



Verteiler:	UST990
A3 B3 C5 G3	7. Juli 2003
	GZ. 09 4501/34-IV/9/03

An alle
Finanzlandesdirektionen
und Finanzämter
ausgenommen Finanzamt für
Gebühren und Verkehrsteuern

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:
Dr. Caganek
Telefon:
+43 (0)1-514 33/2682
Internet:
Emil.Caganek@bmf.gv.at
x.400:
S=Caganek;G=Emil;C=AT;A=GV;
P=CNA;O=BMF;OU=IV-9-a

DVR: 0000078

Betr.: Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2003 vom 5. bis 7. Mai 2003 in Salzburg

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2003 wieder eine Umsatzsteuertagung des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit den Finanzlandesdirektionen und den Finanzämtern, bei der in der Praxis auftretende Zweifelsfragen im Bereich der Umsatzsteuer behandelt wurden. Als Ergebnis dieser Tagung 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.

§ 1, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 (Rz 1 UStR 2000)

Einräumung eines Vorkaufsrechtes gegen Entgelt

Ein bebautes Grundstück wird seit längerer Zeit für Wohnzwecke vermietet. Nunmehr beabsichtigt der Vermieter, der auch zivilrechtlicher Eigentümer des Objektes ist, einem Dritten ein Vorkaufsrecht gegen Entgelt einzuräumen.

Ist der bezeichnete Vorgang umsatzsteuerbar? Liegt eine "Lieferung" oder eine "sonstige Leistung" im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vor? Kann eine Steuerbefreiung oder ein ermäßigter Steuersatz angewendet werden?

Die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem Gegenstand, der zur Unternehmenssphäre eines Unternehmers gehört, erfolgt im Rahmen des Unternehmens und stellt bei Entgeltlichkeit einen Leistungsaustausch dar. Es handelt sich weder um eine Grundstückslieferung noch um eine Vermietungsleistung, sondern um eine sonstige Leistung vor, die keiner Befreiung oder Ermäßigung unterliegt und daher mit dem Normalsteuersatz zu besteuern ist (vgl. Ruppe², UStG 1994, Tz 51 zu § 1).

§ 2, Art. 28 UStG 1994 (Rz 184, 4338 UStR 2000)

Unternehmereigenschaft von Gesellschafter-Geschäftsführern

Gesellschafter-Geschäftsführer (von Personengesellschaften und GesmbHs) beantragen, ihre Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, führen die Umsatzsteuer ab und machen die Vorsteuerpauschalierung geltend; gleichzeitig wird ein Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer gestellt. Die Begründung dafür lautet, dass bei einer wesentlichen Beteiligung keine Weisungsgebundenheit vorliegt und das Unternehmerrisiko getragen wird.

1. Sind Gesellschafter-Geschäftsführer Unternehmer im Sinne des § 2 UStG?
2. Wenn ja, muss eine UID-Nummer vergeben werden?

1.1 Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft

Nach der Rechtsprechung des VwGH bewirken die Leistungen, mit denen Gesellschafter einer Personengesellschaft in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion wie der eines Geschäftsführers für die Gesellschaft tätig werden, keinen Leistungsaustausch, sondern eine

Leistungsvereinigung. Die Rechtsform des Gesellschafter-Geschäftsführers ist hierbei nicht maßgebend (zB VwGH vom 13. 12. 1977, Zl. 1550/77, betreffend die Geschäftsführung durch eine Komplementär-GesmbH einer GesmbH & CoKG). Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft ist daher nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994.

1.2 Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis können aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung (die Gesellschaft ist in der Regel vorsteuerabzugsberechtigt) auch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH, soweit sie Einkünfte gemäß § 22 Abs. 1 Z 2 EStG beziehen, hinsichtlich ihrer Geschäftsführertätigkeit als Nichtunternehmer angesehen werden (zB Erlass des BMF vom 13. 7. 1981, AÖFV Nr. 214/1981). Diese Vereinfachungsmaßnahme kann weiterhin angewendet werden.

Möchte jedoch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH als Unternehmer behandelt werden, so wird die Rechtsprechung des VwGH zu beachten sein. Danach ist der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH als selbständig und somit als Unternehmer anzusehen, wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteils (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können. Es kann in diesem Fall nicht die Rede davon sein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet sei, den Weisungen eines anderen zu folgen (siehe zB VwGH vom 9. 12. 1980, Zl. 1666, 2223, 2224/79, und vom 18. 9. 1996, Zl. 96/15/0121).

2. Vergabe einer UID-Nummer

Wird der Gesellschafter-Geschäftsführer als Unternehmer behandelt (Pkt. 1.2 zweiter Fall), ist ihm gemäß Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 eine UID-Nummer zu erteilen.

§ 3a UStG 1994 (Rz 562 UStR 2000)

Vertrieb von Telefonwertkarten

Ein österreichischer Unternehmer kauft von einem deutschen "Vertreiber" Telefonwertkarten mit Nominale 10,- € zum Preis von 6,- € (Rechnung ohne USt). Der österreichische Unternehmer kennt nicht den Anbieter der Telekommunikationsleistung, sondern nur den Hersteller der Wertkarten. Der österreichische Unternehmer verkauft diese Wertkarten an Einzelhändler um 7,50 € und an Endverbraucher um 9,- €.

Die Karte verfügt über einen Pin-Code, der durch anrufen einer gebührenfreien Nummer (das gilt für insgesamt 8 Länder) freigeschaltet wird. Dann kann der Benutzer unter Verwendung dieses Code um 10,- € günstig ins Ausland telefonieren. Er kann aber auch die Nummer, die für Italien oder Ungarn angegeben ist, wählen und kann dann von Italien bzw. Ungarn aus ins Ausland telefonieren.

Was hat der österreichische Unternehmer zu versteuern? Welche Leistung liegt vor? Was ist in Österreich steuerbar/steuerpflichtig?

Wenn der Verkauf der Wertkarten in Österreich steuerpflichtig ist, ist in Deutschland ein Vorsteuerabzug möglich?

Ist in den 10,- € Umsatzsteuer enthalten?

Der Verkauf einer Calling Card (das ist eine Telefonkarte, bei der über eine auf der Karte angegebene Rufnummer ein Telekommunikationsanbieter erreicht werden kann und bei der man mittels eines auf der Karte angegebenen Pin-Code ein Gesprächsguthaben abtelefonieren kann) ist als Telekommunikationsdienstleistung anzusehen. Das bedeutet im vorliegenden Fall:

Der deutsche Unternehmer erbringt gegenüber dem österreichischen Unternehmer eine Telekommunikationsdienstleistung. Ort der Leistung ist gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 Österreich, es kommt zum Übergang der Steuerschuld auf den österreichischen Unternehmer gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994. Der Weiterverkauf (im eigenen Namen) in Österreich stellt wieder eine Telekommunikationsdienstleistung dar und unterliegt dem Normalsteuersatz.

Der Nominalwert von 10 € gibt die Höhe des Gesprächsguthabens an.

§ 3a UStG 1994 (Rz 586, 629 UStR 2000)

Telekommunikation - Mehrwertdienste

Ein inländischer Unternehmer X besorgt für Hotline-Betreiber von diesen erbrachte Mehrwertdienste an Netzbetreiber, die diese Leistungen an die Letztverbraucher (Anrufer) weiterverrechnen. Die Mehrwertdienste sind verschiedenster Art, wie zB Erotikdienste, Information, u.a.

Die von X besorgten Mehrwertdienste werden im Wesentlichen von diversen Netzbetreibern in Form von Gutschriften abgerechnet. USt wird für die Mehrwertdienste nur dann verrechnet, wenn der Netzbetreiber Sitz oder Betriebsstätte im Inland hat (Empfängerortregelung).

X rechnet in der Folge die an ihn erbrachten Leistungen in Form von Gutschriften ab. Bei den Leistungserbringern handelt es sich um Betreiber von diversen Hotlines. Soweit diese Unternehmer einen Sitz im Inland haben, wird in den Gutschriften USt ausgewiesen (Sitzortregelung).

Die Art der Mehrwertdienste ließe sich bei X nur in einem mit unökonomisch großem Aufwand verbundenen Verfahren ermitteln. Die Leistungen wären zum Teil nach Sitzort- und zum Teil nach Empfängerortprinzip zu besteuern. Ist eine "Vereinfachung" zulässig, wenn sichergestellt ist, dass es aufgrund der Art der steuerlichen Behandlung der Umsätze zu keinen Steuerausfällen kommen kann?

Die Frage des Leistungsortes ergibt sich nur, wenn der Leistungserbringer (Hotline-Betreiber) oder der Netzbetreiber ausländischer Unternehmer ist. Es wird unterstellt, dass sämtliche Unternehmer im eigenen Namen die Leistungen erbringen. Es ergeben sich dabei folgende Leistungsbeziehungen:

Ausl Hotline-Betreiber --> Inl Unternehmer X --> Ausl Netzbetreiber --> Kunde

Im Fall der Erotikdienstleistung handelt es sich um keine Katalogleistung. Es kommt weder beim ausländischen Hotline-Betreiber noch beim inländischen Unternehmer zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Sowohl der inländische Unternehmer X als auch der ausländische Netzbetreiber müssen ihre Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend machen. Anders bei den Informationsleistungen (Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 6 UStG 1994).

Es ist daher eine Trennung der Leistungen erforderlich.

§§ 4, 17 und 19 UStG 1994 (Rz 2610 UStR 2000)

Mieterinvestition und Verzicht auf Mieteinnahmen

Der Abgabepflichtige (A) vermietet Wohnobjekte, die er erworben oder hergestellt hat, an eine Kapitalgesellschaft (B-GmbH), deren Geschäftsführer wiederum er selbst ist. Die als "Generalmieterin" bezeichnete Kapitalgesellschaft tätigt in den Objekten erhebliche Investitionen. In einer Vereinbarung zwischen A und der B-GmbH wird festgehalten, dass letztere wegen ihrer Investitionen und der dadurch veranlassten Einnahmenausfälle (entgehende Untermieten) auf viele Jahre hinaus leistungsfrei gestellt wird. A versteuert (zu Recht) nach vereinnahmten Entgelten. Es ist zu erwarten, dass eine Veräußerung nach § 6

Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 erfolgen wird, sobald der Vorsteuerberichtigungszeitraum abgelaufen ist.

Liegt bei A noch eine unternehmerische Tätigkeit vor?

Kann der Wert der Investitionen durch die B-GmbH bei A als umsatzsteuerbares und umsatzsteuerpflichtiges Entgelt für seine Vermietung angesetzt werden, bejahendenfalls, zu welchem Zeitpunkt?

Ermöglicht Rz 2610 UStR 2000 eine Besteuerung fiktiver Entgelte?

Es handelt sich im vorliegenden Fall um eine Vereinbarung zwischen dem Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft und der Kapitalgesellschaft, an der er offensichtlich beteiligt ist. In diesem Fall wäre zu beachten, dass die Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen auch für die Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern von Bedeutung sind. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind an den Kriterien zu messen, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Solche Verträge müssen daher fremdüblichen Bedingungen entsprechen (VwGH vom 5. 10 1994, Zl. 94/15/0036 mwH).

Das Bestehen eines Leistungsaustausches kann auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes nicht beurteilt werden. Zur Frage der unternehmerischen Tätigkeit wäre zu prüfen, ob für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) ein entsprechendes Entgelt zu entrichten ist. Auch die Übernahme der Verpflichtung, Investitionen zu tätigen, zählt zum Entgelt des Vermieters (Ruppe2, UStG 1994, Tz 61 zu § 4).

Kommt man zu dem Ergebnis, dass die Verpflichtung des Mieters, Investitionen zu tätigen, zu einem steuerbaren Leistungsaustausch führt, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, dessen Bemessungsgrundlage sich beim Vermieter – soweit die Gegenleistung in der Investition besteht – nach dem gemeinen Wert der Investition richtet (Ruppe2, UStG 1994, Tz 61 zu § 4).

Besteht die Gegenleistung in der Verpflichtung der Ausführung einer Investition, ist bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten des Vermieters die Gegenleistung in dem Zeitpunkt vereinnahmt, in dem die Investition durchgeführt worden ist (Ruppe2, UStG 1994, Tz 41 zu § 17, unter Hinweis auf VwGH 23. 9. 1966, 1469/65).

§ 6 Abs. 1 Z 19 und § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 (Rz 950 UStR 2000)

Abgrenzung ärztliche Tätigkeit – Krankenanstalt

Nach Rz 950 UStR 2000 kommt es für die Abgrenzung ärztliche Tätigkeit (steuerfrei) – Krankenanstalt (ermäßigter Steuersatz) darauf an, ob die Einkünfte einkommensteuerrechtlich als solche aus freiberuflicher Tätigkeit einzustufen sind. Dies ist dann der Fall, wenn der Arzt auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Umsätze aus einer Krankenanstalt unterscheiden sich objektiv vom Leistungsangebot eines Facharztes.

Der VwGH hat hingegen im Erk. vom 19. 6. 2002, Zl. 2000/15/0053, entschieden, dass es maßgebend darauf ankommt, ob die jeweilige Tätigkeit durch das ÄrzteG abgedeckt ist. Umsätze aus einer Krankenanstalt würden demnach insbesondere dann anzunehmen sein, wenn die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen sowie eine entsprechende Organisation gegeben sind. Zu den Voraussetzungen einer Anstalt gehört ua. auch die Bestellung eines stellvertretenden ärztlichen Leiters (es müssen also zumindest zwei Ärzte vorhanden sein) sowie eine Anstaltsordnung, der sowohl Ärzte als auch Patienten unterliegen (vgl. VwGH vom 19. 1. 1990, Zl. 89/18/0138; VfGH vom 7. 3. 1992, Zl. G 198/90).

Welche Konsequenzen ergeben sich aus diesem VwGH-Erkenntnis?

Aus dem angeführten VwGH-Erk. vom 19. 6. 2002, Zl. 2000/15/0053, und einem weiteren VwGH-Erk., und zwar vom 30. 7. 2002, Zl. 98/14/0203 (in beiden Fällen waren die Umsätze aus dem Betrieb einer Dialysestation mit der Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung von 15 bzw. 8 Personen strittig), kann abgeleitet werden, dass bei der Prüfung der Frage, ob Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt oder Umsätze aus dem Betrieb einer Krankenanstalt vorliegen, die zu dieser Frage ergangene Judikatur des VwGH und des VfGH zum Krankenanstaltenrecht zu beachten ist.

Aus dieser Judikatur ergeben sich im Wesentlichen und zusammengefasst dargestellt folgende Voraussetzungen für das Vorliegen einer Krankenanstalt:

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,

-
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Das Vorliegen einer Bewilligung zum Betrieb einer Krankenanstalt im Sinne des jeweiligen Krankenanstaltengesetzes des Landes allein mag wohl ein Indiz für das Vorliegen einer Krankenanstalt sein, reicht aber für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung offensichtlich nicht aus. Dies ergibt sich daraus, dass in den beiden angeführten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liegenden Fällen Betriebsbewilligungen nach dem jeweiligen Krankenanstaltengesetz vorlagen, der VwGH jedoch dennoch die vorgenannten Kriterien eigenständig überprüfte.

§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 (Rz 958 UStR 2000)

Rechtsform der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit

Gemäß § 3 Abs. 1 ÄrzteG ist die selbstständige Ausübung des ärztlichen Berufes auch als Gruppenpraxis in Form einer OEG zulässig. Die weiteren Voraussetzungen sind in § 52a ÄrzteG geregelt (zB dürfen Gesellschafter nur zur selbstständigen Berufsausübung berechnigte Ärzte oder Dentisten sein). Leistungen einer OEG, die nicht diesen Vorschriften entspricht, sowie von anderen Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 (vgl. Rz 958 UStR 2000).

Mit Urteil vom 10. 9. 2002, Rs C-141/00, hat der EuGH in der Rechtssache "Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH" ua. ausgesprochen, dass es für die Steuerfreiheit nur auf die Art der Tätigkeit und nicht auf die Rechtsform des Unternehmens ankommt, welches die Tätigkeit erbringt. Die Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 setzt demnach nur voraus, dass es sich um ärztliche Leistungen handelt und dass die Leistungen von Personen erbracht werden, welche die erforderlichen Befähigungsnachweise besitzen.

Welche Konsequenzen ergeben sich aus diesem EuGH-Urteil?

Es ist richtig, dass der EuGH in seinem Urteil vom 10. 9. 2002, Rs C-141/00, ausgesprochen hat, dass die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend die Steuerbefreiung ärztlicher Leistungen nicht verlangen, dass die Leistungen von einem Steuerpflichtigen mit bestimmter Rechtsform erbracht werden.

Die Steuerbefreiung verlangt, dass

- es sich um ärztliche Leistungen handelt und

-
- diese Leistungen von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen.

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist in richtlinienkonformer Auslegung die Befreiungsbestimmung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 anwendbar. So können zB ärztliche Leistungen einer arbeitsmedizinischen GmbH steuerfrei belassen werden.

Diese Auslegung gilt auch für die berufsspezifischen Leistungen der anderen im § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 aufgezählten (arztähnlichen) Berufe.

§ 11 UStG 1994 (Rz 1501, 1537ff UStR 2000)

Rechnungs-Ausstellung neu

Ein Vortragender interpretierte § 11 UStG 1994 folgendermaßen:

Die neu hinzugekommenen Rechnungsmerkmale des § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 betreffen beispielsweise Ärzte nicht, weil sie keine Rechnungen an Unternehmer ausstellten.

Rechnungen der Ärzte müssten daher überhaupt keine der im § 11 Abs. 1 genannten Rechnungsmerkmale enthalten, insbesondere keine fortlaufende Nummer und keinen Hinweis auf die Steuerbefreiung.

Ist diese Interpretation zutreffend?

Es ist zutreffend, dass eine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 nur dann gegeben ist, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 11 Abs. 1 UStG 1994). Rechnungen (Honorarnoten, Abrechnungen und dergleichen), die Ärzte an Patienten ausstellen, müssen daher nicht die Merkmale des § 11 Abs. 1 UStG 1994 aufweisen. Dies gilt sowohl für die bisherigen, als auch für die neuen Rechnungsmerkmale.

Bezüglich des neuen Merkmals der laufenden Rechnungsnummer ist allerdings zu beachten, dass eine laufende Nummerierung unter Einbeziehung der Rechnungen an die Patienten dann erfolgen muss, wenn der Arzt nur einen Rechnungskreis, beinhaltend Rechnungen an Unternehmer (zB an Sozialversicherungsträger, an Seminarveranstalter für Vorträge usw) und an die Patienten, führt. Wird hingegen für die Rechnungen an die Patienten ein eigener Rechnungskreis geführt, müssen diese Rechnungen auch keine laufende Nummerierung aufweisen.

§ 11 UStG 1994 (Rz 1548 und 1554 UStR 2000)

Rechnungs-Ausstellung neu

Ein Unternehmer weist in seiner Rechnung an die leistungsempfangende Unternehmerin keine fortlaufende Rechnungsnummer und keine UID-Nummer aus. Die Rechnungsempfängerin ist somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Stellt das beim Rechnungsaussteller einen Mangel der Aufzeichnungen dar, mit der Konsequenz einer Schätzungsberechtigung seitens des Finanzamtes?

Die gemäß § 11 UStG 1994 in eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung aufzunehmende "fortlaufende Nummer" erfüllt jene Zwecke, die dem bestehenden Verständnis einer geordneten Belegaufbewahrung entspricht. Kann dem Erfordernis des § 131 BAO nach einer jederzeitigen Überprüfbarkeit der Eintragungen jedoch auch auf eine andere Art als durch eine Belegnummerierung entsprochen werden, führt das Fehlen der fortlaufenden Nummer nicht zu einem Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Eine solche "andere Art" ist etwa dann denkbar, wenn pro Geschäftsjahr nur eine geringe Anzahl an Ausgangsrechnungen erstellt wird und daher eine entsprechend geordnete Belegablage ausreicht, um die leichte Nachvollziehbarkeit sicherzustellen.

§ 12 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 16 und § 6 Abs. 2 UStG 1994 (Rz 900f UStR 2000)

Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option zur steuerpflichtigen Vermietung

Bei der Errichtung von Büro- und Dienstleistungszentren, deren Räumlichkeiten an verschiedene Unternehmer vermietet werden sollen, kann meistens zunächst nur die Vermietungsabsicht dokumentiert bzw. glaubhaft gemacht werden.

Die zukünftigen Mieter stehen im Zeitraum der Errichtung häufig noch nicht fest, sodass auch keine Vereinbarungen vorgelegt werden können, dass der künftige Umsatz steuerpflichtig behandelt werden soll.

Zum Teil steht auch nicht fest, ob Teile der Flächen im Wohnungseigentum übertragen und zum Kauf angeboten werden.

Steht der Vorsteuerabzug bei der Errichtung bereits zu, bevor überhaupt Mieter für das betreffende Objekt gefunden sind?

Wie kann in diesem Fall auf Grund von "über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit" davon ausgegangen werden, dass der Vermieter mit einem zukünftigen Mieter eine derartige Vereinbarung schließen wird? Aus welchen Unterlagen sollte dies geschlossen werden?

Wie viel Zeit wird dem Vermieter dann eingeräumt, um tatsächliche Vereinbarungen vorzulegen (zB Errichtung I/2002 bis VIII/2003; vollständige Vermietung wahrscheinlich erst XII/2004)?

In Rz 900 der UStR 2000 wird Folgendes ausgeführt:

"Will der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur dann möglich, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen kann, dass er mit dem Mieter der Liegenschaft eine Vereinbarung dahin gehend getroffen hat (oder aus den über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass er eine solche Vereinbarung abschließen wird), dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Mieter die darauf entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG 1994 in Rechnung stellen wird."

Aus diesen aus der VwGH-Judikatur abgeleiteten Ausführungen ergibt sich, dass für die Gewährung des Vorsteuerabzuges in diesen Fällen nicht auf das Vorliegen bindender Verträge allein abgestellt werden kann.

Vielmehr sind auch andere (über die Absichtserklärung hinausgehende) Umstände, die auf eine zukünftige steuerpflichtige Vermietung schließen lassen, zu berücksichtigen. Derartige Umstände wären zB Webemaßnahmen (der Unternehmer bewirbt Geschäftslokale, die mit ziemlicher Sicherheit nur für vorsteuerabzugsberechtigte Mieter geeignet sind) oder die Form der Finanzierung (Objekte, die vermietet werden sollen, erfordern einen längeren Finanzierungsbedarf, als Objekte, die verkauft werden sollen). Weiters können vergleichbare Objekte desselben Unternehmers oder anderer Unternehmer zur Beurteilung herangezogen werden. Kann der Unternehmer zB darlegen, dass es bei früheren vergleichbaren Bauvorhaben im Ausmaß von 90% zu steuerpflichtigen Vermietungen gekommen ist, so wird dieser Prozentsatz auch beim nunmehrigen Bauvorhaben angewendet werden können. Eine zeitliche Beschränkung dieser Vorgangsweise (zB der Unternehmer muss innerhalb eines

bestimmten Zeitraumes einen Mietvertrag mit Option zur Steuerpflicht vorlegen) besteht nicht.

Ändern sich jedoch die Umstände im Laufe der Bauphase (darunter fällt nicht nur der Abschluss eines Mietvertrages, sondern auch andere Fälle, zB der Unternehmer bewirbt nunmehr infolge Finanzierungsschwierigkeiten den Verkauf des Objektes), so ist wie in Rz 901 UStR 2000 dargelegt vorzugehen.

Der gegenständliche Fall der zukünftigen steuerpflichtigen Vermietung eines Gebäudes ist von dem Fall der zukünftigen steuerpflichtigen Lieferung des Grundstückes zu unterscheiden. Wird ein Gebäude errichtet, das steuerpflichtig geliefert werden soll, so kann der Vorsteuerabzug kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung erst ab dem Zeitpunkt der Ausübung der Option zur Steuerpflicht (diese ist ab der Grundstückslieferung möglich) vorgenommen werden (vgl. § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 sowie Rz 793 UStR 2000).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (Rz 1940, 1946 bis 1948 UStR 2000)

Auslegung des Begriffes "Vorführzwecke"; Höhe des Vorsteuerabzuges bei der "Mischverwendung" eines Vorführfahrzeuges

Ein Kfz-Händler erwirbt vom Generalimporteur einen Pkw. Dieses Fahrzeug wird zu 30 % (alternativ: zu 70 %) für Vorführzwecke (Probefahrten im engeren Sinn) und zu 70 % (alternativ: zu 30 %) für die unentgeltliche Überlassung an Kunden für die Dauer der Reparatur ihrer eigenen Fahrzeuge verwendet. Der Unternehmer argumentiert, dass der Kunde durch die Benutzung des Ersatzfahrzeuges auch zum Kauf eines Neufahrzeuges motiviert werden könnte und daher die Pkw-Überlassung letztendlich auch Werbe- bzw. Probezwecken dient.

Wie eng ist der Begriff "Vorführzweck" auszulegen? In welcher Höhe kann aus den Anschaffungskosten und den laufenden Betriebskosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden?

Nach Rz 1940 UStR 2000 sind Vorführfahrzeuge Fahrzeuge, die überwiegend Vorführzwecken dienen. Entsprechend dem Umsatzsteuerprotokoll 2002, AÖFV Nr. 24/2003, ist die – wenn auch ohne gesonderte Entgeltsberechnung erfolgende – Zurverfügungstellung eines Leihwagens an Kunden in der Zeit der Durchführung der Reparaturarbeiten am Kfz des

Kunden als gewerbliche Vermietung anzusehen. Der allfällige Werbe- bzw Probecharakter des Leihwagens führt nicht dazu, dass das Fahrzeug insoweit (auch) Vorführzwecken dient.

Es ist allerdings in diesem Zusammenhang Folgendes zu beachten:

Dient ein Fahrzeug insgesamt in dem vom Gesetz geforderten Ausmaß einem oder mehreren begünstigten Zweck(en) gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, so kann der Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug sowohl hinsichtlich der Anschaffungskosten als auch hinsichtlich der laufenden Betriebskosten in Anspruch genommen werden.

Dies trifft auch im gegenständlichen Fall für beide Alternativen zu, da das Fahrzeug insgesamt zu 100% den begünstigten Zwecken (Vorführzwecke und gewerbliche Vermietung) dient.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (Rz 1931 UStR 2000)

Firmenfahrzeug eines Kfz-Händlers; Änderung der Verwendungsbestimmung

Ein Kfz-Händler schafft im Februar 2002 zu Sonderkonditionen einen Pkw an, den er als Firmenfahrzeug und – in untergeordnetem Ausmaß – für Vorführzwecke nutzt.

Die Anschaffungskosten betragen 20.000,- € netto, zuzüglich 10% NOVA zuzüglich 20% USt, brutto daher 26.400,- €. Der Unternehmer macht keinen Vorsteuerabzug geltend.

Im Juni 2002 ändert der Unternehmer seine ursprüngliche Absicht und verkauft dieses Fahrzeug um 29.040,- € an einen Kunden.

Bleibt es im vorliegenden Fall bei der ursprünglichen Zuordnung zum Anlagevermögen und ist daher die Veräußerung des Fahrzeuges nicht steuerbar? Wie wäre im umgekehrten Fall vorzugehen?

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat im Falle des Umbaus eines Lkw in einen Pkw in einem der gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 relevanten vier Jahre eine Vorsteuerberichtigung zu erfolgen (Erk. vom 16. 12. 1991, Zl. 91/15/0045, und vom 26. 4. 1993, Zl. 91/15/0048).

Für den Fall der Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im selben Jahr (zunächst nicht begünstigter Zweck, wie Nutzung als Anlagegut, und in der Folge begünstigter Zweck, wie gewerbliche Weiterveräußerung, oder umgekehrt) bedeutet dies eine volle Berichtigung des Vorsteuerabzuges.

Im Anlassfall kommt es daher zu einer vollen Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers und zur Steuerpflicht der Veräußerung des Fahrzeuges.

§ 12 Abs. 16 UStG 1994 (Rz 2161 UStR 2000)

Vorsteuerabzug bei Export von Gebrauchtfahrzeugen

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei einem Gebrauchtwagenhändler wurde festgestellt, dass gebrauchte, mehr als zwei Jahre alte Pkw an ausländische Abnehmer (vorwiegend nach Afrika) verkauft wurden. Für die in Österreich erfolgten Lieferungen der Pkw an den Gebrauchtwagenhändler wurde USt nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen. Die Pkw wurden nach dem Ankauf in Österreich nach Belgien transportiert und dort auf einer angemieteten Parkfläche ausgestellt. Dort wurden die Pkw von den Interessenten besichtigt, die Kaufverträge abgeschlossen und die Verschiffung nach Afrika durchgeführt. Der Gebrauchtwagenhändler machte für diese Umsätze die fiktive Vorsteuer nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 geltend.

Steht der fiktive Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 zu?

Der fiktive Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 setzt ua voraus, dass die Pkw gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 steuerfrei geliefert werden (Ausfuhrlieferung). Eine steuerfreie Ausfuhrlieferung setzt voraus, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Verbringung der Ware in das Ausland bereits feststeht. Im vorliegenden Fall wurden die Abnehmer jedoch erst nach dem Verbringen nach Belgien gesucht. Die Lieferung in Belgien stellt einen in Österreich nicht steuerbaren Umsatz dar, der den fiktiven Vorsteuerabzug nicht begründen kann.

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 (Rz 2602c UStR 2000)

Pumpleistung; Lieferung von Fertigbetonteilen

Ein als Subunternehmer beschäftigtes Unternehmen erbringt ua. folgende Leistungen:

- a) Pumpen von Transportbeton in die oberen Stockwerke eines Rohbaues (als eigenständige Leistung);
- b) Anlieferung von Fertigbetonteilen, die mittels eines Kranes in bestimmte Stellen des Rohbaues eingefügt werden.

Sind diese Leistungen als Bauleistungen anzusehen?

Zu a) Der Fall ist vergleichbar mit Rz 2602c UStR 2000, Beispiel "Vermietung eines Autokrans" mit Personal. Wird die Pumpleistung an den Bauunternehmer erbracht, liegt eine Bauleistung vor, wird die Pumpleistung an den (den Beton) liefernden Unternehmer erbracht, liegt keine Bauleistung vor.

Zu b) Der gegenständliche Sachverhalt ist vergleichbar mit dem in Rz 2602c UStR 2000, Beispiel 4, zweiter Fall, angeführten (Lieferung von nach Maß angefertigten Fenstern, die ohne weitere Montagearbeiten in die bestehenden Vorrichtungen eingehängt werden). Es liegt keine Bauleistung vor.

Art. 28 UStG 1994 (Rz 4338 und 4339 UStR 2000)

Vergabe von UID-Nummern an gemeinnützige Vereine

Ein gemeinnütziger Verein stellt einen Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer mit der Begründung, dass Firmen (Geschäftspartner) diese zum Ausstellen einer Rechnung benötigen.

Soll an diese Vereine, die steuerlich nicht erfasst sind, eine UID-Nummer vergeben werden? Das bedeutet, dass ein U-Signal und somit ein Akt angelegt werden muss; ferner müsste überprüft werden, ob im EU-Gebiet steuerfreie Erwerbe/Lieferungen unter Verwendung der UID-Nummer getätigt werden.

Führt ein Unternehmer Umsätze aus, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, hat das Finanzamt eine UID-Nummer zu erteilen. Juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind, hat das Finanzamt über Antrag eine UID-Nummer zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

7. Juli 2003

Für den Bundesminister:

Mag. Scheiner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: