

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 15.2.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 13.2.2018, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2016) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. Nr. II 222/2009 (158/2014) für den Zeitraum 1-12/2016) erfolgt mit 128,45 Euro.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (BF) betreibt sein Unternehmen mit Sitz in Deutschland. Im Jahr 2016 hat er zunächst eine Umsatzsteuererklärung eingebracht und keine Umsätze in Österreich erklärt, wohl aber Vorsteuern.

In Österreich hat er im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 als Aussteller auf (Kunst)Messen teilgenommen. Dafür sind Kosten angefallen, die er dann später im elektronischen Vorsteuererstattungsverfahren beantragt hat.

Er hat (da das Veranlagungsverfahren mangels an Umsätzen nicht zur Anwendung kommen konnte) zwei elektronische Vorsteuererstattungsanträge für 1-12/2016 eingebracht.

Der (aus seiner Sicht) erste Antrag wurde am 29.9.2016 um 11:16 Uhr übermittelt (für 11 Rechnungen und mit dem Betrag von 1.064,44 Euro); der (aus seiner Sicht) zweite Antrag wurde am gleichen Tag um 11:59 an sein Ansässigkeitsportal übermittelt (für 5 Rechnungen und mit dem Betrag von 98,44 Euro).

Der zweite Antrag wurde vom BF gestellt, weil online keine weiteren Eintragungen mehr für die restlichen fünf Rechnungen mittels Erstantrag möglich waren.

Beide Anträge langten elektronisch am 4.10.2019 beim Finanzamt Graz-Stadt ein, wobei der um 11:59 am 29.9.2016 versandte Antrag als erster der beiden Anträge einlangte. Diesen Antrag wies das Finanzamt ab mit dem Hinweis auf fehlende Subcodes. Dazu erfolgte kein Rechtsmittel, der Bescheid vom 6.11.2017 ist daher als rechtskräftig zu werten und ist nicht Gegenstand dieses Rechtsmittelverfahrens.

Da zum (aus Sicht des BF) ersten Antrag kein Bescheid erging, stellte der BF mit 24.1.2018 einen Antrag auf Rückzahlung des Guthabens.

Das Finanzamt erließ daraufhin einen Bescheid vom 13.2.2018 mit Zurückweisung des Erstattungsantrages vom 4.10.2017, weil der Erstattungszeitraum ungültig sei.

Dagegen erhob der BF Beschwerde vom 15.2.2018 und wies auf den Grund der mehrfachen Antragstellung hin (technische Unmöglichkeit der Erfassung sämtlicher Rechnungen mit nur einem Antrag).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.4.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen und ausgeführt, dass für jeden Erstattungszeitraum nur ein Antrag möglich sei.

Der BF brachte ein weiteres Schreiben vom 26.4.2018 ein, in dem er sich gegen die Abweisung der Rückzahlungsanträge wendete und Wiederaufnahme des Verfahrens für Vorsteuererstattung beantragte. Dieses Schreiben wurde als Vorlageantrag gewertet und das Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und dem glaubhaften Vorbringen des BF unter Vorlage der maßgeblichen Unterlagen wie Transfertickets des Ansässigkeitsstaates.

Rechtslage / Erwägungen

Nach § 17 AVOG ist das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer der BF zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend vom § 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln.

In der hierzu ergangenen 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 idF BGBl. II Nr. 158/2014 ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen". Schon aus dem Titel dieser Verordnung ergibt sich, dass mit ihr aufgrund der Ermächtigung des § 21 Abs. 9 UStG 1994 ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die im § 21 Abs. 1 UStG 1994 vorgesehene Veranlagung der Umsatzsteuer vorgesehen ist.

Gemäß § 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 idF BGBl. II Nr. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 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 UStG 1994) ausgeführt hat. ...

Nach § 2 der Verordnung ist der Erstattungszeitraum nach der Wahl des Unternehmers ein Zeitraum von mindestens drei Monaten bis zu höchstens einem Kalenderjahr. Der Erstattungszeitraum kann weniger als drei Monate umfassen, wenn es sich um den restlichen Zeitraum des Kalenderjahres handelt. In dem Antrag für diesen Zeitraum können auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des betreffenden Kalenderjahres fallen.

§ 3 (Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer)
Abs. 1: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln. Der Antrag ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn er alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Aufforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

Strittig sind im beschwerdegegenständlichen Verfahren die Vorsteuern aus dem (aus seiner Sicht ersten) Antrag des BF für 1-12/2016 idHv. 1.064,44.

Das Finanzamt hat die Vorsteuer aus diesem Antrag nicht gewährt, weil bereits ein Antrag für diesen Zeitraum vorlag.

Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass grundsätzlich und aus § 2 der Verordnung ableitbar, nach der Verwaltungspraxis und den Vorgaben der EDV pro zulässigem Zeitraum nur ein Antrag einzubringen ist. Ergänzungsanträge innerhalb der Ausschlussfrist der Verordnung erscheinen aber zulässig.

Ein weiterer Antrag für denselben Zeitraum müsste als Berichtigung oder ähnlich gekennzeichnet werden und es wäre auszuschließen, dass nicht Beträge doppelt erfasst werden.

Aus der Aktenlage ist aber ersichtlich, dass der BF offensichtlich aufgrund technischer Gebrechen, die nicht in seinem Einflussbereich lagen, nur mit einem zweiten Antrag alle antragsgegenständlichen Rechnungsbeträge erfassen konnte.

Es ist daher die Erstattungsberechtigung aus diesem ersten Antrag des BF (vom 29.9.2017, 11:16 Uhr) zu prüfen. Der Bescheid zum zweiten Antrag ist bereits in Rechtskraft erwachsen, sodass diese Vorsteuern hier nicht mehr verfahrensgegenständlich sind.

Die Rechnungen zu den Sequenznummern 1 bis 5 betreffen anteilige Ausstellungskosten für Messen in Österreich.

In rechtlicher Hinsicht sind folgende Bestimmungen anzuwenden:

§ 3a UStG 1994 - Sonstige Leistung

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.

...

Ort der sonstigen Leistung

Abs. 5: Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;

2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;

3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

Abs. 6: Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Abs. 7: Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Abs. 8: Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Abs. 9: 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:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;*
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (z.B. in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);*
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;*
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (z.B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).*

Abs. 10: ...

Abs. 11: Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

- a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;*
- b) Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;*
- c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;*
- d) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.*

Abs. 11a: Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, werden dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden, soweit diese Leistungen an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 erbracht werden.

Abs. 12: ...

Zu den Messen und Ausstellungen wurde schon zur Rechtslage vor 1.1.2011 vom EuGH die Auffassung vertreten, die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern gegenüber erbringt, sei am Tätigkeitsort zu versteuern (EuGH 9.3.2006, Rs C-114/05 „Gillan Beach“, Slg I-2427). Ausgehend von der Prämisse, die gemeinsamen Merkmale der verschiedenen explizit genannten Kategorien von Dienstleistungen, die am Tätigkeitsort besteuert werden, beruhten auf der Komplexität der Dienstleistungen, auf der Tatsache, dass bei diesen Leistungen idR eine Vielzahl von Empfängern vorhanden ist, und dem Umstand, dass die Dienstleistungen anlässlich punktueller Veranstaltungen an einem bestimmten Ort erbracht werden, hat der EuGH in der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen eine ähnliche Tätigkeit erblickt, deren Leistungsort sich daher (ebenfalls) nach dem Ort der Veranstaltung richtet. Die MWSt-

RL idF der RL 2008/8/EG spricht in Art 53 offenbar in Reaktion auf dieses Urteil nunmehr von „ähnliche[n] Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen“. Das österreichische UStG hat dies in Abs. 11 mit folgender Wortwahl übernommen: „ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen“. In Abs. 11a ist die Rede von „ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen“.

Die österreichische Finanzverwaltung ist früher davon ausgegangen, dass es sich bei der Vermietung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken handle, die am Grundstücksort erbracht werden. Im Gefolge des EuGH-Urteils „Gillan Beach“ hielten die UStR idF AÖF 243/2010 dann in Rz 640w fest, dass das zusätzliche, umfassende Leistungspaket, welches die Veranstalter neben der Überlassung der Standflächen an die Aussteller erbringen, am Tätigkeitsort erbracht wird. Auch die damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, sind am Tätigkeitsort steuerbar (Rz 640v; vgl auch Rz 640x und 640y). Im praktischen Ergebnis änderte sich daher im Jahr 2010 nichts (Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 3a, Tz 122f).

Ab 1.1.2011 gilt der Tätigkeitsort im B2B-Bereich (Business to Business, also zwischen Unternehmern) nur noch für Eintrittsberechtigungen zu „Veranstaltungen“. Abs. 11a nennt zwar auch Messen und Ausstellungen als Veranstaltungen; die Vorschrift bezieht sich aber nur noch auf Eintrittsberechtigungen, zu denen die Vermietung von Standflächen und zusammenhängende Leistungen nicht zählen. Ab diesem Datum fallen die fraglichen Leistungen an die Aussteller daher unter die Grundregel (Empfängerort, Abs. 6). Die Besteuerung am Grundstücksort kann im Hinblick auf die EuGH-Rsp („Gillan Beach“) nicht aufrecht erhalten werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 3a, Tz 124).

Damit wird gemäß der Grundregel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Die Umsatzsteuer für die Messekosten wurde damit zu Unrecht in Rechnung gestellt, wird aufgrund der Rechnung und nicht aufgrund der Leistung geschuldet und ist somit nicht abzugsfähig oder erstattbar.

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 erstreckt sich nämlich nicht auf eine Steuer, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195 unter Hinweis auf EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius Holding"), aber die nicht aufgrund der Leistung geschuldet wird.

Die Rechnungen zu den Sequenznummern 6 bis 11 umfassen Hotelkosten samt Verpflegung, welche offenbar anlässlich der Messebesuche in Österreich anfielen. Die betriebliche Veranlassung dieser Kosten erscheint gegeben, die Vorsteuer daraus in der Höhe von 128,45 Euro ist zu gewähren.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis folgt der Rechtsprechung des VwGH, Sachverhaltsfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Graz, am 20. August 2019