

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF., Adresse, vertreten durch Alfred Fenzl, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Am Steinbühel 27b, 4030 Linz, über die Beschwerde vom 31.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 24.05.2013 betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-11/12 und vom 07.06.2013 betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 entschieden:

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 und der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 1-11/12 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Beschwerdevereinscheidungen zu entnehmen.

Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 werden im Sinne der Körperschaftsteuerbescheide vom 7. Juni 2013 abgeändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) die BF. betreibt seit DatumX. ein Schifffahrtsunternehmen, Geschäftszweig Donauschifffahrt m. d. Heimathafen Freizeithafen xxx XY..

Gegenstand des Unternehmens ist

- a) die gewerbsmäßige Ausübung der Schifffahrt mittels Wasserfahrzeugen mit Antrieb insbesondere auf der Donau, mit dem Heimthafen XY.,
- b) der Betrieb eines Reisebüros,
- c) die Vercharterung und Vermietung von Wasserfahrzeugen,
- e) die Beteiligung an anderen Geschäften und Unternehmen im In- und Ausland und deren Verwaltung, sowie die Übernahme der Geschäftsführung anderer Gesellschaften, ausgenommen Bank- und Versicherungsgeschäften,
- f) der Handel mit Waren aller Art,
- g) das Speditions- und Transportgewerbe und
- h) die Betreibung eines Schiffrestaurant.

Für die Jahre 2009 bis 2011 erklärte die Bf. folgende Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	Umsätze €	Einkünfte aus GW €
2009	231.461,81	24.462,11
2010	266.252,96	10.799,85
2011	204.130,26	-13.346,14

Die Veranlagungen erfolgten erklärungskonform.

Für die Jahre 2009 bis 2011 erfolgte eine Außenprüfung, für 1-11/2012 UVZ erfolgte ein Nachschau.

U.a. wurden folgende steuerliche Feststellungen (betreffend die Reiseleistungen) getroffen:

### **"Tz. Margenbesteuerung § 23 UStG**

Reiseleistungen in Form von Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer sind den Sondervorschriften des § 23 UStG 1994 zu unterziehen. § 23 UStG 1994 gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einen Reiseveranstalter, ein Reisebüro oder einen Unternehmer mit anderen Betätigungen handelt.

Die BF. bietet neben ihrer Haupttätigkeit der Ausflugschiffahrt mit den beiden zum Betriebsvermögen gehörenden Schiffen auch Ausflugsfahrten an, bei denen die Gäste neben der Schiffahrt andere Leistungen wie zum Beispiel Verpflegung, Museumsbesuch, etc. erhalten. Dabei handelt es sich um Reiseleistungen, die der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG zu unterziehen sind. Bisher wurde bei den Reisevorleistungen (Eintritte, Verpflegung, etc.) ein Vorsteuerabzug geltend gemacht. Der Erlös wurde auf verschiedene Konten aufgeteilt, und zur Gänze mit Umsatzsteuer (zumindest 10%) versteuert. Es erfolgte keine Differenzierung hinsichtlich der Empfänger (Unternehmer bzw. Nichtunternehmer).

Durch die BP erfolgte die Anwendung der Margenbesteuerung. Dabei werden ausgehend von den Fremdleistungserlösen die dazugehörigen Reisevorleistungen abgezogen (jeweils mit dem Bruttobetrag) und von dieser Bruttomarge die Umsatzsteuer mit 20% herausgerechnet. Der bisherige Vorsteuerabzug aus den Reisevorleistungen entfällt. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass Tagesfahrten gemäß der Rz 2944 UStG nicht der Margenbesteuerung unterliegen, wurde nach der Schlussbesprechung wie vereinbart mit dem Fachbereich geklärt.

Nach Rücksprache mit dem Ust-Fachbereich in Amstetten sowie mit dem bundesweiten Fachbereich für Ust ist die Rz 2944 so zu verstehen, dass jedenfalls Reisen über 24 Stunden davon betroffen sind. Es ergibt sich jedoch kein Ausschluss von Reisen unter 24 Stunden (Tagesausflügen). Dies ist auch aus den Beispielen in den Rz. 536 und 640i

ersichtlich. Es gibt auch keine Literatur oder Rechtsprechung, nach der Tagesausflüge nicht der Differenzbesteuerung des § 23 UStG unterliegen sollen. Aus dem Gesetzestext ist ohnehin keine Ausnahme ersichtlich.

Somit bleibt die Feststellung in der Tz. 1 der Niederschrift grundsätzlich bestehen. Da in der Berechnung auch Leistungen an Unternehmer enthalten sind, es darüber aber keine getrennte Aufzeichnungen gibt, wird pauschal der Anteil für die Verrechnung von Reiseleistungen an Unternehmer mit 10% geschätzt. Somit ist die Ust-Differenz nur 90% der ausgewiesenen Nachforderung.

Die steuerliche Vertretung wurde über die Rechtsansicht des Finanzamtes informiert. Auf die Berechnung der Beilage wird verwiesen.

Die Umsatzsteuernachforderung wird zum Aufwand.

### Margenbesteuerung § 23 UStG

#### Schiffahrt:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2009</u>	<u>1.1.-31.12.2010</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	-1.396,75	-1.618,79	-774,83
Differenz	-1.396,75	-1.618,79	-774,83

#### Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz	-39.233,09	-48.864,09	-35.097,09
[022] 20% Normalsteuersatz	14.373,67	15.574,66	6.620,98
[029] 10% Ermäßigter Steuersatz	-53.606,76	-64.438,75	-41.718,07
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-3.882,69	-4.947,73	-3.622,44

### Tz. 2 Umsatzsteuer Tee

...

#### Einkunftsquellen

#### Schiffahrt

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2009</u>	<u>1.1.-31.12.2010</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	24.462,11	10.799,85	-13.346,14
Tz. 1 Margenbesteuerung § 23 UStG	-1.396,75	-1.618,79	-774,83
Tz. 2 Umsatzsteuersatz Tee	-1,70	-21,59	-31,55
Tz. 3 Pachteinnahmen Steg			-142,39
Tz. 4 Umsatzverschiebung	-300,87		
Tz. 5 Sicherheitzuschläge	1.200,00	1.200,00	1.200,00
Nach Bp.	23.962,79	10.359,47	-13.094,91

## Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

### Umsatzsteuer

#### [000] Steuerbarer Umsatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	231.461,81	266.252,96	204.130,26
Tz. 1 Margenbesteuerung § 23 UStG	-39.233,09	-48.864,09	-35.097,09
Tz. 2 Umsatzsteuersatz Tee	-1,70	-21,59	-31,55
Tz. 3 Pachteinnahmen Steg			711,95
Tz. 4 Umsatzverschiebung	-300,87		
Tz. 5 Sicherheitzuschläge	1.200,00	1.200,00	1.200,00
Nach Bp.	193.126,15	218.567,28	170.913,57

#### [022] 20% Normalsteuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	39.650,47	48.252,57	36.260,41
Tz. 1 Margenbesteuerung § 23 UStG	14.373,67	15.574,66	6.620,98
Tz. 2 Umsatzsteuersatz Tee	18,67	237,51	347,08
Tz. 3 Pachteinnahmen Steg			711,95
Tz. 4 Umsatzverschiebung	3.309,62		
Tz. 5 Sicherheitzuschläge	200,00	200,00	200,00
Nach Bp.	57.552,43	64.264,74	44.140,42

#### [029] 10% Ermäßigter Steuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	191.811,34	218.000,39	167.869,85
Tz. 1 Margenbesteuerung § 23 UStG	-53.606,76	-64.438,75	-41.718,07
Tz. 2 Umsatzsteuersatz Tee	-20,37	-259,10	-378,63
Tz. 4 Umsatzverschiebung	-3.610,49		
Tz. 5 Sicherheitzuschläge	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Nach Bp.	135.573,72	154.302,54	126.773,15

#### [060] Vorsteuern (ohne EUST)

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	19.270,12	23.529,11	20.580,44
Tz. 1 Margenbesteuerung § 23 UStG	-3.882,69	-4.947,73	-3.622,44
Nach Bp.	15.387,43	18.581,38	16.958,00

## Körperschaftsteuer

### [704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	24.462,11	10.799,85	-13.346,14
Schiffahrt	-499,32	-440,38	251,23
Nach Bp.	23.962,79	10.359,47	-13.094,91

...."

**Das Finanzamt erließ neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011, den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2012 und neue Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011.**

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

**Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 -2011, den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-11/2012 und die Körperschaftsteuerbescheide 2009 -2011 wurde Berufung** (nunmehr

Beschwerde) eingebracht und ausgeführt, dass bei der Margenberechnung dem Prüfer ein Fehler unterlaufen sei und zwar insoweit, als er einnahmenseitig zwar das Konto 4256 angesetzt habe, bei den Ausgaben aber das korrespondierende Konto 5256 übersehen habe in die Berechnung einzubeziehen.

Die Fremdleistungen (Catering) auf dem Schiff HB hätte in den einzelnen Jahren betragen:

	2009	2010	2011	2012
EK netto	14.877,94	13.726,73	5.677,10	7.423,38
VSt dazu	1.489,76	1.274,17	567,70	785,02

Die entsprechenden Daten sollten dem Prüfer im ACL noch zur Verfügung stehen. Falls nicht, könne er gerne das entsprechende Konto übermitteln.

(siehe als Beilage vorgelegte Berechnung Marge neu mit Essen HB Konto 5256)

Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter auch Folgendes ausgeführt:

"Ich konstatiere, dass auch ich in diesem Punkt bei der Vorbereitung zur Schlussbesprechung dies übersehen habe, weil ich der Auffassung bin, dass die Randziffer 2944 in den USt-Richtlinien zum § 23 UStG von Bedeutung ist, welche das Unternehmen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bisher angewendet hat und andererseits die Rz 2944 für Sie binden ist.

Die berichtigte Berechnung der Marge unter Berücksichtigung dieser Aufwendungen schließe ich diesem Schreiben bei. Damit anerkenne ich aber nicht auch, dass die Anwendung der Margensteuer in diesem Fall zulässig ist. Es kommt aber auch bei diesem "Modell" zu einer wesentlich geringeren Nachforderung.

So wie die Berechnung des Prüfers schließt meine Beilage alle Umsätze ein, auch die, die nicht an private, sondern an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erbracht wurden. Dies hat der der Prüfer auch im Zuge der Schlussbesprechung erkannt und eingeräumt, dass davon, dass er nach grundsätzlicher Rücksprache mit dem USt-Fachbereichsleiter zum Thema Randziffer 2944 im Schätzungswege nur 90% der getätigten Umsätze und Aufwendungen der Margenbesteuerung unterziehen wolle. Festgehalten ist dies im Email vom 6.5.13 von Herrn S. an meine Sachbearbeiterin Frau B..

Den Hinweis, andere Randziffern, wie 536 oder 640i, würden 2944 widerlegen, konnte ich nach Einsicht in diese weder nachvollziehen, wie ich anzweifelte, dass ein derartig kritischer Umgang bezüglich der Rechtsmeinung des BMF in Ihren Handlungsspielraum fällt. Auch kann ich die Aussage nicht akzeptieren, diese Randziffer würde demnächst ohnehin gestrichen werden, denn bis jetzt existiert sie noch.

Ich begehre die Behebung des jedenfalls gegebenen Mangels in den angefochtenen Ust-Bescheiden und sehe der weiteren Entwicklung mit großem Interesse entgegen, weil mich unbeschadet der allenfalls zustande gekommenen Rechtsmeinung des UFS, sei diese auch mit Ihrer konform, die Beurteilung im außerordentlichen Rechtsmittel zur Handhabung der Randziffern durch die 1. Instanz und daraus resultierenden Haftungsproblem besonders interessieren.

Die Berufung betreffend der KöSt-Bescheide hat keine unmittelbare monetäre Auswirkung, ausgenommen der Niederschlag auf die Verlustvorträge, die entsprechend dem Ergebnis bei der USt anzupassen sind.

Ich begehre somit die Abänderung der angefochtenen Bescheide."

	2009	2010	2011	2012
Fremdleistungen bisher	46.354,48	57.992,26	42.160,78	53.869,83
Essen netto	14.877,94	13.726,73	5.677,10	7.423,38
Vorsteuer dazu	1.489,76	1.374,17	567,70	785,02
Bruttoeinsatz berichtigt	62.722,18	73.093,16	48.405,58	62.078,23
Bruttoerlöse bisher	66.071,98	79.873,37	52.361,47	67.920,36
Bruttoeinsatz berichtigt	- 62.722,18	- 73.093,16	- 48.405,58	- 62.078,23
Bruttomarge	3.349,80	6.780,21	3.955,89	5.842,13
Nettomarge	2.791,50	5.650,17	3.296,57	4.868,44
Vorsteuerkürzung wie bisher	4.314,10	5.497,48	4.024,93	4.960,22
zuzüglich vom Essen	1.489,76	1.374,17	567,70	785,02
Kürzung Umsatz nur 10 % = Steuer	- 5.956,31	- 7.159,86	- 4.635,34	- 6.171,01
Kürzung Umsatz nur 20 % = Steuer	- 92,10	- 185,82	- 228,79	- 6,55
zuzüglich 20 % von Marge	558,30	1.130,03	659,31	973,69
Mehrergebnis Umsatzsteuer	313,75	656,00	387,81	541,37
Summe	1.898,93			

Das Finanzamt erließ betreffend die Umsatzsteuer 2009 bis 2011 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2012 Berufungsvorentscheidungen, mit denen der Berechnung der Marge im Sinne der Beschwerde des Bf. Rechnung getragen wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufung hinsichtlich des Fehlers bei der Margenberechnung (Kto. 5256) berichtigt worden sei. Eine genaue Datenzuordnung hinsichtlich des Anteils, der nicht der Margenbesteuerung unterliegt, ist weiterhin nicht möglich und es bleibt bei der Pauschalaufteilung (10% f. Unternehmer). Die rechtliche Beurteilung, dass auch bei Tagesausflügen die Margenbesteuerung anzuwenden ist, bleibt aufrecht.

Für die Jahre 2009 bis 2011 erließ das Finanzamt neue Körperschaftsteuerbescheide. Begründend wurde ausgeführt, dass sich aufgrund der teilweisen Stattgabe der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Verminderung der USt-Nachforderung und sich damit eine Gewinnänderung ergebe.

Der Bf. führte in dem Rechtsmittelfristverlängerungsantrag vom 02.07.2013 aus, dass er mit dem BMF die Sichtweise betreffend die RZ 2944 mittels Anfrage an das BMF klären werde.

In dem Schreiben vom 03.07.2013 an das BMF unter Bezugnahme auf die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 2009 bis 2012 führte die steuerliche Vertretung aus:

"Im Zuge einer Betriebsprüfung hat das Finanzamt Halbtagesveranstaltungen, bestehend aus einer Schifffahrt in die Wachau inklusive Eintritte in Museen und Burgen und fallweise inklusive Catering entgegen der Randziffer 2977 zu den UStR der Margensteuer nach § 23 UStG unterzogen.

Mein Klient hat seit vielen Jahren im Vertrauen auf diese Randziffer von den besorgten Eintrittskarten und der Verpflegung abzüglich seiner Spanne den Vorsteuerabzug geltend gemacht und die Listenpreise mit exakt jenen Umsatzsteuerbeträge weiterverrechnet, wie diese ihm in Rechnung gestellt wurden.

Wenn das Finanzamt nun ausführt, die Randziffer sei obsolet würde ohnehin demnächst gelöscht werden, widerspräche anderen Ausführungen in den UStR und dem Gesetz, so kann ich dies nicht als angemessene Behandlung der UStR durch die 1. Instanz erkennen. Die abgabenrechtliche Konsequenz, Streichung der Vorsteuer und Behandlung der Verdienstspanne als Marge, führt zu einer Belastung von 20% statt 10% bei den Eintrittskarten und den Speisen, somit zu einer USt-Nachzahlung beim Tourismusunternehmen.

Ich ersuche um Prüfung, ob die Vorgangsweise des Finanzamtes ihren Intentionen entspricht und rechtens ist. Ich ersuche um Stellungnahme."

Beigelegt wurde eine Kopie die RZ 2941 - 2945 der UStR:

[RZ 2944: Die gesetzlichen Bestimmungen des § 23 Abs. 1 UStG 1994 ist von Bedeutung für Besorger von Pauschalreisen an Nichtunternehmer. Diese werden in der Reisebüroversicherungsverordnung definiert als die im Voraus festgelegte Verbindung von mindestens zwei Dienstleistungen - Beförderung, Unterbringung, andere touristische Dienstleistungen - die zu einem Gesamtpreis verkauft oder zum Verkauf angeboten werden, wenn diese Leistung länger als 24 Stunden dauert und eine Übernachtung einschließt (Verordnung des BMwA über die Umsetzung des Art. 7 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1990 über Pauschalreisen (90/314/EWG)) im österreichischen Recht (Reisebüroversicherungsverordnung -RSV), BGBl. II Nr. 316/1999).]

Das BMF führte in der Beantwortung aus, dass es sich im gegenständlichen Fall zweifelsfrei um Reiseleistungen des Bf. als Schifffahrtsunternehmer, der Ausflugsfahrten in Verbindung mit Sehenswürdigkeiten entlang der Donau anbietet, handelt, die unter § 23 UStG fallen. Weder der Gesetzgeber noch der Richtliniengeber wollten eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von ein- oder mehrtägigen Reisen schaffen. Die zugehörige Rz. 2943 stellt unmissverständlich klar, dass § 23 UStG für alle Unternehmer gilt, die Reiseleistungen erbringen.



Gegen die Umsatzsteuer- und Köst-Bescheide 2009 bis 2012 brachte der Bf. anschließend einen Vorlagenantrag ein, in dem er ausführt, dass er eine mehrstündige "Rundfahrt in der Wachau" nicht als Reise sehe und sich damit nicht von Stadtrundfahrt mit Spezialvehikeln mit Besorgungs- und Vermittlungsleistungen abgrenze.

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dez. 2013 beim Unabhängigen Senat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO, idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014) vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten und den Ergänzungsschreiben wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf. betreibt das Schifffahrtsunternehmen mit dem Geschäftszweig Donauschifffahrt mit dem Heimathafen "Freizeithafen xxx xy".

Gegenstand des Unternehmens ist

- a) die gewerbsmäßige Ausübung der Schifffahrt mittels Wasserfahrzeugen mit Antrieb insbesondere auf der Donau, mit dem Heimthafen XY.,
- b) der Betrieb eines Reisebüros,
- c) die Vercharterung und Vermietung von Wasserfahrzeugen,
- e) die Beteiligung an anderen Geschäften und Unternehmen im In- und Ausland und deren Verwaltung, sowie die Übernahme der Geschäftsführung anderer Gesellschaften, ausgenommen Bank- und Versicherungsgeschäften,
- f) der Handel mit Waren aller Art,
- g) das Speditions- und Transportgewerbe und
- h) die Betreibung eines Schiffsrestaurant.

Die BF. bietet neben ihrer Haupttätigkeit der Ausflugschifffahrt mit den beiden zum Betriebsvermögen gehörenden Schiffen auch Ausflugsfahrten an, bei denen die Gäste neben der Schifffahrt auch Leistungen wie zum Beispiel Verpflegung, Museumsbesuche, etc. (siehe Homepage) erhalten. Dabei handelt es sich um Reisevorleistungen (Fremdleistungen).

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob auf die vom Bf. o.a. angebotenen Leistungen (Reisevorleistungen) § 23 UStG 1994 anzuwenden ist.

### **Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu begründen:**

§ 23 UStG 1994 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 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 enthält besondere, vom allgemeinen USt-Recht abweichende Vorschriften für die Besteuerung bestimmter Reiseleistungen. Die Sonderregelungen (Abweichungen) betreffen

- den Umfang und die Art der Leistung (Abs 2)
- den Ort der Leistung (Abs 3)
- Steuerbefreiung (Abs 5 und 6)
- die Bemessungsgrundlage (Abs 7)

- den Vorsteuerabzug (Abs 8)
- die Aufzeichnungspflichten (Abs 9).

Das Schwergewicht bei der Regelung liegt im Bereich der Bemessungsgrundlage: Die USt bemisst sich im Rahmen des § 23 grundsätzlich nach der Differenz zwischen dem Entgelt des Leistungsempfängers und den Aufwendungen des Reiseunternehmers (sog Margenbesteuerung). Der Reiseunternehmer wird damit im Ergebnis wie ein Vermittler behandelt.

...

§ 23 gilt für Reiseleistungen eines Unternehmers an Empfänger, die die Reiseleistungen selbst nicht als Unternehmer in Anspruch nehmen, soweit folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1) der Unternehmer muss gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftreten;
- 2) der Unternehmer muss Reisevorleistungen in Anspruch nehmen.

...

Persönlich betroffen sind Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen.

Die Veranstaltung von Reisen muss nicht die Haupttätigkeit des Unternehmens bilden, sie kann auch Nebengeschäft sein.

...

Da zusätzlich gefordert ist, dass der Unternehmer Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, beschränkt sich der Anwendungsbereich letztlich jedoch auf Besorgungsleistungen (an Nichtunternehmer).

....

Der Begriff der Reiseleistung wird nicht definiert, muss daher nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bestimmt werden. Eine Reise setzt danach begriffsnotwendig die Überwindung einer größeren räumlichen Distanz voraus. Zu den Reiseleistungen gehören daher in jedem Fall die eigentliche Fortbewegung (Beförderung), darüber hinaus aber auch alles, was nach der Verkehrsauffassung im Rahmen einer organisierten Reise an Leistungen erbracht wird. Dazu zählen neben der Beförderung die Unterbringung (Beherbergung) oder Vermietung von Unterkünften, die Verpflegung, die Reisebegleitung, Führungen, Besichtigungen, Rundfahrten, Besuch von Veranstaltungen und dgl, aber auch Nebenleistungen gleichgültig, ob diese Leistungen einzeln oder im Bündel angeboten werden.

(Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 23 Tz 2ff)

Reisevorleistungen sind nach Abs. 4 Lieferungen und sonstige Leistungen die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. Keine Reisevorleistungen sind jedoch Reiseleistungen, die der Unternehmer selbst erbringt.

Werden im Rahmen einer einheitlichen Reise teils Reisevorleistungen in Anspruch genommen, teils eigene Reiseleistungen erbracht, kommen die Rechtsfolgen des § 23 nur insoweit zum Tragen als Vorleistungen in Anspruch genommen worden sind.

Nach der § 23 UStG 1994 gilt demnach dem Gesetzeswortlaut folgend 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).

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*.

Im gegenständlichen Fall wurden unstrittigerweise "Leistungspakete" für Ausflüge entlang der Donau vom Bf. angeboten.

Nach Ansicht des BFG sind solche Ausflüge durchaus vergleichbar mit oben angeführten Veranstaltungen von Betriebsausflügen, welche für die Qualifikation als Reiseleistungen reichen.

Die angebotenen Ausflüge setzten sich ua. aus Museumsbesuche, Verpflegung und einer Fahrt auf der Donau auf einem der beiden Schiffe des Bf. zusammen.

Angeboten wurde dies zu einem Gesamtpreis.

Die Aufteilung der Leistungen in Fremd- und Eigenleistungen sind den Ausführungen des Bf. zu entnehmen, nicht strittig.

Die Berechnungen wurden den Ausführungen des steuerlichen Vertreters vom Finanzamt übernommen.

Reisevorleistungen sind - wie bereits vorstehend ausgeführt - alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugute kommen. Das heißt, dass für die eigenen Umsätze Lieferungen und Leistungen anderer StPfl in Anspruch genommen werden (EuGH 13.10.2005, C-200/04, Rn 34). In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst organisieren würde:

- Beförderung zu den einzelnen Reisezielen durch fremde Beförderungsunternehmer (zu Gestellung von Bussen s Rz 3001 ff UStR);
- Beherbergung in fremden Hotels;
- Verpflegung;
- Durchführung von Veranstaltungen iRe Reise (zB Opernbesuche, Festspielaufführungen, Autorennen);
- Betreuung durch selbständige Reiseleiter.

§ 23 UStG führt die Voraussetzungen für die Margebesteuerung an.

Im gegenständlichen Fall liegen die Voraussetzungen für Reiseleistungen gemäß § 23 UStG vor, da das vom Bf. betreffend die angebotene Ausflugspaket

- der Bf. die Reiseleistungen selbst nicht als Unternehmer in Anspruch nimmt,
- der Bf. gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und
- der Bf. Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.

§ 23 UStG kommt daher zur Anwendung.

Betreffend die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer aus den Reiseleistungen, insbesondere auch für die Aufteilung der Entgelte auf solche, die mit Reisevorleistungen und solche, die mit Eigenleistungen in Verbindung stehen, folgt das BFG grundsätzlich der unbeanstandet gebliebenen Berechnung des Finanzamtes und der im Zuge der Beschwerde eingebrachten korrigierten Berechnung des steuerlichen Vertreters des Bf..

Dass die Leistungen erbracht worden sind ist unbestritten, es wurde vom Bf. nur ausgeführt, dass § 23 UStG nicht zu Anwendung kommt, da es sich "Reisen" unter 24 Stunden handelte.

Dazu wird ausgeführt, dass im Gesetz die 24 Stunden Grenze nicht als Voraussetzung für die Anwendung der Margenbesteuerung angeführt ist.

Von einem weiteren Erörterungstermin hat das Bundesfinanzgericht daher Abstand genommen, da dieser keine weitere Klärung der Sach- und Rechtslage habe erwarten lassen.

### **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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der gesetzlichen Regelung, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 27. Oktober 2017

