

Prozesskostenersatz und ausländische Umsatzsteuer*

I. Einleitung

Beim gerichtlichen Kostenersatz spielen umsatzsteuerliche Überlegungen grundsätzlich keine Rolle.¹ Nach einem Erlass des BMJ² sind die Prozesskosten zwar unter gesonderter Bezeichnung der darin enthaltenen Umsatzsteuer zu bestimmen, um der kostenersatzpflichtigen Partei einen allfälligen Rückersatzanspruch nach Art XII Z 3 EGUSG 1972³ zu ermöglichen, wenn die obsiegende Partei vorsteuerabzugsberechtigt wäre. Ob tatsächlich ein Rückersatz erfolgt, bleibt unberücksichtigt. Bei einer Änderung des Steuersatzes ist der Zeitpunkt der Vollendung der Leistung maßgeblich, zB Datum der Tagsatzung.⁴ Bis vor kurzem ist die überwiegende Mehrheit der Gerichte⁵ – offenbar stillschweigend – davon ausgegangen, dass bei im Inland geführten Zivilprozessen stets die österreichische Umsatzsteuer zuzusprechen sei. Dass dem nicht immer so sein muss, haben jüngst mehrer E des OGH⁶ deutlich gemacht. Daraus ergeben sich weitreichende Konsequenzen für die anwaltliche Praxis.

II. Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen

Beratungsleistungen sind sonstige Leistungen. Ohne Rücksicht auf den Leistungsinhalt erklärt § 3a Abs 10 Z 3 UStG 1994 die "Tätigkeit als Rechtsanwalt" zur sonstigen Leistung.⁷ Es muss sich jedoch um berufsspezifische Tätigkeiten handeln, was die Prozessführung einschließt, nicht dagegen idR die Testamentsvollstreckung,⁸ Insolvenzverwaltung⁹ oder Schiedsrichtertätigkeit.¹⁰

Nach der Auffangregel (Unternehmensortprinzip) des § 3a Abs 12 UStG 1994 wird die sonstige Leistung eines Anwalts (Unternehmers) am Ort seines Unternehmens bzw. seiner Betriebsstätte erbracht. Dies gilt auch für die auswärtige Prozessführung, d.h. die Vertretung vor Wiener Gerichten durch einen Salzburger Anwalt gilt als in Salzburg geleistet. Vorstehendes trifft zu, wenn der Leistungsempfänger, maW der Mandant, eine Privatperson ist und in Österreich oder der restlichen EU wohnt. Ist der Mandant ein Unternehmer oder eine außerhalb der EU wohnende Privatperson, gelten die folgenden, besonderen Regeln des § 3a Abs 9 UStG 1994:¹¹ Der Empfänger der Leistung ist ein Unternehmen oder dessen Betriebsstätte, sei es in Österreich, in der außerösterreichischen EU oder im

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), *Anwalt.Thiele@eurolawyer.at*.

¹ Kodek, Prozesskostenersatz und Umsatzsteuer, RdW 1988, 56; M. Bydlinski, Kostenersatz im Zivilprozess (1992), 23; Chvosta, Prozesskostenrecht (2001) widmet der USt keine Zeile.

² JABl 1972/83.

³ Bundesgesetz über die Einführung des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl 1972/224, Art. XII Änderungen auf dem Gebiete des Zivilrechtes.

⁴ AnwBl 1990, 101; OLG Wien WR 82; OLG Linz 1 R 41/90.

⁵ AA bereits OLG Innsbruck, 3.12.1997, 4 R 312/97g unter Berufung auf *Dorda*, Was bringt das UStG 1994 für den Rechtsanwalt, AnwBl 1995, 967, 968, 971, und *Benn-Ibler*, Zum UStG 1994, AnwBl 1995, 226, 230.

⁶ 14.2.2001, 7 Ob 165/00s; 14.3.2001, 7 Ob 38/01s; 30.3.2001, 7 Ob 320/00k; 18.4.2001, 7 Ob 66/01h.

⁷ Zwar nur iSd Abs 9 leg.cit., aber mit weitergreifender Bedeutung.

⁸ Generell bei notarieller Tätigkeit nach hM (*Ruppe*, UStG 1994², § 3a Rz 85; *Sarnthein*, Notare – Ort der sonstigen Leistung, ÖStZ 1995, 336; *Mayer/Rattinger*, Das UStG 1994 aus der Sicht des Notars, NZ 1994, 273; aA *Staringer*, Der Ort der sonstigen Leistung nach dem UStG 1994 und der Binnenmarktregelung, *ecolex* 1994, 839, der die Tätigkeit des Notars als ähnliche Leistung ansieht); zu den Ausnahmen vgl BFH 11.10.1990, V R 75/85, BStBl. 1991 II S. 191.

⁹ AA *Ruppe*, aaO Rz 86; aufgrund des insolvenzrechtlichen Territorialitätsprinzip spielt die Abgrenzung praktisch keine Rolle; zur zeitlichen Leistungsabgrenzung von Anwaltshonoraren siehe AÖF 176/1984.

¹⁰ So EuGH 16.9.1997, Rs C-145/96 – *Bernd von Hoffmann* ./ *Finanzamt Trier*, EuGHSlg 1997 S I-4857.

¹¹ Sog. "Empfängerortprinzip" für Katalogleistungen.

Drittlandsgebiet:¹² Ort der Anwaltsleistung ist stets der Ort des Unternehmens des Mandanten oder, wenn an dessen Betriebsstätte geleistet wird, deren Ort. Der Empfänger der Anwaltsleistung ist eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet, d.h. außerhalb des Gemeinschaftsgebiets der EU: Die Anwaltsleistung wird am Wohnsitz oder Sitz des Privatmandanten ausgeführt. Daraus folgt für die Berechnung von österreichischer Umsatzsteuer beim Anwaltshonorar:

1. **Mandant ist ein Unternehmen** oder dessen Betriebsstätte mit Sitz oder Betriebsort
 - a. In Österreich: die österreichische Umsatzsteuer ist offen auszuweisen.
 - b. In der EU außerhalb Österreichs: Die sonstige Leistung unterliegt dem Umsatzsteuerrecht des Empfängerlandes;¹³ die dortige Umsatzsteuer wird allerdings, so lange der Empfänger keine Vorsteuer geltend machen will, in der Praxis nicht berechnet.
 - c. In Drittländern (außerhalb der EU): Es gilt das selbe wie zu b.
2. **Mandant ist ein Nicht-Unternehmen** (i.d.R. Privatperson) mit Wohnsitz oder Sitz
 - a. In Österreich: Die Rechnung ist mit österreichischer Umsatzsteuer auszuweisen.
 - b. In der EU außerhalb Österreichs: Wie zu a.
 - c. In Drittländern (außerhalb der EU): Die Beratungsleistung unterliegt dem Umsatzsteuerrecht des Empfängerlandes und wird in der Praxis, da der österreichische Anwalt im Drittland regelmäßig nach dortigem Recht bezüglich seiner dortigen Umsätze Kleinunternehmer sein wird, nicht mit Umsatzsteuer abgerechnet. Bei hohen Umsätzen mit privaten Großmandanten ist Prüfung des USt-Rechts des Drittlands angezeigt.

In tabellarischer wird die Umsetzung des Empfängerortprinzips bei anwaltlichen Leistungen noch transparenter.

Tabelle 1: Umsatzsteuer auf österreichische Anwaltshonorare¹⁴

Mandant hat Sitz in <i>Mandant ist steuerlich</i>	Österreich	Übrige EU	Drittland
<i>Unternehmer</i>	Ja	Nein	Nein
<i>Nicht-Unternehmer</i>	Ja	Ja	Nein

Die Vorschriften über den Leistungsort anwaltlicher Dienste entsprechen Art 9 der 6. MwSt-RL.¹⁵ Nach der Rsp des EuGH¹⁶ besteht innerhalb des Art 9 der 6. MwSt-RL kein Vorrang der allgemeinen regel des Unternehmensortsprinzip des Abs 1 leg.cit.¹⁷ gegenüber den Spezialregeln des Abs 2 leg.cit.¹⁸ Im Blick darauf statuiert die siebte Begründungserwägung der 6. MwSt-RL, dass eine eigenständige Sonderregelung für Dienstleistungen eingeführt werden soll, die zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden und deren Kosten in den Preis der Waren eingehen.¹⁹

¹² Zur territorialen Abgrenzung siehe § 1 Abs 2 und 3 UStG 1994.

¹³ Umgekehrter Fall des § 3a Abs 12 UStG 1994.

¹⁴ **Ja:** Österreichische USt wird ausgewiesen; **Nein:** Rechnung ohne österreichische USt, aber uU mit ausländischer.

¹⁵ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, ABl Nr L 145 vom 13.6.1977, S. 1 idgF (mehrfach geändert).

¹⁶ 26.9.1996, Rs C-327/94 – *Dudda*, EuGHSlg I-4595; 6.3. 1997, Rs C-167/95 – *Linthorst*, EuGHSlg I-1195.

¹⁷ § 3a Abs 12 UStG 1994.

¹⁸ § 3a Abs 6 bis 11 UStG 1994.

¹⁹ Deutlich EuGH 15.3.2001, Rs C-108/00 – *SPI/Frankreich*, ELR 2001, 139 m Anm *Ehrke* zu Leistungen auf dem Gebiet der Werbung.

III. Konsequenzen für den zivilprozessualen Kostenersatz

Die jüngste höchstrichterliche Judikatur hat weitreichende Auswirkungen auf die anwaltliche Praxis in Zivilverfahren. Gemäß § 16 RATG ist die Umsatzsteuer gesondert zu vergüten. Als Nebengebühr unterliegt sie der Verzeichnungspflicht des § 54 ZPO. Parteienvertreter, die bei ausländischen Mandanten iS obiger Darstellung “vergessen”, die jeweilige ausländische Umsatzsteuer zu verzeichnen, und stattdessen die österreichische Umsatzsteuer in die Kostennote aufnehmen, setzen sich einem doppelten Haftungsrisiko aus: Sind die anwendbaren Umsatzsteuersätze (zB in Polen) dem Richter nicht parat, erfolgt überhaupt nur ein Nettokosten-Zuspruch. Stammt die vertretene Partei aus Deutschland, nimmt das Gericht immerhin – zumindest wenn es sich um den 7. Zivilsenat des OGH handelt – eine Kürzung auf 16 % (anstatt 20 %) USt vor.²⁰ Ist der ausländische Mehrwertsteuersatz allerdings höher (wie zB 25 % in Dänemark), erfolgt keine Korrektur “nach oben”, weil der Zuspruch eines “Plus” gegen § 405 Satz 2 ZPO verstieße. Da aber (in allen Fällen) die 20 %ige österreichische Umsatzsteuer vom Anwalt verzeichnet worden ist, besteht den Finanzbehörden gegenüber *für den Aussteller* eine Haftung kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 UStG 1994,²¹ die lediglich durch eine rechtzeitige Berichtigung nach § 11 Abs 12 letzter Satz UStG 1994 vermieden werden kann.²² Nach Ansicht des EuGH²³ ist die Berichtigung einer unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer (Rechnungssteuerberichtigung) immer möglich, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. In diesem Fall ist die Rechnungsberichtigung unabhängig von der Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers zulässig.²⁴ Schließlich ist zu bedenken, dass eine in gerichtlichen Kostennoten unrichtig verzeichnete und zugesprochene Umsatzsteuer der Höhe nach den (teilweise) obsiegenden Mandanten dem Risiko eines aussichtsreichen Kostenrekurses des unterlegenen Gegners aussetzt.

IV. Kritik und eigene Stellungnahme

Die jüngste Judikatur des zivilen Höchstgerichtes zum Kostenersatz mit ausländischer Umsatzsteuer ist mE aus steuerlichen Erwägungen im Grundsatz nicht ernsthaft in Zweifel zu ziehen.²⁵ Sie entspricht nicht nur den europarechtlichen Vorgaben der 6. MwSt-RL, sondern liegt auch rechtsvergleichend auf Linie.²⁶ Im täglichen Gerichtsbetrieb erscheint die primäre Anknüpfung an den Empfängersitz für den zivilprozessualen Kostenanspruch wenig praktikabel. Zwar verhindert Art XII Z 3 Satz 1 EGUStG 1972 die einredeweise Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im laufenden Verfahren, sodass die Prozesskosten stets im Bruttobetrag²⁷ zuzusprechen sind, doch befreit es den gewissenhaften Anwalt nicht davon, den ausländischen Mehrwertsteuersatz zu ermitteln und richtig zu verzeichnen. Die

²⁰ Unter dem Gesichtspunkt des § 405 Satz 2 ZPO erscheint mE bereits dieser Zuspruch eines “aliud” problematisch.

²¹ Unterstützenswert in diesem Sinn *Kliches*, Umsatzsteuerfragen im Zusammenhang mit Prozesskostenersatz von Anwaltskosten, *ecolx* 1999, 349, der in der anwaltlichen Gerichtskostennote überhaupt keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 sieht.

²² Zum Anwendungsfall des Zweifels über den Ort der Leistung: dafür *Ruppe*, aaO § 11 Rz 144; *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 11 Anm 226, § 12 Anm 56; **dagegen** *Kolacny/Mayer*, UStG², § 11 Anm 32, die eine Berichtigung ablehnen.

²³ 19.9.2000, Rs C-454/98 – *Schmeink & Cofreth*, ELR 2000, 409 m Anm *Heinrich* = ÖStZ 2000, 537.

²⁴ Anders noch die österreichische Verwaltungspraxis siehe BMF 17.3.2000, ÖStZ 2000, 241 zu den formalen Voraussetzungen für nachträgliche Rechnungsberichtigungen.

²⁵ Zur gegenteiligen Rechtslage vor dem UStG 1994 noch *Tumpel*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Beratungsleistungen an Ausländer, SWI 1994, 106 mit europarechtlichem Ausblick.

²⁶ Stellvertretend für die deutsche Rechtslage OLG München 14.7.1992, 11 W 1903/92, jur-Büro 1993, 420 mwN zur herrschenden dt Steuerlehre.

²⁷ Also *mit* der inländischen oder ausländischen Umsatzsteuer.

vom 7. Senat an den Tag gelegte Differenzierung des USt-Zuspruches je nach (subjektivem) Kenntnisstand der entscheidenden Organe über die Höhe des ausländischen Steuersatzes mutet nicht nur grotesk an, sondern ist zutiefst verfassungswidrig, weil dem Gesetz eine willkürliche Auslegung beigemessen wird.

Tabelle 2: Umsatzsteuer auf Anwaltsleistungen in Europa (Auswahl)²⁸

Land	Mehrwertsteuersatz in %
Belgien	21
Bosnien-Herzegowina	20
Bulgarien	18
Dänemark	25
Deutschland	16
Estland	18
Finnland	22
Frankreich	20,6
Griechenland	18
Großbritannien	17,5
Irland	21
Island	23
Italien	20
Kroatien	22
Lettland	18
Liechtenstein	7,5
Litauen	18
Luxemburg	15
Malta	15
Mazedonien	19
Niederlande	17,5
Norwegen	23
Österreich	20
Polen	22
Portugal	17
Russland	20
Schweden	25
Schweiz	7,5
Slowakei	22
Slowenien	20
Spanien	16
Tschechien	22
Türkei	15
Ukraine	20
Ungarn	25
Zypern	10

Wie auch immer, eine – in der praktischen Handhabung einfache – Anknüpfung an den Tätigkeitsort lässt sich nur in jenen Fällen erreichen, in denen die anwaltliche Tätigkeit der Prozessführung vor österreichischen Gerichten einer insoweit vorrangigen sonstigen Leistung gem § 3a Abs 6 bis 8 UStG 1994 unterstellt werden kann. In Betracht kommen va die

²⁸ Für die teils auf telefonischen Auskünften der diplomatischen Vertretungen beruhende Zusammenstellung dankt der Verfasser Herrn Referendar *Mathias Raßbach* sehr herzlich.

Anknüpfung an den Tätigkeitsort gem § 3a Abs 8 UStG 1994 für “künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende und ähnliche Leistungen” oder die Anknüpfung an den Grundstücksort gem § 3a Abs 6 UStG 1994 für “sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück”. Mögen manche auch die Vertretung in Zivilprozessen für sportliche Übungen, unterhaltende Darbietungen oder gar Kunst halten,²⁹ so stellen lediglich rechtswissenschaftliche Gutachten, auch wenn sie zweckbestimmt sind, wissenschaftliche Leistungen dar,³⁰ die nach dem Schwerpunktprinzip am Ort, wo der Unternehmer (Gutachter) ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, erbracht werden. So unterliegt zB die Einholung eines Rechtsgutachtens von einem österreichischen Anwalt im Zivilprozess stets der österreichischen Umsatzsteuer, nicht jedoch die anwaltliche Prozessvertretung als solche. Allein festzuhalten bleibt, dass § 3a Abs 9 UStG 1994 keine abschließende Regelung für die berufstypischen Leistungen der Anwälte darstellt, weil es durchaus anwaltliche Leistungen gibt, die einem anderen Umsatzsteuerregime unterliegen (können).

Für die Anknüpfung an den “Ort der belegenen Sache”, d.h. den Grundstücksort gem § 3a Abs 6 UStG 1994, genügt nach hM³¹ der sachliche Zusammenhang mit einem Grundstück, wozu auch die sonstigen Leistungen der freien Berufe zählen, die sich direkt auf Grundstücke beziehen, wie zB die Abfassung von Miet- oder Kaufverträgen über Liegenschaften durch Anwälte oder Notare.³² Hingegen soll nach einem Teil der Lehre³³ “bei anwaltlichen Leistungen im Gefolge von Streitigkeiten aus Grundstückskauf- oder –mietverträgen” kein hinreichend enger Zusammenhang mit dem Grundstück mehr vorliegen. Diese Auffassung überzeugt nicht. Schon nach ausdrücklicher, wenngleich nicht mit Außenwirkung versehener Ansicht der Finanzverwaltung zählt zur Beratungstätigkeit eines Rechtsanwalts auch die Prozessführung.³⁴ Die Vertretungshandlung eines Rechtsanwalts stellt eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar.³⁵ Die anwaltliche Errichtung eines Liegenschafts Kaufvertrages für einen ausländischen Mandanten dem Regime des § 3a Abs 6 UStG 1994 zu unterstellen, andererseits den um dasselbe Grundstück (früher oder später) geführten dinglichen Prozess gesondert nach § 3a Abs 9 UStG am ausländischen Empfängerort anzuknüpfen, lässt sich guten Gewissens schon aus verfassungsrechtlichen Erwägungen nicht rechtfertigen, da sachverhältnismäßig gleiche Leistungen steuerlich unterschiedlich behandelt würden.

Darüber hinaus spricht zunächst einmal der Wortlaut des § 3a Abs 10 Z 3 UStG 1994 dafür, dass es neben den dort aufgezählten “sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt” auch noch andere anwaltliche Dienstleistungen gibt, die durchaus einen von § 3a Abs 9 UStG 1994 verschiedenen Leistungsort besitzen.³⁶ Diese Auslegung findet eine europarechtliche Stütze darin, dass sich Art 9 Abs 2 lit e dritter Gedankenstrich 6. MwSt-RL nicht auf Berufe wie Anwalt, Berater, Buchprüfer oder Ingenieur, sondern auf Leistungen bezieht. Der Gemeinschaftsgesetzgeber verwendet die in dieser Bestimmung angeführten Berufe, um die dort angesprochenen Arten von Leistungen zu definieren.³⁷ Leistungen eines Anwalts haben hauptsächlich und gewöhnlich die Vertretung und Verteidigung der Interessen

²⁹ Vgl Heindl/Schambeck, Advokaten sind wie die Adler (1979); Welser, Käsegeruch ist erfahrungsgemäß unangenehm u.a.

³⁰ VwGH 23.4.1975, ZI 1029/74, ÖStZB 1975/176 0 VwSlg 4.826 F.

³¹ Ruppe, aaO § 3a Rz 32 mwN.

³² Ruppe, aaO § 3a Rz 33 mit unterstützender Zitierung des AÖF 1995/292 Pkt 5; aA Staringer, ecolx 1994, 839.

³³ Ruppe, aaO § 3a Rz 34.

³⁴ So wörtlich AÖF 1995/292 Z 10 Abs 10.

³⁵ So wörtlich AÖF 1984/176 Um 540.

³⁶ Siehe dazu oben bereits für anwaltliche Rechtsgutachten nach § 3a Abs 8 lit a UStG 1994.

³⁷ EuGH 16.9.1997, Rs C-145/96 – Bernd von Hoffmann ./ Finanzamt Trier, EuGHSlg 1997 S I-4857.

eines Mandanten zum Gegenstand, die *gleichfalls* in Grundstückssachen erbracht werden.³⁸ An diese Rechtsgedanken anlehnen kann man mE damit argumentieren, dass bei der Führung eines Prozesses die Leistung dort ausgeführt wird, wo das Verfahren anhängig oder rechtshängig ist. Ebenso wie bei einem Grundstück, das “fest” mit dem Leistungsort verbunden werden, kann ein dinglicher Prozess nur im sachlichen und örtlichen Zuständigkeitsbereich eines Gerichtes geführt werden. Dies bedeutet, daß der Ort eines Prozesses, sieht man von den Ausnahmen der Gerichtsstandsvereinbarungen ab, ebenso wie ein Grundstück, fest an diesen Ort gebunden ist. Demnach wird gem § 3a Abs 6 UStG, die Leistung der Prozessführung im Zusammenhang mit einer Liegenschaft dort erbracht, wo das Verfahren anhängig bzw. rechtshängig ist, maW am Ort der belegenen Sache. Dem Gegenargument, wonach unklar sei, welcher Grundstücksbegriff § 3a Abs 6 UStG 1994 zugrundeliegt,³⁹ kann für die Zwecke des zivilprozessualen Kostenersatzes durchaus damit begegnet werden, dass der Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ein eigenständiger Begriff des Gemeinschaftsrechts ist,⁴⁰ weil die Mitgliedstaaten – anders als zB für den Begriff des “Baugrundstückes”⁴¹ - nicht explizit zur eigenständigen Definition ermächtigt sind. Im Sinne einer einheitlichen Auslegung von Gemeinschaftsbegriffen bietet sich die vertragsautonome Auslegung des Begriffes “Grundstück” iSd Art 16 EuGVÜ an, wonach für Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit dinglichen Rechten an unbeweglichen Sachen das Gericht der belegenen Sache ausschließlich zuständig ist.⁴² Insoweit wäre ein Gleichlauf zwischen umsatzsteuerlicher Behandlung und zivilprozessualen Kostenersatz in sachadäquater Weise erzielt.

V. Zusammenfassung

Im Geltungsbereich des UStG 1994 unterliegen Leistungen eines österreichischen Rechtsanwaltes für einen ausländischen Unternehmer oder für einen Privatmann außerhalb der EU nicht der österreichischen Umsatzsteuer. Sie gelten als am Ort des Empfängers erbracht (Empfängerlandprinzip) und unterliegen jener Umsatzsteuer, die dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt bzw. seinen Wohnsitz hat, zu entrichten ist. Verzeichnet der österreichische Anwalt im Prozess - kommentarlos - 20 % Umsatzsteuer, so wird im Zweifel nur die österreichische Umsatzsteuer angesprochen (§ 54 Abs 1 ZPO). Ist die Höhe des ausländischen Umsatzsteuersatzes nicht gerichtsbekannt, erfolgt lediglich ein Nettokostenanspruch. Neben einer umsatzsteuerlichen Haftung kraft Rechnungslegung stellt va sich die Gefahr eines aussichtsreichen Kostenrekurses der Gegenseite. Lediglich bei Streitigkeiten in Grundstückssachen gilt nach der hier vertretenen Auffassung eine ausnahmslose Inlandsbesteuerung nach dem Ort der belegenen Sache.

³⁸ AA *Staringer*, *ecolex* 1994, 836, 839, 843, der die Leistungen der Rechtsanwälte *schlechthin* einer Empfängerortbesteuerung unterwerfen möchte.

³⁹ So *Staringer*, *ecolex* 1994, 836, 839 unter Zitierung der dt Lehre.

⁴⁰ EuGH 11.8.1995, Rs 453/93 – *Bulthuis-Griffioen*, EuGHSlg 1995, I-2341.

⁴¹ EuGH 29.4.1999, Rs C-136/97 – *Norbury Development*, ELR 1999, 226 m Anm *Sanna*, unter Bezugnahme auf 28.3.1996, Rs C-468/93 – *Gemeente Emmen*, EuGHSlg 1996 S I-1721.

⁴² Zum Begriff der “unbeweglichen Sache” siehe *Kropholler*, *Europäisches Zivilprozessrecht*⁶ Art 16 EuGVÜ Rz 11 ff; für einen weiten, am Zivilrecht orientierten Grundstücksbegriff ebenfalls *Ruppe*, aaO § 3a Rz 31.