

Besteuerung von Messeleistungen in der EU

VON DR. MANUEL VOGEL

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Messeleistungen sorgt der Gesetzgeber und der EuGH in Teilbereichen kontinuierlich für Veränderungen

1. Einführung

Vereinheitlichung und Vereinfachung bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen waren grundsätzlich die Ziele des europäischen Mehrwertsteuerrechts und insbesondere des sogenannten EU-Mehrwertsteuerpaketes. Namentlich bei Seminaren und Messen kam es jedoch zu einer unterschiedlichen Umsetzung des EU-Mehrwertsteuerpaketes durch die Mitgliedstaaten. Das führte bei den betroffenen Unternehmen regelmässig zu Problemen, sei es, weil diese die bezahlte ausländische Umsatzsteuer via Erstattungsverfahren zurückfordern oder Rechnungen mit unrechtmässig fakturierter Umsatzsteuer korrigieren lassen mussten.

Durch die EU-Durchführungsverordnung sowie eines wegweisenden Entscheides des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)¹ sollte nun aber eine Vereinheitlichung in die Wege geleitet worden sein, wobei die Unternehmen sich zwar mit einer einheitlichen aber komplizierteren Praxis auseinandersetzen müssen.²

Die EU-Durchführungsverordnung vom 15. März 2011³ ist ab dem 1. Juli 2011 von sämtlichen EU-Mitgliedsstaaten zwingend umzusetzen.

2. Leistungsort und Besteuerung bei Seminaren in Deutschland, Österreich und der Schweiz

2.1 Grundsatz

Seminare sind in der EU grundsätzlich am Veranstaltungsort steuerbar und steuerpflichtig. Damit werden Seminarbesuche in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten mit der nationalen Umsatzsteuer belastet.

Im österreichischen Umsatzsteuerrecht wurde dies bereits bisher so umgesetzt. Etwaige Auslegungsunterschiede einzelner anderer EU-Mitgliedstaaten wurden durch die EU-Verordnung beseitigt.

Anzumerken ist jedoch, dass dabei die Frage, wer die geschuldete Steuer abzuführen hat, nach wie vor unterschiedlich geregelt ist. Entsprechend hat ein beispielsweise in der Schweiz ansässiger Seminarveranstalter, welcher Seminare im Ausland durchführt, bei jedem Seminar zu prüfen, ob er im Land, in welchem das Seminar stattfindet, steuerpflichtig wird oder ob allenfalls das Reverse-Charge-Verfahren (Übergang der Steuerschuldnerschaft) Anwendung findet.

1 Urteil des Gerichtshofs (Erste Kammer) vom 27. Oktober 2011 (Vorabentscheidungsersuchen des Wojewódzki Sad Administracyjny w Poznaniu – Polen) – Inter-Mark Group Sp. z o.o., Sp. komandytowa/Minister Finansów (Rechtssache C-530/09)

– Werden Dienstleistungen eines Unternehmers für den Entwurf, die vorübergehende Bereitstellung und ggf. die Beförderung und Aufstellung eines Messe- oder Ausstellungsstands, mit dem Waren oder Dienstleistungen auf Messen oder Ausstellungen vorgestellt werden sollen, erbracht, gilt umsatzsteuerlich seit dem 1.1.2011 Folgendes: Die Leistungen werden am Ort des Leistungsempfängers (Auftraggebers) erbracht, wenn dieser Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen bezieht (Bestimmungslandprinzip bei B2B-Geschäften).

– Die Umsatzsteuer für das Überlassen eines Messestands bestimmt sich regelmässig nicht mehr nach dem Grundstücksort.

2 Vgl. FN 1.

3 Mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU 2011 Nr. L77, S. 1 ff) – sogenanntes VAT-Package 2010 – werden bestimmte Vorschriften der MwStSystRL mit Wirkung vom 1. Juli 2011 konkretisiert, insbesondere die Art. 43 bis 59 MwStSystRL. Ausserdem haben die Art. 3, 10 bis 13 sowie 53 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 Auswirkungen auf die Anwendung der Leistungsortbestimmung für sonstige Leistungen nach Art. 43 ff MwStSystRL, welche § 3a UStG entspricht.



2.2 Regelung Deutschland

In Deutschland wird ein im Ausland ansässiger Veranstalter nur steuerpflichtig, wenn er Seminarleistungen an Nichtsteuerpflichtige bzw. Nichtunternehmer⁴ erbringt. Wenn die Seminarleistung an einen Unternehmer oder eine juristische Person⁵ erbracht wird, ist eine allfällig geschuldete Umsatzsteuer basierend auf dem Reverse-Charge-Verfahren durch den Leistungsempfänger abzuführen.

2.3 Regelung Österreich

In Österreich wird ein im Ausland ansässiger Veranstalter seit dem 1.1.2012 steuerpflichtig und hat entsprechend alle Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen und zwar unabhängig davon, ob der Teilnehmer Unternehmer oder eine Privatperson ist.

2.4 Regelung Schweiz

Der Leistungsort von Seminarleistungen befindet sich nach Art. 8 Abs. 2 lit. c MWStG am Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden. Anders als in den meisten europäischen Ländern stellen die meisten Seminarleistungen in der Regel von der Steuer ausgenommene Leistungen dar, sofern es sich bei den Seminaren um eine Bildung handelt. Als Bildungsleistung gelten Leistungen im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung aus Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen sowie Seminare wissenschaftlicher oder bildender Art.⁶ Die Auslegung für ausgenommene Leistungen im Bereich der Bildung wird in der Schweiz sehr grosszügigen ausgelegt.

4 Unternehmer bedeutet im Sinne des Umsatzsteuerrechtes eine steuerpflichtige Institution, d.h. eine Firma, welche über eine USt-ID-Nr. verfügt.

5 Als juristische Person können Institutionen des privaten oder öffentlichen Rechts – wie etwa Gemeinden, Stiftungen, Vereine, ausländische ständige diplomatische Vertretungen – in Betracht kommen, welche im In- oder Ausland ansässig sind.

6 Vgl. Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer; Rz 604.

3. Leistungsort bei Messeleistungen

3.1 Grundsatz

Die Umsatzbesteuerung des international tätigen Messe(stand)bauer war über ein Jahrzehnt von Unsicherheiten geprägt und zwar sowohl für den Messebauer als auch für den Auftraggeber, da im Ausland zum Teil abweichende Rechtsauffassungen vertreten wurden. Insoweit liegt jetzt für Europa eine einheitliche Rechtsprechung durch den EuGH vor, was sehr begrüßenswert ist aber gleichzeitig auch den beschwerlichen Weg zu einem harmonisierten europäischen Mehrwertsteuerrecht aufzeigt.

Grundsätzlich gilt für Veranstaltungsleistungen und folglich auch für Messeleistungen ab dem 1. Januar 2011 eine Vereinfachung, wonach beim Leistungsaustausch zwischen Unternehmen für Messeleistungen das sogenannte «Empfängerortsprinzip» Anwendung findet. Die Auslegung der Anwendung dieser Bestimmungen ist jedoch in einzelnen Ländern unterschiedlich. Dadurch traten im innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch in der Praxis immer wieder Missverständnisse auf,⁷ welche überwiegend auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Veranstaltungs- (Empfängerortsprinzip) und Grundstücksleistungen (Belegenheitsortprinzip) beruhten.

Allerdings ist dabei anzumerken, dass in der EU manche EU-Mitgliedstaaten einer weiten Interpretation bei der Anwendung des Empfängerortsprinzip folgen – beispielsweise Österreich oder Italien – und andere Länder –, beispielsweise Deutschland – eine restriktive Haltung einnehmen.

Im Gegensatz zur italienischen bzw. österreichischen Auslegung, wonach alle Messeleistungen vom Empfängerortsprinzip erfasst sind, ist nach deutschem Recht für die umsatzsteuerliche Beurteilung zu prüfen, welche Leistungen konkret zugekauft werden. Die deutsche Finanzverwaltung betonte jedoch weiterhin die Grundstücksleistung und damit das Belegenheitsortprinzip. Bis zum 1. Januar 2013 wurde durch die deutsche Finanzverwaltung eine umfassende Leistung gefordert, damit das Empfängerortsprinzip zur Anwendung kommen kann. Damit wurden nach dem deutschem Umsatzsteueranwendungserlass nur Leistungspakete von der B2B-Grundregel (Empfängerortsprinzip) erfasst. Diese Praxis wurde aufgrund der EuGH-Rechtsprechung⁸ in Deutschland überarbeitet. Es gelten nunmehr folgende Grundregeln:

- Der Leistungsort für das Überlassen eines Messestands ist grundsätzlich nicht mehr nach dem Grundstücksort (Belegenheitsortsprinzip) zu bestimmen; vielmehr tritt das sogenannte Empfängerortsprinzip bei der Leistungsqualifikation in den Vordergrund. Der Messestandbau ist grundsätzlich nicht mehr in dem Land umsatzsteuerpflichtig, in welchem die Messe stattfindet, sondern in jenem Land, in welchem der Auftraggeber des Messestandbauers ansässig ist. Aufgrund des in Europa einheitlich geregelten Reverse-Charge-Verfahrens unterliegt diese Leistung beim ausländischen Leistungsempfänger grundsätzlich der Steuerschuldnerschaft. Eine Registrierung im europäischen Ausland entfällt damit idR spätestens seit 2011.
- Das Urteil erging zum alten Rechtsstand, welcher für sonstige Leistungen (Katalogleistungen) bis 2009 bzw. für Veranstaltungsleistungen bis zum 31. Dezember 2010 – das heisst vor dem sogenannten VAT-Package 2010 – gegolten hat. Dabei hat es für alle Fälle, bei welchen die Bestimmung des Leistungsortes umstritten war, weitreichende Folgen.
- Es ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltungen, wie in Deutschland, anderslautende Rechtsauffassungen revidieren werden und der Einschätzung des EuGH folgen. Dabei wird es grundsätzlich Übergangsregelungen geben. Unternehmen können sich in Streitfällen, bei denen sie der bisherigen Rechtsauffassung der Steuerverwaltung folgen müssten, wonach der Leistungsort für Messeleistungen nach dem Belegenheitsort nicht bestimmt wurde, grundsätzlich direkt auf die EuGH-Rechtsprechung berufen.

⁷ http://www.icon.at/index_html?sc=891329341&xo=836#news836

⁸ Vgl. die Zusammenfassung unten: Urteil des Gerichtshofs (Erste Kammer) vom 27. Oktober 2011 (Vorabentscheidungsersuchen des Wojewódzki Sad Administracyjny w Poznaniu – Polen) – Inter-Mark Group Sp. z o.o., Sp. komandytowa/Minister Finansów.

Nachfolgend wird die Chronologie der deutschen Steuerpraxis zusammengefasst wiedergegeben. Sie zeigt auch auf, wie lange der Weg dauern wird, bis in der EU ein harmonisiertes Umsatzsteuerrecht angewandt wird.

3.2 Chronologie der angewandten Praxis in Deutschland

3.2.1 Regelung in Kraft bis 31.12.2010

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen an Aussteller handelte es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Diese Leistungen galten im Rahmen eines besonderen Vertrages⁹ als dort ausgeführt, wo die Standflächen lagen (vgl. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG).¹⁰ Diese Regel galt auch für die nachfolgend aufgeführten Leistungen an die Aussteller/Messteilnehmer:

- Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände¹¹ für Informationsveranstaltungen einschliesslich der üblichen Nebenleistungen;
- Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Typische Nebenleistungen, welche das steuerliche Schicksal der Hauptleistung – nämlich der Überlassung von Räumen und Einrichtungen auf Messegelände – teilen, sind die Überlassung von Mikrofonen und Simultandolmetscheranlagen, Bestuhlungs- und Garderobendienste sowie Hinweisdienste.

Häufig erbringen Messeveranstalter neben der Überlassung von Standflächen und den oben genannten typischen Nebenleistungen weitere Leistungen. Dazu gehören:

1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Darunter fallen beispielsweise:
 - a) Die Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
 - b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;
2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Als Planungsleistungen werden etwa Architektenleistungen – Anfertigung des Entwurfs für einen Stand – qualifiziert. Zu Gestaltungsleistungen werden etwa die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes gezählt;
3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschliesslich Miet-System-Ständen;
4. Standbetreuung und Standbewachung;
5. Reinigung von Ständen;
6. Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände;
7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschliesslich Eintrittskarten;
8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller;
9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;
10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände;
11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen;

⁹ Ein Vertrag besonderer Art liegt nach Art. 4.12.6 Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer Anwendungserlass (UStAE) vor, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (vgl. BHF-Urteile vom 19. Dezember 1952, BStBl 1953, S. 98ff und vom 31. Mai 2001, BStBl II, S. 658). Bei einem Vertrag besonderer Art kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht. Verträge besonderer Art liegen insbesondere dann vor, wenn ein Veranstalter einer Ausstellung den Ausstellern unter besonderen Auflagen Freiflächen oder Stände in Hallen zur Stausstellung gewerblicher Erzeugnisse überlässt.

¹⁰ Sogenanntes Belegenheitsortsprinzip.

¹¹ Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongresszentren anzusehen.

12. Übersetzungsdienste;
13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemassnahmen.

Wurden diese Leistungen im Rahmen einer Überlassung von Messeflächen erbracht, wurde die Gesamtheit dieser Leistungen als einheitliche Leistung qualifiziert, wobei der Leistungsort sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a UStG richtete, und entsprechend als da erbracht galten, wo sie tatsächlich ausgeführt – also am Messestandort – wurden.¹² Die Qualifikation beruhte auf einer Steuerverwaltungspraxis, wonach diese Leistungen als «ähnliche Leistungen» im Sinne von § 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a UStG galten.¹³

Typischerweise befand sich der Leistungsort der effektiven Ausführung bzw. der Messestandort am gleichen Ort wie die Liegenschaft bzw. die Messestandfläche. Deshalb entstand keine Divergenz hinsichtlich des Leistungsortes bei der Vermietung der Messestandfläche und den weiter oben aufgeführten Leistungen und zwar obwohl die technische Leistungsqualifikation unterschiedlich waren.

3.2.2 Regelung gültig ab dem 01.01.2011

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen an die Aussteller handelte es sich auch nach der Änderungen, welche auf dem VAT-Package 2010 beruhten,¹⁴ weiterhin um grundstücksnahe Leistungen. Diese Leistungen galten nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG – wie bei der Regelung bis zum 31.12.2010 – als dort ausgeführt, wo die Standflächen gelegen waren.¹⁵ Diese Regel galt ferner überdies für die nachfolgend aufgeführten Leistungen an die Aussteller/Messe Teilnehmer:

1. Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschliesslich der üblichen Nebenleistungen;
2. Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Typische Nebenleistungen, welche das steuerliche Schicksal der Hauptleistung – nämlich der Überlassung von Räumen und Einrichtungen auf dem Messegelände – teilen, sind die Überlassung von Mikrofon- und Simultandolmetscheranlagen, Bestuhlungs- und Garderobendienste sowie Hinweisdienste.

Die häufig erbrachten weiteren Leistungen, welche bereits oben erwähnt wurden,¹⁶ galten als Veranstaltungsleistungen, wobei sich der Leistungsort nunmehr neu nach § 3a Abs. 2 UStG richtete,¹⁷ sofern der Leistungsempfänger ein Unternehmer¹⁸ oder eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person¹⁹ ist. In diesem Fall fand das Empfängerortsprinzip Anwendung, womit sich der Leistungsort danach richtete, wo der Leistungsempfänger ansässig war. War der Leistungsempfänger der Veranstaltungsleistungen ein Nichtunternehmer, richtet sich der Leistungsort weiterhin nach dem tatsächlichen Ausführungsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a UStG).²⁰

12 Vgl. auch vgl. EuGH-Urteil vom 9. 3. 2006, C-114/05, EuGHE I S. 2427.

13 Abs. 3 Nr. 3 lit. a UStG lautet: ...«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, ...».

14 Richtlinie des Rates 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

15 Vgl. Abschnitt 3a.3. Abs. 4 UStAE mit Verweis auf BFH-Urteil vom 14. Januar 2008, BStBl 2009 II, S. 60 ff.

16 Vgl. oben unter Abschnitt 3.2.1, Ziff. 1 bis 13.

17 Änderung des Ortes der sonstigen Leistungen (§ 3a UStG) durch das Jahressteuergesetz 2010 – Anpassung der Abschnitte 3a.1, 3a.2, 3a.4, 3a.6, 3a.8, 3a.12, 3a.13 und 3a.14 UStAE.

18 Vgl. FN 4.

19 Vgl. FN 5.

20 Vgl. EuGH vom 9. März 2006, Rs. C-114/05, Gillian Becht Ltd. in: Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 350 ff.

Eine Veranstaltungsleistung wurde jedoch nur dann angenommen, wenn neben der Überlassung einer Standfläche zumindest noch drei weitere Leistungen des oben erwähnten Leistungskataloges²¹ vertraglich vereinbart und auch tatsächlich erbracht wurden.²²

Wurden die oben bezeichneten sonstigen Leistungen als selbständige Leistungen einzeln erbracht, galt folgende Leistungsortsbestimmung:

- Für in Ziff. 1 bis 6 bezeichneten Leistungen²³ galt § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; entsprechend fand das Belegenheitsortsprinzip Anwendung; danach gelten diese Leistungen als da erbracht, wo sich das Grundstück bzw. die Messefläche befand.
- Für in Ziff. 7 bezeichneten Leistungen²⁴ fand §3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a oder Nr. 5 UStG Anwendung; diese Leistungen wurden da erbracht, an welchem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wurde.
- Der Leistungsort von Telekommunikationsleistungen²⁵ richtete sich nach § 3a Abs. 1²⁶, 2²⁷, 4 Sätze 1 und 2²⁸ und Abs. 6²⁹ UStG.

21 Vgl. oben unter Abschnitt 3.2.1, Ziff. 1 bis 13.

22 Wurden nachträglich die Erbringung weiterer Leistung zwischen dem Standflächenvermieter und dem Auftragnehmer vereinbart, galt dies als Vertragsergänzung und wurde in die Beurteilung für das Vorliegen einer Veranstaltungsleistung einbezogen.

23 1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Darunter fallen beispielsweise:
a) Die Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;

2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Als Planungsleistungen werden etwa Architektenleistungen – Anfertigung des Entwurfs für einen Stand – qualifiziert. Zu Gestaltungsleistungen werden etwa die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes gezählt;

3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschliesslich Miet-System-Ständen;

4. Standbetreuung und Standbewachung;

5. Reinigung von Ständen;

6. Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände;

24 7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschliesslich Eintrittskarten

25 8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller.

26 Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG 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.

27 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 UStG 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.

28 Ist der Empfänger einer der in Satz 2 bezeichneten sonstigen Leistungen weder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt. Sonstige Leistungen im Sinne des Satzes 1 sind:

1. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten;

2. die sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschliesslich der Leistungen der Werbungsmitler und der Werbeagenturen;

3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung;

4. die Datenverarbeitung;

5. die Überlassung von Informationen einschliesslich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;

6. a) die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h und Nr. 10 bezeichneten Art sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten,

b) die sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin. Das gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen;

7. die Gestellung von Personal;

8. der Verzicht auf Ausübung eines der in Nummer 1 bezeichneten Rechte;

9. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;

10. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;

11. die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;

12. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;

13. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;

14. die Gewährung des Zugangs zum Erdgasnetz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen.

29 Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreibt,

1. eine in Abs. 3 Nr. 2 bezeichnete Leistung oder die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels,

2. eine in Abs. 4 Satz 2 Nummer 1 bis 10 bezeichnete sonstige Leistung an eine im Inland ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts oder

3. eine in Abs. 4 Satz 2 Nr. 11 und 12 bezeichnete Leistung, ist diese Leistung abweichend von Abs. 1, Abs. 3 Nr. 2 oder Abs. 4 Satz 1 als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Wird die Leistung von einer Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, gilt Satz 1 entsprechend, wenn die Betriebsstätte im Drittlandsgebiet liegt.

- Der Leistungsort der in Ziff. 9 und 10 bezeichneten sonstigen Leistungen³⁰ richtet sich nach § 3a Abs. 1 oder 2 UStG³¹.
- Der Leistungsort der in Ziff. 11 bezeichneten Beförderungsleistungen³² richtet sich nach § 3a Abs. 2³³, § 3b Abs. 1³⁴ oder 3³⁵ UStG.
- Der Leistungsort der in Absatz 2 Satz 2 Nr. 11 bezeichneten Lagerung von Ausstellungsgegenständen³⁶ richtet sich nach § 3a Abs. 2³⁷ oder § 3b Abs. 2³⁸ UStG.
- Der Leistungsort der Ziff. 12 bezeichneten Übersetzungsleistungen³⁹ richtet sich nach § 3a Abs. 1, 2, 4 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 6 UStG.⁴⁰
- Der Leistungsort der in Absatz 2 Satz 2 Nr. 13 bezeichneten Werbeleistungen⁴¹ richtet sich nach § 3a Abs. 1, 2, 4 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 6 UStG.⁴²

3.2.3 Regelung gültig ab dem 01.01.2012

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat aufgrund des bereits oben erwähnten Urteils des EuGH⁴³ seine bisherige Rechtsauffassung aufgegeben, bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen – etwa die Planung, Gestaltung oder der Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen – handle es sich um sonstige Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück.⁴⁴

Mit BMF-Schreiben vom 19. Januar 2012 hat das BMF seine geänderte Rechtsauffassung dargelegt und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend angepasst.⁴⁵ Danach kann es sich bei den sonstigen Leistungen im Rahmen eines Standaufbaus bei Messen und Ausstellungen um eine der nachfolgenden Leistungskategorien handeln:

- Werbeleistungen: Die Leistungsortsbestimmung erfolgt gemäss § 3a Abs. 4 UStG und orientiert sich primär am Empfängerortsprinzip.⁴⁶

30 9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;

10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände.

31 Vgl. FN 26 und 27.

32 11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen.

33 Vgl. FN 26.

34 Eine Beförderung einer Person wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine solche Beförderung nicht nur auf das Inland, fällt nur der Teil der Leistung unter dieses Gesetz, der auf das Inland entfällt. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für die Beförderung von Gegenständen, die keine innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstands im Sinne des Absatzes 3 ist, wenn der Empfänger weder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Die Bundesregierung kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bestimmen, dass bei Beförderungen, die sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstrecken (grenzüberschreitende Beförderungen),

1. kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische und kurze ausländische Beförderungsstrecken als inländische angesehen werden;

2. Beförderungen über kurze Beförderungsstrecken in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten nicht wie Umsätze im Inland behandelt werden.

35 Die Beförderung eines Gegenstands, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet (innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstands), 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 ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstands beginnt.

36 Vgl. FN 32.

37 Vgl. FN 27.

38 Das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, werden dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden.

39 12. Übersetzungsdienste.

40 Vgl. FN 26–29.

41 13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemassnahmen.

42 Vgl. FN 26–29.

43 Vgl. FN 1.

44 Anzumerken ist, dass die Leistungsortsbestimmung für die Überlassung einer Messestandfläche nicht geändert hat und der Leistungsort dieser Leistung sich nach wie vor nach dem Belegenheitsortprinzip des Grundstückes, auf welchem die Messe durchgeführt wird, richtet.

45 Vgl. auch etwa Simone Schlewitz, Umsatzsteuer – Neue Ortsregelungen beim Messebau; <http://www.zdh.de/index.php?id=19141>

46 Wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person ist, kommt gemäss § 3a Abs. 4 UStG das Empfängerortsprinzip zur Anwendung, womit sich der Leistungsort sich abweichend zur Grundregel da befindet, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Das Empfängerortsprinzip kommt zudem zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger im Drittland ansässig ist. Ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer oder keine juristische Person, gelangt das Erbringerortsprinzips zur Anwendung: Der Leistungsort befindet sich in diesen Fällen da, wo der Leistungserbringer ansässig ist.

- Veranstaltungsleistungen, d.h. Leistungen im Zusammenhang mit kulturellen, künstlerischen, sportlichen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen: Leistungsortsbestimmung orientiert sich gemäss § 3a Abs. 3 Nr. 3 am Tätigkeitsortsprinzip.⁴⁷
- Eine Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen, mit Ausnahme von Beförderungsmitteln, basiert auf § 3a Abs. 4 UStG und orientiert sich primär am Empfängerortsprinzip.⁴⁸

Die Einordnung der sonstigen Leistung richtet sich dabei danach, wie und unter welchen Umständen der Stand hauptsächlich verwendet wird.

Die in diesem Abschnitt erwähnte Neueinordnung der Leistung (mit entsprechender Bestimmung des Leistungsorts) ist jedoch nur relevant, wenn die Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht wird. Ferner ist wesentlich, dass mit dieser Mitteilung des BMF lediglich folgende Leistungen von der Änderung betroffen sind:

- Abschnitt 3a.4 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStAE:⁴⁹ Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Als Planungsleistungen werden etwa Architektenleistungen – Anfertigung des Entwurfs für einen Stand – qualifiziert. Zu Gestaltungsleistungen werden etwa die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes gezählt.
- Abs. 3 Nr. 1 UStAE:⁵⁰ Sogenannte Veranstaltungsleistung; eine Veranstaltungsleistung konnte dann angenommen werden, wenn neben der Überlassung von Standflächen zumindest noch drei weitere Leistungen aus dem in Abschnitt 3.2.1 erwähnten Leistungskatalog vertraglich vereinbart worden sind und auch tatsächlich erbracht wurden.

Bei Leistungen an Unternehmer⁵¹ und gleichgestellte juristische Personen⁵² wird die Leistung prinzipiell immer an dem Ort ausgeführt und besteuert, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (Empfängerortsprinzip).

Wird die Leistung im Rahmen einer sogenannten Veranstaltungsleistung ausgeführt, gilt bei Leistungen an Unternehmer und gleichgestellte juristische Personen ebenfalls das Empfängerortsprinzip.

Bei Veranstaltungsleistung an Nichtunternehmer bestimmt sich der Ort der Leistung weiterhin gemäss § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG – nämlich primär nach dem Tätigkeitsortsprinzip.

Eine «Veranstaltungsleistung» liegt dann vor, wenn neben der Überlassung der Standflächen mindestens noch drei weitere Leistungen im Rahmen einer einheitlichen Leistung erbracht werden. Darunter versteht man die bereits oben erwähnten Leistungen:

1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Darunter fallen beispielsweise
 - a) Die Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
 - b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;
2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Als Planungsleistungen werden etwa Architektenleistungen – Anfertigung des Entwurfs für einen Stand – qualifiziert. Zu Gestaltungs-

⁴⁷ Gemäss Tätigkeitsort gelten die Leistungen als dort ausgeführt, wo die entscheidenden Bedingungen für den Erfolg der Tätigkeit gesetzt werden. Vgl. schon BHF vom 26. November 1953, BStBl III 1954, 63.

⁴⁸ Vgl. FN 46.

⁴⁹ i.d.F. des BMF-Schreibens vom 4. Februar 2011 – IV D 3 – S 7117/10/10006 (2011/0101498) –, BStBl I S. 162).

⁵⁰ Vgl. FN 49.

⁵¹ Vgl. FN 4.

⁵² Vgl. FN 5.

- leistungen werden etwa die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes gezählt;
3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschliesslich Miet-System-Ständen;
 4. Standbetreuung und Standbewachung;
 5. Reinigung von Ständen;
 6. Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände;
 7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschliesslich Eintrittskarten;
 8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller;
 9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;
 10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände;
 11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen;
 12. Übersetzungsdienste;
 13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemassnahmen.

Mit dem «Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften» vom 7. Dezember 2011 wurde auch das Umsatzsteuergesetz entsprechend angepasst. Die neuen Ortsregelungen gelten demnach für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2011 ausgeführt werden, wobei ein Unternehmer sich aber auch für Umsätze vor diesem Zeitpunkt auf die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 27. Oktober 2011 berufen kann.

§ 3a Absatz 8 Satz 1 UStG sieht neu vor, dass auch Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen – abweichend vom Empfängerortsprinzip des § 3a Abs. 2 UStG – als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln sind, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird. Dies ist nach Auffassung der Finanzverwaltung dann der Fall, wenn die Veranstaltungsleistung tatsächlich ausschliesslich dort – d.h. im Ausland bzw. Nicht-EU-Gebiet – in Anspruch genommen werden kann. Die Neuregelung betrifft nur Leistungen, die an andere Unternehmer erbracht werden und gilt rückwirkend ab dem 1. Juli 2011.

Die vorgenannten Grundsätze gelten ferner nicht, wenn der Standaufbau im Rahmen einer Werklieferung erfolgt (das heisst die Verfügungsmacht an dem Stand geht beispielsweise aufgrund eines Verkaufs des Standes auf den Auftraggeber über). Die Werklieferung wird gemäss § 3 Abs. 7 S. 1 UStG dort besteuert, wo sich der Stand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

3.2.4 Regelung gültig ab dem 01.01.2013

Das BMF hat im Umsatzsteuerrecht mit Wirkung zum 01.01.2013 weitere Anpassungen im Zusammenhang mit Messeleistungen und zwar bei der Definition des Grundstücksbegriffs an aktuelle Vorgaben aus Europa vorgenommen.

Dies hat unter anderem auch Auswirkungen auf die Ortsbestimmung bei als Einzelleistung erbrachten Dienstleistungen im Rahmen von Messen und Ausstellungen in Abschnitt 3a.4. UStAE. Der Abschnitt 3a.4 Abs. 3 Nr. 1 UStAE wurde wie folgt gefasst: «Der Leistungsort der in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a sowie Nr. 4 bis 6, 9 und 10 bezeichneten sonstigen Leistungen richtet sich nach § 3a Abs. 1 oder 2 UStG.»

Der steuerrechtliche Leistungsort der erwähnten Messedienstleistungen, wenn sie ausserhalb des Veranstaltungspaketes als Einzelleistung erbracht werden, richtet sich nun nicht mehr wie bisher nach dem Grundstücks- bzw. Belegenheitsortsprinzip, sondern generell nach dem Empfängerortsprinzip. Im Einzelnen geht es um folgende Leistungen:

- Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
- die Standbetreuung und Standbewachung,
- die Reinigung von Ständen sowie
- die Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände.

Die jetzigen Änderungen stellen einen weiteren Schritt in Richtung Harmonisierung bei Messeleistungen in der EU dar. Dem ausländischen Aussteller war bislang bei Gastveranstaltungen schwer zu vermitteln, wieso er vom Gastveranstalter eine Rechnung über das Veranstaltungspaket ohne deutsche Umsatzsteuer erhalten hat, der Geländebetreiber ihm aber für erbrachte zusätzliche Einzelleistungen 19% Umsatzsteuer in Rechnung stellen musste.

Das gleiche gilt auch für die Rechnungen über Einzelleistungen, die von externen Dienstleistern direkt an die Aussteller erbracht wurden. Aufgrund der Änderung kann nun die Mehrzahl der Messedienstleistungen, auch wenn sie als Einzelleistung erbracht werden, ohne Umsatzsteuer fakturiert werden.

Abschliessend wird nunmehr zusammengefasst die heute geltende Regelung in Deutschland wiedergegeben:

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wobei diese Leistungen gemäss § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (Belegenheitsortsprinzip) im Rahmen eines Vertrages besonderer Art als dort ausgeführt gelten, wo die Standflächen liegen.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für folgende Leistungen an die Aussteller:

- Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschliesslich der üblichen Nebenleistungen – etwa Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste;
- Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Der Leistungsort von weiteren Leistungen, welche der Messeflächenvermieter an den Auftragnehmer erbringt, wird wie folgt bestimmt:

- Handelt es sich um eine einheitliche Leistung (Veranstaltungsleitung), wird der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerortsprinzip) qualifiziert, sofern der Auftragnehmer ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.
- Wird die Veranstaltungsleistung ausschliesslich im Ausland genutzt oder ausgewertet, gilt die Leistung als im Drittlandsgebiet erbracht. Der Leistungsort wird in diesen Fällen nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. a UStG (Tätigkeitsortsprinzip) bestimmt.

Eine Veranstaltungsleistung kann dann angenommen werden, wenn neben der Überlassung von Standflächen zumindest noch drei weitere Leistungen der nachfolgend genannten Leistungen vertraglich vereinbart wurden:

1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Hierzu gehören z.B.
 - a) Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
 - b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;
2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Unter die «Planung» fallen insbesondere Architektenleistungen, z.B. Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. Zur «Gestaltung» zählt z.B. die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes;
3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschliesslich Miet-System-Ständen;
4. Standbetreuung und Standbewachung;
5. Reinigung von Ständen;
6. Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände;
7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschliesslich Eintrittskarten;
8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller;
9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;
10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände;
11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen;
12. Übersetzungsdienste;
13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemassnahmen;
14. Besuchermarketing;
15. Vorbereitung und Durchführung von Foren und Sonderschauen, von Pressekonferenzen, von Eröffnungsveranstaltungen und Ausstellerabenden.

3.2.5 Regelung in der Schweiz

In der Schweiz gilt die Vermietung von Messestandflächen oder -räumen grundsätzlich in Abweichung zur Regelung in der EU als Lieferung. Die Leistungsartqualifikation richtet sich entsprechend nach Art. 7 Abs. 1 MWStG; wonach der Leistungsort sich da befindet, an welchem der Lieferant den Gegenstand dem Abnehmer zum Gebrauch übergibt. Damit stimmt der Leistungsort in der EU und der Schweiz bei der Vermietung einer Messestandfläche regelmässig überein, obwohl der gewählte Weg sehr unterschiedlich ist. Dies gilt auch für die Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Nachfolgend wird die Leistungsartbestimmung der weiteren Nebenleistungen aus Sicht des schweizerischen Mehrwertsteuerrechtes erörtert und geprüft, ob diese mit der deutschen Regelung kompatibel ist:

1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Darunter fallen beispielsweise
 - a) die Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
 - b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;

Die Herstellung der Anschlüsse wie auch die Abgabe von Energie gilt in der Schweiz als Lieferung, wobei sich der Lieferort da befindet, an welchem der Lieferant dem Abnehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand übergibt.⁵³ Dies dürfe wiederum regelmässig da sein, wo sich das Grundstück befindet. Sollten diese Leistungen vom Vermieter der Messefläche erbracht werden, ist hierbei anzumerken, dass diese Leistungen in der Schweiz als Nebenleistung zur Überlassung der Messefläche qualifiziert werden und entsprechend das steuerliche Schicksal der Hauptleistung (Vermietung der Messefläche) teilen würden.

2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Als Planungsleistungen werden etwa Architektenleistungen – Anfertigung des Entwurfs für einen Stand – qualifiziert. Zu Gestaltungsleistungen werden etwa die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes gezählt;

Nach der geltenden Lehrmeinung stellen diese Leistungen Tätigkeiten dar, welche, sofern es sich um eine Dienstleistung handelt, deren Leistungsort regelmässig nach dem Belegenheitsortsprinzip qualifiziert wird. Entsprechend können hierbei Nicht- oder Doppelbesteuerung beim Leistungsaustausch zwischen in der EU und der Schweiz ansässigen Leistungsempfängern bzw. Leistungserbringern entstehen.

4. Standbetreuung und Standbewachung;

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass es sich auch in der Schweiz um eine Dienstleistung handelt, obwohl sich im Einzelfall Abgrenzungsschwierigkeiten zu Lieferungen ergeben können, da die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine sehr weite Auslegung des Lieferbegriffes pflegt und auch Eichen, Prüfen oder Begutachten als Lieferung qualifiziert.⁵⁴ Der Dienstleistungsort richtet sich dabei nach dem Empfängerortsprinzip, womit eine mit der EU übereinstimmende Leistungsortsqualifikation erfolgt.

7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschliesslich Eintrittskarten;

Der Zugang zu Messen wird auch in der Schweiz als Dienstleistung qualifiziert, deren Leistungsort gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. c MWStG bestimmt wird und sich nach dem Tätigkeitsortsprinzip richtet; damit liegt eine mit der EU übereinstimmende Leistungsortsqualifikation vor.

3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschliesslich Miet-System-Ständen;
5. Reinigung von Ständen;
6. Überlassung von Garderoben und Schliessfächern auf dem Messegelände;
8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller;
9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;

Die Reinigung von Ständen, die Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, Garderoben und Schliessfächern, Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln sowie Informationssystemen wird in der Schweiz als Lieferung qualifiziert, womit der Lieferort sich wiederum da befindet, an welchem der Lieferant dem Abnehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand zum Gebrauch abgibt. Dies dürfte wiederum regelmässig da sein, wo sich das Grundstück befindet. Entsprechend können bei diesen Nebenleistungen Nicht- oder Doppelbesteuerungen beim Leistungsaustausch zwischen in der EU und der Schweiz ansässigen Leistungsempfängern bzw. Leistungserbringern entstehen.

10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände;
11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen;

⁵³ Dies gilt nicht für die Lieferung von Energie, da sich der Lieferort gemäss Art. 7 Abs. 2 MWStG am Ort befindet, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Damit liegt für diesen Teilbereich eine übereinstimmende Leistungsortsqualifikation zwischen der EU und der Schweiz vor.

⁵⁴ Vgl. MWST-Info 06, Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.1.

12. Übersetzungsdienste;
13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemassnahmen.

Der Dienstleistungsort von Schreibdiensten, Lagerungs- und Güterbeförderungsleistungen, Übersetzungs- und Werbeleistungen richtet sich nach dem Empfängerortprinzip, womit eine mit der EU übereinstimmende Leistungsortsqualifikation erfolgt.

Wie oben dargelegt, werden unter der Voraussetzung, dass falls neben der Überlassung von Standflächen zumindest noch drei weitere Nebenleistungen erbracht werden, eine Veranstaltungsleistung vorliegt, deren Leistungsort sich bei steuerpflichtigen Leistungsempfängern primär nach dem Empfängerortsprinzip richtet bzw. bei nicht steuerpflichtigen Leistungsempfängern sich nach dem Tätigkeitsortsprinzip richtet. Die Schweiz kennt keine entsprechende Praxis, weshalb davon ausgegangen werden muss, dass sich Nicht- oder Doppelbesteuerung beim Leistungsaustausch zwischen in der EU und der Schweiz ansässigen Leistungsempfängern bzw. Leistungserbringern ergeben können.

3.2.6 Beispiele von Doppel- oder Nichtbesteuerungen

Nachfolgend wird mittels eines Beispiels die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung aufgezeigt.

Beispiel 1

Die in Deutschland ansässige Firma ABC-AG vermietet unterschiedliche Standbauteile und Einrichtungsgegenstände für Messen und ist für die Reinigung dieser Gegenstände während der Messe zuständig. Das in der Schweiz ansässige Pflegheim XYZ AG mietet neben der Messefläche auch Einrichtungsgegenstände inkl. Reinigung sowie Schliessfächer, Telefonapparate und eine Lautsprecheranlage für die Gesundheitsmessen in Köln und Zürich. Sowohl die ABC-AG wie auch das Pflegheim sind mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen.

Steuerliche Beurteilung nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht

In Deutschland stellt die oben genannte Leistung eine sonstige Leistung (Veranstaltungsleistung) dar. Der Leistungsort befindet sich demnach beim Sitz des Leistungsempfängers, d.h. der Schweiz. Dies gilt für die Leistungen im Zusammenhang mit der in Deutschland stattfindenden Messe wie auch für die Leistungen im Zusammenhang mit der in der Schweiz stattfindenden Messe.

Steuerliche Beurteilung nach dem schweizerischen Umsatzsteuerrecht

In der Schweiz stellt die oben genannte Leistung eine Lieferung dar. Der Leistungsort befindet sich bei den Leistungen betreffend die in der Schweiz stattfindende Messe in der Schweiz und ist mit 8% Mehrwertsteuer zu fakturieren,⁵⁵ wogegen sich der Leistungsort für die Leistungen der in Deutschland stattfindenden Messe in Deutschland befindet.

Fazit

Die in Deutschland erbrachten Leistungen werden nicht besteuert. Geht man davon aus, dass das Pflegheim keinen Vorsteuerabzug hat oder zumindest eine sehr grosse Vorsteuerkürzung hat, erfolgt damit eine Wettbewerbsverzerrung zwischen den Messeveranstaltern in der Schweiz und Deutschland, da die Mehrwertsteuerbelastung für das Pflegheim unterschiedlich ist.

⁵⁵ Ev. unterliegt die Einfuhr der Einrichtungsgegenstände der Einfuhrsteuer – Besteuerungsbasis wäre in diesem Fall der Mietbetrag, sofern die Gegenstände wieder ausgeführt werden.

Beispiel 2

Die in Deutschland ansässige Firma ABC-AG vermietet unterschiedliche Standbauteile und Einrichtungsgegenstände für Messen und ist für die Reinigung dieser Gegenstände während der Messe zuständig. Das in Deutschland ansässige Pflegheim XYZ GmbH mietet neben der Messefläche auch Einrichtungsgegenstände inkl. Reinigung sowie Schliessfächer, Telefonapparate und eine Lautsprecheranlage für die Gesundheitsmessen in Köln und Zürich. Sowohl die ABC-AG wie auch das Pflegheim sind mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen.

Steuerliche Beurteilung nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht

In Deutschland stellt die oben genannte Leistung eine sonstige Leistung (Veranstaltungsleistung) dar. Der Leistungsort befindet sich demnach beim Sitz des Leistungsempfängers, d.h. Deutschland, weshalb 19% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sind. Dies gilt gesichert für die Leistungen im Zusammenhang mit der in Deutschland stattfindenden Messe. Die Frage stellt sich, ob die Gebrauchsüberlassung der Gegenstände für die in der Schweiz stattfindende Messe als «ausschliesslich im Drittland genutzt» gilt. Dies muss m.E. verneint werden, da die Gegenstände in Deutschland wie auch der Schweiz eingesetzt werden und damit keine ausschliessliche Nutzung im Ausland erfolgt. Entsprechend ist vom deutschen Leistungserbringer für die gesamte Leistung 19% Umsatzsteuer zu fakturieren.

Steuerliche Beurteilung nach dem schweizerischen Umsatzsteuerrecht

In der Schweiz stellt die oben genannte Leistung eine Lieferung dar. Der Leistungsort befindet sich bei den Leistungen betreffend die in der Schweiz stattfindende Messe in der Schweiz und ist mit 8% Mehrwertsteuer zu fakturieren, wogegen sich der Leistungsort für die Leistungen der in Deutschland stattfindenden Messe in Deutschland befindet.

Fazit

Die in Deutschland erbrachten Leistungen werden mit 19% Umsatzsteuer erfasst. Die in der Schweiz erbrachten Leistungen werden von der deutschen und der schweizerischen Umsatzsteuer bzw. Mehrwertsteuer erfasst. Geht man davon aus, dass das Pflegheim keinen Vorsteuerabzug hat oder zumindest eine sehr grosse Vorsteuerkürzung hat, erfolgt damit eine Wettbewerbsverzerrung zwischen Messeveranstalter in der Schweiz und Deutschland, da die Mehrwertsteuerbelastung für das Pflegheim unterschiedlich ist, weil für in der Schweiz erbrachten Leistungen zweifach besteuert werden.

DE

Veranstaltungsleistung; LO = DE, da Pflegheim = Unternehmerin (egal ob Messe in CH oder DE)

CH

Lieferung; LO für CH-Messe in CH; → ev. Steuerpflicht ABC AG oder EUST auf Mietleistung; LO für DE-Messe in DE → keine CH MWST → Nichtbesteuerung

DER AUTOR



Dr. oec. HSG Manuel Vogel, eidg. dipl. Steuerexperte, Mehrwertsteuerspezialist

Dr. Manuel Vogel ist Spezialist mit überwiegendem Tätigkeitsgebiet Mehrwertsteuer und verfügt über langjährige Beratungserfahrung in nationalen und internationalen MWST-Fragen. Nach seiner Diplomarbeit auf dem Gebiet des nationalen Mehrwertsteuerrechtes an der Universität St. Gallen hat er eine Dissertation an der Universität St. Gallen auf dem Gebiet des internationalen Mehrwertsteuerrechtes verfasst. Er ist Autor verschiedener Publikationen und Referent an Fachveranstaltungen zur MWST und Co-Autor beim Kommentar der Treuhandkammer zum Mehrwertsteuergesetz sowie Prüfungsexperte an verschiedenen eidg. Prüfungen so etwa zum dipl. Steuerexperten. Dr. Manuel Vogel ist Verwaltungsrat und Partner bei der ACCTA ACCOUNTING & TAX AG, Baar.

