

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterX. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Deutschland, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. März 2019 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Erstattungsbetrag an Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2017 wird mit 77.667,64 € (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine deutsche GmbH ohne Sitz und Betriebstätte im Inland und beantragte mit dem über das elektronische Portal überreichten Erstattungsantrag die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in Österreich in Höhe von 77.747,64 €. Im angefochtenen Bescheid wurde lediglich ein Betrag von 25.065,57 € erstattet. In ihrer Begründung führte die belangte Behörde (Finanzamt) aus, die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen,

Repräsentation und dgl. seien gemäß [§ 20 EStG 1988](#) bzw. [§ 12 KStG 1988](#) nicht abzugsfähig. Weiters seien Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, nicht abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn sie auf Grund der Rechnungslegung geschuldet werden (EuGH Rs. C-342/87, „Genius Holding“, Slg. 1989, I 4227). Die Rechnung könnte jedoch vom Rechnungsleger berichtigt werden. Auf Grund der bf. Geschäftstätigkeit bestehe für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die Sequenznummern des Antrages der nicht anerkannten Vorsteuern wurden ausdrücklich angeführt.

Mit Beschwerde vom 5. April 2019 erhob die Bf. gegen den oa. Bescheid Beschwerde und verwies auf eine elektronisch zugesandte Begründung vom 22.3.2019, die sich nicht in den Akten befand. Daher forderte die belangte Behörde die Bf. mit Bescheid auf, die mangelhaft eingebrachte Beschwerde hinsichtlich der Begründung zu verbessern. Binnen offener Frist führte die Bf. zu den einzelnen Sequenznummern Folgendes aus:

Sequenznummer 3 und 5:

Die geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen resultierten aus der Business Unit Tagung zum zentralen Nervensystem, die vom 20.xx.-22.xx.2017 in S. stattgefunden hätte. Die Veranstaltung werde einmal im Jahr für die entsprechenden Mitarbeiter der Business Unit, die deutschlandweit arbeiten, durchgeführt. Es gehe um die Mitarbeiterentwicklung für den Vertriebs- und Verkaufsbereich. Das entsprechende Ablaufprogramm sowie die unterschriebene Teilnehmerliste habe sie beigelegt. Es liege keine Bewirtung von Geschäftsfreunden oder dergleichen vor. Die Rz. 4809 und 4814ff der EStR 2000 seien sachverhaltsmäßig nicht anwendbar, da es sich ausschließlich um Arbeitnehmer der Bf. handle.

Sequenznummer: 6, 7 und 12

Die geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen resultierten aus der Business Unit Tagung zum Herzkreislaufsystem, die vom 13.xx.-17.xx.2017 in S. stattfand. Sie werde einmal im Jahr für Mitarbeiter des Unternehmens, die in der entsprechenden Business Unit arbeiten, durchgeführt. Es gehe um die Mitarbeiterentwicklung für den Vertriebs- und Verkaufsbereich. Die gemieteten Gegenstände und Räume wurden für Präsentationen, Seminare und Workshops genutzt. Ablaufprogramm und Teilnehmerliste sei beigelegt.

Sequenznummer: 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 28, 29, 30

Die geltend gemachten Aufwendungen für Miete von beweglichen Gegenständen und Räumen sowie Bewirtungen betreffen die jährliche National Sales Conference vom 25.yy.- 28.yy.2017 in A. Im Rahmen dieser Veranstaltung seien etwa 200 Vertriebsmitarbeiter und einige Mitarbeiter des Innendienstes aus ganz Deutschland zusammengekommen. Während dieser Veranstaltung würden zu den einzelnen Business Units Rückblicke über das vergangene Geschäftsjahr und Ausblicke über das künftige gegeben. Darüber hinaus seien Strategiemeetings, Produkteinführungen und Verkaufswshops zu laufenden und neuen Produkten gegeben worden.

In ihrer erlassenen Beschwerdevorentscheidung wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben

und der Erstattungsbetrag mit 41.233,81 € festgesetzt. In ihrer Begründung führte die belangte Behörde aus, bei den Vorsteuern aus Verpflegungskosten sei der Vorsteuerabzug gemäß [§ 13 Abs. 3 UStG 1994](#) höchstens von den für inländische Dienstnehmer gültigen Tagessätzen (dzt. aus 26,40 € d.i. 2,40 € Vorsteuer pro Person und Tag) zu ermitteln gewesen. Die angemieteten Gegenstände sowie die Erbringung sonstiger Leistungen, die im Zusammenhang mit angemieteten Räumen für Seminare und Workshops verrechnet würden, seien gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) dort steuerbar, wo der Empfänger der Leistung seinen Sitz habe. Nur die Räumlichkeiten unterliegen dem Grundstücksort, sowie die Gegenstände, die mit dem Grundstück verbunden seien. Auch bei der Sequenz 23 „Erstellung eines Gruppenfotos“ handle es sich um eine sonstige Leistung, deren Steuerbarkeit sich nach dem Empfängerortprinzip richte. Die beantragten Rechnungen **13** und **23** entsprechen nicht den Rechnungserfordernissen des [§ 11 UStG 1994](#), weil der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag, Steuersatz etc. fehlten.

Eine handschriftliche Berechnung der strittigen Sequenznummern befindet sich in den Akten, wobei unklar bleibt, warum in der Beschwerdeentscheidung bei Sequenznummer 3 ein Betrag von 7.849,78 € (wie handschriftlich vermerkt) nicht erstattet wurde. Mit Kurzmitteilung vom 6.6.2019 wurden die Originalbelege der Bf. retourniert.

Mit Schriftsatz vom 10.7.2019 beantragte die Bf. die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorzulegen.

Es sei darauf hinzuweisen, dass der Bescheid (Beschwerdeentscheidung) keine Berechnung enthalte, wie sich der Erstattungsbetrag zusammensetze, weshalb nicht nachvollzogen werden könne, wie sich der Erstattungsbetrag zusammensetze.

In ihrer weiteren Begründung wandte sie sich gegen die Rechtsauffassung, wonach die Leistungen bei den angemieteten Gegenständen, Auf- und Abbau der Veranstaltungstechnik, Ausstattung und Anmietung von Seminar- und Workshop-Räumlichkeiten nach dem allgemeinen Leistungsstatut ([§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#)) dort steuerbar seien, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibe. Sie sei der Auffassung, dass es sich um Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück handle und daher nach dem Grundstücksort zu besteuern seien. Dies sei dann der Fall, wenn das Grundstück selbst zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Dienstleistung sei. Die angemieteten Räumlichkeiten seien aber unverzichtbarer Bestandteil der Veranstaltungstechnik. Hinsichtlich der Grundstücksleistungen vertrete der deutsche Umsatzsteueranwendungserlass Pkt. 3.4 die Rechtsansicht, dass der Ort der sonstigen Leistung bei Messen, Ausstellungen und Kongressen bei derartigen Leistungen wie Überlassung von Mikrofon- und Simultandolmetscheranlagen, Garderoben- und Hinweisdienste, technische Versorgung der überlassenen Gegenstände, Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telekommunikationsleistungen und vieles mehr typischerweise im Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht werden.

Ebenso sei die Anwendung des Vorsteuerabzuges gemäß [§ 13 Abs. 3 UStG 1994](#) unrichtig, weil es sich bei den Workshops und Seminaren um Pflichtveranstaltungen gehandelt habe, die im

eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitsgebers seien und keine Dienst- oder Geschäftsreisen. Die von der belangten Behörde in der Rechnung 13 angeführten Rechnungsmängel liegen nach Ansicht der Bf. nicht vor, weil unterhalb der Zwischensumme 1-3 netto auch der Steuerbetrag ausgewiesen sei. Ebenso seien für die Leistungen unter Pkt. 4 der Steuerbetrag nach Steuersätzen aufgeschlüsselt dargestellt. Es seien die formalen Voraussetzungen für die Rechnungserstellung erfüllt, insbesondere seien die gerügten Bestandteile einer Rechnung, namentlich gesondert ausgewiesener Vorsteuerbetrag und Steuersatz enthalten. Darüber hinaus verweise sie auf die Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug. Nach dieser erfordere das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug gewährt werde, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe.

In ihrem Vorlagebericht verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf ihre zu den sonstigen bezogenen Leistungen vertretenen Rechtsansicht zum Unternehmensort gegenüber dem Grundstücksort, Leistungen für das Gruppenfoto und die Kürzungen des Verpflegungsmehraufwandes.

Über Anforderung des Bundesfinanzgerichts legte die Bf. Abschriften der strittigen Rechnungen vor, um einen hinreichenden Einblick in die bezogenen sonstigen Leistungen zu geben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. veranstaltete für ihre Mitarbeiter in S. und A. Fortbildungs- und Informationsveranstaltungen für ihre Mitarbeiter über ihre Produkte und nahm dabei Leistungen für die Anmietung der Tagungssäle, Garagierung, Vortragsequipment wie Mikrofone, Projektoren, Lautsprecher, Garderoben- und Serviceleistungen etc. in Anspruch. Anlässlich dieser Tagungen wurden von Restaurants entsprechende Verpflegungs- und Getränkebereitstellung in Anspruch genommen. Zum Abschluss wurde ein Berufsfotograf mit der Aufnahme eines Gruppenfotos über die Firmenveranstaltung beauftragt.

Der Sachverhalt ist dem Grunde nach unstrittig, lediglich die rechtliche Qualifikation und Würdigung der in Anspruch genommenen Leistungen und deren Auswirkung auf den Vorsteuerabzug.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurden ca. mehr als die Hälfte der beanspruchten Vorsteuern von der belangten Behörde anerkannt, wobei eine Überprüfung anhand eines handschriftlich erstellten Aktenvermerkes nur durch Rückrechnung aller Rechnungssequenzen möglich war. Daher ist der Einwand der Bf., was die Nachvollziehbarkeit der Berechnung betrifft, berechtigt.

Die in der Rechnung 13 des Congresscentrum A. von der belangten Behörde beanstandeten Rechnungsmängel weisen folgendes Bild auf: Die Position 1-3 weisen in der Zwischensumme 1-3 Entgelt, Steuersatz und Steuerbetrag auf und sind richtig dargestellt. Die Position 4 betreffend Tagespauschalen weist in der Rechnung folgendes Bild auf:

<i>DI, 26.9., Tagungspauschale, ganztags</i>	<i>286 Personen</i>	<i>Euro 62,00</i>	<i>Euro 17.732,00</i>
<i>MI, 27.9., Tagungspauschale, ganztags</i>	<i>284 Personen</i>	<i>Euro 62,00</i>	<i>Euro 17.608,00</i>
<i>DO, 28.9, Tagungspauschale, halbtags</i>	<i>281 Personen</i>	<i>Euro 47,50</i>	<i>Euro 13.347,50</i>
<i>Zwischensumme 4, brutto</i>			<i>Euro 48.687,50</i>
<i>Summe 4 inkludiert 10% MwSt auf Speisen</i>			<i>Euro 2.819,88</i>
<i>Summe 4 inkludiert 20% MWSt auf alkoholfreie Getränke</i>			<i>Euro 2.658,81</i>
<i>Summe 4 inkludiert 20% auf Kaffee</i>			<i>Euro 1.438,92</i>

Das Nettoentgelt kann auf Grund oa. Tabelle ohne Weiteres durch Multiplikation des ausgewiesenen Steuerbetrages mit 10 für den ermäßigten Steuersatz von 10% bzw. mit 5 für den Normalsteuersatz von 20% unschwer errechnet werden.

In diesen Rechnungen war auch die Verrechnung von Verpflegungsleistungen wie die Verabreichung von Speisen und Getränke enthalten, die im Rahmen der Veranstaltung an die Arbeitnehmer der Bf. gereicht wurden.

In rechtlicher Hinsicht waren folgende gesetzliche Bestimmungen maßgebend:

[§ 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 Z 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;

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

Z 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: ...

Abs. 13: Die im Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet ausgeführt;

b) ist der Empfänger einer in Abs. 14 Z 14 bezeichneten sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 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. 14: Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 13 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 i 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 Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;

Z 12. die Telekommunikationsdienste;

Z 13. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;

Z 14. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;

Z 15. die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder zu

einem an ein solches Netz angeschlossenes Netz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie die Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.

Abs. 15: ...

Abs. 16: ...“

Ausstellung von Rechnungen

§ 11. (1)

1. Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn

- der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet,*
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist,*
- die Steuerschuld für die im anderen Mitgliedstaat ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung auf den Leistungsempfänger übergeht und der leistende Unternehmer in diesem Mitgliedstaat weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.*

Dies gilt nicht, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird.

Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend [Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG](#) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, [ABl. Nr. L 347 vom 11.12.2006 S. 1](#), die Steuer schuldet, spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, nachzukommen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Lieferung oder sonstige Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausgeführt wird.

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist –

die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;**
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;
- g) das Ausstellungsdatum;
- h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

4. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Rechnungsausstellung sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne dieses Absatzes ausgestellt worden sind.

(1a) Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen aus, für die der Leistungsempfänger nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d oder Abs.

1e die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung ist nicht anzuwenden.

Dies gilt auch, wenn der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausführt, für die eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach Abs. 1 besteht.

Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder des § 19 Abs. 1c aus, besteht keine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach Abs. 1, wenn er sein Unternehmen vom übrigen Gemeinschaftsgebiet aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet. Dies gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger mittels Gutschrift abrechnet. Eine solche Gutschrift hat auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers sowie den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu enthalten. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung ist nicht anzuwenden. Richtet sich die Rechnungsausstellung für eine nach § 3a Abs. 6 im Inland steuerbare sonstige Leistung, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz schuldet, nach den Vorschriften dieses Bundesgesetzes, hat diese spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, zu erfolgen.

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 und Abs. 1a gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Die nach Abs. 1 und Abs. 1a erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Als Rechnung gilt auch eine elektronische Rechnung, sofern der Empfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung im Sinne des Abs. 1 und Abs. 1a, dass die Echtheit ihrer Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des leistenden Unternehmers oder des Ausstellers der Rechnung. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass der nach diesem Bundesgesetz erforderliche Rechnungsinhalt nicht geändert wurde. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen jedenfalls erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist [§ 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung](#) anwendbar. Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der elektronischen Rechnungen müssen für die

Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 3 lit. a und b geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

(4) Die im Abs. 1 Z 3 lit. a bis c geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, daß vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

(5) In einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (zB Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

- 1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;*
- 3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;*
- 4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und*
- 5. der Steuersatz.*

Die Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

Besteht nach Abs. 1 eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen, ist eine vereinfachte Rechnungsausstellung ausgeschlossen. Das gilt auch in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz und des § 19 Abs. 1c, wenn sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften dieses Bundesgesetzes richtet.

....

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

Findet keine Überrechnung gemäß [§ 215 Abs. 4 BAO](#) in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers statt, ist bei einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten

Entgelten (§ 17) besteuert, zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Dies gilt nicht bei Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz oder wenn die Umsätze des Unternehmers nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro übersteigen. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

b) Soweit in den Fällen der lit. a der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

....

Zu Messen und Ausstellungen wurde schon zur bisherigen 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 dazu 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 1994⁴, § 3a, Tz. 122*).

Ab 1.1.2011 gilt der Tätigkeitsort im B2B-Bereich (Business to Business) 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.

Nach differenzierender Einzelfallbetrachtung im Zusammenhang mit einer Vielzahl von Leistungen die ein Messe- oder Veranstaltungszentrum an den jeweiligen leistungsempfangenden Unternehmer erbringt, seien die speziellen Regelungen über die Messen- und Ausstellungen nicht anzuwenden, weil das Messezentrum weder die Messe, den Kongress oder Ausstellung selbst organisiert, koordiniert oder veranstaltet. Daher ist das Messezentrum selbst weder Veranstalter noch eine Durchführungsgesellschaft. Die vom Messezentrum erbrachte Leistung (Vermietung der Räumlichkeiten samt Nebenleistungen) bestimmt sich daher nach [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) (Grundstücksort). Was die Nebenleistungen anlangt, ist auszuführen, dass jene Leistungen, die für den Kunden keinen eigenen Zweck haben, sondern lediglich die Inanspruchnahme der Hauptleistung (Nutzung der Räumlichkeiten) erst ermöglichen oder bloß abrunden, wie z.B. das Bereitstellen von Strom, Wasser, Heizung, Telekommunikationsleitungen, technische Ausstattung von Vortragssälen mit Lautsprechern, Projektoren, etc. Diese Leistungen sind solche die für die Nutzung von Seminar- und Konferenzräumen üblich. Daher ist eine Teilung in einzelne Leistungskomponenten nicht möglich, weil sie bloß den Charakter einer Nebenleistung haben. Im Übrigen wird auf die Information des BMF-USt [SZK-010219/0464-USt/2013](#) vom 7.2.2014 verwiesen.

Was die von der belangten Behörde beanstandeten Rechnungsmängel betrifft, ist dieser insofern Recht zu geben, als die Rechnung bei strenger Auslegung nicht dem [§ 11 Abs. 1 lit. e UStG 1994](#) entspricht.

Der EuGH hat in seiner Judikatur zur Rechtslage vor Umsetzung der Rechnungs-[RL 2001/115/EG](#) betont, dass die Anforderungen an Rechnungen nicht so gestaltet sein dürfen, dass sie die Neutralität der MwSt in Frage stellt. Im Urteil 21.4.2005, C-25/03 „HE“, kommt der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug (an dessen materiellrechtlicher Zulässigkeit kein Zweifel bestand) nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthält. Im Urteil 22.12.2010, C-438/09 „Dankowski“, stellt der EuGH fest, dass das Fehlen der gem. Art. 22 Abs 3 lit b 6. MwSt-RL vorgesehenen UID nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt, wenn durch andere Angaben die Identifizierung des Leistenden gewährleistet ist. Auch nach Umsetzung der [RL 2001/115/EG](#) des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der RL mit dem Ziel der Vereinfachung (!), Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (ABl 2002, L 15/24), bleibt somit der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (vgl. auch die Anm. zum EuGH-Urteil in der Rs „HE“ von Widmann, UR 2005, 333). Die Interessenlage ist mit jener im Fall eines mangelhaften Buchnachweises vergleichbar. Dazu stellt der EuGH in seiner Rsp fest, dass formelle Mängel auch nicht zur Versagung eines objektiv feststehenden Anspruchs auf Steuerbefreiung führen können (EuGH 27.9.2007, [C-146/05](#), „Collée“). An dieses Urteil knüpft der EuGH in der Rs „Ecotrade“ (8.5.2008, C-95/07) an,

wonach der Vorsteuerabzug im reverse-charge-Verfahren trotz Nichterfüllung bestimmter formeller Anforderungen zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen gegeben sind (EuGH 30.9.2010, [C-392/09](#), „Uszodaépítő kft“; vgl. ferner EuGH 21.10.2010, [C-385/09](#), „Nidera“, wonach die Verletzung der formellen Pflicht zur Registrierung den Vorsteuerabzug nicht auszuschließen vermag). Diese Sicht hat der EuGH weiterentwickelt und ausgesprochen, dass eine Berichtigung mangelhafter Rechnungen sogar mit ex-tunc-Wirkung zulässig ist, wenn im Zeitraum der Geltendmachung die notwendigen materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt waren (EuGH 15.7.2010, [C-368/09](#), „Pannon“; EuGH 8.5.2013, [C-271/12](#), „Petroma Transports SA“; EuGH 15.9.2016, [C-518/14](#), „Senatex“). **Den Mitgliedstaaten ist es ferner verwehrt, den Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht; die FinVerw darf sich nicht auf die Prüfung der Rechnung beschränken, sondern hat alle Angaben der Stpfl im Verfahren zu berücksichtigen, um das Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu entscheiden (EuGH 15.9.2016, [C-516/14](#), „Barlis 06“).**

Die Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung ist somit in verfassungskonformer Auslegung (teleologische Reduktion) des § 12 Abs. 1 und unter Beachtung des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzuges, sondern dient (lediglich) als Beweis der materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen. Sie ist allerdings das zentrale Beweismittel, dessen Beschaffung daher auch zivilrechtlich abgesichert ist. Im Hinblick auf den Leitgedanken der Kostenneutralität der USt darf der Vorsteuerabzug aber nicht an Formalfehlern der Rechnungslegung scheitern. Eine Beweisführung durch andere Beweismittel muss zulässig sein, doch gehen hier Zweifel zu Lasten des Unternehmers (EuGH 15.9.2016, [C-516/14](#), „Barlis 06“; in diesem Sinne bereits Achatz in DStjG 32, 479 ff; Unterberger, SWK 2010, S 334). Zu beachten bleibt allerdings, dass nach der Rsp des EuGH die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges die Ausstellung einer Rechnung voraussetzt (EuGH 29.4.2004, [C-152/02](#), „Terra Baubedarf“). Die Rechnung stellt nämlich die Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer her (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts vom 5.7.2017, C-374/16, und C-375/16, „RGEX GmbH i.L.“). Lässt sich diese Verbindung zweifelsfrei und eindeutig ohne Rechnung nachweisen, müsste der Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung zustehen. Für eine strengere Sicht könnte allerdings sprechen, dass die Voraussetzung der Vorlage einer Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens durch Geltendmachung von Abzügen durch mehrere „Leistungsempfänger“ reduzieren dürfte (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz ⁵, § 12, Rz. 52, 53). Eine solche liegt gegenständlich nicht vor, weshalb sich weitere Ausführungen darob erübrigen. Wie bereits im Sachverhalt festgestellt, kann die maßgebliche Bemessungsgrundlage (Entgelt) durch einfache Rückrechnung aus dem Steuerbetrag und dem angewandten Steuersatz unschwer ermittelt werden. Daher ist zweifelhaft, ob die teilweise vereinzelt anzutreffende strengere Judikatur des VwGH (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0040](#)) noch unbesehen angewandt werden kann,

zumal die oa. unionrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Neutralität der Mehrwertsteuer dem widersprechen.

Die Durchführung von Informations- und Schulungsveranstaltungen liegt zweifelsfrei im überwiegenden unternehmerischen Interesse, da zur selben Zeit am selben Ort viele Mitarbeiter der Bf. über Produktneuerungen und Vertriebsmöglichkeiten in einer Großveranstaltung informiert werden. Ebenso kann die Annahme eines nennenswerten Individualvorteils für Arbeitnehmer ausgeschlossen werden, da die Organisation und Durchführung eines gemeinsamen Essens auch die Betriebszusammengehörigkeit und Kommunikation unter den Mitarbeitern des Unternehmens fördert. Maßgeblich ist, dass die Zurverfügungstellung von Getränken und Verpflegung anlässlich einer gemeinsamen Schulungsveranstaltung des Unternehmens einen Teil der unternehmerisch veranlassten Kosten der Veranstaltung neben der Saalmiete und Nebenkosten darstellt. Die einschränkenden Regelungen über Dienstreisen des [§ 13 UStG 1994](#) kamen gegenständlich nicht zur Anwendung.

Was die Rechnung Sequenz Nr. 23 betreffend die „Erstellung eines Gruppenfotos“ anlangt, handelt es sich um eine (schlichte) sonstige Leistung, deren Steuerbarkeit sich nach dem Empfängerortprinzip gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) richte, zumal keine der angeführten Sonderbestimmungen anzuwenden waren. Daher war diesbezüglich der belangten Behörde zuzustimmen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Graz, am 20. April 2021