



EuGH: Ortsbestimmung bei Eintrittsberechtigung zu Veranstaltung weit auszulegen – deutsche Sichtweise noch aktuell?

1 Hintergrund

Leistungen an Steuerpflichtige, die die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen betreffen, gelten nach Art. 53 MwStSystRL / § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG als dort erbracht, wo die Veranstaltung stattfindet. In der Rs. *Srf konsulterna* (C-647/17) hatte der EuGH nun zu entscheiden, ob 5-tägige Lehrgänge für Buchhaltungs-, Management- und Lohnbuchhaltungsberater von dieser speziellen Ortsvorschrift umfasst sind oder unter die Grundregel des Art. 44 MwStSystRL / § 3a Abs. 2 UStG fallen und als dort erbracht gelten, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Die Lehrgänge wurden nur Angehörigen der betreffenden Berufsgruppe angeboten, die in Schweden ansässig waren. Anmeldung, Zulassung und Bezahlung erfolgten vor Beginn des Lehrgangs. Einige Lehrgänge fanden in Schweden statt, manche hingegen in anderen EU-Mitgliedstaaten. Der schwedische Steuerrechtsausschuss kam zu dem Ergebnis, dass die dem Art. 53 MwStSystRL entsprechende schwedische Vorschrift nicht anwendbar sei. Der Begriff „Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen“ bezeichne das Recht, einen Ort zu betreten. Die in Rede stehenden Leistungen seien aber charakterisiert durch das Recht, an einem Unterricht teilzunehmen. Demzufolge wäre das Empfängerortsprinzip gem. Art. 44 MwStSystRL anwendbar.

2 Entscheidung des EuGH

Der EuGH hat drei wichtige Grundsätze wiederholt, die für die Entscheidung maßgeblich waren:

1. Die allgemeinen Vorschriften in den Art. 44 und 45 MwStSystRL (§ 3a Abs. 1 und 2 UStG) haben keinen Vorrang vor den besonderen Vorschriften zur Ortsbestimmung in den Art. 46 bis 59a MwStSystRL (§ 3a Abs. 3 – 8, § 3b, § 3e, § 3f UStG). Sie sind daher nicht eng auszulegen.



Ronny Langer
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt (FH)

+49 (0) 89 217 50 12-50
ronny.langer@kmlz.de

2. Das Ziel der Vorschriften zur Ortsbestimmung besteht darin, Doppel- und Nichtbesteuerung zu verhindern. Deshalb soll die Besteuerung möglichst dort erfolgen, wo die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden.
3. Es liegt ein einheitlicher Umsatz vor, wenn mehrere Elemente oder Handlungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Darauf basierend kommt der EuGH zu dem Schluss, dass die Ortsbestimmung für die in Rede stehenden Leistungen nach Art. 53 MwStSystRL vorgenommen werden muss. Die Besteuerung hat dort zu erfolgen, wo die Leistungen tatsächlich erbracht werden, das heißt in den EU-Mitgliedstaaten, in denen die Lehrgänge stattfinden. Insbesondere könne auch nicht der Auffassung des schwedischen Steuerrechtsausschusses gefolgt werden. Schließlich beinhalte die Eintrittsberechtigung sowohl die Möglichkeit, den Ort zu betreten, an dem die Lehrgänge abgehalten werden, als auch das Recht, am Unterricht teilzunehmen. Beides sei eng und untrennbar miteinander verbunden. Das von *Srf konsulterna* vorgetragene Argument, dass sich der Verwaltungsaufwand durch die Besteuerung in verschiedenen Mitgliedstaaten erhöht, spielt dabei laut EuGH keine Rolle. Ebenso unbeachtlich sei, ob Anmeldung, Zulassung und Bezahlung wie im vorliegenden Fall vorab erfolgten.

3 Schlussfolgerungen

Leider ist der EuGH nur auf einen Bruchteil der Argumente eingegangen, die die Generalanwältin (GA) in ihren Schlussanträgen beleuchtet hatte. Insbesondere aus deutscher Sicht wäre eine ausführlichere Urteilsbegründung wünschenswert gewesen. Die schwedische Steuerverwaltung hatte z. B. vorgetragen, Art. 53 MwStSystRL sei nur dann anwendbar, wenn die Veranstaltung der Allgemeinheit offensteht und nicht nur einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen angeboten wird. Abschn. 3a.6 Abs. 13 Satz 3 Nr. 3 UStAE enthält aus deutscher Sicht ebenfalls eine solche Einschränkung. Wie hier in Beispiel 2 ausgeführt, wäre § 3a Abs. 2 UStG (Art. 44 MwStSystRL) einschlägig, wenn die Veranstaltung nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist, sondern einem beschränkten Teilnehmerkreis vorbehalten bleibt. Österreich hat in Rz. 641f UStR eine vergleichbare Interpretation. Ob eine Veranstaltung für die Öffentlichkeit zugänglich ist oder nicht, vermag aber nach Ansicht der GA am eigentlichen Wesen der Eintrittsberechtigung nichts zu ändern. Zudem sei dieses Kriterium anfällig für Manipulationen. Der Leistende könne schließlich den Ort der Leistung beeinflussen, indem er den Kreis der Kunden, an die er sein Angebot richtet, beschränkt oder erweitert. Der EuGH ist auf dieses Merkmal jedoch nicht eingegangen. Man kann nur spekulieren, ob der EuGH das Argument der GA deshalb ignoriert hat, weil er den Umfang der Zugänglichkeit für grundsätzlich nicht relevant erachtet. Eventuell sah der EuGH aber auch nur im vorliegenden Fall, in dem es um das Angebot an in Schweden ansässige Angehörige einer Berufsgruppe geht, keine für die Anwendung des Art. 44 MwStSystRL ausreichende Beschränkung.

Interessant ist auch der Versuch der GA, die Begriffe Veranstaltung und Eintrittsberechtigung zu definieren. Diese Definitionen könnten in Grenzfällen als Interpretationshilfe herangezogen werden. Unter einer Veranstaltung versteht die GA eine Versammlung von Personen, die über einen gewissen Zeitraum an einer Tätigkeit teilnehmen oder diese beobachten (im Sinne einer körperlichen Anwesenheit). Als Eintrittsberechtigung definiert die GA das Recht auf Zugang (einer bestimmten Anzahl von Personen) zu den Räumlichkeiten, in denen eine Veranstaltung stattfindet. Praktisch fiel demnach eine Veranstaltung unter Art. 53 MwStSystRL, sobald der Leistende die Anzahl der eintrittsberechtigten Personen kontrolliert und von den Steuerpflichtigen eine Gebühr für den Eintritt verlangt.

Wünschenswert wäre, dass die deutsche Finanzverwaltung die nachvollziehbare Argumentation der GA zum Anlass nehmen würde, die Ausführungen im UStAE in diesem Sinne nachzuschärfen und anzupassen.