

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, den Richter Mag. Michael Gleiss sowie die fachkundigen Laienrichter Michael Hinterreiter LLB und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf-Adr***** vertreten durch *****Vertreter*****, über die Beschwerde vom 8. Februar 2018 gegen die Bescheide des *****FA***** vom 25. Jänner 2018, 27. März 2018 und 29. Jänner 2019 betreffend Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015, Umsatzsteuer 2016 und Umsatzsteuer 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2025 (Schriftführerin Alexandra Gallistl) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Bescheide **Umsatzsteuer 2013 – 2016** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Spruch der bekämpften Bescheide bleibt unverändert.
- II. Der Spruch des vorläufigen Bescheides **Umsatzsteuer 2017** vom 29. Jänner 2019 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit *****EUR*****. Die Berechnung ist dem als Anlage A angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches. Zudem wird der Bescheid für endgültig erklärt.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den VwGH nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) sowohl hinsichtlich der Frage der Anwendung der Differenzbesteuerung (Spruchpunkte I. und II.) als auch hinsichtlich der Frage der Nichtigkeit der Abänderung und Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides durch die belangte Behörde (Spruchpunkt II.) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob für den Verkauf gebrauchter kurviger Treppenlifte die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 angewendet werden kann.

Im Jahr 2017 fand bei der Bf eine Außenprüfung für die Jahre 2013 – 2015 statt. Prüfungsgegenstand war unter anderem die Umsatzsteuer. Ebenso fand für den Zeitraum April 2015 – Juli 2017 eine Nachschau hinsichtlich Umsatzsteuer statt.

In der Außenprüfung vertrat der Prüfer – neben einigen anderen Feststellungen – die im vorliegenden Beschwerdeverfahren strittige Ansicht, dass die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 für die von der Bf erzielten Umsätze aus dem Verkauf von gebrauchten, kurvigen Treppenliften nicht anwendbar sei.

In der Folge nahm die belangte Behörde am 25. Jänner 2018 die Verfahren Umsatzsteuer 2013 – 2015 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die Ansicht der Außenprüfung geteilt und somit die Differenzbesteuerung für die gebrauchten, kurvigen Treppenlifte nicht angewendet wurde. Ebenso wurde am selben Tag das Verfahren betreffend Umsatzsteuer März 2016 wiederaufgenommen und ein neuer Bescheid erlassen. Dieser Bescheid wurde am 27. März 2018 durch den Bescheid Umsatzsteuer 2016 ersetzt. Schließlich erging am 25. Jänner 2018 außerdem erstmalig ein Festsetzungsbescheid für Umsatzsteuer März 2017. Dieser Bescheid wurde durch den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 29. Jänner 2019 ersetzt (unter Anwendung der Differenzbesteuerung für den Verkauf gebrauchter, kurviger Treppenlifte). Am 29. September 2020 erließ die belangte Behörde schließlich eine als Bescheid intendierte und als „endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2017“ bezeichnete Erledigung (ohne Anwendung der Differenzbesteuerung für den Verkauf gebrauchter, kurviger Treppenlifte, wodurch eine höhere Umsatzsteuerschuld als im vorläufigen Bescheid ausgewiesen wurde).

Gegen die infolge der Wiederaufnahme erlassenen Sachbescheide erhob die Bf am 8. Februar 2018 Beschwerde. Die Wiederaufnahmebescheide wurden demgegenüber nicht angefochten und erwuchsen somit in Rechtskraft.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 4. April 2018 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Mit Schreiben vom 18. April 2018 begehrte die Bf die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Ebenso wurde eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt. Am 23. Mai 2018 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Der vorläufige Jahresbescheid Umsatzsteuer 2017 vom 29. Jänner 2019 sowie der endgültige Jahres-„Bescheid“ Umsatzsteuer 2017 vom 29. September 2020 ergingen somit zu einem Zeitpunkt, als die Beschwerde bereits dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden war.

Nach § 323b Abs 1 BAO ist das ***FA*** in seinem Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes – im vorliegenden Fall somit das ***FA*** – getreten. Nach § 323b Abs 2 BAO werden die zu diesem Zeitpunkt anhängigen Verfahren vom ***FA*** weitergeführt. Daher ist das ***FA*** die belangte Behörde.

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FU 3b und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der damals gültigen Geschäftsverteilung wurde sie vorerst der Gerichtsabteilung 6020 zur Entscheidung zugewiesen.

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 3. Februar 2025 wurden die gegenständlichen Beschwerden mit Wirkung zum 7. Februar 2025 der bisherigen Gerichtsabteilung 6020 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7014 – und damit dem nunmehr zuständigen Richter samt zugehöriger Senatsgerichtsabteilung 7014-1 – zur Erledigung zugeteilt (veröffentlicht unter www.bfg.gv.at/amtstafel.html – Beilage).

Am 24. Juni 2025 fand die beantragte mündliche Verhandlung samt anschließender Beratung des erkennenden Senats statt. Am 26. Juni 2025 wurde dem Bundesfinanzgericht der endgültige Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 29. September 2020 übermittelt, der bisher nicht aktenkundig war. In der Folge fand am 30. Juni 2025 eine nochmalige Beratung des erkennenden Senats und dessen endgültige Entscheidung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1.: Die Bf handelt unter anderem – etwa neben Personen- und Lastenaufzügen – mit Treppenliften. Die Bf verkauft sowohl neue als auch gebrauchte Treppenlifte. Die Treppenlifte werden von der Bf in gerader und in kurviger Bauweise angeboten. Kurvige Treppenlifte zeichnen sich dadurch aus, dass die Laufschiene des Treppenlifts individuell an den jeweiligen Montageort (zB Stiegenhaus) angepasst wird.

1.2.: Der Verkauf gebrauchter kurviger Treppenlifte läuft wie folgt ab: Zunächst erwirbt die Bf von in Österreich ansässigen Privatpersonen die gebrauchte Stuhleinheit, den gebrauchten Antrieb sowie die gebrauchte Steuerung. Die Laufschiene des gebrauchten kurvigen Treppenlifts, die individuell auf den Montageort angepasst war, ist nicht wiederverwendbar, weshalb diese beim Verkäufer verbleibt oder von der Bf für den Verkäufer entsorgt wird. Der wiederverwendbare Teil des kurvigen Treppenlifts (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) wird in der Folge von der Bf gereinigt und serviciert. Wenn nun von der Bf ein gebrauchter kurviger Treppenlift wiederverkauft wird, erfolgt zunächst die Planung des Projekts. In weiterer Folge wird eine neue, kurvige Laufschiene angebracht, die die Bf im Vorfeld von einem Unternehmer aus dem Ausland neu zukaufte. Sodann werden die gebrauchten wiederverwendbaren Komponenten (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) montiert und der Käufer eingeschult. Bislang wendet die Bf. die Differenzbesteuerung auf derartige Lieferungen an, worauf in den Ausgangsrechnungen auch hingewiesen wird (siehe dazu sogleich im Beispiel).

1.3. In den Ausgangsrechnungen erfolgt die Abrechnung jeweils zum Pauschalpreis, somit ohne Aufgliederung auf die einzelnen, oben erwähnten Komponenten. Siehe dazu beispielsweise die Rechnung vom 26.1.2017:

[...]

1.4.: Die Kostenkalkulation der Bf sieht beispielsweise wie folgt aus (farbliche Umrandungen durch das Bundesfinanzgericht vorgenommen):

[...]

1.5: Im Jahr 2013 betrug der durchschnittliche Einkaufspreis der von Privatpersonen gebraucht zugekauften Teile in etwa 9,3 % des Betrages, um den der gebrauchte kurvige Treppenlift samt neuer Laufschiene, Planung und Montage an eine andere Person weiterveräußert wurde. Im Jahr 2015 betrug dieser Wert im Schnitt 10,5 %. Auch in den anderen beschwerdegegenständlichen Jahren 2014, 2016 und 2017 betrug der Einkaufspreis der zugekauften gebrauchten Teile in der Regel rund 5 - 10 % des späteren Gesamtverkaufspreises. Im Kalkulationsbeispiel hat die Bf die wiederverwendbaren Treppenliftteile um EUR ***1*** zugekauft (siehe rote Umrandung in der Kalkulation). Dies entspricht etwa 7,1 % des späteren Verkaufspreises des gebrauchten Treppenliftes in Höhe von EUR ***2*** (siehe blaue Umrandung).

1.6.: Für die neue Laufschiene hat die Bf im Schnitt das zwei- bis dreieinhalbfache dessen aufzuwenden, was für die wiederverwendbaren Gebrauchtteile des Treppenlifts ausgegeben wurde. Dementsprechend betrugen die Kosten für die neue Laufschiene im Kalkulationsbeispiel EUR ***3*** (siehe grüne Umrandung). Dies entspricht etwa 15,2 % des späteren Verkaufspreises des gebrauchten kurvigen Treppenlifts und in etwa dem Zweifachen dessen, was für den Erwerb der wiederverwendbaren Teile aufgewendet wurde (EUR ***1***, siehe Feststellung 1.5.).

1.7.: Der durchschnittliche Planungsaufwand eines gebrauchten kurvigen Treppenlifts beträgt 2,5 – 4 Stunden. Im dargestellten Kalkulationsbeispiel beträgt der Planungsaufwand 2,75 Stunden (siehe orange Umrandung).

1.8: Die Bf wendet für die von ihr verkauften gebrauchten kurvigen Treppenlifte die Differenzbesteuerung an. Anhand des Zahlenwerks des Kalkulationsbeispiels bedeutet das:

- EUR ***2*** Verkaufspreis des gebrauchten kurvigen Treppenlifts
- Minus EUR ***1*** Einkaufspreis der gebraucht von Privatpersonen erworbenen Gegenstände (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung)
- Ergibt EUR ***4*** Differenz
- EUR ***4*** : 1,2 = EUR ***5*** als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer

Nach Ansicht der belangten Behörde ist dieses Vorgehen nicht rechtmäßig, da kein Anwendungsfall der Differenzbesteuerung vorliegt. Nach Ansicht der belangten Behörde sind demnach die Kosten für die von Privatpersonen erworbenen Gegenstände – im Beispiel in Höhe von EUR ***1*** – nicht herauszurechnen.

1.9. Für den Erwerb der von den Privatpersonen zugekauften gebrauchten Gegenstände (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) macht die Bf keine Vorsteuer geltend – aufgrund des Kaufs von Privatperson wird keine Umsatzsteuer ausgewiesen, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist. Für andere Eingangsleistungen – insbesondere den Erwerb der neu zugekauften Laufschiene von anderen Unternehmern – macht die Bf Vorsteuer geltend.

1.10. Folgende Beträge sind strittig:

[...]

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gem § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs 2 BAO genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Die Feststellungen bei Punkt 1.1. beruhen auf den Informationen auf der Website der Bf, aufzurufen unter ***Website***, insbesondere ***Link Website*** (abgerufen am 25. Juni 2025). Diese Informationen entsprechen auch den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung und im Vorlagebericht und wurden seitens der Bf im Zuge der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2025 bestätigt.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2. beruhen auf den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung und im Vorlagebericht und wurden seitens der Bf im Zuge der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung vom 24. Juni 2025 nicht in Abrede gestellt. Die Feststellung über die Herkunft der zugekauften Laufschiene ergibt sich neben der glaubhaften Aussage der Bf im Rahmen der kontradiktorischen Verhandlung auch aus den aktenkundigen Rechnungen der Firma ***Zulieferer***. Die Feststellung zur Ansässigkeit der in Österreich ansässigen Privatpersonen, von denen die Bf die gebrauchten Komponenten erwirbt, beruht auf der glaubhaften Aussage im Zuge der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2025.

Die beispielhafte Ausgangsrechnung bei Punkt 1.3. wurde dem Bundesfinanzgericht seitens der steuerlichen Vertretung der Bf übermittelt.

Die beispielhafte Kalkulation bei Punkt 1.4. wurde dem Bundesfinanzgericht seitens der steuerlichen Vertretung der Bf übermittelt.

Die Feststellungen bei Punkt 1.5. betreffend die durchschnittlichen Einkaufspreise in den Jahren 2013 und 2015 beruhen auf der aktenkundigen Auswertung der Buchhaltungsunterlagen, die seitens der Außenprüfung erstellt wurde. Die Feststellung, dass der Einkaufspreis der zugekauften gebrauchten Teile auch in den anderen beschwerdegegenständlichen Jahren rund 5 - 10 % des späteren Gesamtverkaufspreises betrug, beruht einerseits auf fünf beispielhaften Kalkulationen, die seitens der steuerlichen Vertretung dem Bundesfinanzgericht übermittelt wurden. Außerdem wurden seitens der Bf im Zuge der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung glaubhaft bestätigt, dass die Wertverhältnisse für die Teile der Treppenlifte in allen beschwerdegegenständlichen Jahren im Wesentlichen gleich waren. Schließlich sind für das Bundesfinanzgericht keine Indizien zu erkennen, die auf ein wesentliches Abweichen dieser Werte in den anderen Jahren als 2013 und 2015 schließen lassen.

Die Feststellungen bei Punkt 1.6. zu den Kosten für neue Laufschiene beruhen zunächst auf fünf aktenkundigen Kalkulationsbeispielen aus den Jahren 2017 und 2018 von tatsächlich durchgeführten gebrauchten kurvigen Treppenliftprojekten, die die Bf an das Bundesfinanzgericht übermittelt hat. Nach der glaubhaften Aussage der Bf in der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung entsprechen diese Wertverhältnisse auch den Wertverhältnissen der Jahre 2013 – 2016. Für das Bundesfinanzgericht sind keine Anzeichen dafür zu erkennen, dass der Wert neuer Laufschiene sowie das Wertverhältnis Laufschiene zu Gebraucht Komponenten (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) in anderen Jahren signifikant abweichen sollte.

Die Feststellungen bei Punkt 1.7. zum Planungsaufwand beruhen zunächst auf fünf aktenkundigen Kalkulationsbeispielen aus den Jahren 2017 und 2018 von tatsächlich durchgeführten gebrauchten kurvigen Treppenliftprojekten, die die Bf an das Bundesfinanzgericht übermittelt hat. Nach der glaubhaften Aussage der Bf in der

kontradiktorischen mündlichen Verhandlung sind diese Werte auch auf andere Treppenliftprojekte übertragbar. Für das Bundesfinanzgericht sind keine Anzeichen dafür zu erkennen, dass bei anderen Treppenliftprojekten im Beschwerdezeitraum von einem wesentlich höheren oder niedrigeren Planungsaufwand auszugehen ist.

Die Feststellungen bei Punkt 1.8. zur bisherigen Anwendung der Differenzbesteuerung beruhen auf den Feststellungen im Bericht der Außenprüfung und wurden von der Bf im Rahmen der kontradiktorischen mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt.

Die Feststellungen bei Punkt 1.9. zum Umgang mit der Vorsteuer beruhen auf der glaubhaften Darstellung der Bf in der Stellungnahme vom 22. April 2025. Nachdem auch seitens der belangten Behörde keine Einwände gegen deren Richtigkeit erfolgten, geht auch das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Feststellung aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2013 - 2016)

3.1.1. Beschwerde gilt auch gegen Bescheid gerichtet, der an Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides getreten ist

Die Beschwerde vom 8. Februar 2018 (eingelangt am 9. Februar 2018 per Post) gilt nach § 253 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 27. März 2018 der belangten Behörde gerichtet, der an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides März 2016 vom 25. Jänner 2018 getreten ist, wodurch dieser aus dem Rechtsbestand ausschied (vgl VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083 mit weiteren Nachweisen).

Zur Wirkung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 vom 29. Jänner 2019 siehe unten (Punkt 3.2.2.).

3.1.2. Verkauf eines gebrauchten Treppenlifts unteilbare Leistung

Steuersubjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darf nicht künstlich aufgespalten werden, vielmehr ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln (siehe zB VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050 mit Hinweis auf EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen*). Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn der Unternehmer aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zwei oder mehrere Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektive eine

einzig untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (siehe zB VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050 mit Hinweis auf EuGH 19.7.2012, C-44/11, *Deutsche Bank AG*). Maßgebend ist ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang und ein ineinandergreifen der Teilleistungen, wodurch die einzelnen Leistungen als Teil einer Gesamtleistung anzusehen sind (vgl VwGH 27.2.2001, 99/13/0161, siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 1 Rz 31).

Im zu beurteilenden Fall stellt die Lieferung eines Treppenliftes, die sowohl die Lieferung der gebrauchten Teile Stuhleinheit, Antrieb und Steuerung einerseits sowie der neuen Laufschiene andererseits umfasst, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine einheitliche Leistung dar. Aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers liegt keine getrennte Lieferung von einer Stuhleinheit, eines Antriebs, einer Steuerungseinheit sowie einer Laufschiene vor, sondern wird vielmehr ein Treppenlift veräußert, dessen einzelne Bestandteile eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden. Dafür spricht auch der eindeutige wirtschaftliche und funktionelle Zusammenhang zwischen den einzelnen Teilen (vgl zB VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033), die nur als Einheit sinnvoll genutzt werden können. Eine Aufspaltung dieser ineinandergreifenden Teilleistungen wäre nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wirklichkeitsfremd. Die Bf verkauft die gebrauchten Teile stets gemeinsam mit Laufschiene. Ein – theoretisch möglicher – isolierter Verkauf der gebrauchten Teile fand im Streitzeitraum nicht statt und war hier deshalb auch nicht zu beurteilen (vgl dazu etwa auch EuGH 17.5.2023, C-365/22, *Belgischer Staat* [TVA - Véhicules vendus pour pièces], Rn 26 und 27: *„Im Rahmen dieser Prüfung muss das vorlegende Gericht alle objektiven Umstände berücksichtigen, unter denen der Wiederverkauf erfolgt ist [...]. Während die Berücksichtigung der Absicht eines an einem Geschäft beteiligten Steuerpflichtigen, abgesehen von Ausnahmefällen, mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unvereinbar ist, kann das vorlegende Gericht hingegen objektive Faktoren wie die Präsentation und den Zustand der Fahrzeuge, den Gegenstand des Vertrags, den Wert, zu dem die Fahrzeuge verkauft wurden, die Abrechnungsmethode oder auch die wirtschaftliche Tätigkeit der Person, die die Fahrzeuge erworben hat, berücksichtigen“*).

Ebenso sind die mit der Lieferung des Treppenlifts einhergehenden sonstigen Leistungen wie die Planung, Lieferung und Montage als unselbständige Nebenleistungen einer Hauptleistung anzusehen. Eine Nebenleistung ist nach der Rechtsprechung des EuGH nämlich dann anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann (EuGH 12.6.1979, C-126/78, *Nederlandse Spoorwegen*) oder wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (siehe zB EuGH 25.2.1999, C-349/96, *Card Protection Plan* sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 1 Rz 31 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des EuGH). Auch nach Ansicht des VwGH ist eine unselbständige Nebenleistung insbesondere dann anzunehmen, wenn diese für den Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern sie vielmehr ein

Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (siehe zB VwGH 24.1.2022, Ra 2021/134/0068 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 1 Rz 31 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH).

Dies trifft im vorliegenden Fall zu, da die Planung, Lieferung und Montage eines Treppenlifts nur dann einen Zweck erfüllt, wenn der Kunde einen Treppenlift – und damit die Hauptleistung – erwirbt. Ein weiteres Indiz ist nach der Rechtsprechung des VwGH schließlich auch, dass die genannten Leistungen – Planung, Lieferung und Montage – gerade solche sind, die im Gefolge der Hauptleistung – Lieferung eines Treppenlifts – üblicherweise vorkommen, da diese Nebenleistungen die Hauptleistung ermöglichen, abrunden oder ergänzen (siehe zB VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161, für weitere Nachweise der Rechtsprechung des VwGH *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 1 Rz 31).

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die von der Bf bei der Umsetzung eines Treppenliftprojekts erbrachten einzelnen Leistungen als einheitliche Leistung anzusehen sind. Folglich ist umsatzsteuerlich von einer Gesamtleistung auszugehen.

3.1.3. Differenzbesteuerung für Bf als Wiederverkäuferin grundsätzlich anwendbar

Nach § 24 Abs 1 UStG 1994 hat ein Unternehmer die Möglichkeit, für Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen (ausgenommen Edelsteine oder Edelmetalle) die Differenzbesteuerung in Anspruch zu nehmen (zur Regelbesteuerungsoption für jede einzelne Lieferung anstelle der Differenzbesteuerung siehe § 24 Abs 12 UStG). Kommt die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 zur Anwendung, so wird die Umsatzsteuer auf eine Lieferung nur nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt (§ 24 Abs 4 Z 1 UStG 1994). Zweck der Differenzbesteuerung ist dem EuGH zufolge die Vermeidung von Doppelbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen (siehe EuGH 18.1.2017, C-471/15, *Sjelle Autogenbrug*, Rn 39 f mit Hinweis auf den 51. Erwägungsgrund der MwStSystRL, siehe etwa auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 24 Rz 6).

Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung lauten zunächst (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 24 Rz 6):

- Der Unternehmer (Wiederverkäufer) ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit den betroffenen Gegenständen handelt (§ 24 Abs 1 Z 1 UStG 1994).
- Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer (Wiederverkäufer) wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt (§ 24 Abs 1 Z 2 erster Satz UStG 1994).
- Für diese Lieferung wurde Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen (somit kein Vorsteuerabzug für den Wiederverkäufer beim Erwerb der betroffenen Gegenstände; § 24 Abs 1 Z 2 zweiter Satz UStG 1994).

Im zu beurteilenden Sachverhalt handelt die Bf als Unternehmerin unstrittig gewerbsmäßig mit den von der Lieferung umfassten Gegenständen (Treppenliften). Daher ist die erste Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung (§ 24 Abs 1 Z 1 UStG 1994) erfüllt. Außerdem erfolgten alle fraglichen Erwerbe von Privatpersonen aus Österreich und somit aus dem Gemeinschaftsgebiet, womit auch die zweite Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung (§ 24 Abs 1 Z 2 erster Satz UStG 1994) erfüllt ist. Schließlich wurde für diese Umsätze (Erwerb von Privatpersonen) keine Umsatzsteuer geschuldet, weshalb der Bf kein Vorsteuerabzug zustand und somit auch die dritte Voraussetzung erfüllt ist (§ 24 Abs 1 Z 2 zweiter Satz UStG 1994).

3.1.4. Über die bloße Instandsetzung hinausgehende Arbeiten der Wiederverkäuferin stehen Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung im Wege

Fraglich ist jedoch, ob die von der Bf konkret erbrachten Lieferungen solche sind, die der Differenzbesteuerung unterliegen können. So fällt nämlich nicht jede Lieferung, die zumindest in Teilen aus Gebrauchtgegenständen besteht, sogleich in den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung. Vielmehr geht § 24 UStG 1994 grundsätzlich davon aus, dass derselbe Gegenstand, den der Wiederverkäufer erworben hat, auch wieder verkauft wird (siehe zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 24 Rz 6, die von „*Gegenstandsidentität*“ sprechen, oder *Geringer*, ÖStZ 2023, 568 [570], die den Begriff „*Wesensidentität*“ verwendet).

Unionsrechtlich definiert Art 311 Abs 1 Z 1 MwSt-RL 2006/112/EG (kurz MwStSystRL) „Gebrauchtgegenstände“ als „*bewegliche körperliche Gegenstände [...] die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind*“. Eine bloße Instandsetzung des erworbenen Gebrauchtgegenstandes steht somit dem Wortlaut der MwStSystRL zufolge der Anwendung der Differenzbesteuerung jedenfalls nicht entgegen (siehe zB *Geringer*, ÖStZ 2023, 568 [570]. Vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 24 Rz 6, wonach „*[b]loße Instandsetzungen (Reparaturen, Restaurierungen) oder Wartungen*“ die Anwendbarkeit von § 24 UStG nicht ausschließen oder auch *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 24 UStG Rz 21 [79. Lieferung 2024]).

Zu beantworten ist somit die Frage, ob allfällig durchgeführte Be- oder Verarbeitungen der Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung im Wege stehen. Geht die Be- oder Verarbeitung durch den Wiederverkäufer nämlich über die Instandsetzung hinaus und wird dadurch ein anderer Gegenstand hergestellt, so scheidet die Anwendung der Differenzbesteuerung aus (vgl zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] § 24 Rz 6. Siehe auch *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 24 UStG Rz 21 [79. Lieferung 2024], wonach „*über das übliche Maß einer Instandsetzung*“ hinausgehende Veränderungen zur Unanwendbarkeit der Differenzbesteuerung führen).

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Differenzbesteuerung darüber hinaus unter bestimmten Voraussetzungen auch dann angewendet werden, wenn ein Wiederverkäufer den erworbenen Gebrauchtgegenstand (zB ein KFZ) vor der Weiterveräußerung zerlegt und in der Folge in Einzelteilen verkauft (siehe EuGH 18.1.2017, C-471/15, *Sjelle Autogenbrug*, vgl auch EuGH 17.5.2023, C-365/22, *Belgischer Staat* [TVA - Véhicules vendus pour pièces]).

Die für die Anwendung der Differenzbesteuerung maßgebende Frage ist demnach nicht, ob der Gebrauchtgegenstand „als Ganzes“ weiterveräußert wird oder nicht, sondern bloß, ob dem Gebrauchtgegenstand – oder diesem entnommene Teile – *„weiterhin die Funktionen zukommen, die er im Neuzustand hatte, und dass er daher in seinem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar ist“* (so EuGH 17.5.2023, C-365/22, *Belgischer Staat* [TVA - Véhicules vendus pour pièces], Rn 18 mit Hinweis auf EuGH 18.1.2017, C-471/15, *Sjelle Autogenbrug*, Rn 32 f).

Somit ist zu beantworten, ob die von der Bf im Rahmen eines neuen kurvigen Treppenliftprojekts durchgeführten Tätigkeiten (Servicieren, Planung, Anbringen einer neuen Laufschiene) noch als eine für die Differenzbesteuerung unschädliche Instandsetzung beurteilt werden können, oder ob dadurch ein neuer Gegenstand entsteht, weshalb die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht möglich ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts entsteht im zu beurteilenden Sachverhalt ein neuer Gegenstand: So sind die von den Privatpersonen erworbenen Gegenstände (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) gerade nicht in dem Zustand, in dem sie ohne weiteres Zutun oder mit einer bloßen Instandsetzung erneut verwendbar wären. Vielmehr ist für eine Verwendung beim Erwerber erforderlich, dass eine neue, an den jeweiligen Montageort individuell angepasste Laufschiene geplant, bei ihrem Hersteller bestellt und zusammen mit den Gebrauchtteilen installiert wird. Dies geht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts über das hinaus, was als bloße Instandsetzung des gebrauchten Gegenstandes zu werten ist. Eine bloße Instandsetzung wäre etwa dann zu bejahen, wenn lediglich Kleinteile (zB Schrauben oder ein Antriebsriemen) gewechselt oder etwa das Reinigen oder Schmieren von Teilen vorgenommen wird und der Gebrauchtgegenstand sodann – dh ohne weiteres Zutun – weiterveräußert wird. Der bei der Lieferung eines gebrauchten Treppenlifts beinhaltete Einbau einer individualisierten neuen Laufschiene geht jedoch über dieses Maß hinaus.

Als Indiz für diese Beurteilung dienen auch die Wertverhältnisse im vorliegenden Fall: So hat die Bf für die zugekauften neuen Laufschiene in etwa das zwei- bis dreieinhalbfache dessen aufzuwenden, was für die gebraucht erworbenen Gegenstände (Stuhleinheit, Antrieb, Steuerung) aufgewendet wird. Eine Beurteilung als bloße Instandsetzung scheidet demnach aus. Dies gilt selbst dann, wenn man – wie von der Bf vorgebracht – die Kosten für die Demontage vor Ort beim privaten Verkäufer, für den Rücktransport sowie für die Reinigung, Servicierung und Lagerung berücksichtigen würde.

Bekräftigt wird diese Beurteilung, wonach die von der Bf vorgenommenen Aktivitäten über die bloße Instandsetzung hinausgehen, schließlich auch dadurch, dass nach den von der Bf vorgelegten Kalkulationen für einen gebrauchten kurvigen Treppenlift mit einem Planungsaufwand von 2,75 – 3,75 Stunden gerechnet wird. Ein derartiger Planungsaufwand ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ein weiteres Indiz dafür, dass keine bloße Instandsetzung vorliegt, sondern ein darüberhinausgehender Aufwand vorliegt und somit ein neuer Gegenstand hergestellt wird.

Die Bf kann damit der Entscheidung der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegenreten. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung und Endgültigerklärung betreffend Umsatzsteuer 2017)

3.2.1. Umsatzsteuerliche Beurteilung für 2017 entspricht der aus den Jahren 2013 - 2016

Die materiellrechtliche Beurteilung hinsichtlich der Anwendung der Differenzbesteuerung stimmt auch im Jahr 2017 mit der Beurteilung überein, die unter Punkt 3.1. für die Jahre 2013 - 2016 dargestellt wurde.

3.2.2. Endgültiger Bescheid vom 29. September 2020 stellt Verstoß gegen § 300 Abs 1 BAO dar

Aus verfahrensrechtlicher Perspektive ist jedoch anzumerken:

Die Beschwerde vom 8. Februar 2018 (eingelangt am 9. Februar 2018 per Post) gilt nach § 253 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 vom 29. Jänner 2019 der belangten Behörde gerichtet, der an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides März 2017 getreten ist, wodurch dieser aus dem Rechtsbestand ausschied (vgl VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083 mit weiteren Nachweisen). Dass dies erst nach Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht erfolgte, stellt nach der Rechtsprechung des VwGH keinen Verstoß gegen die Sperrwirkung des § 300 Abs 1 BAO dar (siehe VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035), da sich die Sache des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides (für einen Monat) von der des Umsatzsteuerjahresbescheides (für 12 Monate) unterscheidet. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts steht dieser Beurteilung auch nicht der Umstand entgegen, dass es sich beim Bescheid vom 29. Jänner 2019 um einen bloß vorläufigen Bescheid nach § 200 BAO handelt.

Demgegenüber stellt das Erlassen des endgültigen Umsatzsteuerjahresbescheides 2017 am 29. September 2020, der dem Bundesfinanzgericht erst am 26. Juni 2025 und damit zwei Tage nach der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurde, einen Verstoß gegen die Sperrwirkung des § 300 Abs 1 BAO dar, weshalb ein nichtiger Verwaltungsakt ohne jede Wirksamkeit vorliegt. Begründet ist diese Ansicht damit, dass die Sache des vorläufigen mit der Sache des endgültigen Bescheides (12-Monatszeitraum) identisch ist und die Vorläufigkeit des Bescheides vom 29. Jänner 2019 einen Spruchbestandteil des gemäß § 253 BAO angefochtenen Bescheides darstellt. Höchstgerichtlich geklärt ist grundsätzlich, dass das Bundesfinanzgericht zur Endgültigerklärung vorläufiger Bescheide zuständig ist, wenn die dagegen gerichtete Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde (siehe zB VwGH 6.11.2023, Ra 2021/16/0085 oder VwGH 26.2.2020, Fr 2019/13/0005, vgl weiters etwa *Ritz/Koran* BAO⁸ [2025] § 200 Rz 18a oder *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren BAO³ § 200 Rz 4). Das Bundesfinanzgericht vermag keinen Grund zu erkennen, dass der Gesetzgeber hier eine daneben gleichzeitig bestehende Zuständigkeit der belangten Behörde zur Endgültigerklärung vorsehen wollte. Das gilt umso mehr für die Änderung der Bemessungsgrundlagen gegenüber dem vorläufigen Bescheid (aufgrund der Anwendung der Differenzbesteuerung im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2017 bzw der Nichtanwendung der Differenzbesteuerung in der als Bescheid intendierten und als „endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2017“ bezeichneten Erledigung, siehe dazu auch bereits die Darstellung des Verfahrensgangs).

Damit konnten durch die belangte Behörde weder die Bemessungsgrundlage noch der Ausspruch über die Vorläufigkeit rechtswirksam abgeändert werden. Die vom Finanzamt vorgenommene endgültige Veranlagung stellt deshalb einen Verstoß gegen § 300 Abs 1 BAO dar (vgl auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ [2025] § 300 Rz 4). Somit ist die Erledigung vom 29. September 2020 als nichtiger Verwaltungsakt zu betrachten. Im Ergebnis war deshalb vom Verwaltungsgericht der vorläufige Bescheid Umsatzsteuer 2017 vom 29. Jänner 2019 zu beurteilen und dahingehend abzuändern, dass die Differenzbesteuerung für gebrauchte kurvige Treppenlifte nicht angewendet wird.

Da zum Thema dieser Nichtigkeit keine Rechtsprechung existiert, war eine Revision zuzulassen (siehe im Detail Punkt 3.3.).

3.2.3. Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides vom 29. Jänner 2019 durch das Bundesfinanzgericht

Die Vorläufigkeit wurde im Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 29. Jänner 2019 damit begründet, dass der „Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtmittelverfahrens [sic] abhängig“ ist.

Voraussetzung zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides ist eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs 1 BAO. Nach § 200 BAO in der Fassung vor BGBl I 2022/108 muss es sich dabei um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln (siehe zB VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073). Die Lösung einer Rechtsfrage ist nach § 200 Abs 1 BAO in der Fassung vor BGBl I 2022/108 keine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO, die das Erlassen eines vorläufigen Bescheides rechtfertigt (siehe zB VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153). Jedoch liegt nach § 200 BAO in der Fassung BGBl I 2022/108 – und somit der geltenden Fassung – eine die vorläufige Abgabenfestsetzung rechtfertigende Ungewissheit auch dann vor, wenn die Abgabepflicht oder deren Umfang aufgrund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei betrifft, noch ungewiss ist. Demnach kann nach der neuen Rechtslage auch eine Ungewissheit über eine Rechtsfrage den Erlass eines vorläufigen Bescheides rechtfertigen.

Nach § 200 Abs 5 BAO obliegt das Erlassen endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war. Auch Verwaltungsgerichte – und somit das Bundesfinanzgericht – können derartige Endgültigerklärungen vornehmen (siehe auch bereits Punkt 3.2.2. mit Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH sowie im Schrifttum).

Da durch das vorliegende Erkenntnis die Unsicherheit über den Umfang der Abgabepflicht beseitigt wird, war der vorläufige Bescheid Umsatzsteuer 2017 für endgültig zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revisionszulassung)

Die Revision ist zulässig: Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall existiert keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, wie weit die Be- und Verarbeitung bzw die Veränderung des Gegenstandes gehen darf („Instandsetzung“ eines Gegenstandes im Sinne des § 24 Abs 1 UStG sowie insbesondere des Art 311 Abs 1 Z 1 MwSt-RL 2006/112/EG), sodass noch vom selben Gegenstand auszugehen und die Differenzbesteuerung anwendbar ist. Daher war die Revision hinsichtlich der Frage der Anwendung der Differenzbesteuerung (Spruchpunkte I. und II.) zuzulassen.

Ebenso existiert keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob die Abänderung und Endgültigerklärung von vorläufigen Bescheiden durch die belangte Behörde nach Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht einen Verstoß gegen § 300 Abs 1 BAO darstellt. Daher war die Revision auch hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit der Endgültigerklärung durch die belangte Behörde sowie der Nichtigkeit eines solchen Aktes (Spruchpunkt II.) zuzulassen.

Beilage:
Anlage A

Salzburg, am 3. Juli 2025