalb nicht vor, da die österreichische Bestimmung des § 23 UStG 1994, anders als es das Unionsrecht vorsieht, nur auf Leistungen an private Leistungsempfänger anzuwenden war und diese Bestimmung sich nicht auf Eigenleistungen wie die von der Bf. durchgeführte Personenbeförderung auf ihrem Schiff bezieht.

Unbestritten ist , dass die Eigenleistungen wie die Personenbeförderung auf dem Kreuzfahrtschiff, die Unterkunft und Verpflegung der Passagiere als einheitliche Leistung zu beurteilen sind (VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044).

Ebenfalls unbestritten ist die Steuerfreiheit dieser Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994.

Nach dieser Bestimmung ist die Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen auf dem Bodensee, von der Umsatzsteuer befreit.

Die Befreiung berechtigt als echte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug.

Strittig ist hingegen , ob die Landausflüge in Österreich samt Bustransfer, Eintrittsberechtigungen und Führungen als einheitliche Leistung mit der Personenbeförderung zu beurteilen sind.

Die Klärung dieser Frage ist deshalb von wesentlicher Bedeutung, da nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 für sonstige Leistungen die Steuerschuld ua. auf den Empfänger der Leistung übergeht, soweit der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.

Allerdings gilt dies nicht für in **§ 3a Abs. 11a UStG 1994** genannten Leistungen.

Von dieser Bestimmung sind ua. sonstige Leistungen wie Eintrittsberechtigungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen etc. erfasst.

Unter *Eintrittsberechtigungen* sind wiederum Dienstleistungen zu verstehen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung (Theateraufführung, Konzert Ausstellung etc.) zu gewähren (siehe *Ruppe/Achatz*, aao. § 3a Tz 126 unter Hinweis auf Art. 32 EU-DfV).

Wird eine sonstige Leistung besorgt, so sind nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 die für die besorgte Leistung geltenden Bestimmungen auch auf die Besorgungsleistung anzuwenden.

Für die strittigen Eintrittsberechtigungen und die damit zusammenhängenden Führungen heißt dies konkret, dass der Leistungsort der Besorgungsleistung in Österreich liegt und die Steuerschuld auch im B2B Bereich nicht auf den Leistungsempfänger übergeht.

Soweit nun die Bf. die Reisevorleistungen, wie die Eintrittsberechtigungen für Stift Melk und Schloss Schönbrunn, im eigenen Namen an andere Unternehmer erbringt, liegt hier keine einheitliche Reiseleistung (§ 23 Abs. 2 UStG 1994) vor.

In diesem Fall sind die *einzelnen Reiseleistungen* an Unternehmer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

Die Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung, hier zum Beispiel die Besorgung von Eintrittsberechtigungen. Diese Besorgungsleistung liegt nach § 3a Abs. 4 in Verbindung mit

§ 3a Abs. Abs. 11a UStG 1994 in Österreich. Die Steuerschuld geht nicht auf die Empfänger über.

Danach führte die Bf. Umsätze in Österreich aus, die für die Anwendung der Erstattungsverordnung schädlich sind.

Die Bf. betrachtet diese Leistungen als Nebenleistungen zur nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 steuerfreien Hauptleistung der Personenbeförderung.

Einerseits, weil diese Leistungen die Hauptleistungen ergänzen und abrundeten, zum anderen weil diese Leistungen im Vergleich zum Umfang der Hauptleistung nur untergeordnet seien.

Dazu ist auszuführen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit "die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee".

Die Befreiung erfasst die Beförderung von Personen, wobei es auf den Zweck der Beförderung nicht ankommt.

Diese Befreiung ermöglicht letztendlich steuerfreien Konsum.

Gemäß Art. 151 der Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Norwegen, der **Republik Österreich**, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (Beitrittsakte, BGBl Nr. 45/1995), gelten die im Anhang XV angeführten Rechtsakte der Gemeinschaft für die

neuen Mitgliedstaaten unter den im Anhang festgelegten Bedingungen. In diesem Anhang lautet Kapitel IX (Steuern) Z 2 (betreffend Sechste Richtlinie 77/388/EWG) Buchstabe i:

"Bei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b kann Österreich folgendes von der Mehrwertsteuer befreien:

- die in Anhang F Nummern 7 und 16 aufgeführten Umsätze, solange dieselben Befreiungen für einen der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten;
- sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- oder Binnenwasserstraßenverkehr von Österreich nach einem Mitgliedstaat oder nach einem Drittland sowie in umgekehrter Richtung - mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee - mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuer, solange dieselben Befreiungen für einen der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten;

Art. 28 Abs. 3 und 4 der Sechsten RL lautet (auszugsweise):

"(3) Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

a) die in Anhang E aufgeführten nach Artikel 13 oder 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern;

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;

c) ...

(4) Die Übergangszeit wird zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. Spätestens sechs Monate vor Ende dieses Zeitraums - und später je nach Bedarf - überprüft der Rat an Hand eines Berichts der Kommission die Lage, die sich durch die in Absatz 3 aufgeführten Abweichungen ergeben hat, um auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden."

Anhang F Z 17 lautet:

"Beförderungen von Personen

Die Beförderung von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, oder die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beförderung der Personen sind von der Steuer zu befreien, soweit die Beförderungen dieser Personen steuerfrei sind."

Art. 378 der mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen MwStSystRL 2006/112/EG lautet:

"(1) Österreich darf die in Anhang X Teil A Nummer 2 genannten Umsätze weiterhin besteuern.

(2) Solange die betreffenden Umsätze in einem Staat von der Steuer befreit werden, der am 31. Dezember 1994 Mitglied der Gemeinschaft war, darf Österreich die folgenden Umsätze weiterhin zu den in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen von der Steuer befreien:

a)

die in Anhang X Teil B Nummern 5 und 9 genannten Umsätze;

b)

mit Recht auf Vorsteuerabzug, sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee."

Diese Ermächtigung (nach der Beitrittsakte) hat Österreich ausgeschöpft, als es die *bis zum EU-Beitritt* nach § 6 Z 5 UStG 1972 gewährte Steuerfreiheit beibehalten hat und mit § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 die *Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee, steuerfrei stellt* (siehe VwGH vom 21.01.2006, 2002/15/0069).

Aus Art. 378 Abs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG ergibt sich, dass Österreich die grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr (mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee) zu den in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin befreien (und zwar mit dem Recht auf Vorsteuerabzug) darf.

Zum Recht der Mitgliedstaaten auf Beibehaltung der Steuerbefreiung für Personenbeförderungen gemäß der Regelung des Art. 28 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten RL hat der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2000, C-36/99, *Ideal tourisme SA*, ausgesprochen:

"(32) Die Mitgliedstaaten sind nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang F befugt, bestimmte vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie in ihren Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiungen weiterhin unter denselben Bedingungen anzuwenden. **Daher ist den Mitgliedstaaten nach diesem Artikel zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie nicht gestattet**, doch steht die Vorschrift einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, zumal deren Abschaffung Ziel des Artikels 28 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist (vgl. Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-136/97, *Norbury Developments*, Slg. 1999, I-2491, Rn. 19)."

Der EuGH hat im Urteil vom 6. Juli 2006, C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales Ltd., ausgesprochen, es sei unionsrechtlich zulässig, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil einem anderen Steuersatz unterwirft (vgl. auch BFH vom 24. April 2013, XI R 3/11; Beiser, DStZ 2010, 568, Punkt II; ebenso Berger/Wakounig, in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, § 10 Rz 32). Dieses Urteil des EuGH betrifft ein dem hier gegenständlichen Fall vergleichbares Problem aus den Übergangsvorschriften des Art. 28 der Sechsten RL, und zwar ein den Mitgliedstaaten in Art. 28 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten RL eingeräumtes Recht, für bestimmte Leistungen den "Nullsteuersatz" (vgl. Rn 7) beizubehalten. Für den Fall, dass mit einer im betreffenden Mitgliedstaat zulässigerweise zum "Nullsteuersatz" erfassten Hauptleistung eine Nebenleistung verbunden wird, hindert dies nach Ansicht des EuGH die **Besteuerung der Nebenleistung zum Normalsteuersatz** nicht (Rn 24 bis 27). Da die diesem Urteil des EuGH zugrunde liegende nationale Regelung betreffend einen "Nullsteuersatz" auf bestimmte Leistungen einer echten Steuerbefreiung im Sinne der Terminologie des österreichischen Umsatzsteuerrechts gleichkommt, folgt daraus, dass es das Unionsrecht auch unter den hier gegebenen Voraussetzungen nicht verbietet, einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz in einen steuerpflichtigen und einen echt befreiten Umsatz aufzuteilen (vgl. zur *Aufteilung einer einheitlichen Leistung* in einen *steuerfreien und einen steuerpflichtigen* Teil auch Husmann, in Rau/Dürrewächer, Kommentar zum UStG, 127. Lfg, § 1 Anm. 138).

Bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer nationalen Richtlinie erlassenen Gesetzes, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; vgl. etwa VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den oben dargestellten unionsrechtlichen Rechtsquellen unzweifelhaft, dass Österreich die Befreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung nur zu den in Österreich zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin beibehalten darf. Es liegt kein Hinweis darauf vor, dass der Gesetzgeber mit dem UStG 1994 von diesen unionsrechtlichen Vorgaben abweichen wollte. Der Gesetzgeber wollte vielmehr mit dem UStG 1994 eine Regelung schaffen, die sich innerhalb dieses unionsrechtlichen Rahmens bewegt. Die unionsrechtskonforme Interpretation führt somit genauso wie die Bedachtnahme auf den Willen des Gesetzgebers zu dem Ergebnis, dass der Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 kein weiterer Umfang zukommen soll, als er zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden hat (siehe ausführlich **VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044**).

Nach den obigen Ausführungen entspricht der Befreiungstatbestand des § 6 Abs.1 Z 3 lit. d UStG 1994 nicht dem Unionsrecht, Österreich hat sich allerdings dessen Beibehaltung aus dem UStG 1972 beim Beitritt vorbehalten. Die Anwendung dieser Bestimmung auf der Grundlage des Unionsrecht steht außer Zweifel.

Es ist aber *unzulässig*, eine derartige Vorbehaltsregelung auf andere Tatbestände auszudehnen oder zu erweitern.

Laut Bf. liege aber Leistungseinheit zwischen der steuerfreien Personenbeförderung und den Eintrittsberechtigungen vor.

Dem ist zu entgegnen, dass schon der Verwaltungsgerichtshof in VwGH 01.03.2007, 2004/15/0120, eindeutig festgestellt hat, dass Reisevorleistungen an Unternehmer keine Leistungseinheit bilden. Es seien vielmehr die einzelnen Leistungen nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern.

Grundsätzlich ist jede Leistung selbständig zu beurteilen.

Eine einheitliche Leistung liegt nicht schon deshalb vor, weil die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und ein Gesamtentgelt entrichtet wird.

Auch im Hinblick auf die auf dem Gesetzesvorbehalt beruhende, eng auszulegende Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 besteht keine Möglichkeit für die Ausdehnung des Befreiungstatbestandes auf die Eintrittsberechtigungen.

Die Bf. kann durch umfangreiche Zitierung von Urteilen des EuGH und Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ihren Standpunkt der Leistungseinheit nicht untermauern, da sie übersieht, dass die enge Auslegung der Befreiung nicht auf andere Tatbestände übertragbar ist. Die zur Leistungseinheit entwickelten Grundsätze der Rechtsprechung waren nicht mit einem eingeschränkt anzuwendenden Gesetzesvorbehalt konfrontiert und sind daher auf den Beschwerdefall nicht übertragbar.

Eine Einheitlichkeit der Beförderungsleistungen und der Eintrittsberechtigungen liegt aber auch deshalb nicht vor, weil die Beförderungsleistungen *Eigenleistungen* der Bf. darstellen, die anderen steuerlichen Maßstäben als die als Vorleistung geltende *Besorgung der Eintrittsberechtigungen* folgen.

Dazu kommt auch, dass die Leistungsempfänger im Beschwerdefall mit den Eintrittsgebühren, Busfahrten und sonstigen mit dem Landausflug verbundenen Leistungsempfänger Kosten zum Teil nachbelastet worden waren. Auch dieser Umstand spricht deutlich gegen das Vorliegen einer Leistungseinheit.

Aus den angeführten Gründen ist die Besorgung der Eintrittsberechtigungen in Österreich nach § 3a Abs. 4 und 11a UStG 1994 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Da die Bf. damit steuerpflichtige Umsätze in Österreich tätigt, ist sie zur Inanspruchnahme des Vorsteuererstattungsverfahrens nach der Verordnung zu § 21 Abs. 9 UStG 1994 ergangenen Erstattungsverordnung, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl II 158/2014 nicht berechtigt.

Daran ändert auch der Umstand der Geringfügigkeit der Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen nichts. Die Erstattungsverordnung stellt eine Erleichterung für den Steuerpflichtigen dar.

Wie für jede Begünstigung oder Erleichterung hat eine enge, sich an den formalen Vorgaben orientierende Auslegung zu erfolgen. Für das vereinfachte Verfahren der Erstattung müssen die Vorgänge für die Erstattung leicht nachvollziehbar und überprüfbar sein. Bereits geringe Abweichungen von den normierten Voraussetzungen führen zum Ausschluss dieses Verfahrens.

Die Erstattungsverordnung regelt klar, dass Umsätze im Inland zur Nichtanwendung der Verordnung führen. Aus dem Verordnungstext ist nicht zu entnehmen, dass die Höhe dieser Umsätze ein zu berücksichtigendes Kriterium darstellt. Auch *geringe Umsätze* im Inland *schließen daher die Anwendung dieses Verfahrens aus*.

Dazu kommt, dass die Bf. im geringen Ausmaß auch an private Leistungsempfänger Schiffsreisen verkauft hat.

Für diese Reisen gilt, dass die Besorgung Landausflüge als einheitliche Leistung im Sinne des § 23 Abs. 2 UStG 1994 zu behandeln ist. Diese ist gemäß § 3a Abs. 4, 7 und 11a in Verbindung mit § 23 Abs. 3 UStG 1994 in Österreich steuerpflichtig.

Auch diese Vorgänge führen zum Ausschluss der Anwendung der Erstattungsverordnung.

Mangels Erfüllung der Voraussetzung für die Anwendung der Erstattungsverordnung war die Beschwerde abzuweisen.

Um dennoch in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu kommen, wird auf die Veranlagung gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche 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 existiert keine Rechtsprechung zur Frage, ob die strittigen Eintrittsberechtigungen eine einheitliche Leistung mit den grenzüberschreitenden Flusskreuzfahrten bilden.

Eine Revision an den VwGH ist daher zulässig.

Graz, am 25. April 2017