

15. Oktober 2007

BMF-010219/0431-VI/4/2007

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen

Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2007

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2007 wieder ein Steuerdialog des Bundesministeriums für Finanzen mit dem Fachbereich für Umsatzsteuer und den Finanzämtern, bei der in der Praxis auftretende Zweifelsfragen im Bereich der Umsatzsteuer behandelt wurden. Als Ergebnis dieses Dialogs wurde das nachstehende Umsatzsteuerprotokoll erstellt, das Ergänzungen und Klarstellungen zu den bestehenden Erlässen enthält. Die einzelnen Punkte des Umsatzsteuerprotokolls sind nach Paragraphen des Umsatzsteuergesetzes aufsteigend geordnet. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

§ 2, § 6 Abs. 1 Z 16 und 20, § 12 Abs. 1 und 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 185)

Vermietung eines Zahnlabors durch eine Ehegatten-Personengemeinschaft an einen Gesellschafter - Frage der umsatzsteuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses; Vorsteuerabzug

Eine nicht im Firmenbuch eingetragene Ehegattenpersonengemeinschaft (Beteiligungsverhältnis 50:50) errichtet ein Gebäude, das zu 2/3 für private Zwecke genutzt wird und zu 1/3 einem Ehepartner für unternehmerische Zwecke dienen soll. Der für die unternehmerische Nutzung vorgesehene Gebäudeteil wird von der Ehegattengemeinschaft als Zahnlabor mit zugehörigen Büroräumen eingerichtet und samt Labor- und Büroausstattung bzw. -einrichtung an den einen Ehegatten, der als Zahntechniker tätig ist und ausschließlich steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 20 UStG 1994 erzielt, vermietet.

In dem zwischen der Ehegattengemeinschaft und dem als Zahntechniker tätigen Ehegatten abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrag wird ua. festgelegt, dass der monatliche Mietzins aus dem Hauptmietzins, dem Anteil an den Betriebskosten und laufenden Abgaben sowie dem Entgelt für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände und Geräte besteht. Im Rahmen der jährlich vorgesehenen Neuberechnung des Mietentgelts ist laut Vertrag ua. eine um einen Aufschlag von 15% erhöhte ertragsteuerliche AfA-Komponente, soweit auf die vermieteten Räumlichkeiten entfallend, zu berücksichtigen. In einer Ergänzung zum Mietvertrag ist weiters festgelegt, dass der Aufschlag auf die AfA-Komponente jedenfalls so hoch sein muss, dass gewährleistet ist, dass nach 15 Jahren insgesamt ein positives Ergebnis aus der Vermietung und Verpachtung und somit keine Liebhaberei im steuerlichen Sinne vorliegt.

Die von der Ehegattengemeinschaft vereinnahmten Mietentgelte werden zur Gänze gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandelt. Eine Vermietung eines Gebäudeteiles an fremde Dritte erfolgt nicht. Die Ehegattengemeinschaft macht von den Anschaffungskosten des Gebäudes die auf den betrieblich genutzten Teil entfallenden anteiligen Vorsteuern (33%) sowie die Vorsteuern aus den Kosten des zahntechnischen Labors und des Büros geltend.

Kann die Ehegattengemeinschaft diese Vorsteuern abziehen oder sind die Vorleistungen direkt dem als Zahntechniker tätigen Ehegatten zuzurechnen und damit wegen des Zusammenhanges mit gemäß § 6 Abs. 1 Z 20 UStG 1994 steuerbefreiten Umsätzen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen?

Zunächst ist auf UStR 2000 Rz 185 zu verweisen, wonach eine Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt und neben der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübt, kein Unternehmer ist (EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, "HE"). Fehlt es an der Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft, sind bei Leistungsbezügen die Eheleute, die diese Gemeinschaft bilden, unmittelbar als Leistungsempfänger anzusehen. Einem unternehmerisch tätigen Ehepartner stünde bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ein anteiliger Vorsteuerabzug zu (zu den Voraussetzungen bzw. zur Höhe siehe UStR 2000 Rz 783), es sei denn es liegt - wie im vorliegenden Fall - wegen des

Zusammenhangs der Vorleistungen mit unecht steuerbefreiten Umsätzen ein Ausschlussgrund gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vor.

Bei dem gegebenen Sachverhalt stellt sich die Frage, ob die Ehegattengemeinschaft durch die Begründung eines vertraglich geregelten Mietverhältnisses mit dem als Zahntechniker tätigen Ehepartner und Miteigentümer Unternehmereigenschaft erlangt bzw. ob dieses Mietverhältnis umsatzsteuerlich anzuerkennen ist und die Vermieterin somit - unabhängig vom Verwendungszweck beim Mieter - zur steuerpflichtigen Behandlung dieses Mietverhältnisses und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Nach ständiger Rechtsprechung kann im Zusammenhang mit der Beurteilung, ob Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen bzw. zwischen Gesellschafter und Gesellschaft umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen sind, auf die Kriterien der "Angehörigenjudikatur" zurückgegriffen werden (vgl. VwGH 29.3.2007, 2003/15/0085 mit weiteren Verweisen sowie EStR 2000 Rz 1130 bis Rz 1140 zu den allgemeinen Kriterien und EStR 2000 Rz 1206 bis Rz 1213 zu den speziellen Kriterien für Miet- und Pachtverträge). In diesem Zusammenhang ist beispielsweise auf die eher ungewöhnliche Regelung der Berechnung des Mietentgelts hinzuweisen.

Darüber hinaus gebieten aber auch die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation die Prüfung des Vorliegens einer - dem Recht auf Vorsteuerabzug entgegenstehenden - missbräuchlichen Praxis, zumal es offenkundig ist, dass die gewählte Gestaltungsvariante (Zwischenschaltung einer aufgrund einer temporären Optionsausübung zum Vorsteuerabzug berechtigten Vermietungsgesellschaft statt direktem Leistungsbezug durch den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer) im Falle ihrer Anerkennung zur Erzielung eines Steuervorteils - und damit verbunden - eines Liquiditätsvorteils führt:

Nach dem Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-255/02, "Halifax ua." steht das Gemeinschaftsrecht nämlich dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Die Feststellung einer solchen missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

Das gegenständliche Bestandverhältnis wird von der Abgabenbehörde somit nur anerkannt werden können, wenn von der Ehegattengemeinschaft für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe dargetan werden können.

Ist hingegen nach den dargelegten Grundsätzen eine missbräuchliche Praxis festzustellen, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte (vgl. EuGH vom 21.2.2006, Rs C-255/02, "*Halifax ua.*"). Im Ergebnis würde dies bedeuten: Keine Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen der Ehegattenpersonengemeinschaft und dem als Zahntechniker tätigen Ehegatten, der als direkter Leistungsempfänger gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

§ 3 Abs. 2 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 361 ff, UStR 2000 Rz 2074)

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sacheinlagen

Im Jahr 2002 erwirbt die M-GmbH EDV-Anlagen zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen und macht aus den Anschaffungskosten Vorsteuern geltend. Im Jahr 2004 werden diese EDV-Anlagen an die Tochtergesellschaft (keine Organschaft), welche diese Anlagen zur Ausführung von unecht steuerbefreiten Umsätzen verwendet, unentgeltlich übertragen. Ertragsteuerrechtlich wird dieser Vorgang als verdeckte Einlage beurteilt.

Welche umsatzsteuerlichen Folgen hat die unentgeltliche Übertragung der EDV-Anlagen?

Die unentgeltliche Übertragung der EDV-Ausrüstung unterliegt (auch wenn sie aus unternehmerischen Gründen erfolgt) der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs. 2 UStG 1994. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich gemäß § 4 Abs. 8

lit. a UStG 1994 nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

Eine Vorsteuerkorrektur ist nicht vorzunehmen (siehe auch UStR 2000 Rz 2074).

Gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 ist der leistende Unternehmer berechtigt, den für den Eigenverbrauch geschuldeten Betrag gesondert in Rechnung zu stellen. Er kann daher eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausstellen, in der er ausdrücklich auf den § 12 Abs. 15 UStG 1994 hinweisen hat. An die Stelle des Entgeltes tritt die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch.

Die Tochtergesellschaft darf daraus jedoch keine Vorsteuer geltend machen, da sie diese EDV-Anlage zur Ausführung unecht steuerbefreiter Umsätze verwendet.

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 475 ff)

Umsatzsteuerliche Behandlung von Nutzungseinlagen

Im Jahr 2002 erwirbt die M-GmbH EDV-Anlagen zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen und macht aus den Anschaffungskosten Vorsteuern geltend. Im Jahr 2004 werden diese EDV-Anlagen der Tochtergesellschaft (keine Organschaft), welche diese Anlagen zur Ausführung von unecht steuerbefreiten Umsätzen verwendet, unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Ertragsteuerrechtlich wird dieser Vorgang als verdeckte Nutzungseinlage beurteilt.

Welche umsatzsteuerlichen Folgen hat die unentgeltliche Überlassung der EDV-Anlagen?

Die verdeckte Nutzungseinlage führt mangels spezieller Entgeltlichkeit nicht zu einem Leistungsaustausch. Eine verdeckte Nutzungseinlage erhöht zwar (durch ersparte Aufwendungen) den Gewinn der Gesellschaft, der Gesellschaftsgewinn stellt jedoch kein spezielles Entgelt für die Nutzungseinlage dar. Mangels Entgeltlichkeit muss konsequenterweise eine unentgeltliche Leistung angenommen werden.

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung unterliegt bei Überlassung aus nichtunternehmerischen Motiven der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 (Verwendungseigenverbrauch). Die Bemessungsgrundlage

bestimmt sich gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 nach den auf die Ausführung dieser Leistung entfallenden Kosten.

Bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Eigenverbrauchs ist der leistende Unternehmer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 berechtigt, dem Empfänger der sonstigen Leistung den für den Eigenverbrauch geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Er kann eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausstellen, in der er ausdrücklich auf den § 12 Abs. 15 UStG 1994 hinzuweisen hat. An die Stelle des Entgeltes tritt die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch.

Die Tochtergesellschaft darf daraus jedoch keine Vorsteuer geltend machen, wenn sie diese EDV-Anlage zur Ausführung unecht steuerbefreiter Umsätze verwendet.

**§ 3a Abs. 1a UStG 1994, § 209a und § 295 Abs. 3 BAO
(UStR 2000 Rz 475 ff, UStR 2000 Rz 1902)**

Nachholen der Eigenverbrauchsbesteuerung; Bescheidänderungen, grundlagenähnliche Bescheide

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Anschaffung eines Gegenstandes im Jahr 2000 nicht für das Unternehmen erfolgte und es wurde daher der Vorsteuerabzug nicht anerkannt. Dagegen wurde Berufung erhoben und es erfolgte eine Aussetzung gemäß § 281 BAO, da ein gleich gelagerter Fall beim VwGH bereits anhängig war. Für die Jahre 2001 bis 2003 (ebenfalls geprüft) wurde bezüglich dieses Gegenstandes infolge genereller Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges keine Eigenverbrauchsbesteuerung der Privatnutzung vorgenommen. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 wurden rechtskräftig. Im Jahr 2008 wird der gleich gelagerte Fall vom VwGH entschieden. Daraus ergibt sich für den konkreten Fall, dass die Anschaffung des Gegenstandes doch für das Unternehmen des Steuerpflichtigen erfolgt ist und dass ein Vorsteuerabzug zusteht.

Besteht eine Möglichkeit, die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 - über die Verjährungsfrist hinaus - zu korrigieren, das heißt die Eigenverbrauchsbesteuerung nachzuholen?

Sind Verlängerungshandlungen zweckmäßig, wenn die betreffenden Jahre bereits geprüft sind?

Dient der Gegenstand zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken, kann der Unternehmer die ihm für die Anschaffung des Gegenstandes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Jahr 2000 zur Gänze als Vorsteuer abziehen, sofern nicht nur der unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet wurde (UStR 2000 Rz 1902). Eine Nutzung des Gegenstandes für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 idF bis 31. Dezember 2003 (gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 ab 1. Jänner 2004) in diesem Fall der Eigenverbrauchsbesteuerung. Letzteres gilt auch für die Folgejahre.

Gemäß § 209a BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Für das Veranlagungsjahr 2000 kann im Rahmen der Berufungserledigung die Vorsteuer somit gewährt und eine allfällige Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen werden. Die rechtskräftigen Bescheide für die Folgejahre 2001 bis 2003 können auch nach Eintritt der Verjährung gemäß § 295 Abs. 3 BAO geändert und die Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen werden. Vorläufige Veranlagungen für die Jahre 2001 bis 2003 sind nicht zweckmäßig.

§ 3a Abs. 4 und Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 502 bzw. UStR 2000 Rz 3806)

Subvermittlung von Reiseleistungen - Leistungsort

Die X-GmbH Österreich, eine Tourismus- und Internetdienstleistungsgesellschaft, betreibt eine Internetseite, auf der sie zwar selbst nicht als Veranstalter auftritt, aber Reisen für diverse Reiseveranstalter vermittelt. Dies ist für den Besucher der Homepage dort auch ersichtlich. Die X-GmbH Österreich wird im Auftrag der X-GmbH Deutschland, die ebenfalls Reisen vermittelt, tätig. Die Reiseveranstalter zahlen für Vermittlungen Provisionen an die X-GmbH Deutschland. Soweit Reisevermittlungen durch die X-GmbH Österreich bewirkt wurden, gibt die X-GmbH Deutschland Vermittlungsprovisionen an die X-GmbH Österreich weiter.

Wie wird eine solche Subvermittlung umsatzsteuerrechtlich beurteilt?

Gelangt Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 auf eine solche Subvermittlung zur Anwendung, sodass sich für Vermittlungsleistungen, die die X-GmbH Österreich an die X-GmbH Deutschland verrechnet, auf Grund der Bekanntgabe der deutschen UID-Nummer der X-GmbH Deutschland der Leistungsort nach Deutschland verlagert bzw. geht in der Folge die Steuerschuld für die Umsätze der X-GmbH Österreich auf die X-GmbH Deutschland über?

Zunächst muss hinsichtlich des verwirklichten Sachverhaltes (zB auf Grund der konkreten vertraglichen Vereinbarungen) sichergestellt sein, dass von Vermittlungsleistungen auszugehen ist.

Für den Fall des Vorliegens von Vermittlungsleistungen ist festzuhalten, dass nach Auffassung des EuGH bei der Subvermittlung von Kreditumsätzen, „der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger zu keiner der Parteien eines Kreditvertrags, zu dessen Abschluss er beigetragen hat, in einem Vertragsverhältnis steht und mit einer der Parteien nicht unmittelbar in Kontakt tritt, nicht ausschließt, dass dieser Steuerpflichtige eine von der Steuer befreite Leistung der Vermittlung von Krediten im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der 6. MwSt-RL erbringt“ (EuGH vom 21.6.2007, Rs C-453/05, „Ludwig“). In dieser Entscheidung hat der EuGH ua. auf seine bereits im Urteil vom 13.12.2001, Rs C-235/00, „CSC“, geäußerte Ansicht zu Vermittlungsleistungen im Allgemeinen hingewiesen, nach der eine Subvermittlung grundsätzlich als Vermittlungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG 1994 anerkannt werden kann, wenn sie unter gleichen Voraussetzungen wie die Vermittlungsleistung des ersten Vermittlers erfolgt und ihre „Tätigkeit darin besteht, alles Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag oder ein Rechtsgeschäft abschließen, ohne dass der Vermittler ein eigenes Interesse am Inhalt des Vertrages hat“.

Sofern dies auf den gegebenen Sachverhalt zutrifft, könnte auch für eine Subvermittlung Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 zur Anwendung gelangen, wobei im gegenständlichen Fall sowohl die für einen in Deutschland ansässigen Reiseveranstalter erbrachte Vermittlung von Reiseleistungen im Sinne des § 23 UStG 1994 der X-GmbH Deutschland als auch die Subvermittlungsleistungen der X-GmbH Österreich zufolge § 3a Abs. 4 UStG 1994 ohnehin in Deutschland steuerbar sind. Hinsichtlich der Leistungen der X-GmbH Österreich wird die

Steuerschuld bei Vorliegen der Voraussetzungen nach dem deutschen UStG auf den Leistungsempfänger übergehen.

§ 3a Abs. 8 lit. a und § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 550 ff)

Umsatzsteuerliche Behandlung von Forschungsleistungen

Die inländische Tochtergesellschaft eines ausländischen Pharmakonzerns erbringt Forschungsleistungen (Chemie, Pharmazie) für ihre ausländische Konzernmutter. Sämtliche Ergebnisse (Erfindungen) gehören bereits mit ihrer Entstehung der Konzernmutter. Die Forschungsergebnisse werden zur Herstellung neuer bzw. zur Verbesserung bestehender Produkte (Medikamente) verwendet.

Sind die Forschungsleistungen am Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994) oder am Empfängerort (§ 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994) steuerbar?

Die Leistung der Tochtergesellschaft kann als Katalogleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 UStG 1994 angesehen werden. Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 und liegt dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

§ 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1051)

Ausfuhrlieferung

Ein Schweizer Unternehmer bestellt bei einer österreichischen Druckerei 50.000 Stück bedruckte Kuverts. Die Ausgangsrechnung in Höhe von 30.000 Euro wird bei Beginn der Produktion bezahlt. Da der Drittlandsunternehmer nur 30.000 Stück benötigt, werden diese auf Abruf in die Schweiz versendet; auf die Zusendung der restlichen 20.000 Stück wird verzichtet und werden diese - weil bereits gedruckt - von der Druckerei vernichtet. Ein entsprechendes Ausfuhrpapier über die ausgeführte Stückzahl liegt vor.

Wie ist dieser Vorgang umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Das Umsatzsteuerrecht knüpft an die tatsächliche Leistung an. Maßgeblich ist umsatzsteuerrechtlich nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern das Erfüllungsgeschäft - die Erfüllung. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Da in Abweichung von der ursprünglichen Vereinbarung nur 30.000 Stück geliefert

wurden, wird von einer Änderung des Vertrages hinsichtlich der Stückzahl bei gleich bleibendem Entgelt auszugehen sein. Es liegt daher eine Ausfuhrlieferung von 30.000 Stück vor.

Hinsichtlich der restlichen 20.000 Stück ist keine Lieferung erfolgt. Gemäß § 4 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten. Der gesamte bezahlte Betrag in Höhe von 30.000 Euro ist daher der Ausfuhrlieferung zuzuordnen.

§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1161 ff)

Steuersatz bei einem Fitnessstudio mit Sauna

Laut Anmeldungsformular bietet ein Sport&Wellness Club auf Basis einer unbestimmten Mitgliedschaft die Nutzung von Fitness-Einrichtungen im Rahmen der von den Mitgliedern zu wählenden Nutzungskonzepte (mit unterschiedlichem Leistungsumfang) an. Mit Ausnahme eines Angebotes für Jugendliche unter 18 Jahren ist im jeweiligen Leistungspaket auch die Nutzung der Saunalandschaft inkludiert. In der Rubrik "Zahlung" ist der monatliche Gesamtbetrag ausgewiesen, wobei (in Klammer gesetzt) auch die Anteile für Fitness und Sauna betragsmäßig getrennt angeführt sind. In der darunter liegenden Zeile findet sich der Vermerk: "Gesamtbetrag besteht aus 75% Fitness-Nutzungsanteil (20% MWSt.) und 25% Sauna-Nutzung (10% MWSt.)". Unabhängig von der Nutzung der Sauna muss allerdings der für das jeweilige Leistungspaket vorgesehene Gesamtbetrag (100%) bezahlt werden.

Fraglich ist, ob eine derartige nach Steuersätzen getrennte Aufteilung des Entgeltes zulässig ist.

In seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 97/14/0007, hat der VwGH in einem vergleichbaren Fall nach Ausführungen zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung festgehalten, dass bei einem Fitnessstudio das Körpertraining im Vordergrund stehe und Saunaeinrichtungen den Gästen üblicherweise zur Abrundung des Leistungsangebotes zur Verfügung gestellt würden. Die Saunaleistungen stellten somit unselbständige Nebenleistungen zu den Fitnessleistungen dar. Der darauf entfallende Entgeltsteil - ob gesondert ausgewiesen oder nicht - unterliegt damit ebenfalls dem Normalsteuersatz.

Das noch zum UStG 1972 ergangene VwGH-Erkenntnis steht auch im Einklang mit der zur Frage des Vorliegens einer unselbständigen Nebenleistung bereits ergangenen EuGH-Rechtsprechung. Danach liegt eine unselbständige Nebenleistung ua. vor, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen; siehe zB EuGH vom 25.2.1999, Rs C-349/96 „Card Protection Plan Ltd (CPP)“.

Im gegenständlichen Fall ist daher das gesamte für das jeweilige Leistungspaket zu entrichtende Entgelt dem Steuersatz von 20 % zu unterwerfen. Die fiktive Aufteilung des Entgelts auf Angeboten, Verträgen bzw. Rechnungen hat auf diese Beurteilung keinen Einfluss.

§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994, VO BGBl. II Nr. 583/2003 (UStR 2000 Rz 1561, Rz 1570)

Elektronische Rechnung mit fortgeschrittener digitaler Signatur, Aufbewahrungspflichten

Der Lieferant erstellt eine Rechnung mit fortgeschrittener digitaler Signatur, die einen eindeutigen Index zur Rechnung enthält. Er übermittelt sie auf elektronischem Weg an den Rechnungsempfänger und legt sie anschließend in einem revisionssicheren Archiv unter einer eigenen eindeutigen Speichernummer ab, wodurch die Unveränderbarkeit der Daten gewährleistet ist. Der Rechnungsempfänger überprüft die elektronische Rechnung sowohl inhaltlich als auch hinsichtlich der fortgeschrittenen Signatur. Alle Rechnungsdaten sowie die Speichernummer werden in einer Zwischenablage im Archiv, das sich in seinem Verfügungsbereich befindet, abgelegt. Gleichzeitig wird der Prüfbericht generiert, der sämtliche Informationen über die Freigabe sowie die Rechnungsprüfung inklusive Signatur enthält. Der Prüfbericht wird in das revisionssichere Archiv beim Lieferanten gesandt, dort auf Grund der eindeutigen Speichernummer zur Ausgangsrechnung zugeordnet und abgelegt. Auch beim Rechnungsempfänger erfolgt eine eindeutige und nur diesem zuordenbare Indexerstellung.

Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger können auf die Rechnung, die nur einmal im Archiv abgelegt ist, zugreifen, wobei nur die Daten aus der Sicht des jeweiligen Zugreifers ersichtlich sind.

Ausgangs- und Eingangsrechnung sind Referenzen auf das nur einmal archivierte Original im zentralen Archivsystem. Ist diese Vorgangsweise vereinbar mit UStR 2000 Rz 1570, wonach sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Rechnungsempfänger die Nachweise über die Echtheit und Unversehrtheit der Daten als Teil der Rechnung aufzubewahren haben?

Aufbau und Ablauf des bei der elektronisch übermittelten Rechnung angewandten Verfahrens müssen zwecks Nachprüfbarkeit durch die Finanzbehörde entsprechend dokumentiert sein (UStR 2000 Rz 1561). Eine zentrale Archivierung der Rechnungs- und Prüfberichtsdaten beim Rechnungsaussteller ist zulässig, wenn jederzeitige getrennte Zugriffe sowohl des Ausstellers als auch des Empfängers der Rechnung auf die unveränderten und unveränderbaren Daten gesichert und gewährleistet sind und sich der Server im Inland befindet. Sollte der Zugriff durch den Rechnungsempfänger - auch aus Gründen, die nicht in seinem Verantwortungsbereich liegen - nicht möglich sein, so geht dies zu seinen Lasten.

§ 18 Abs. 8 und Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2584 und Rz 4008)

Zeitpunkt des Vorliegens des Buchnachweises

Die im dritten Satz der UStR 2000 Rz 2584 enthaltene Aussage, dass ein vollständiger Buchnachweis grundsätzlich zu Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung vorliegen muss, wird im folgenden Satz insoweit relativiert, als dem Unternehmer nach Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen ist, einzelne Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen.

Zufolge UStR 2000 Rz 4008 ist demgegenüber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen das Vorliegen des Buchnachweises spätestens zu Beginn der Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuernachschau erforderlich.

Ist die Setzung einer Nachfrist für die Beibringung des buchmäßigen Nachweises während einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschau nur für Ausfuhrlieferungen, nicht aber für innergemeinschaftliche Lieferungen vorgesehen?

Die allgemeinen Ausführungen zum Buchnachweis bzw. zu dessen Ergänzung in der UStR 2000 Rz 2584 beziehen sich auf alle Steuerbefreiungen, bei denen ein Buchnachweis zu führen ist, somit auch auf innergemeinschaftliche Lieferungen.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass zufolge UStR 2000 Rz 2584 und Rz 4008 einzelne Angaben (bzw. Teile) zum Buchnachweis nachgeholt werden können, dass jedoch nicht der gesamte Buchnachweis erst nachträglich erstellt werden kann. Dies ergibt sich auch daraus, dass nach dem Wortlaut dieser Randziffern Berichtigungen bzw. Ergänzungen zulässig sind, was aber schon begrifflich nur möglich ist, wenn grundsätzlich - wenn auch korrekturbedürftige - Aufzeichnungen geführt worden sind.

Darüber hinaus können auch nicht alle Angaben bzw. Teile des Buchnachweises im Nachhinein beigebracht oder ergänzt werden, sondern ist hier im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob eine Ergänzung überhaupt zulässig sein kann. So ist bei Ausfuhrlieferungen bzw. Lieferungen in andere Mitgliedstaaten das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit, zu denen auch der Ausfuhrnachweis bzw. Beförderungs- oder Versendungsnachweis gehört, buchmäßig nachzuweisen; diese Nachweise werden somit als Bestandteil des Buchnachweises angesehen. Grundsätzlich ist aber zwischen Ausfuhrnachweis und Buchnachweis als jeweils gesondert zu erbringende Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen zu unterscheiden. Sollte daher der Ausfuhrnachweis bzw. Beförderungs- oder Versendungsnachweis unvollständig sein und nicht mehr ergänzt werden können, ist die Steuerfreiheit schon wegen des fehlenden Ausfuhrnachweises (siehe hierzu zB VwGH 15.2.2006, 2001/13/0275) bzw. Beförderungs- oder Versendungsnachweises (zB fehlende Empfangsbestätigung des Abnehmers in Abholfällen) zu versagen.

§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 und § 29 Abs. 2 lit. c BAO

Begründung einer Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO eines "ausländischen Unternehmers" - Korrekturen von Anzahlungs- und Schlussrechnungen

Der deutsche Unternehmer D beginnt Mitte September 2005 mit der Errichtung einer Anlage für den Unternehmer Ö in Österreich (Vertragswert: rund 5.000.000 Euro). D beauftragt österreichische Subunternehmer mit einem Teil der Montagearbeiten bzw. bezieht zum Teil von österreichischen Unternehmern Materialien.

Mitte April 2006 wird die nach einer Bauzeit von 7 Monaten fertig gestellte Anlage vom Auftraggeber abgenommen.

D legt unter Hinweis auf § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld) in den Jahren 2005 und 2006 vier Anzahlungsrechnungen in Höhe von jeweils 1.000.000 Euro ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Im Juli 2006 erstellt D die Schlussrechnung in Höhe von 5.000.000 Euro abzüglich der bereits geleisteten Anzahlungen in Höhe von insgesamt 4.000.000 Euro netto unter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den inländischen Leistungsempfänger.

Für die Jahre 2005 und 2006 bringt D Vorsteuererstattungsanträge beim Finanzamt Graz-Stadt ein, in denen er den Vorsteuerabzug für in Österreich entstandene Aufwendungen (Materialien, Montageleistungen usw.) geltend macht.

Dass D auf Grund des Überschreitens eines Zeitraums von 6 Monaten durch diese Bauausführung eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. c BAO in Österreich begründet hat, ist unbestritten.

Welche Rechnungen (Anzahlungs- und/oder Schlussrechnung) sind zu korrigieren, wenn sich erst gegen Ende der Bauausführungen bzw. zum Zeitpunkt der Erstellung der Schlussrechnung herausstellt, dass eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. c. BAO vorliegt, was die Nichtanwendbarkeit des Übergangs der Steuerschuld (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) zur Folge hat?

Müssen die 6 Monate Bauzeit in einem zusammenhängenden Veranlagungszeitraum vorliegen, damit man von einer Betriebsstätte im entsprechenden Veranlagungszeitraum im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz Satz UStG 1994 ausgehen kann?

Mit welcher Bemessungsgrundlage und in welchem Veranlagungszeitraum sind die Anzahlungsrechnungen und/oder die Schlussrechnung der Besteuerung zu unterwerfen?

Ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Anzahlungsrechnungen vom vereinnahmten Betrag (jeweils 1.000.000 Euro) die Umsatzsteuer herauszurechnen oder ist die Umsatzsteuer betreffend die Anzahlungsrechnungen auf die vereinnahmten Nettobeträge aufzuschlagen?

Zu welchem Zeitpunkt steht dem österreichischen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aus den Anzahlungsrechnungen (Datum der korrigierten Rechnungen: Februar 2007) zu,

wenn die Umsatzsteuer mittels Überrechnung der Vorsteuer auf das Abgabenkonto des Unternehmers D "entrichtet" und die Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2007 erst am 13. April 2007 gleichzeitig mit dem Überrechnungsantrag eingereicht wird?

Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. c BAO führt hinsichtlich der Frage nach der Verpflichtung zu Rechnungsberichtigungen rückwirkend zu einer Neubeurteilung (ex tunc). Während nach Leistungserbringung das erstmalige Erstellen einer Anzahlungsrechnung schon begrifflich nicht möglich ist, muss hier - da es sich nicht um eine Rechnungslegung, sondern um eine Rechnungsberichtigung handelt - der Leistende sowohl die Anzahlungsrechnungen als auch die Schlussrechnung korrigieren und der Leistungsempfänger bereits eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen und (gegebenenfalls) -erklärungen richtig stellen.

Soweit bereits rechtskräftige Bescheide ergangen sein sollten, sind Bescheidänderungen nach § 295a BAO vorzunehmen.

Sobald eine Bauzeit von mehr als sechs Monaten überschritten wurde, ist - ohne Unterschied, ob dieser Zeitraum in einem Veranlagungszeitraum oder auf zwei Veranlagungszeiträume verteilt erreicht wurde - vom Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. c BAO und somit auch für die Beurteilung der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auszugehen.

Somit muss im Falle einer ausländischen Körperschaft das gemäß § 8 AVOG zuständige Finanzamt, bei dem es sich immer auch um das Betriebsstättenfinanzamt handelt, bzw. in anderen Fällen ebenfalls das zuständige Betriebsstättenfinanzamt - auch hinsichtlich offener Vergütungsanträge - tätig werden. Da ein Vorsteuererstattungsverfahren mangels "Ausländereigenschaft" des Unternehmers D nicht mehr zulässig ist und veranlagungspflichtige Umsätze gegeben sind, muss über die den offenen Vorsteuererstattungsanträgen zu Grunde liegenden Vorsteuerbeträge sowie die nunmehr vom Unternehmer D zu erklärenden Umsätze im Rahmen eines Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens von diesem Finanzamt abgesprochen werden.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bezüglich der Anzahlungsrechnungen ist die Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Entgelten herauszurechnen.

Nach UStR 2000 Rz 1841 ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - gegeben, wenn über die Anzahlung eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt und die Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Der Vorsteuerabzug kann daher frühestens für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist der Voranmeldungszeitraum, in dem die berichtigten Rechnungen gelegt worden sind, somit im gegenständlichen Fall der Voranmeldungszeitraum Februar 2007. Infolge Einreichung der Voranmeldung Februar am 13. April 2007 wird die aus der Voranmeldung resultierende Gutschrift an diesem Tag wirksam (siehe § 21 Abs. 1 UStG 1994).

Art. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3585)

Innergemeinschaftlicher Erwerb durch Schwellenerwerber über der Erwerbsschwelle

Ein deutscher pauschalierter Landwirt beliefert eine österreichische Gemeinde, die die Erwerbsschwelle überschritten hat, mit Zierpflanzen für ihr Stadtgartenamt.

Der deutsche pauschalierte Landwirt erbringt eine innergemeinschaftliche Lieferung, die nicht steuerfrei bleiben kann (vgl. Abschnitt 267 Absatz 1 Satz 3 deutsche UStR 2005 bzw. UStR 2000 Rz 2854 zur entsprechenden österreichischen Auffassung).

Die österreichische Gemeinde tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb, der der Besteuerung zu unterziehen ist; ein Vorsteuerabzug steht der Gemeinde nicht zu, da der Erwerb den hoheitlichen Bereich betrifft.

Kann die in diesem Fall grundsätzlich eintretende doppelte Umsatzsteuerbelastung vermieden werden?

Nach der bis einschließlich 31. Dezember 2006 anzuwendenden 6. MwSt-RL (Art. 25 Abs. 6 Buchstabe a zweiter Unterabsatz erster Gedankenstrich, Art. 28a Abs. 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 und Abs. 1a Buchstabe a) konnte die im anderen

Mitgliedstaat zu bezahlende Mehrwertsteuer erstattet werden (siehe hierzu auch das USt-Protokoll 2001).

Die Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG sieht in Art. 303 Abs. 2 und 3 für solche Fälle ebenfalls eine Rückerstattungsmöglichkeit vor, bei der sich die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Einzelheiten der Durchführung der Erstattungen insbesondere auf die RL 79/1072/EWG und 86/560/EWG (8. und 13. MwSt-RL) stützen können.

Die österreichische Gemeinde kann ihre Ansprüche in Deutschland geltend machen.

Art. 7 und Art. 21 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4189 f)

Innergemeinschaftliche Lieferung - Zeitpunkt der Aufnahme in die Zusammenfassende Meldung

Der deutsche Unternehmer D bestellt Formulare bei einer Druckerei Ö in Wien, bezahlt diese zur Gänze bei Druckbeginn, erteilt aber die Order, die Ware in Teilen auf Abruf zu liefern.

Ö behandelt den Auftrag sofort zur Gänze als innergemeinschaftliche Lieferung.

Liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung für die gesamte Lieferung schon bei Druckbeginn vor, obwohl in Teilmengen über einen längeren Zeitraum von etwa zwei Jahren geliefert wird?

Hat sofort eine Aufnahme in die Zusammenfassende Meldung (ZM) zu erfolgen?

Im vorliegenden Fall kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sind.

Für den Zeitpunkt der Erfassung der Teillieferungen in der ZM ergibt sich insoweit aus Art. 26 Abs. 3 und Abs. 7 UStG 1994 sowie aus UStR 2000 Rz 4189 und Rz 4190, dass grundsätzlich auf die tatsächliche Ausführung innergemeinschaftlicher Warenlieferungen abzustellen ist. Eine Aufnahme in die ZM des nachfolgenden Meldezeitraums kann danach zwar bei späterer Rechnungslegung erfolgen, eine Rechnungslegung *vor* tatsächlicher Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen hat jedoch keinen Einfluss auf den Zeitpunkt ihrer Erfassung in der ZM.

Somit sind die einzelnen Teillieferungen grundsätzlich in der ZM für jenen Meldezeitraum zu erklären, in dem sie tatsächlich ausgeführt wurden.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn der Unternehmer die Teillieferungen aus Vereinfachungsgründen zur Gänze in jenem Meldezeitraum erfasst, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde; insbesondere, wenn auch der Leistungsempfänger beim innergemeinschaftlichen Erwerb entsprechend vorgeht.

§ 12a NoVAG 1991, § 12 Abs. 16 und § 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2163)

Auswirkung der Vergütung der Normverbrauchsabgabe nach § 12a NoVAG 1991 an einen befugten Fahrzeughändler auf die Umsatzbesteuerung

Mit der Neuregelung des § 12a NoVAG 1991 durch BGBl. I Nr. 143/2006 wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2007 der anspruchsberechtigte Kreis für eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe ua. dahingehend erweitert, dass auch im Fall der Lieferung eines Fahrzeugs durch einen befugten Fahrzeughändler in das Ausland die Normverbrauchsabgabe an diesen vergütet wird. Bemessungsgrundlage für die Vergütung der Normverbrauchsabgabe ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Abmeldung des Fahrzeugs im Inland.

Hat die Vergütung der Normverbrauchsabgabe bei Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 eine Auswirkung auf die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage?

Hat die Vergütung der Normverbrauchsabgabe eine Auswirkung auf die Höhe des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 16 UStG 1994?

Ist in dem Ausmaß, in dem die Normverbrauchsabgabe vergütet wird, das Fahrzeug mit der auf die vergütete Normverbrauchsabgabe entfallenden Umsatzsteuer zu hoch belastet und müsste diese somit ebenfalls vergütet werden?

Wird auf Grund einer Lieferung eines (Gebraucht-)Fahrzeugs durch einen befugten Fahrzeughändler in das Ausland die Normverbrauchsabgabe an diesen nach § 12a NoVAG 1991 vergütet und kommen die umsatzsteuerlichen Vorschriften über die Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994) zur Anwendung, ist

weder von einer Minderung des Einkaufspreises noch von einer Erhöhung des Verkaufspreises im Sinne des § 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 auszugehen. Durch die Erstattung der Normverbrauchsabgabe wird somit die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nicht tangiert.

Sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 16 UStG 1994 gegeben, kann der Unternehmer einen (fiktiven) Vorsteuerabzug vornehmen. Die abziehbare Vorsteuer ist dabei mit 20 % aus dem Erwerbspreis herauszurechnen und beträgt somit 16,67 % des Erwerbspreises (UStR 2000 Rz 2163). Eine allfällige (zusätzliche) Vergütung der Normverbrauchsabgabe nach § 12a NoVAG 1991 hat auf diese Beurteilung keinen Einfluss.

Nach § 12a NoVAG 1991 wird die Normverbrauchsabgabe unter den dort normierten Voraussetzungen vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet. Mit dieser Bestimmung ist einzig und allein die Normverbrauchsabgabe als solche erfasst. Eine darüber hinausgehende Erstattung der auf die Normverbrauchsabgabe entfallenden Umsatzsteuer ist weder im NoVAG 1991 noch im UStG 1994 vorgesehen.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Oktober 2007