

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, Adressel, vertreten durch WTHDeutschland, Adressell, diese vertreten durch WTHÖsterreich, Adressell, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17.12.2012 betreffend die Verfügung der Zurücknahme der Beschwerde vom 24.09.2012 gegen die Festsetzung der Erstattung von Vorsteuern 01-12/2011 vom 24.09.2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

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

### **Begründung**

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine in Deutschland ansässige Unternehmerin.

Mit Elektronischer Eingabe vom 23.08.2012 beantragte sie die Vergütung von Umsatzsteuer in Österreich für den Zeitraum 01-12/2011 in Höhe von 32.525,10 Euro.

Der Antrag umfasste 25 Sequenznummern. Das heißt, dem Vergütungsantrag liegen 25 Rechnungen zu Grunde.

Mit Vorhalt vom 11.09.2012 begehrte das Finanzamt die Vorlage der den einzelnen Sequenznummer zu Grunde liegenden Originalrechnungen.

Die Bf. übermittelte die Originalrechnungen mit Schreiben vom 13.09.2012.

Mit Bescheid vom 24.09.2012 setzte das Finanzamt für 01-12/2011 die Erstattung von Vorsteuern mit 3.694,94 Euro fest.

Ganz allgemein wurde der Begründung vorangestellt, dass für Lieferungen und Leistungen, die nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, auch kein Vorsteuerabzug zustehe.

Dies auch dann nicht, wenn die ausgewiesene Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung geschuldet werde.

Da an die Bf. eine solche sonstige Leistung erbracht worden sei, die in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliege, hätte der Rechnungsaussteller auch keine Umsatzsteuer ausweisen dürfen.

Die Leistung sei in einem anderen Staat steuerbar. Die Rechnung könne aber vom Rechnungsleger berichtigt werden.

Zu den einzelnen Rechnungen führte das Finanzamt aus:

a)

Hinsichtlich der Rechnung Sequenznummer 2 war laut Finanzamt die UID ungültig.

b)

Die Rechnung Sequenznummer 23 entspreche nicht den Formalerfordernissen einer Rechnung.

c)

Für die Rechnungen Sequenznummer 7 und 8 seien ergänzende Informationen angefordert, jedoch nicht zeitgerecht vorgelegt worden.

d)

Hinsichtlich der Sequenznummern 3,4,5,6,10,11,12,13,17,18,19,20,21 und 25 bestehe auf Grund der Geschäftstätigkeit der Bf. für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf die Erstattung von Vorsteuern.

Die Bf. brachte gegen diesen Bescheid Berufung (in der Folge Beschwerde) ein.

Sie führte in der Beschwerde aus,

1)

dass hinsichtlich der Sequenznummer 2 beim Ausfüllen des Vergütungsantrages ein Tippfehler hinsichtlich der Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) unterlaufen sei. Dies sei auch leicht erkennbar, wenn man die dazu eingereichte Rechnung heranziehe. Statt „AT U613386808“ laute die richtige UID „AT U61338608.“

2)

Die Rechnungen zu Sequenznummer 7 und 8 seien zeitgerecht vorgelegt worden. Auf Grund der Aufforderung des Finanzamtes vom 11.09.2012 habe die Bf. alle Rechnungen vorgelegt (siehe Aufgabeschein vom 17.09.2012).

3)

Die Bf. habe auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit Anspruch auf die Erstattung der Vorsteuern. Die Bf. veranstaltete 2011 wie auch in den Jahren davor Messen in Österreich. Sie habe weder den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, noch eine feste Niederlassung in Österreich.

Das Finanzamt erachtete die Beschwerde als mangelhaft und beauftragte die Bf. mit Mängelbehebungsauftrag vom 07.11.2012 bis zum 07.12.2012 die begehrten Änderungen des angefochtenen Bescheides bekannt zu geben und die Originalbelege nachzureichen.

Mit Eingabe vom 23.11.2012 führt die Bf. aus, dass sie die Erstattung von Vorsteuern in Höhe von 32.525,10 Euro gemäß dem Vergütungsantrag vom 23.08.2012 begehre. Die Originalbelege habe die Bf. bereits an das Finanzamt übermittelt und seien diese laut Rückschein am 17.09.2012 dort eingegangen (siehe Kopie des Rückscheines).

*Mit dem im **gegenständlichen** Verfahren bekämpften Bescheid vom 17.12.2012 erklärte das Finanzamt die Beschwerde vom 24.10.2012 gegen den Bescheid vom 24.09.2012 betreffend die Erstattung von Vorsteuern für 01-12/2015 **als zurückgenommen**, weil die Bf. dem Auftrag, die Mängel zu beheben, nicht nachgekommen sei.*

Das Finanzamt begründete seine Entscheidung damit, dass die Bf. dem Auftrag, die Mängel der Beschwerde zu beheben, nicht nachgekommen sei.

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 17.01.2013 Berufung (= in der Folge Beschwerde) gegen den Bescheid vom 17.12.2012 betreffend die Zurücknahmeerklärung ein.

Die Bf. sei ihres Erachtens dem Mängelbehebungsauftrag in ihrer Eingabe vom 23.11.2012 nachgekommen (siehe beigelegter Einschreiberückschein).

Die ebenfalls im Mängelbehebungsauftrag angeforderten Originalrechnungen seien bereits am 13.09.2012 (siehe Rückschein) dem Finanzamt vorgelegt worden.

Sämtliche im Mängelbehebungsauftrag angeforderten Unterlagen seien damit fristgerecht vorgelegt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.08.2013 (in der Folge Beschwerde vorentscheidung) wurde die Beschwerde abgewiesen.

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 26.09.2013 einen **Vorlageantrag** ein.

In der Begründung führte die Bf. aus, dass die an die Antragstellerin zurückgesandten Originalbelege, die im Rahmen der Beschwerde nochmals angefordert worden seien, *mit heutigem Tage wieder an das Finanzamt eingeschrieben übermittelt würden.*

(Anmerkung: Das Finanzamt legte diese Originalbelege dem Bundesfinanzgericht nicht vor).

***In einer ergänzenden Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 08.05.2014 bracht die Bf. vor:***

Aus dem Antwortschreiben der Bf. vom 23.11.2012 zum Mängelbehebungsauftrag gehe deutlich hervor, dass die steuerliche Vertretung der Bf. davon ausgegangen sei, dass sich die Originalbelege noch immer beim Finanzamt befänden.

Wörtlich heißt es darin:

*„Die Originalbelege haben wir an das Finanzamt gemäß Einschreiben – Rückschein zugeschickt. Gemäß dem Rückschein gingen die Belege am 17.09.2012 beim Finanzamt ein. Eine Kopie des Rückscheins legen wird diesem Schreiben zur Information bei....“*

Erst in einem Telefonat des steuerlichen Vertreters vor Einbringung des Vorlageantrages vom 26.09.2013 mit einer Mitarbeiterin des Finanzamtes habe dieser erstmals erfahren, dass die Originalbelege bereits nach Erlassung des Bescheides vom 24.09.2012 betreffend die Festsetzung der zu erstattenden Vorsteuern unter **Missachtung** der Zustellvollmacht *direktan* die Bf. retourniert worden seien, sodass die steuerliche Vertretung davon keine Kenntnis erlangt habe.

Die steuerliche Vertretung der Bf. konnte also bis zum Erkennen dieses Irrtums davon ausgehen, dass sich die Originalbelege nach wie vor beim Finanzamt befänden.

### ***Zu den Beschwerdepunkten im Einzelnen :***

#### **A)**

Eingangsrechnungen der MesseGmbH, in der Folge MesseGmbH, (Sequenznummern 3, 11, 12, 18, 19, 20, 21, Vorsteuersumme 23.764,67 Euro):

Laut Vertrag hat sich die MesseGmbH gegenüber der Bf. zur Bereitstellung von Messe- und Ausstellungsflächen in den Räumlichkeiten des Messehallen (=Messehallen) zur Abhaltung der Messe Messe (Messe), welche von der Bf. veranstaltet wird, verpflichtet.

*Der Leistungsgegenstand beinhaltet Nachstehendes:*

Die Bf. als Mieterin veranstaltet im Mietgegenstand im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Messe.

Die MesseGmbH stellt der Bf. lediglich die hierfür erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung.

Vermietet werden die nachstehend näher beschriebenen Räumlichkeiten.

Die MesseGmbH verpflichtete sich folglich gegenüber der Bf. zur Erbringung eines Leistungspaketes, bestehend aus der Vermietung der Räumlichkeiten in den Messehallen sowie zur Erbringung der mit der Vermietung in ursächlichem Zusammenhang stehenden, unselbstständigen Nebenleistungen.

Unselbstständigen Nebenleistungen waren bspw.:

die Bereitstellung der benötigten Stromanschlüsse in den Mieträumlichkeiten

die Organisation der Busparkplätze,

Reinigung der WC-Anlagen und der Mieträumlichkeiten

Beratungsleistungen im Hinblick auf die optimale Nutzung der angemieteten Fläche (bspw. Regelung des Besucherstromes)

Die MesseGmbH erbrachte insbesondere keine Leistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau der Messestände.

Hauptgegenstand des Leistungspaketes war folglich die Vermietung von Räumlichkeiten an die Bf. als Veranstalter der Messe.

Die Organisation der genannten Messe sowie das wirtschaftliche Risiko im Zusammenhang mit der Veranstaltung der Messen lag somit bei der Bf. als Mieterin der Räumlichkeiten.

Die MesseGmbH selbst stand in keinem direkten oder indirekten Vertragsverhältnis zu den Messeteilnehmern (Ausstellern) der Messen.

Die MesseGmbH behandelte die an die Bf. erbrachte (Vermietungs)Leistung umsatzsteuerlich als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994. Die genannten Zusatzleistungen wurden als untergeordnete Nebenleistungen behandelt.

Die MesseGmbH hat diesbezüglich eine Rechtsauskunft bei dem für sie zuständigen Finanzamt Salzburg-Stadt eingeholt.

Das Finanzamt Graz-Stadt gehe ohne Prüfung des Sachverhaltes und ohne nähere Begründung davon aus, dass die Leistung der MesseGmbH in Österreich nicht steuerpflichtig sei.

Da das Finanzamt Graz-Stadt eine Begründung unterlassen hat, wird vermutet, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Leistung der MesseGmbH an die Bf. eine "B2B"-Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG sei und folglich der Anwendung des Reverse-Charge-Systems unterliege, wonach der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 6 UStG in Deutschland liege.

Wie bereits dargestellt, liegt in Wahrheit eine Grundstücksleistung im Sinne des § 3a Abs. 9 UStG 1994 vor.

Das Österreichische Umsatzsteuergesetz kennt keine Legaldefinition einer Messeleistung, dieser Begriff findet seinen Ursprung daher eher in der einschlägigen Fach- und Kommentarliteratur. Unter Heranziehung der UStR 2000 als Auslegungshilfe ist davon auszugehen, dass die Österreichische Finanzverwaltung mit Hilfe der in Abschnitt 3a.11.2.1. *neu* Ort der sonstigen Leistungen bei Messen und Ausstellungen gegebenen Erläuterungen versucht, den Leistungsinhalt von Messeleistungen näher zu beschreiben.

Liegt daher eine in den UStR 2000 Rz 640u ff näher beschriebene Leistung vor (im Folgenden wird hierfür zusammenfassend der Terminus "Messeleistung" verwendet), so bestimmt sich der Leistungsort nach der Grundregel des § 3a Abs. 6 UStG, sodass Messeleistungen am Empfängerort steuerbar sind.

Es ist daher zu prüfen, ob die MesseGmbH im Sinne der UStR 2000 Rz 640u ff als Veranstalter einer Messe, eines Kongresses oder einer sonstigen Veranstaltung bzw. als Durchführungsgesellschaft eine Messeleistung an die Bf. erbrachte.

Eine Messeleistung im Sinne der UStR 2000 ist davon abhängig, wer Veranstalter bzw. als Durchführungsgesellschaft auftritt.

Offenbar geht das Finanzamt davon aus, dass Leistungsgegenstand die Vermietung von Standflächen inklusive einem Leistungspaket im Sinne der Rz 640y in Verbindung mit Rz 640w der UStR 2000 gewesen sei.

Die MesseGmbH war weder Veranstalter bzw. Organisator noch Durchführungsgesellschaft der Messe.

Die von der MesseGmbH erbrachte Hauptleistung war die Vermietung von Räumlichkeiten an die Bf.

Nach dem eindeutigen Wortlaut der UStR 2000 Rz 640u bestimmt sich für die Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG (sogenannte "B2B"-Leistung; siehe auch Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 3a Rz 186 iVm Rz 188, Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Rz 84; siehe auch EuGH, 9.3.2006, Rs C-114/05 "Gillan Beach").

In Rz 640w der UStR 2000 wird weiter ausgeführt, dass Veranstalter in der Regel neben der eigentlichen Überlassung von Standflächen eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller erbringen- Erbringung eines Leistungspaketes. Auch für dieses umfassende vom Veranstalter erbrachte Leistungspaket gilt ab 1.1.2011, dass wenn es an einen Unternehmerischen Leistungsempfänger ausgeführt wird, sich der Leistungsort ebenfalls nach § 3a Abs. 6 UStG richtet.

Sodann werden in Ziffer 1 bis 13 der Rz 640w diverse sonstige Leistungen aufgezählt wie zB.:

-Technische Versorgung der überlassenen Stände. Hierzu gehören zB. Die Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Druckluft, Telefon, Telex, Internet-Anschluss und Lautsprecheranlagen, Abgabe von Energie, zB Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen .

-Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Unter die "Planung" fallen insbesondere Architektenleistungen, zB Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. Zur "Gestaltung" zählt zB die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes .

-Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschließlich MietSystem-Ständen .

-Standbetreuung und Standbewachung .

-Reinigung von Ständen.

-Überlassung von Garderoben und Schließfächern auf dem Messegelände.

Gemäß UStR 2000 Rz 640y gilt, dass wenn andere Unternehmer als die Veranstalter einzelne der in Rz 640w Pkt. 1 bis 13 angeführten sonstigen Leistungen an die Aussteller oder an Durchführungsgesellschaften erbringen, diese Leistungen als Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen anzusehen sind. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, so gilt ab 1.1.2011 die allgemeine Regelung des § 3a Abs. 6 UStG, wonach Leistungsort der Empfängerort ist.

Dass es sich bei den in Rz 640y unter Verweis auf Rz 640w angeführten Leistungen um "B2B"-Leistungen handelt, ist unserer Ansicht nach auf Grund ständiger Rechtsprechung des EuGH (bspw. Urteil vom 9.3.2006, Rs C-114/05 "Gillan Beach") zutreffend.

Bei den in Rz 640y angesprochenen Leistungen anderer Unternehmer als die Veranstalter, welche zusätzlich zur eigentlichen Vermietung der Standflächen erbracht werden, muss es sich jedoch um die Hauptleistung dieser anderen Unternehmer handeln. Dies lässt sich eindeutig aus dem Wortlaut der UStR 2000 Rz 640w im Zusammenspiel mit Rz 640y schließen. Die Leistung muss ferner an die Aussteller oder eine Durchführungsgesellschaft erbracht werden. Die Vermietung von Räumlichkeiten ist weiter im Leistungskatalog von Rz 640w (im Gegensatz zur Messestandfläche) der UStR 2000 nicht enthalten. Dies ist insofern zutreffend, als eine Vermietung eines Grundstückes bzw. einer abgrenzbarer Geschäftsräumlichkeiten durch andere Unternehmer als die Veranstalter an die Aussteller oder die Durchführungsgesellschaft, gemäß § 3a Abs. 9 UStG am Ort des Grundstückes steuerpflichtig wäre und eine Aufnahme der Vermietungsleistungen in den Leistungskatalog der Rz 640w somit zu Missverständnissen führen würde. Auch kann aus der zitierten Judikatur des EuGH uA nicht geschlossen werden, dass die reine Vermietung eines Grundstückes an einen Messeveranstalter (dh die passive Zurverfügungstellung bzw. Bereitstellung der Sache) entgegen der Vorschrift des Art. 47 der RL 2006/112/EG als sonstige Leistung im Sinne von Art. 44 der RL 2006/112/EG anzusehen ist.

In Bezug auf die Frage der Zulässigkeit des von Bf. geltend gemachten Vorsteuerabzuges, sind daher die folgenden Fragen von Relevanz:

1. Ist die MesseGmbH als Veranstalter der Messen bzw. als Durchführungsgesellschaft im Sinne von Rz 640x der UStR 2000 anzusehen?
2. Liegt die Hauptleistung der MesseGmbH in der Organisation der Messen oder in der Vermietung von Räumlichkeiten an den Veranstalter der Messen?

Zu Frage 1.)

#### Definition des Veranstalters

Als Veranstalter iSd UStG gelten grundsätzlich Unternehmer, die wissenschaftliche, kulturelle und/oder sportliche Leistungen im eigenen Namen einem größeren Personenkreis zugänglich machen. Dazu zählt die Veranstaltung von Theateraufführungen, Festspielen, Schulungen, Kursen etc. (siehe Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, § 3a Rz 187; Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Rz 107).

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 9.3.2006, Rs C-114/05 "Gillan Beach") muss es sich bei der Leistung des Veranstalters um eine komplexe, mehrere Einzelkomponenten umfassende Leistung, die gegenüber einer Vielzahl von Empfängern im Rahmen einer punktuellen Veranstaltung an einem leicht zu bestimmenden Ort erbracht wird, handeln (siehe Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Rz 109).

In seinem Urteil vom 7.10.2010, Rs C-222/09 "Kronospan" hat der Gerichtshof weiter ausgeführt, dass die Leistungen des Veranstalters dadurch charakterisiert sind, dass "sie sich an eine Vielzahl von Empfängern richten, nämlich an alle Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen" (siehe Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Rz 109).

Gemäß der Rechtsprechung des UFS (UFS vom 9. April 2003, RV/0407-G/02; sowie UFS vom 16. November 2004, RV/0361-G/04) ist als Veranstalter jener Steuerpflichtige anzusehen, der für die gesamte Koordination und Organisation eines Kongresses, inklusive der Organisation von Vorträgen, Foren, Workshops, Erstellung Kongressprogramm, Erstellung Informationsmaterial für Kongressteilnehmer; Teilnehmerregistratur, Organisation des gesellschaftlichen Rahmenprogramms etc. zuständig ist.

Entsprechend dem dargelegten Sachverhalt treffen diese Anforderungen auf MesseGmbH jedenfalls nicht zu.

#### *Definition der Durchführungsgesellschaft*

Gemäß Rz 640x der UStR 2000 ist oftmals im Falle von Messen und Ausstellungen, an denen ausländische Aussteller teilnehmen, eine Durchführungsgesellschaft zwischen dem Veranstalter der Messe bzw. Ausstellung und den ausländischen Ausstellern zwischengeschaltet. In diesem Fall erbringt der Veranstalter eine Messeleistung an die Durchführungsgesellschaft, die ihrerseits wiederum eine Messeleistung an die Aussteller



erbringt. Die Zwischenschaltung der Durchführungsgesellschaft erfolgt üblicherweise durch die Aussteller selbst (siehe Rau/Dürnwächter, [deutsches] UStG, § 13b Rz 156). Zweck einer Durchführungsgesellschaft ist folglich die Erbringung von Messeleistungen an ausländische Aussteller.

Von der MesseGmbH wird im vorliegenden Fall keine Leistung an die Aussteller geschuldet oder erbracht. Dies bedeutet daher, dass die MesseGmbH folglich auch nicht als Durchführungsgesellschaft im Sinne der UStR 2000 zu qualifizieren ist.

Schlussfolgerung zu Frage 1.)

Wie oben bereits dargelegt, ist Veranstalter einer Messe I eines Kongresses jener Unternehmer, der im eigenen Namen und Rechnung einem größeren Abnehmerkreis gegenüber Leistungen erbringt. Bei der Leistung eines Veranstalters handelt es sich grundsätzlich um eine komplexe, mehrere Einzelkomponenten umfassende Leistung (EuGH 9.3.2006, Rs C-114/05 "Gillan Beach").

Die MesseGmbH erbringt jedoch nur gegenüber Bf. als Mieterin der Messefläche und Veranstalter der Messen Leistungen.

Die für die Qualifizierung als Veranstalter geforderte Vielzahl von Empfängern der erbrachten Leistungen (siehe EuGH, 07.10.2010, Rs C-222/09 "Kronospan") liegt somit nicht vor. Empfänger der von der MesseGmbH erbrachten Vermietungsleistung war die Bf. Veranstalterin der Messen. Die MesseGmbH war aus zivilrechtlicher Sicht nicht mit der Durchführung bzw. Organisation der Messen beauftragt war, sondern allein mit der Zurverfügungstellung von Flächen (Bestandvertrag) sowie die Erbringung von damit im Zusammenhang stehenden Nebenleistungen.

Die MesseGmbH war auch *keine* Durchführungsgesellschaft, da diese gegenüber ausländischen Ausstellern keine Leistungen erbracht hat. Es bestand zwischen der MesseGmbH und den Ausstellern kein zivilrechtliches Auftragsverhältnis.

Zu Frage 2.)

Beurteilung der Leistungen.

Grundsätzlich ist für Zwecke des Umsatzsteuerrechts jede einzelne Leistung selbstständig zu beurteilen (siehe bspw. Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Rz 30). Maßgebend für die umsatzsteuerliche Qualifikation der einzelnen Leistungen ist der wirtschaftliche Gehalt der Leistung. Dieser ist im Zweifel in Hinblick auf die Vereinbarung zwischen den betroffenen Parteien unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln (siehe Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG § 1 Rz 29 & Rz 67; Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Rz 28). Gegenstand der Besteuerung ist hierbei immer die tatsächlich erbrachte Leistung. Liegt jedoch wie im vorliegenden Fall ein Leistungspaket vor und besteht zwischen den einzelnen Leistungen des Paketes ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang, so sind die Leistungen als eine einheitliche Leistung zu betrachten - Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung.

Ein solcher enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einer Hauptleistung und mehreren unselbstständigen Nebenleistungen liegt dann vor, wenn die Nebenleistungen keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern das Mittel zum Zweck darstellen, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (siehe Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 1 Rz 36 ff; Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Rz 31; bspw. auch EuGH, 11.06.2009, Rs C-572/07 "RLRE Tellmer Property").

Im vorliegenden Fall steht es außer Zweifel, dass das von der MesseGmbH erbrachte Leistungspaket im Wesentlichen aus der Vermietung von Räumlichkeiten sowie aus weiteren im Zusammenhang mit der sinnvollen bzw. wirtschaftlichen Nutzung von Messeräumlichkeiten erbrachten unselbstständigen sonstigen Leistungen - Nebenleistungen – besteht.

Es liegen aber keine Leistungen laut Rz 640w in Verbindung mit Rz 640y der UStR 2000 vor.

Denn auch wenn die Nebenleistungen als solche zu qualifizieren wären, stellen sie dennoch unselbstständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Vermietung dar.

Das für die Qualifizierung als Nebenleistung zur Hauptleistung der Vermietung erforderlichen Charakteristika, wie die Ergänzung der Hauptleistung durch die Nebenleistung sowie die Befähigung des Leistungsempfängers die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen zu nutzen, liegen daher vor (siehe Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 3 Rz 11, Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Rz 31 unter Verweis auf ua EuGH, 11.06.2009, Rs C-572/07 "RLRE Tellmer Property").

Die von der MesseGmbH erbrachten unselbstständigen Nebenleistungen hätten ohne die Hauptleistung der Vermietung der Messehallen für die Bf. keine wirtschaftliche Bedeutung gehabt. Die Nebenleistungen hätten ohne die Hauptleistung von der Bf. auch nicht bezogen werden können.

Die unselbstständigen Nebenleistungen teilen somit umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung und sind folglich am Grundstücksort mit Umsatzsteuer zu belasten.

## **B)**

*Eingangsrechnungen einer Druckerei (Sequenznummer 10):*

Die Eingangsrechnung umfasst die Lieferung von Kongressprogrammen für die genannte Veranstaltung in Österreich, Lieferort war laut Rechnung zum überwiegenden Teil (8.000 von 9.000 Stück) Österreich (das Lager der Druckerei). Die Rechnung wurde daher gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu Recht der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen.

Die auf diese Rechnung entfallende Vorsteuer in Höhe von 324,28 Euro ist daher zu erstatten.

### **C)**

Eingangsrechnungen Restaurant /Sequenznummer 25)

Die Eingangsrechnung betrifft Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen, welche im Rahmen der genannten Veranstaltung an die Bf. erbracht wurden.

Gemäß § 3a Abs. 11 lit. d UStG sind Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen am Tätigkeitsort des Unternehmers steuerbar, Leistungsort war daher Österreich. Die Rechnung wurde daher zu Recht mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt. Es wird daher die Erstattung der daraus resultierenden Vorsteuern in Höhe von 64,13 Euro beantragt.

Die Bf. beantragte daher die Aufhebung des Bescheides über die Erstattung von Vorsteuern für 01-12/2011 vom 24.09.2012 auf Grund von Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und die Erlassung eines neuen, den Ausführungen der Beschwerde entsprechenden Bescheides über die Erstattung von Vorsteuern für 01-12/2011.

### **Auskunftserteilung des Finanzamtes Salzburg –Stadt vom 10.10.2013**

#### *Zur Einheitlichkeit der Leistung*

Gegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jede einzelne Leistung (VwGH 97/14/0007, EuGH C-41/04, C-349/96). Eine einheitliche Leistung liegt nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Um festzustellen, ob der Steuerpflichtige mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. EuGH C-41/04; C-349/96; C-497/09 sowie VwGH 2005/15/0072; 2006/15/0161; 2006/13/0150).

Dem Kunden als Durchschnittsverbraucher kommt es im gegenständlichen Fall zweifellos darauf an, entsprechende Räumlichkeiten anzumieten, wobei die Versorgung der Räumlichkeiten mit Strom, Wasser, Heizung usw. für den Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern die Nutzung der Räumlichkeiten erst ermöglicht bzw. abrundet. Das Wesen des Umsatzes besteht daher in der Vermietung von Räumlichkeiten. Jene Leistungen, die vom Messezentrum ohne gesonderte zusätzliche Vereinbarung erbracht werden (siehe 2. Pkt.), wie zB. Strom, Wasser, Heizung, usw. sind Nebenleistungen zur

Hauptleistung bzw. im Rahmen dieser einheitlichen Leistung nur von untergeordneter Bedeutung. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Kosten für diese Leistungen gesondert verrechnet werden. Jene Leistungen hingegen, die zusätzlich zur Anmietung der Räumlichkeiten gesondert vereinbart werden (siehe 3. Pkt.) wie zB.: das zur Verfügung stellen von Zusatzeinrichtungen und -ausstattungen, sind nach Ansicht des bundesweiten Fachbereichs USt als eigenständige Leistungen zu beurteilen. Diese Leistungen dienen nicht nur dazu, den Mietgegenstand unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, sondern haben für den Kunden einen eigenen Zweck. In diesen Fällen ist auch die geforderte enge wirtschaftliche Verknüpfung der einzelnen Leistungen mit der Vermietung der Räumlichkeiten nicht gegeben, erfordert doch die Anmietung der Räumlichkeiten nicht zwingend die Erbringung der oben genannten Zusatzleistungen. Auch die vertragliche Gestaltung (gesonderte Vereinbarung) und die gesonderte Rechnungslegung sprechen für diese Rechtsansicht als eigenständige Hauptleistungen.

### ***Zum Leistungsort***

Nach Ansicht der Finanzbehörde sind Leistungen iZm Messen und Ausstellungen unter die Bestimmung des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 (bzw. Art. 54 MwStRL) zu subsumieren, wenn sie entweder vom Veranstalter erbracht werden, oder wenn sie für die Durchführung dieser Messe/Ausstellung unerlässlich sind. Nach UStR 2000 Rz 640x sind unter diese Bestimmung auch bestimmte Leistungen von Durchführungsgesellschaften zu subsumieren.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes und des vorgelegten Mustervertrages kommt die Finanzbehörde zur Rechtsansicht, dass die MesseGmbH weder die Durchführung eines Kongresses, einer Messe oder Ausstellung übernimmt, noch Leistungen erbringt, die für die Durchführung einer solchen Veranstaltung unerlässlich sind, noch eine solche Veranstaltung organisiert, koordiniert oder veranstaltet.

Die MesseGmbH ist weder Veranstalter im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG bzw. Art. 54 MwStRL (zum Begriff Veranstalter vgl. EuGH 114/05; Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Anm. 17, Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 3a Anm. 107), noch eine Durchführungsgesellschaft im Sinn der UStR 2000 Rz 604x (Zum Begriff siehe UStR 2000 Rz 640x).

Daher kann die vom Messezentrum erbrachte einheitliche Leistung der Vermietung der Räumlichkeiten, nicht unter die Bestimmung des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 bzw. § 3 Abs. 6 UStG 1994 subsumiert werden. Der Leistungsort für diese einheitliche Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksort).

Die gesondert vereinbarten Zusatzleistungen wie zB.: Zusatzeinrichtungen und –ausstattungen, Lautsprechanlagen, Mikrophone, Lichtanlagen, Umbauten oder

Hallenreinigung usw. (siehe 3. Pkt.) sind als eigenständige sonstige Leistungen, jede einzeln entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen, zu beurteilen.

### **Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes**

Nach § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Die Bescheidbeschwerde hat gemäß § 250 Abs. 1 BAO zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides
- b) die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden
- d) eine Begründung

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid vom 24.09.2012 betreffend die Festsetzung der Vorsteuererstattung 01-12/2011.

Sie führt zu den einzelnen Punkten des angefochtenen Bescheides aus:

1)

Laut Finanzamt sei die UID der Rechnung Sequenznummer 2 ungültig bzw. nicht vergeben.

In der Beschwerde gibt der Bf. die richtige UID, die auch auf der Rechnung angeführt ist, an und verweist auf einen Tippfehler beim Ausfüllen des Erstattungsantrages.

Daraus geht das Begehren des Bf. eindeutig hervor.

Es wird abweichend vom angefochtenen Bescheid die Erstattung des Rechnungsbetrages der Sequenznummer 2 begehrt. Gleichzeitig gab die Bf. dem Finanzamt die richtige UID des Rechnungsausstellers bekannt.

Das Beschwerdebegehren ist erkennbar und begründet.

2)

Zu den Rechnungen Sequenznummern 7 und 8 führt das Finanzamt aus, dass die angeforderten, ergänzenden Unterlagen nicht zeitgerecht beigebracht worden seien.

In der Beschwerde verweist die Bf. auf einen Rückschein, wonach sie die angeforderten Originalbelege fristgerecht vorgelegt hatte.

Auch hier ist der Beschwerdewille erkennbar. Die Bf. begehrt die Erstattung der Vorsteuern aus diesen beiden Rechnungen und entgegnet dem Finanzamt, dass sie die Rechnungen zeitgerecht vorgelegt hatte.

3)

Im Bescheid vom 24.09.2012 legt das Finanzamt einleitend dar, dass die in Rechnungen zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist.

*Offen bleibt aber*, in welchen Rechnungen und aus welchen Gründen Umsatzsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt worden sei.

Das Finanzamt führt weiter aus, dass die Bf. auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen der Rechnungen Sequenznummern 3,4,5,6,10,11,12,13,17,18,19,20,21 und 25, keinen Anspruch auf Vorsteuererstattung habe.

Das Finanzamt begründet jedoch nicht, warum die Bf. auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit keinen Anspruch auf die Erstattung dieser Vorsteuern habe.

In der Beschwerde führt die Bf. dazu aus, dass sie 2011, wie auch schon in den Vorjahren, Messen in Österreich veranstaltet habe. Sie habe weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung in Österreich.

Die Bf. hat in ihrer Beschwerde den angefochtenen Bescheid bezeichnet.

Der *Beschwerdewille* ist eindeutig auf die Anerkennung sämtlicher Vorsteuern laut Erstattungsantrag gerichtet. Ein Beschwerdebegehren steht somit fest.

Das Finanzamt führt im angefochtenen Bescheid ohne jegliche Begründung aus, dass der Bf. auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wenn die Bf. dazu repliziert, dass sie Messen in Österreich veranstalte und sie deshalb einen Anspruch auf Vorsteuerabzug habe, ist auch das Erfordernis einer Begründung erfüllt. Dies schon im Hinblick darauf, dass das Finanzamt ohne weitere Erläuterung die Bf. hinsichtlich dieser Leistungen auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit vom Vorsteuerabzug ausschloss und die Gründe für den Vorsteuerausschluss nicht nachvollziehbar sind.

Da die Beschwerde die Merkmale des § 250 Abs. 1 BAO erfüllt, lagen schon die Voraussetzungen für einen Mängelbehebungsauftrag nicht vor.

Zum Mängelbehebungsauftrag selbst ist auszuführen:

Das Finanzamt trug der Bf. mit Mängelbehebungsauftrag die Vorlage von Beweismitteln (Originalbelegen) auf. Die Vorlage bestimmter Beweismittel ist aber kein Merkmal des § 250 Abs. 1 BAO.

Derartige Aufträge können nicht auf der Grundlage des § 85 Abs. 2 BAO ergehen.

Beweisaufträge sind Teil der materiellen Wahrheitsfindung im Sinne des § 115 BAO.

Die Bf. hat durch ihre steuerliche Vertretung in ihrer Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 23.11.2012 darauf verwiesen, dass die Belege sich noch in der Gewahrsame des Finanzamtes befänden. Wie sich herausstellte, war dies ein Irrtum. Dieser Irrtum ist aber belanglos, da die Anforderung der Belege mit Mängelbehebungsauftrag nicht zulässig war.

Wie oben dargestellt lagen schon die Voraussetzungen eines Mängelbehebungsauftrages nicht vor. Dazu kommt, dass das mit dem Mängelbehebungsauftrag Beweismittel angefordert wurden. Dieser Schritt ist ab Teil der materiellen Wahrheitsfindung im Ermittlungsverfahren.

*Dem Antrag der Bf. im Ergänzungsschreiben vom 08.05.2014 auf Änderung des Festsetzungsbescheides vom 24.09.2012 konnte nicht gefolgt werden, da dieser nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist.*

Der angefochtene Bescheid vom 17.12.2012, der die Zurücknahme der Berufung verfügte, fußt auf einem unzulässigen Mängelbehebungsauftrag und ist daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

In der weiteren Folge wird das Finanzamt über die Beschwerde vom 19.10.2012 zu entscheiden haben.

Das Finanzamt wird sich ausführlich mit dem Ergänzungsvorbringen der Bf. vom 08.05.2014, und der Auskunft des Finanzamtes Salzburg – Stadt vom 10.10.2013, welche in den obigen Entscheidungsgründe wiedergegeben werden, auseinandersetzen müssen.

## **Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn das Erkenntnis 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.

Ein Mängelbehebungsauftrag darf nur innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen ergehen. Aufträge, die der materiellen Wahrheitsfindung dienen, dürfen nicht Gegenstand eines Mängelbehebungsauftrages sein. Da im vorliegenden Fall das Finanzamt diese gesetzlichen Grenzen überschritten hatte, war der Bescheid, mit dem die Beschwerde als zurück genommen erklärt wurde, als rechtswidrig aufzuheben. Diese Konsequenz ist die klare und eindeutige Folge gesetzlicher Bestimmungen, die keiner weiteren Auslegung zugänglich ist.

Es liegt daher keine Frage von grundlegender Bedeutung vor, die durch den Verwaltungsgerichtshof zu klären ist. Dieser Entscheidung steht auch nicht mit Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Graz, am 21. Oktober 2015