



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Friedrich Schwank, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw. handelt es sich um ein Reiseveranstaltungsunternehmen mit Sitz in Italien, welches beim Finanzamt Graz-Stadt einen Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 einbrachte. Die Bw. legte mehr als tausend Rechnungen österreichischer Hotels

vor, in welchen der Bw. Beherbergung und/oder Verköstigung für diverse Gruppen und Einzelpersonen mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet worden waren.

In einem Aktenvermerk nach einem Telefonat mit dem Vertreter der Bw. hielt das Finanzamt fest, dass es sich bei den Abnehmern der Leistungen der Bw. um private Abnehmer handle. Der Vertreter der Bw. sei darauf hingewiesen worden, dass es sich bei einem Weiterverkauf der Hotelleistungen an Private um Reisevorleistungen handle und ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2002 wurde der Antrag auf Vorsteuererstattung abgewiesen mit der Begründung, dass wenn die Reisen von Privatpersonen unternommen worden seien und den Reisenden Leistungen Dritter zugute gekommen seien, diese Leistungen unter die Bestimmung des § 23 UStG 1994 (Reiseleistungen) fielen. Für die angefallenen Reisevorleistungen könne daher kein Vorsteuerabzug nach der Verordnung BGBl. Nr. 295/1995 gewährt werden, da sich der Ort für die Reiseleistung stets gemäß § 23 Abs. 3 UStG 1994 nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 bestimme. Demnach sei der Unternehmerort maßgebend. Dieser liege in Italien.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor: Die Behörde übersehe, dass es sich bei den von der Bw. erbrachten Leistungen um deren **Eigenleistungen** handle. Die Bw. habe sich den jeweiligen Kunden gegenüber nicht bloß zur Vermittlung oder zur Besorgung der Leistungen, für welche nun der Vorsteuerabzug beantragt werde, verpflichtet, sondern zur Erbringung der Leistungen selbst.

Bei Eigenleistungen bestimme sich der Ort der Reiseleistungen nach den allgemeinen Vorschriften. Da die Leistung – also die Beherbergung – somit gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich erbracht worden sei, stehe der Bw. entgegen der Ansicht der Behörde ein Vorsteuerabzug sehr wohl zu.

Die Rechnungen der Bw. enthielten jeweils einen Verweis auf die Anwendung des italienischen Dekretes über die Umsatzsteuer (auf Italienisch: I.V.A.). Die Bw. sei daher kraft italienischen Gesetzes verpflichtet, für die **gesamte an ihre Kunden in Rechnung gestellte Leistung** – und nicht bloß auf eine allfällige Provision bzw. Marge – Umsatzsteuer in der Höhe von 20 % einzuhoben und an den italienischen Fiskus abzuführen, was sie auch gesetzeskonform getan habe. Die Bemessungsgrundlage für die italienische I.V.A. sei der gesamte vom Kunden aufgewendete Betrag. Entsprechende Auszüge aus der Buchhaltung der Bw., aus welchen die Besteuerung in Italien hervorgehe, seien der Berufung angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2003 wies das Finanzamt die Berufung ab wiederum mit dem Hinweis auf Reisevorleistungen und der nach österreichischem Umsatzsteuerrecht bestehenden Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges für dem Unternehmer gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für Reisevorleistungen (§ 23 Abs. 8 UStG 1994).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ergänzend aus: Die Tatsache, dass die Bw. für eine einheitliche Leistung und nicht nur für eine Marge zwei Mal Umsatzsteuer bezahlen müsse (einmal in Italien, einmal habe sie die an österreichische Unternehmer entrichtete Umsatzsteuer wirtschaftlich zu tragen) sei nicht nur völlig unlogisch, sondern widerspreche den europäischen Grundsätzen des freien Verkehrs und der Steuerneutralität bzw. der Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Weiters sei die Regelung des § 23 Abs. 8 UStG 1994, aufgrund derer die Rückerstattung der schon bezahlten Mehrwertsteuer verweigert werde und laut welcher ein Unternehmer nicht berechtigt sei, die ihm für Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen, ein Verstoß gegen die europäische Gesetzgebung und verstoße insbesondere gegen Artikel 17, Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. Es werde daher ein Vorabentscheidungsverfahren (gemäß Artikel 234 EG-Vertrag) über die Auslegung insbesondere der Artikel 17, Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG und Artikel 2 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG und Artikel 12 des EG-Vertrages in Zusammenhang mit § 23 Abs. 8 UStG 1994 angeregt.

Weiters lägen Verfahrensmängel vor, da die Behörde weder den Inhalt der Angelegenheit selbst noch die im Original übersandten Rechnungen ordnungsgemäß geprüft habe. Bei Überprüfung der Rechnungen hätte die Steuerbehörde feststellen können, dass es sich teils um Eigenleistungen der Bw. handle und dass Reiseleistungen teils auf Unternehmer entfallen seien, sodass auch aus diesem Grunde die gänzliche Abweisung des Rückerstattungsantrages jedenfalls rechtswidrig sei.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. aufgefordert darzulegen, an wen genau die Reiseleistungen erbracht worden seien, ob beispielsweise an Private, andere Reisebüros oder an sonstige Unternehmer. Weiters wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass nur dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen vorgelegt werden sollten und die Rechnungen, welche nicht auf die Bw. lauteten, sondern an einen österreichischen Abnehmer per Adresse in Österreich gerichtet seien, auszuschneiden seien.

Nach mehrfach erstreckter Frist legte die Bw. die Eingangsrechnungen der österreichischen Beherbergungsbetriebe samt den korrespondierenden, von ihr ausgestellten Ausgangsrechnungen an ihre Leistungsempfänger vor. Die Bw. führte aus, dass die von ihr erbrachten Reiseleistungen laut den vorgelegten Listen und Originalrechnungen an Unternehmer erbracht worden seien.

In dem Konvolut von Unterlagen befanden sich beispielsweise folgende Ausgangsrechnungen: „Teile 1 bis 4 Elenco delle fatture Individuali“: Die Ausgangsrechnungen dieser Gruppe waren an eine bestimmte Privatperson gerichtet, für welche eine korrespondierende Eingangsrechnung des österreichischen Hotels an die Bw. ausgestellt worden war. Weiters war die Ausgangsrechnung c/o Reiseunternehmen XY adressiert. Die Rechnungen an Privatpersonen hatten also beispielsweise folgendes Aussehen: „Spett. Mario B. (= Max Mustermann) c/o El. Viaggi (= XY-Reisen) Via ABC (= Adresse von XY-Reisen), 12345 (= Postleitzahl) Roma (= Ort)“.

Weiters wurden zahlreiche Rechnungen an Reiseagenturen, an Private und Vereine über die Abrechnung von Gruppen vorgelegt.

Alle Ausgangsrechnungen waren ohne Ausweis von österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt.

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

Die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen lauten:

§ 3a Abs. 4 UStG 1994: Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. ...

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. ...

§ 23 Abs. 1 UStG 1994: 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. 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. Zu den an andere Unternehmer erbrachten Leistungen der Bw.:*

Besorgung liegt vor, wenn der Unternehmer es unternimmt, im eigenen Namen – aber für Rechnung eines anderen – einen Dritten zur Erbringung einer Leistung an den Auftraggeber zu veranlassen (sogenannter Leistungseinkauf) (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 3a Tz 10 sowie Korntner, Leitfaden des österreichischen Umsatzsteuerrechtes, Wien 1998, Seite 635).

Die Bw. hat Hotelleistungen (z.B. Unterkünfte in österreichischen Hotels) für italienische (Reise)Unternehmen besorgt, welche diese ihrerseits an Reisende weitergegeben haben. Entgegen den Berufungsausführungen hat die Bw. diese Übernachtungsleistungen nicht selbst in Form einer Eigenleistung erbracht (sie hat ja nicht die Übernachtung in eigenen Hotels angeboten), sondern wurden diese Übernachtungsleistungen in Form einer besorgten Leistung im eigenen Namen von Dritten (= österreichischen Hotels) angekauft und an die Leistungsempfänger "Reisebüros bzw. andere Unternehmer" weiterfakturiert, die Bw. ist also auf fremde Rechnung vorgegangen.

Gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 sind die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Die Gleichstellung bezieht sich auf die Ortsbestimmung (und damit auf die Steuerbarkeit). Zur Bestimmung des Ortes der Besorgungsleistung sind daher die Vorschriften anzuwenden, die für die Bestimmung des Ortes der besorgten Leistung gelten, soweit nicht Sonderregelungen bestehen. Der Leistungsort für den Hotelaufenthalt bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Grundstücksortprinzip). Der österreichische Hotelier leistet am Grundstücksort, wenn er ein Zimmer eines in Österreich gelegenen Hotels vermietet und hat das auch richtig mit österreichischer Umsatzsteuer fakturiert. Da die besorgte Leistung nach dem Grundstücksortprinzip zu beurteilen ist, bestimmt sich der Leistungsort auch für die Besorgungsleistung (Hotelaufenthalt) nach dem Grundstücksortprinzip (= nach der für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschrift); vgl. dazu auch Kraus, Aktueller Umsatzsteuerfall: Umsatzbesteuerung bei Reisebüros – Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern, ÖStZ 2001, 317 f und UStR Rz 2953.

Selbst wenn man der Argumentation der Bw. folgen würde (was nach der Aktenlage nicht schlüssig wäre) und von Eigenleistungen der Bw. bezüglich der ihren Vertragspartnern (anderen Unternehmern) in Rechnung gestellten Hotelaufenthalte ausginge, so müssten diese Beherbergungsleistungen (= die Leistungen der Bw.) als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gesehen werden, welche gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 als in Österreich steuerbare Leistungen (= Umsätze in Österreich) zu behandeln wären, was die Bw. letztlich in der Berufung auch erkennt, wenn sie vorbringt, dass die Beherbergung gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich erbracht worden sei.

Damit hat aber die Bw. jedenfalls Umsätze in Österreich bewirkt, welche die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ausschließen (vgl. § 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, wonach bei Vorliegen inländischer Umsätze das Erstattungsverfahren nicht zur Anwendung kommt). Die diesbezüglichen Vorsteuerbeträge können nur im Veranlagungsverfahren unter Erklärung der in Österreich erbrachten Umsätze Berücksichtigung finden, also nur dann, wenn die in Österreich steuerbaren Besorgungsleistungen bzw. "Eigenleistungen" der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen werden. Da die diesbezüglichen Rechnungen der Bw. ohne Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer ausgestellt worden sind, ist konkludent davon auszugehen, dass die Bw. die Steuerfreiheit gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 800/1974 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 11. Dezember 1974 über die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Unternehmer) in Anspruch genommen hat, was den Vorsteuerabzug gemäß § 2 der Verordnung insoweit ausschließt.

## *2. Zu den an Private erbrachten Leistungen der Bw.:*

Ein großer Teil der Ausgangsrechnungen der Bw. ging an Privatpersonen, denen die von österreichischen Hotels der Bw. in Rechnung gestellten Übernachtungsleistungen mit einem Aufschlag verrechnet wurden. Die Rechnungslegung erfolgte an die jeweilige Privatperson c/o an ein (Reise)Unternehmen.

Geht man davon aus, dass der Rechnungsadressat (= die jeweilige Privatperson) auch der Leistungsempfänger für die (Reise)Leistung der Bw. ist, muss § 23 UStG 1994 angewendet werden. Es handelt sich hierbei nämlich um Reiseleistungen der Bw., die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers (des Reisenden) bestimmt sind und wobei die Bw. gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Beherbergungsleistungen der österreichischen Hotels sind sonstige Leistungen

Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen (§ 23 Abs. 4 UStG 1994). Diese für Reisevorleistungen in Rechnung gestellten Steuerbeträge sind gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994 nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Wurden die Leistungen, welche jeweils gesondert an die jeweiligen Reisenden fakturiert worden sind, tatsächlich jedoch an ein anderes Reiseunternehmen erbracht, wofür die Fakturierung "c/o Reiseunternehmen XY per Adresse des Reisebüros" sprechen könnte, so müssten die oben unter Punkt 1. angeführten Überlegungen zum Tragen kommen und wäre wiederum von in Österreich steuerbaren Besorgungsleistungen auszugehen, die eine Erstattung der Vorsteuern im Vorsteuervergütungsverfahren jedenfalls ausschließt. Dieses Sachverhaltselement kann letztlich ungeklärt bleiben, da es auf die Entscheidung insoweit keinen Einfluss hat. Allenfalls wäre dies für das Veranlagungsverfahren abzuklären und für die Höhe der in Österreich steuerbaren Umsätze von Bedeutung.

Zur behaupteten Europarechtswidrigkeit der Bestimmung des § 23 Abs. 8 UStG 1994 und dem dazu angeregten Vorabentscheidungsverfahren ist zu bemerken, dass § 23 UStG 1994 auf Artikel 26 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. Nr. 145 vom 13. Juni 1977, CELEX Nr 31977L0388, beruht, im gesamten EU-Raum gleichlautende Bestimmungen existieren müssten und eine Europarechtswidrigkeit demnach nicht nachvollziehbar ist.

Da die Bw. die Vorsteuern gegebenenfalls im Umsatzsteuerveranlagungsverfahren (und nicht im Vorsteuererstattungsverfahren) geltend machen muss bzw. für Reisevorleistungen nach § 23 UStG 1994 keine Vorsteuern zu gewähren sind, war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 29. Juni 2004