



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Oktober 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1. März 2005 bis 31. Mai 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer (Formblatt Nr. U 5) beehrte die Berufungserwerberin (Bw.) die Erstattung der ihr in Rechnung gestellten Vorsteuern in Höhe von € 16.151,00. Sie bezeichnete ihre Tätigkeit wörtlich als „eine mit der Touristik verbundene Tätigkeit“ und erklärte, die bezogenen Leistungen für die Organisierung von Schilagern mit einem Instruktor verwendet zu haben. Aus der beigeschlossenen Aufstellung geht der Bezug von Seilbahnkarten (Schipässe), Quartier- und Verpflegungsleistungen hervor.

Im angefochtenen Bescheid führte das Finanzamt aus, die Bw. habe durch die im Inland erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen steuerbare Umsätze in Österreich bewirkt, weshalb die Anwendung der Verordnung BGBl.Nr. 279/1995 und die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994 für Reisevorleistungen ausgeschlossen sei.

---

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. innerhalb offener Frist Berufung und führte aus, sie sei eine juristische Person polnischen Rechtes und keinesfalls ein Reisebüro. Die durch sie erworbenen Dienstleistungen verkaufte sie an eine polnische Universität (Sportakademie). Die Studenten dieser Schule nutzten diese Dienstleistungen, waren niemals ihre Kunden und ihr Aufenthalt in Österreich war kein Urlaub, sondern eine Schulung im Rahmen des Lehrprozesses an der Universität. Daher war der Leistungsempfänger ihrer Dienstleistungen die Universität. Entsprechend der Vorschriften der europäischen Union wäre sie berechtigt, die Umsatzsteuer von den in Österreich erworbenen Dienstleistungen in Polen abzurechnen, weshalb die Vorsteuer zu erstatten wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung unter Hinweis auf § 23 UStG 1994 abgewiesen und ausgeführt, als Reiseleistungen seien alle Leistungen anzusehen, die ein Unternehmer einem Reisenden im Zusammenhang mit einer Reise erbringe, wozu insbesondere Beförderung, Verpflegung, Unterbringung und Veranstaltungen gehören, die eingekauft und an Private (Universität, kein Unternehmer) weiterverrechnet würden. Zu welchem Zweck die Reise unternommen werde (Schulung, Kongress, Erholungsurlaub) sei nicht relevant. Die Universität sei als Nichtunternehmer anzusehen, weshalb die Regelungen über die Reisebesteuerung zur Anwendung kämen.

Gegen diese Entscheidung des Finanzamt erhab die Bw. rechtzeitig „Widerspruch“ und beantragte eine zweitinstanzliche Entscheidung. Begründend führte sie aus, sie erbringe im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit keine Touristikdienstleistungen. Allein durch den Umstand, dass sie von Zeit zu Zeit den Ankauf von Hotel- oder Restaurantdienstleistungen vermittelt habe, erfülle sie nicht die Merkmale des Art 26 der Regelungen über Reiseleistungen. Man könne daraus keine Vermutung über den Unternehmensgegenstand ableiten und eine exzessive Auslegung dieser Vorschrift sei nicht zulässig, da die Sechste Richtlinie des Rates eindeutig den personellen Anwendungsbereich der Vorschrift bestimme, in dem sie Reiseagenten und Reisebüros sowie Touristikdienstleister nenne, wobei die Erbringung dieser Dienstleistungen zusätzlich die genannten Anforderungen erfüllen müsse.

Mit erstem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 15. März 2007 wurde die Bw. aufgefordert, die an die Sportakademie verfassten Ausgangsrechnungen vorzulegen, die unternehmerische Tätigkeit der Universität im Sinne der Mehrwertsteuerregelung angezweifelt und um entsprechende Aufklärungen ersucht, in wie weit eine umsatzsteuerliche Erfassung der von der Sportakademie (angeblich) erbrachten Leistungen erfolgte.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 6. April 2007 wurden sechs an die Sportakademie gesandte Rechnungsabschriften übermittelt und weiters mitgeteilt, dass mehrere hundert Rechnungen an die Teilnehmer der Schulungsaufenthalte (Studenten) mit polnischer

Mehrwertsteuer ausgestellt und die Umsatzsteuer an das polnische Finanzamt abgeführt wurden. Sie habe ein öffentliches Vergabeverfahren zur Organisierung eines Schulungslagers für Studenten und Ausbilder der Akademie für Sporterziehung und Sport im Rahmen im Rahmen des Studienlehrgangs gewonnen. Der Leistungsbereich umfasse Hotel- und Verpflegungsdienstleistungen, Dienstleistungen im Bereich der Schulung und die Beistellung der Schipässe für die Teilnehmer. Die Kosten dieses Aufenthaltes wurden teilweise mit dem staatlichen Zuschuss und teilweise von den Studenten der Hochschule finanziert, die am Schulungslager im Rahmen einer Pflichtlehrveranstaltung des Studienjahrs teilgenommen hätten.

Die Universität sei bei der polnischen Finanzbehörde mit einer EU-Steuernummer (Umsatzsteueridentifikationsnummer) erfasst, in das Landesregister für Unternehmen mit einer statistischen Identifikationsnummer eingetragen und auf Grund einer Verordnung des Ministerrats vom 6. August 1969 tätig. Die Sportakademie habe keine Vergütung für die Durchführung des Schulungslagers, das im Rahmen des an dieser Hochschule geltenden und durch das Bildungsministerium genehmigten Studienplans organisiert wurde, bezogen. Bei der Hochschule entstanden die von der Bw. an sie fakturierten Leistungen als Aufwendungen. Weitere Steuerbelege gebe es nicht. Abschließend führte sie aus, für die Leistungen an die Hochschule eine Rechnung mit polnischer Mehrwertsteuer ausgestellt und diese an das dortige Finanzamt abgeführt zu haben und ihr daher die Erstattung der Vorsteuer zustehe, da diese nicht zu Kosten ihres Unternehmens werden könne.

Im zweiten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 7. Mai 2007 wurde der Bw. ausgehend von den Angaben in ihrer Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnis gebracht, es sei unklar, warum, obwohl sie im Rahmen eines öffentlichen Vergabeverfahrens den Auftrag zur Organisierung eines Schulungslagers von der Akademie für Sporterziehung erhalten, sie sowohl Rechnungen an diese als auch an die teilnehmenden Studenten ausgestellt habe, weshalb davon auszugehen sei, der Teil der an die Akademie verrechneten Leistungen sei von dieser nicht mehr an die Studenten weiterverrechnet und der an die Studenten verrechnete Teil als der studentische Eigenanteil zu betrachten, da die Kosten des Kurses teilweise mit staatlichem Zuschuss und teilweise von den Studenten selbst finanziert worden seien. Ebenso habe sich die Akademie bis dato in Österreich nicht als Unternehmer deklariert, obwohl sie angeblich Leistungen bezogen hätte. Das bloße Vorliegen einer Umsatzsteueridentifikationsnummer der Sportakademie sei noch kein Beweis, dass die von der Bw. bezogenen Leistungen für den Unternehmensbereich bezogen wurden, zumal juristische Personen des öffentlichen Rechts allgemein für innergemeinschaftliche Erwerbe aus dem Gemeinschaftsgebiet (Erwerbsbesteuerung) Umsatzsteueridentifikationsnummern benötigen, weshalb sie nochmals aufgefordert wurde, eindeutig und unzweifelhaft nachzuweisen, dass

---

die Akademie sämtliche Leistungen an die Studenten im Rahmen ihres Unternehmens erbracht, was zur Folge hätte, dass die bisher in Polen vorgenommene Umsatzbesteuerung als unrichtig einzustufen gewesen wäre.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2006 hielt die Bw. ihren Berufungsantrag vollinhaltlich aufrecht und erachtete das Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges als begründet. Inhaltlich vertrat sie die Ansicht, die zusätzlichen Ergänzungen seien in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Prüfung des Erstattungsantrages und der bereits in früheren Schriftsätzen dargelegte Sachverhalt sollte keine Zweifel erwecken. Inhaltlich erklärte sie zur geteilten Inrechnungstellung der Kosten des Schilagers sowohl an die Sportakademie als auch die Studenten, weil die Kosten teilweise aus dem Staatszuschuss und teilweise von den Studenten der Sportakademie gedeckt wurden. Es wurde darauf hingewiesen, dass sie Käuferin der (inländischen Vor-) Leistungen war und die Akademie aus diesem Grunde mit dem Rückerstattungsantrag nichts zu tun habe.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Aus dem oben geschilderten Sachvorbringen ist auszugehen, dass die Bw. als Reiseveranstalterin anzusehen ist, die in Österreich für eine polnische Sportakademie Unterbringung, Verpflegung und die Liftkarten für die Abhaltung eines Schikurses (Schiseminars für Studenten) zur Verfügung stellte und inländische Vorleistungen bezog. Die Auftragsvergabe erfolgte durch ein öffentliches Vergabeverfahren, an dem die teilnehmenden Studenten nicht beteiligt waren. Die Kosten dieses Aufenthaltes wurden teilweise mit dem staatlichen Zuschuss von der Universität und teilweise von den Studenten selbst finanziert, die im Rahmen einer Pflichtlehrveranstaltung des Studienjahres teilnahmen. Dies erklärt sich daraus, dass die Kosten sowohl der Akademie als auch den teilnehmendem Studenten mit polnischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurden.

Der Nachweis, die in Österreich bezogenen Leistungen seien ganz oder teilweise an einen Unternehmer erbracht worden, konnte trotz Vorliegens einer Umsatzsteueridentifikationsnummer der Sportakademie nicht erbracht werden, da es entsprechend den bw. Angaben bei der Akademie außer den Ausgangsrechnungen der Bw. keine weiteren Steuerunterlagen gebe. Somit ist eine Weiterverrechnung auch dieser Kosten von der Sportakademie an die Studenten nicht erfolgt, woraus folgt, dass die Sportakademie diesen Lehrgang nicht im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erbracht hat, wofür auch das bw. Vorbringen von einem lehrgangsmäßigen Zuschnitt der Veranstaltung spricht. Universitätslehrgänge sind Teil des öffentlich-rechtlichen Aufgabenbereiches der Universität

und wurden bisher von der Rechtsprechung des VwGH (7.6.2001, 98/15/0172) als Hoheitsbetrieb und nicht als Betrieb gewerblicher Art (Unternehmen) eingestuft.

Auch eine Inrechnungstellung mit polnischer Umsatzsteuer spricht eher gegen als für die Bw., denn im Falle der von ihr behaupteten Ausnahme von der Regelung über die Reisebesteuerung wäre nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 von einem inländischen Leistungsort auszugehen gewesen. Die Steuerschuld der ausländischen Bw. wäre gemäß § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 allerdings nicht auf die Leistungsempfängerin übergegangen, da diese keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, weil darunter nur solche des österreichischen Rechts zu verstehen sind (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 19, Tz. 16/3*), was wiederum den Ausschluss des Erstattungsverfahrens nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 wegen Vorliegens von Inlandsumsätze zur Folge hätte. Selbst wenn man von der Möglichkeit eines Überganges der Steuerschuld auf einen Unternehmer ausgeht, ist bis dato unbekannt geblieben, dass sich die Leistungsempfängerin im Inland steuerlich erfassen ließ, wäre die Bw. für die übergegangene Steuerschuld wiederum als Haftende gemäß § 19 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 in Anspruch zu nehmen, um den Steuerausfall zu vermeiden.

Widersprechen sich Angaben der Steuerpflichtigen und kommt die Behörde zum Ergebnis, dass nur eine davon richtig sein kann, unterliegt es der freien Beweiswürdigung, welcher Aussage sie größere Beweiskraft zukommen lässt. Mit der Reisebesteuerungsregelung wollte das Gemeinschaftsrecht gerade eine Vereinfachung der Besteuerung von Bündeln verschiedenster sonstiger Leistungen am Unternehmerort unter Anwendung der Marge erreichen, die sonst nach den allgemeinen Bestimmungen u.U. in mehreren Staaten zu erfassen wären. Der von der Bw. behauptete Sachverhalt weicht vom typischen derart ab, dass sie gehalten wäre, im Rahmen der sie treffenden Darlegungs- und Beweislast die entsprechenden Unterlagen beizubringen. Der bloße Hinweis, der Sachverhalt wäre entsprechend den früheren Schriftsätzen ausreichend geklärt, reicht in diesem Fall nicht aus.

*§ 23 UStG 1994 lautet:*

- (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. 12.*
- (4) *Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. ...*
- (7) *Die sonstige Leistung bemäßt 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. ...*

*(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.*

*§ 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. 279/1995, lautet:*

*Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, 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 und 3 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 und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994), oder*
4. *nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterliegen haben, ausgeführt hat.*

§ 23 gilt für Reiseleistungen eines Unternehmers an Empfänger, die die Reiseleistungen selbst nicht als Unternehmer in Anspruch nehmen. Persönlich betroffen sind Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen. Die 6. MWSt-RL nennt in Art 26 Reisebüros und stellt ihnen Reiseveranstalter gleich. Die Veranstaltung von Reisen muss nicht die Haupttätigkeit des Unternehmens bilden, sie kann auch Nebengeschäft (z.B. Reisebüro eines Bankunternehmens; Beförderungsleistungen durch einen Hotelbetrieb: EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 „Madgett und Baldwin“, Slg. I-6229) oder Hilfsgeschäft sein (z.B. Veranstaltung eines Betriebsausfluges, Gewährung eines Incentive-Reise an einen Arbeitnehmer) (vgl. *Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 23, Tz. 5*). Der Begriff der Reiseleistung wird im Gesetz selbst nicht definiert und 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 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 (vgl. *Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 23, Tz. 10*). Reisevorleistungen sind nach Abs. 4 Lieferungen und sonstige Leistungen, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. Für die Anwendung des § 23 ist es dabei grundsätzlich unerheblich, wo diese Reisevorleistungen erbracht werden. Der Ort der Reisevorleistung hat lediglich im Rahmen des Abs. 5 und 6 (Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet) Auswirkungen auf den Umfang der Steuerfreiheit der Reiseleistung, was gegenständlich nicht der Fall ist.

---

Der Ort der einheitlichen Reiseleistung (Besorgung für Nichtunternehmer) bestimmt sich gemäß § 23 Abs. 3 nach der Grundregel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 (Ort der Geschäftsleitung). Nicht maßgebend ist, wo die einzelnen Reisevorleistungen erbracht werden. Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung ist die Differenz zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger für die sonstige Leistung aufwendet und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, abzüglich der in der Differenz enthaltenen Umsatzsteuer (Marge). Gemäß Abs. 8 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Daher zählt zum Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, auch die ihm in Rechnung gestellte nicht abziehbare Vorsteuer. Auf die Bestimmungen des Art 26 Abs. 2 und 4 der 6. MWSt-RL wird ergänzend hingewiesen, die Grundlage für die innerstaatliche Umsetzung des Gemeinschaftsrechts sind.

Graz, am 12. Juli 2007