



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB., vom 13. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. November 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit dem am 24. Mai 2005 eingelangten Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer beanspruchte die Berufungswerberin (Bw.), die einen Hotelbetrieb in Deutschland betreibt, Vorsteuern auf Kombivouchers einer österreichischen Golfplatzbetriebsgesellschaft.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Erstattung abgelehnt, weil das Vorsteuererstattungsverfahren voraussetze, dass der ausländische Unternehmer ohne inländischen Sitz und Betriebsstätte während des Erstattungszeitraumes in Österreich entweder keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art 1 UStG 1994 oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehe (§ 19 oder Art 19 UStG 1994) oder nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt habe. Seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so könnten Vorsteuern nicht im Vorsteuererstattungsverfahren, sondern allenfalls im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden.

In ihrer Berufung wandte die Bw. ein, keinerlei der vorgenannten Umsätze ausgeführt zu haben und beanspruche daher die Erstattung der Vorsteuern.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, weil es sich beim Weiterverkauf von Kombivouchers an Kurgäste um Reisevorleistungen gemäß § 23 Abs 3 (gemeint: Abs. 4) UStG 1994 handle.

In ihrem rechtzeitig überreichten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz räumte die Bw. ein, Kombivouchers an Kurgäste verkauft zu haben. Dieser Weiterverkauf sei mit deutscher Mehrwertsteuer erfolgt, welche beim deutschen Finanzamt abgeführt wurde. Die Versagung der Vorsteuererstattung führe für das deutsche Unternehmen zu einer Doppelbelastung, weshalb die Vorsteuererstattung beantragt werde.

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

Entsprechend 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, gilt Folgendes:

*„§ 1 Abs. 1: 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.*

*Abs. 2: Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.“*

*§ 23 UStG 1994 lautet wie folgt:*

- „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.*

*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:*

*Z 1: der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet,*

*Z 2: die Beträge, die der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet,*

*Z 3: die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 und*

*Z 4: wie sich die in § 1 und 2 bezeichneten Beträge und die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen verteilen.“*

Auf Grund der Kürze der Begründung des angefochtenen Bescheides als auch der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes lässt sich die rechtliche Beurteilung sehr cursorisch entnehmen. Einerseits wird die Nichtanwendung der Erstattungsverordnung nur eher oberflächlich mit dem Vorliegen von Inlandsumsätzen, die eine Vorsteuererstattung verhinderten, begründet und andererseits führe das Vorliegen von Reiseleistungen im Sinne des oa. § 23 UStG 1994 zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges.

Beide Begründungserwägungen führen demnach potentiell zur Verweigerung der Vorsteuererstattung, wobei die Anwendung der Bestimmungen über die Besteuerung von Reiseleistungen generell Vorsteuer ausschließend wirkt.

§ 23 enthält besondere, vom allgemeinen USt-Recht abweichende Vorschriften über die Besteuerung bestimmter Reiseleistungen, wobei das Schwergewicht im Bereich der Bemessungsgrundlage liegt. Die Umsatzsteuer bemisst sich im Rahmen des § 23 grundsätzlich nach der Differenz zwischen dem Entgelt des Leistungsempfängers und den Aufwendungen des Reiseunternehmers (sog. Margenbesteuerung). Er wird damit im Ergebnis wie ein Vermittler behandelt. Der Zweck der Vorschrift ist eine Vereinfachung der Besteuerung von Reisebüros und anderen Reiseveranstaltern, insbesondere im Hinblick auf eine Vereinheitlichung des Leistungsortes der Besteuerung und die Wahl der Marge als Besteuerungsgrundlage sollten Schwierigkeiten bei der Anwendung der Besteuerung vermieden werden und ein vereinfachter Abzug der gezahlten Vorsteuer gewährleistet werden (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 23, Tz. 2*). Der Begriff der Reiseleistung wird im Gesetz selbst nicht definiert, weshalb er nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bestimmt werden muss. Eine Reise setzt danach begriffsnotwendig die Überwindung einer größeren räumlichen Distanz

oder Fortbewegung (Beförderung), darüber hinaus auch alles, was nach der Verkehrsauffassung im Rahmen einer organisierten Reise an Leistungen erbracht wird (*Ruppe, aaO, Tz. 10*), voraus. Offen ist, ob die genannten Leistungen auch dann als Reiseleistungen anzusehen sind, wenn sie ohne Zusammenhang mit einer Reise angeboten werden (z.B. für Ortsansässige wird eine Besichtigung, Theaterbesuch, eine folkloristische Veranstaltung organisiert). Vom Zweck der Vorschrift her gesehen, der darin besteht, die vielfältig gestalteten und kombinierbaren Reiseangebote von Reisebüros und anderen Reiseveranstaltern, die oft mehrere Länder betreffen, einer einheitlichen Regelung unterwerfen (*Ruppe, aaO, Tz. 11*).

Gegenständlich wurden seitens des Finanzamtes keine nachweislichen Feststellungen getroffen, wonach es sich bei der Bw., die entsprechend ihres Firmenwortlautes einen Hotel- und Beherbergungsbetrieb betreibt, um ein Reisebüro oder einen Reiseveranstalter gehandelt hätte. Ebenso wurden keine Leistungspakete in Zusammenhang mit einer Beherbergung und einer Personenbeförderung wie etwa im Urteil des EuGH vom 22. Oktober 1998, Rs C-308/96 „*Madgett und Baldwin*“, wo ein Hotelier gegen Zahlung eines Pauschalpreises neben der Unterkunft auch die Beförderung von bestimmten weit entfernten Abholstellen zum Hotel und zurück sowie während des Aufenthaltes eine Busreise angeboten hatte, wobei die Transportleistungen von einem Dritten als Reisevorleistungen bezogen wurden, offeriert. Gegenständlich wird seitens der Bw. eingeräumt, Golfplatzkarten für einen in Österreich gelegenen Golfplatz an Hotelgäste gegen (gesondertes) Entgelt verkauft zu haben. Ein Zusammenhang mit einer Reise im Sinne einer Überwindung einer größeren räumlichen Distanz, die von der Bw. organisiert wurde, war sachverhaltsmäßig nicht gegeben. Folglich handelt es sich um keine derartigen Leistungen. Selbst die relativ weitgehende Auslegung des EuGH im Urteil vom 12. November 1992, Rs C-163/91 „*Van Ginkel*“, wo von einem Reiseveranstalter Ferienwohnungen für Reisende, die mit ihrem eigenen Fahrzeug zum Urlaubsort anreisen, als unter die Reisebesteuerung fallend qualifiziert wurden, wobei der Gerichtshof, seine Ansicht vorwiegend mit dem besonderen Wesen der Tätigkeit von Reiseveranstaltern und den Zielen der Richtlinie im Sinne einer Vereinfachungswirkung der Reiseleistungsbesteuerung begründete, kann hier nicht angewendet werden. Die entgeltliche Einräumung der Benützung eines Golfplatzes bei einem anderen Unternehmer stellt keine typische Reiseleistung eines Hoteliers dar. Damit scheidet der Vorsteuerauschlussstatbestand gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994 – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – aus. Rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge führen gemäß § 276 Abs. 3 BAO dazu, dass die Berufung wieder als unerledigt gilt. Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand.

In der weiteren Folge wird zu prüfen sein, ob die Weiterveräußerung von Golfplatzkarten nicht als Inlandsumsatz zu qualifizieren sein wird. Werden Dienstleistungen in Anspruch genommen, wird häufig auch die Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand (etwa Eintrittskarte, Fahrkarte, etc.) übertragen. Ob Gegenstandsübertragung (Lieferung) oder Rechtsübertragung (sonstige Leistung) vorliegt, muss nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges entschieden werden. Entscheidend ist, ob nach den Intentionen der Parteien und der Verkehrsauffassung die Erlangung der Verfügungsmacht an einem bestimmten Gegenstand den wesentlichen Gehalt des Vorganges macht oder der Erwerb von Berechtigungen (die durch Gegenstände verkörpert sein mögen). Bei Eintrittskarten wird lediglich das Recht zur Inanspruchnahme einer sonstigen Leistung dokumentiert (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 3, Tz. 15, 17*). Die Tatsache der Dienstleistung wurde von der Bw. nicht weiter releviert, weshalb sich eingehende Ausführungen erübrigen.

*§ 3a UStG 1994 lautet:*

*„Abs. 1: Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.*

*...*

*Abs. 5: Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.*

*Abs. 6: Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:*

*lit. a: die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;*

*lit. b: die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).*

*Abs. 7: Eine Beförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz. Als inländischer Teil der Leistung gilt auch die Beförderung auf den von inländischen Eisenbahnverwaltungen betriebenen, auf ausländischem Gebiet gelegenen Anschlußstrecken, sowie die Beförderung auf ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt.*

*Abs. 8: Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:*

*lit. a: künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter,*

*lit. b: Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicher Weise verbunden sind,*

*lit. c: Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände.*

*Abs. 9: Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:*

*lit. a: Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend;*

*lit. b: ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt;*

*lit. c: ist der Empfänger einer in Abs. 10 Z 15 bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wenn die Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.*

*Abs. 10: Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:*

*Z 1: Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;*

*Z 2: die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;*

*Z 3: die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer;*

*Z 4: die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;*

*Z 5: die Datenverarbeitung;*

*Z 6: die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;*

*Z 7: die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis h und Z 9 lit. c bezeichneten Art;*

*Z 8: die Gestellung von Personal;*

*Z 9: der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen;*

*Z 10: der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;*

*Z 11: die Vermittlung der in diesem Absatz bezeichneten Leistungen;*

*Z 12: die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;*

*Z 13: die Telekommunikationsdienste;*

*Z 14: die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;*

*Z 15: die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;*

*Z 16: die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und die Fernleitung oder die Übertragung über diese Netze sowie die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.*

*Abs. 11: Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt, eine sonstige Leistung, die im Abs. 10 Z 1 bis 14 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, soweit sie nicht Unternehmer ist, oder vermietet er Beförderungsmittel, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.*

*Abs. 12: In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung ..."*

In der weiteren Folge ist der Ort der Dienstleistung nach § 3a UStG 1994 zu ermitteln. § 3a verankert als Grundsatz nicht das Tätigkeitsortsprinzip, sondern das Unternehmerortsprinzip (Abs. 12), kennt daneben aber eine Reihe gewichtiger Sonderregelungen wie Grundstücksort (Abs. 6), Tätigkeitsort (Abs. 8), Empfängerort (Abs. 10), Beförderungsleistungen (Abs. 7), Vermittlungsleistungen (Abs. 4). Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 26. September 1996, Rechtssache C-327/94, *Dudda*, vom 27. Oktober 2005, Rechtssache C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*) kommt der Generalklausel kein Vorrang zu, sodass in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob einer der Einzeltatbestände anzuwenden ist.

Gemäß § 3a Abs. 6 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Grundsätzlich genügt der sachliche Zusammenhang mit einem Grundstück, körperliche Leistung ist nicht erforderlich. Mit Grundstücken in Zusammenhang stehen sonstige Leistungen dann, wenn sie sich auf die Nutzung des Grundstücks selbst, die Verwertung, die Bebauung und die Erhaltung beziehen (Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 3a, Tz. 32, 33). Bei gemischten Verträgen, bei denen auch Grundstücke betroffen sind, ist Abs. 6 anzuwenden, wenn der Grundstückskomponente eine maßgebende Bedeutung zukommt. Nach Ansicht des UFS nimmt bei einem Golfplatz diese einen entscheidenden Teil ein, weil ohne Inanspruchnahme größerer Teile der Erdoberfläche eine Sportausübung geradezu unmöglich erscheint. Daher findet auch der konsumative Nutzen am Ort der Belegenheit statt. In ähnliche Richtung geht auch das Urteil des EuGH vom 7. September 2006, Rs C-166/05 *Heger Rudi GmbH*, betreffend Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die im Zusammenhang mit der Übertragung von Fischereikarten entrichtet worden war. Der Gerichtshof kommt dort zum Ergebnis, die Weiterveräußerungen von erworbenen Fischereiberechtigungen ermöglichten die Ausübung einer solchen Berechtigung an bestimmten Teilstücken des betreffenden Wasserlaufs und seien auf bestimmte geografische Abschnitte, somit einer fest abgegrenzten, mit Wasser bedeckten Fläche verbunden. Soweit eine Dienstleistung in der Übertragung eines Rechts auf Nutzung des Grundstücks selbst besteht, stelle das Grundstück einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Leistung dar.

Somit liegen ein Vorsteuererstattungsverfahren ausschließende Inlandsumsätze vor und die Berücksichtigung der gegenständlichen Vorsteuern kann daher lediglich im Rahmen des regulären Veranlagungsverfahrens zur Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 erfolgen.

Graz, am 7. Dezember 2006