

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22.08.2014 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern erfolgt mit (-) 6.631,93 € (Gutschrift).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) eine GmbH & Co KG ist eine deutsche Küchenmöbelherstellerin und bezog inländische mit Umsatzsteuer belastete Vorleistungen.

Mit elektronischem Erstattungsantrag vom 2.6.2014 beantragte die Bf. die Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2013 in Höhe von 12.424,30 € aus 100 Rechnungen.

Im angefochtenen Bescheid wurde von der belangten Behörde lediglich ein Teilbetrag von 5.378,16 € erstattet. In seiner Begründung verwies er vorerst darauf, dass Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, nicht abzugsfähig seien und zwar auch dann nicht, wenn sie auf Grund der Rechnungslegung geschuldet werden. Da an die Bf. eine solche sonstige Leistung erbracht wurde, die in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliege, durfte der Rechnungsaussteller keine österreichische Umsatzsteuer ausweisen. Die Leistung sei in einem anderen Staat steuerbar. Die Rechnung könne jedoch berichtigt werden.

Weiters könnten die Sequenznummern (Rechnungen) 1-6, 8-10, 12-13, 15-18 infolge mangelhafter (unbekannter oder ungültiger) UID- Nummern des Leistenden nicht berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Sequenznummern 77-81 und 97 bestehe auf

Grund der Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.

In ihrer Beschwerde beeinspruchte die Bf. den Erstattungsbescheid und führte aus, bei den Rechnungsnummern 1-18 sei versehentlich die deutsche Steuernummer und nicht die österreichische ATU-Nr. 5685xxxx angegeben worden. Sie legte die entsprechenden Rechnungsabschriften sowie Belegkopien bei.

Bei den Sequenznummern 77-79 seien auf Grund einer Messeteilnahme (Standgebühren etc.) in Wien Kosten entstanden, die sie jedes Jahr zur Vorsteuervergütung eingereicht hätte. Über eine Änderung der Rechtsgrundlage sei ihr nichts bekannt.

Die Sequenznummer 80 betreffe Kosten für die Reservierung einer Internet-Domain. Die Sequenznummer 81 beziehe sich auf Montagekosten von externen Dienstleistern für Ausstellungsküchen, denn es gehöre zu ihrem Service, dass sie für ihre Händler in deren Ausstellungsräumen vor Ort Musterküchen aufbauen lasse.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde dem Beschwerdebegehren von der belangten Behörde teilweise stattgegeben.

Zur Sequenz 80 und 81 führte sie aus, gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 normiere die Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich das Empfängerortsprinzip. Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer iSd. § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 erbracht wird, werde an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen ausbetreibe. Dies sei dort, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe.

Zur Sequenz 81 bemerkte sie (ergänzend), dass Leistungen, die zur Anmietung der Räumlichkeiten gesondert vereinbart werden und für den Kunden einen eigenen Zweck haben, wie z.B. das Bereitstellen von Zusatzeinrichtungen und Ausstattungen, seien als eigenständige Leistung zu beurteilen und unter die Bestimmung des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 zu subsumieren.

Hinsichtlich der ebenfalls beeinspruchten Sequenznummern 77-79 finden sich keine weiteren Ausführungen.

In ihrem Vorlageantrag (Einspruch v. 5.11.2014) führte die Bf. zu den Sequenznummern 77-79 aus, es handle sich um Messekosten, die die rechnungsausstellende Firma an die Messeteilnehmer weiterberechne. Sie plane und kaufe den Messestand in Wien und daher werde österreichische Umsatzsteuer verrechnet. Weiters berufe sie sich auf eine telefonische Auskunft, wonach die österreichische Umsatzsteuer auf den Rechnungen korrekt sei und nichts korrigiert werden müsse.

In der weiteren Folge wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, den Leistungsinhalt näher zu konkretisieren, weil aus dem Leistungsinhalt nicht erkennbar sei,

welche konkrete Leistung verrechnet wurde, zumal die Bf. sehr unterschiedliche Angaben dazu machte. Einmal spricht sie von Standgebühren auf Grund der Messeteilnahme in Wien (Schreiben vom 12.9.2014), dann wieder von einer Planung und Kauf eines Messestandes seitens der M. KG, dessen Kosten ihr weiter berechnet wurden (Schreiben vom 5.11.2014). Infolge derart allgemeiner und undeutlicher Angaben ging das Bundesfinanzgericht im Rahmen einer Vorwegbeurteilung vorerst von einer Anmietung eines Messestandes bei der Firma M. aus, zumal auch weitere Nebenleistungen wie Strom, Wasser, Entsorgung, Parkkarten, Reinigung verrechnet werden. Ebenso wird auf der Rechnung die Rechtsbehauptung aufgestellt, der Leistungsort dieser sonstigen Leistungen sei in Österreich.

In ihrer Antwort-E-Mail führte die Bf. aus, die Firma M. KG habe auf der Einrichtungsmesse eine Fläche bei der Messegesellschaft angemietet und diese an mehrere Küchenhersteller zu entsprechenden Teilflächen weitervermietet. Sie selbst habe auf dieser Standfläche einige ihrer Küchen aufgestellt und diese nach Beendigung der Messe wieder demontiert. Die Rechnungen beziehen sich jedoch ausschließlich auf die Anmietung der Fläche. Die Infrastruktur wie Empfang und Besucherbereich wurden von der Firma bereitgestellt und ist ebenfalls Gegenstand der Rechnungen. Diese Bauteile wurden nach der Messe nicht von der M. KG verkauft, stattdessen wurden diese entsorgt bzw. für Folgemessen eingelagert.

Über die überreichte Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

In Ergänzung zur Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes wird der Vorsteuerabzug aus den Sequenznummern 2, 13 und 15 gewährt, weil die entsprechenden UID-Nummern nachgereicht werden konnten. Das Finanzamt hat diese möglicherweise auf Grund der Bearbeitungssortierung der Sequenzen nach Warencodes übersehen.

Zu den strittigen Rechnungen werden folgende Feststellungen getroffen:

1. Sequenz/Rechnungen Nr. 77, 78 und 79:

Auf der „ersten Teilrechnung“ (Rechnung Nr. 77 vom 24.1.2013) wurden 75m² zu 190 €/m² = 14.250 € in Rechnung gestellt.

Auf der „zweiten Teilrechnung“ (Rechnung Nr. 78 vom 25.3.2013) wurden 6.802,50 € verrechnet.

Entsprechend dem Rechnungsinhalt der Rechnung Nr. 79 vom 23.4.2013 geht hervor, dass folgende Leistungen verrechnet wurden:

Menge	Titel	Einzelpreis	Gesamtpreis
1	Pauschale X-Messestand	21.052,50	21.052,50
1	Internetgebühr	45,00	45,00
1	Versicherung	131,00	131,00
1	Reinigung	667,50	667,50
1	Strom, Wasser, Entsorgung,	955,63	955,63
2	Parkkarten	60,30	120,60
1	abzgl. 1. Teilrechnung	14.250,00-	14.250,00-
1	abzgl. 2. Teilrechnung	6.802,50-	6.802,50-

Die Bf. führte hierbei aus, mit diesen Rechnungen seien Messestände samt der entsprechenden Infrastruktur angemietet worden. Die Bauteile wurden nach der Messe von der M. KG entweder für Folgemessen eingelagert oder entsorgt.

2. Sequenz/Rechnung Nr. 80:

Bei dieser Rechnung wurde für die Vergabe zweier Internet-Domains eine Nutzungsgebühr verrechnet.

3. Sequenz/Rechnung Nr. 81:

Hierbei handelt es sich vorwiegend um Transport- und Montageleistungen für die Aufstellung von Musterküchen auf Messen und Ausstellungen.

Ad 1 (Rechnungen Nr. 77, 78 und 79) sowie und 3 (Rechnung Nr. 81):

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

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: ...“

Zu den 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 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 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**. 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 gehalten werden (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 3a, Tz. 123*).

In ähnlicher Weise normiert auch das deutsche Umsatzsteuergesetz zur sonstigen Leistung Folgendes:

„ § 3a (d) UStG - Ort der sonstigen Leistung

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f 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.

(2) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Absätze 3 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f 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. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und bei einer sonstigen Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist; dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt sind.

(3) Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt:

1. Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind insbesondere anzusehen: ...

2. Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, ...

3. Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden:

a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist,

b) die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung), wenn diese Abgabe nicht an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt,

c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände für einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist.

4. Eine Vermittlungsleistung an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt.

5. Die Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird.

...“

Seit 1.1.2010 werden die Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen als ähnliche Leistungen vom Gesetz explizit genannt. Auf Grund der Beschränkung des Anwendungsbereiches von § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. A auf den nichtunternehmerischen Leistungsbezug ab 2011 dürfte dies jedoch die Ausnahme sein.

Alle die vom EuGH in Erwägung gezogenen Vorschriften gelten aber seit 2011 nicht mehr für den Leistungsbezug durch Unternehmer oder nichtunternehmerische juristische Personen mit USt-IdNr., was wiederum der absolute Regelfall sein sollte. Für sämtliche diese Leistungen werden die jeweiligen Ortsbestimmungen im B2B-Fall von § 3a Abs. 2 verdrängt. Nur die reine Standflächenüberlassung fällt unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 und die Lieferung eines Messestands freilich unter § 3 Abs. 5a (vgl. *Bunjes/Korn, UStG, 11. Auflage, § 3a, Rz. 61 und 62*).

Mit Wirkung ab 2011 hat § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. A UStG in Anpassung an die Art. 53 und 54 MwStSystRL nF die Einschränkung erhalten, dass die Vorschrift nur noch für derartige Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige gilt. Wird diese Dienstleistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen oder gegenüber einer juristischen Person mit USt-IdNr. erbracht, so ist § 3a Abs. 2 UStG anzuwenden, sofern es sich nicht um die Gewährung von Eintrittsberechtigungen und damit zusammenhängende Dienstleistungen geht, für die § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG gilt (vgl. Stadie in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, Kommentar zum (d) Umsatzsteuergesetz, § 3a Anm. 341*). Die Ausnahmen bei den sog. Eintrittsberechtigungen dienen der Vereinfachung, weil der Veranstalter unabhängig von seiner eigenen Ansässigkeit und unabhängig vom Status der Besucher sämtliche Einräumungen von Eintrittsberechtigungen im Mitgliedsstaat des Veranstaltungsortes anzumelden hat. Bei Nichtunternehmern ist der Ort unabhängig von ihrer Ansässigkeit nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 ebenfalls am Veranstaltungsort. Sind vorsteuerabzugsberechtigte Besucher nicht im Inland ansässig, so müssen sie allerdings bezüglich der ihnen in Rechnung gestellten Steuer das Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG in Anspruch nehmen (Stadie in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, Kommentar zum (d) Umsatzsteuergesetz, § 3a Anm. 456*).

Daraus folgt, dass hier der Regelfall der zwischenunternehmerischen Besteuerung (Besteuerung am Empfängerort) und nicht der Ausnahmefall der Besteuerung am Tätigkeitsort anzunehmen war. Im Übrigen handelt es sich bei den gewährten Vorleistungen um keine aus Eintrittsberechtigungen, weshalb die im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde vorgeschlagene Rechnungsberichtigung für die Vorsteuerentlastung und nicht das Erstattungsverfahren in Betracht kommt.

Ad 2) Rechnung Nr. 80:

Telekommunikationsdienstleistungen an Unternehmer unterliegen bereits der allgemeinen Leistungsortsbestimmung des § 3a Abs. 6 UStG (*Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 3a, Tz. 144*). Die in Abs. 13 genannten Sonderfälle (Katalogleistungen) für Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittland finden hier keine Anwendung.

Abschließende Bemerkungen zum Vorsteuerabzug:

„§ 12 UStG 1994 -Vorsteuerabzug

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder

sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

Z 2. lit. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

lit. b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

Z 3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...“

Nach Auffassung des EuGH kann der Leistungsempfänger nach Art 168 MWSt-RL nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87 „*Genius Holding*“, Slg 4227). Vorsteuerbeträge, die somit lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, wären vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Fälle der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (so auch im Grundsatz EuGH 15.3.2007, Rs C-35/05 „*Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*“, Slg I-2425). Der vom EuGH angedeutete Ausweg einer weitgehenden Möglichkeit der Rechnungsberichtigung ist jedoch möglich. Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 25.2.1998, 97/14/0107 zu erkennen gegeben, dass er im zeitlichen Anwendungsbereich des UStG 1994 der Judikatur des EuGH folgen wird und hat dies zwischenzeitlich auch getan (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 3.9.2008, 2003/13/0125; 2.9.2009, 2005/15/0140).

Abgabenberechnung:

Erstattungsbetrag lt. Beschwerdevorentscheidung	6.246,50
Sequenz 2	261,01
Sequenz 13	80,37
Sequenz 15	44,05
Erstattungsbetrag lt. Erkenntnis	6.631,93

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. 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 14. März 2016