



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat (Graz) 4

GZ. RV/0341-G/11,  
miterledigt RV/0342-G/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, vertreten durch Rechtsanwälte, vom 19. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. Jänner 2011 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/2009 und 1-6/2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei dem Berufungswerber (BW) handelt es sich um einen eingetragenen Verein in Deutschland, der für die Zeiträume 1-12/2009 und 1-6/2010 rechtzeitige Vorsteuererstattungsanträge auf elektronischem Weg einreichte.

Diese Anträge wurden zunächst abgewiesen bzw. die Erstattung mit Null festgesetzt mit der Begründung, dass die Angabe eines Subcodes zu den Rechnungen fehle.

Mit den rechtzeitig eingebrachten Berufungen wurden die fehlenden Subcodes zu den Rechnungen mitgeteilt und die Stattgabe der Berufungen beantragt.

Das Finanzamt ersuchte um weitere Sachverhaltsdarstellungen zu den Rechnungen und gab die Vertretung des BW bekannt, dass der BW (ausschließlich) für seine Mitglieder Schifffahrten in Österreich veranstalte mit Hotelaufenthalten inkl. Verpflegung, Schipässen und Schiguiding. Die Mitglieder bezahlten den kompletten Reisepreis der Reisen an den BW. Da der BW hier als Reiseveranstalter auftrete, seien die Veranstaltungen nicht nach dem

deutschen Umsatzsteuergesetz umsatzsteuerbefreit, und müsse laut Vereinsrecht im Zweckbetrieb der Umsatzsteuer unterworfen werden (und sei eine Umsatzsteuererklärung in Deutschland eingereicht worden).

Mit Berufungsvorentscheidungen wies das Finanzamt die Berufungen ab. Der BW habe Reiseleistungen an Privatpersonen im eigenen Namen erbracht und die Erstattung von Vorsteuern aus Reisevorleistungen (das sind Leistungen, die den Reisenden selbst unmittelbar zugute kommen) beantragt. Gemäß [§ 23 Abs. 8 UStG 1994](#) seien Vorsteuern für Reisevorleistungen nicht abzugsfähig.

Der BW brachte zu den jeweiligen Berufszeiträumen einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, begehrte die volle Stattgabe der Berufungen und führte im Wesentlichen begründend dazu aus: es sei nicht zutreffend, dass der BW eine Margenbesteuerung für Reiseleistungen vorgenommen habe. Nur dann sei aber eine Vorsteuervergütung für Reisevorleistungen ausgeschlossen (§ 25 Abs. 4 dUStG und [§ 23 Abs. 4 UStG 1994](#)). Nach § 25 Abs. 4 dUStG könne ein Unternehmer die Margenbesteuerung für Reiseleistungen wählen. Der BW habe aber seine Reiseleistungen der normalen Umsatzbesteuerung in Deutschland unterworfen und die Einnahmen dem Zweckbetrieb des Unternehmens zugeordnet. Die sich aus den Umsatzsteuererklärungen ergebende Zahllast sei bereits geleistet worden.

Aufgrund der Besteuerung der Umsätze sei auch der Vorsteuerabzug geboten. Dies ergebe sich aus der MwStSystRL und dem Gebot, gleichartige Umsätze gleich zu besteuern und dem Neutralitätsgebot der Umsatzsteuer. Der Unternehmer solle über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten und entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer im Binnenmarkt sei sicherzustellen.

Der BW habe keine Margenbesteuerung der Reiseleistung in Deutschland beantragt und die Umsatzsteuer in voller Höhe der deutschen Finanzverwaltung erklärt und bezahlt. Da die Reisen in Österreich stattgefunden hätten, seien fast alle Kosten in Österreich angefallen, so dass auch nur in Österreich der Vorsteuerabzug beantragt werden könne.

Der BW erfahre eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung, wenn der Vorsteuerabzug versagt werde. Dieser widerspreche der MwStSystRL. Verwiesen werde auf die EuGH-Entscheidungen, Urteile C-317/94 und C-454/98.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Dem Bw ist dahingehend Recht zu geben, dass für die jeweiligen Erstattungszeiträume rechtzeitige und hinsichtlich des Zeitraumes zulässige Erstattungsanträge vorliegen.

In sachverhältnismäßiger Hinsicht ist festzustellen, dass der BW Schireisen in Österreich für seine Mitglieder organisierte, für welche die Mitglieder den festgesetzten Preis an den BW bezahlten und für welche Aufenthalte Vorleistungen in Österreich an den BW in Rechnung gestellt wurden (Hotel- und Verpflegungskosten sowie Kosten für die Schipässe).

Strittig ist, ob die Vorsteuern aus diesen in Österreich erbrachten Vorleistungen an den BW vergütet werden können.

[§ 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. 222/2009](#) lautet: 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 Z 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>4</sup>, § 21 Tz 59).

[§ 23 UStG 1994](#) idF BGBl. 663/1994 lautet (Besteuerung von Reiseleistungen):

Abs. 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.

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. 12 („§ 3a Abs. 7“ idF *BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 ab 1.1. 2010*).

**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.

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.

**Abs. 8: Abweichend von § 12 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen.** Im Übrigen bleibt § 12 unberührt.

Abs. 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 Hilfgeschäft 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).

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>4</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](#)).

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 Unterbringung (Beherbergung in einem Hotel) zählt jedenfalls zu den Reiseleistungen (Ruppe / Achatz, UStG<sup>4</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.

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/ Bürgler/ Kanduth-Kristen/ Wakounig*, UStG-ON<sup>2.04</sup> § 23 Rz 65, Stand 1.6.2013, rdb.at).

Das ist im berufsgegenständlichen 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 österreichischen Regelungen entsprechen somit den Vorgaben der MwStSystRL. Im Übrigen ist § 25 dUStG inhaltlich der Richtlinie entsprechend ausgestaltet und der österreichischen Regelung vergleichbar. Es ist daher nicht nachvollziehbar, wenn der BW unter Hinweis auf § 25 Abs. 4 dUStG von einer Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Margenbesteuerung ausgeht, wenn doch diese Bestimmung vorsieht, dass der Vorsteuerabzug für Reisevorleistungen (auch in Deutschland) ausgeschlossen ist und § 25 Abs. 3 dUStG eine Margenbesteuerung vorsieht.

Aber selbst wenn der BW von einer unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung seiner Umsätze in Deutschland ausgegangen ist, hat das auf das Vergütungsverfahren in Österreich keine Auswirkungen, da hier nach österreichischem (richtlinienkonform ausgestaltetem) Recht vorzugehen ist, das einen Vorsteuerabzug für Reisevorleistungen im berufsgegenständlichen Fall nicht vorsieht.

Auch aus dem Hinweis der BW auf die Urteile des EuGH C-317/94 vom 24.10.1996 (Elida Gibbs Ltd., zu Preiserstattungs- und Preisnachlassgutscheinen und Besteuerungsgrundlage) und zu C-454/98 vom 19.9.2000 (Schmeink & Cofreth, zur Verpflichtung der Mitgliedsstaaten, die Möglichkeit einer Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer vorzusehen) kann nicht abgeleitet werden, was dieser an der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes zu ändern vermag, zumal diese Urteile zu gänzlich anderen Fragestellungen ergangen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. November 2013