

7. Oktober 2010
BMF-010219/0247-VI/4/2010

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2010

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2010 wieder ein Steuerdialog des Bundesministeriums für Finanzen mit dem Fachbereich für Umsatzsteuer und den Finanzämtern, bei dem 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.

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 29 ff)

Umsatzsteuerliche Behandlung von weitergeleiteten EU-Zuschüssen

Ein österreichischer Forschungsverein, der nicht auf Gewinn ausgerichtet ist, bezweckt die Förderung neuer Erkenntnisse in den Bereichen Sprache – Wirtschaft - Kultur zum Zwecke des Gemeinwohls sowie die Förderung transnationaler Forschungsbeziehungen.

Der - unternehmerisch tätige und steuerlich erfasste - Verein ist ua. an Forschungsprojekten beteiligt, die von einem koordinierenden Partner ("Contractor"; meistens Universitäten oder Schulen) gemeinsam mit Projektpartnern ("Partner") aus verschiedenen Mitgliedstaaten der

EU erarbeitet werden. Solche Projekte werden von der EU unter bestimmten Voraussetzungen gefördert.

Der koordinierende Partner (Contractor), auch als "Projektführer" bezeichnet, ist beim aktuellen Projekt in Italien ansässig. Er reicht das gemeinsame Forschungsprojekt bei den zuständigen Stellen der EU ein, beantragt die Fördergelder und schließt mit den zuständigen Stellen der EU einen Vertrag ("Agreement") im Rahmen des "Leonardo Da Vinci-Programms" der EU (Teilbereich "Lebenslanges Lernen"). In diesem Vertrag sind ua. Zweck und Ziel, Inhalt und Umfang des Forschungsprojektes, die Höhe der EU-Zuschüsse sowie die Verteilung der Aufgaben auf die einzelnen Projektpartner exakt festgelegt. Der italienische Projektführer schließt in der Folge ua. mit dem genannten österreichischen Forschungsverein einen Vertrag ("Contract between Contractor and Partner") ab, aus dem hervorgeht, dass das Forschungsprojekt im Rahmen des "Leonardo da Vinci-Programms" der EU erfolgt (konkrete Bezugnahme auf das vom Projektführer abgeschlossene "Agreement") und der die Rechte und Pflichten der Vertragspartner hinsichtlich der Abwicklung und Umsetzung des geförderten Projektes sowie die Auszahlungsmodalitäten für die weitergeleiteten Förderungsbeträge regelt.

Der koordinierende Partner erhält die Fördergelder von der EU und verteilt diese an die Projektpartner, ua. an den österreichischen Forschungsverein. Die Bezahlung ist an bestimmte Forschungstätigkeiten des Vereines gebunden. Die Höhe des Zuschusses, der die Projektkosten des Vereines zu 65% deckt, wird am Umfang der Tätigkeit und auf Basis der dafür vorausberechneten Kosten bemessen. Die restlichen Kosten werden durch Zuschüsse nationaler Stellen und durch Spendengelder abgedeckt.

Der Forschungsverein ist bei seiner Tätigkeit an bestimmte Auflagen und Bedingungen gebunden und muss dem koordinierenden Partner ständig berichten. Die Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte bleiben aber beim österreichischen Forschungsverein. Der Forschungsverein hat die Verpflichtung, die Forschungsergebnisse zu publizieren und bei dieser Publikation zu erwähnen, dass das Projekt von der EU finanziert wurde.

Nach UStR 2000 Rz 32 sind die im Rahmen des Aktionsprogramms zur Durchführung einer Berufsbildungspolitik der EU - "Leonardo da Vinci" - gewährten EU-Zuschüsse an die Projektträger nicht steuerbar. Gilt diese Beurteilung nur für die unmittelbaren Zuschüsse an die koordinierenden Projektträger oder auch für die an die einzelnen Projektpartner weitergeleiteten Zuschussteilbeträge?

Ist der gemeinnützige Forschungsverein hinsichtlich des beschriebenen Forschungsprojektes unternehmerisch tätig?

Bei Zahlungen im Zusammenhang mit Forschungstätigkeiten muss im Einzelfall anhand der Vereinbarung, der Vergaberichtlinien, usw. geprüft werden, ob ein direkter Leistungsaustausch, Entgelt von dritter Seite oder eine echte Subvention vorliegt (vgl. UStR 2000 Rz 29). Förderungen der EU zu Forschungsvorhaben können echte Subventionen darstellen und sind als solche nicht steuerbar (vgl. UStR 2000 Rz 31). Im Rahmen des Aktionsprogramms zur Durchführung einer Berufsbildungspolitik der Europäischen Gemeinschaft – Leonardo da Vinci – werden zwischen der EU und einzelnen Projektträgern Verträge über Pilotprojekte (zB Entwicklung neuer Ausbildungslehrgänge, Lehrinhalte, Lernmaterialien, Trainingsmethoden) oder Multiplikatorprojekte (zur Verbreitung von Ergebnissen und Produkten früherer Projekte) abgeschlossen. Die Projektträger sollen damit zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden. Die Zuschüsse der EU an die Projektträger sind daher nicht steuerbar (vgl. UStR 2000 Rz 32).

Die Abwicklung von Forschungsprojekten im Rahmen von EU-Aktionsprogrammen erfolgt vielfach in Form von Partnerschaften, wobei gegenüber der EU ein Mitglied bzw. Partner die Koordination und Abwicklung ("Projektführerschaft") übernimmt. Der "Projektführer", der die EU-Förderungen empfängt, ist ua. für die Verteilung und Weiterleitung der Fördermittel verantwortlich. Die Tätigkeiten im Rahmen der "Projektführerschaft" stellen für sich allein betrachtet - mangels Einnahmenerzielung - keine unternehmerische Tätigkeit dar. In der Weiterreichung der Mittel durch den Projektführer an die einzelnen Projektpartner ist – sofern im Vertrag mit der EU (= "Agreement") die einzelnen Projektpartner und die ihnen obliegenden Aufgabenbereiche bereits konkret angeführt sind – kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Leistung dieses Partners und den weitergereichten Mitteln zu sehen; diese dienen vielmehr der Förderung des Projektpartners im allgemeinen öffentlichen Interesse. Es liegen somit echte, nicht steuerbare Zuschüsse vor.

Da im gegenständlichen Fall die gesamten Projektkosten durch echte Zuschüsse und Spendengelder abgedeckt werden, liegt hinsichtlich dieses Projektes keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit vor. Damit ist der Vorsteuerabzug

mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ausgeschlossen.

Bedient sich ein Projektpartner zur Erstellung seines Teilprojektes Dritter (= "Subvergabe" von Teilleistungen), liegt jedenfalls ein Leistungsaustausch vor und sind die dafür getätigten Zahlungen nicht als echte Zuschüsse zu qualifizieren, auch wenn sie aus den erhaltenen EU-Zuschüssen finanziert werden.

§ 1 Abs. 1 Z 1 und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 39 und Rz 785)

Einlage eines Miteigentumsanteiles an einer Liegenschaft in eine bestehende GmbH

Zwischen A und der D-Gesellschaft besteht eine Miteigentumsgemeinschaft an einer vermieteten Liegenschaft. Die Miteigentumsgemeinschaft besitzt hinsichtlich der Vermietungstätigkeit Unternehmereigenschaft.

Neben seinem Miteigentumsanteil an dieser Liegenschaft ist A Eigentümer weiterer vermieteter Liegenschaften und damit unternehmerisch tätig. Weiters ist A zu 40,5% Gesellschafter der E-Holding GmbH. Weitere Gesellschafter sind B und C mit jeweils 29,75%. Die E-Holding GmbH ist wiederum zu 62% Gesellschafterin der F-GmbH.

A hat seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft an die F-GmbH, an der er im Wege der E-Holding GmbH mittelbar beteiligt ist, übertragen. Als Gegenleistung wurden ihm Anteile an der E-Holding GmbH durch die Gesellschafter B und C abgetreten.

Welche umsatzsteuerlichen Folgen ergeben sich aus der Übertragung des Miteigentumsanteiles sowohl für A als auch für die Miteigentumsgemeinschaft?

Ein Miteigentümerwechsel führt bei einer unternehmerisch tätigen Miteigentumsgemeinschaft zu keiner Änderung der Unternehmereigenschaft. Wenn ein Miteigentümer wechselt, liegt kein steuerbarer Grundstücksumsatz der Gemeinschaft vor (vgl. UStR 2000 Rz 785; Ruppe, UStG, § 6 Tz 240; Kolacny/Caganek, UStG, § 6 Anm. 33 d). Es ergeben sich daher bei der Miteigentumsgemeinschaft, die ihre Vermietungstätigkeit unverändert fortführt, keine Auswirkungen (zur analogen Auslegung beim Gesellschafterwechsel bei

Personengesellschaften siehe UStR 2000 Rz 39 und Rz 42). Mangels eines – steuerfreien – Grundstücksumsatzes kann es bei der Miteigentümergemeinschaft in diesem Zusammenhang auch nicht zu einer Berichtigung bzw. zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges kommen.

Die Übertragung des Miteigentumsanteiles an die F-GmbH kann bei A nur dann steuerbar sein, wenn er diesen Anteil im Rahmen seines Unternehmens hält, der Miteigentumsanteil somit seinem Unternehmen zugeordnet wurde.

Ist dies der Fall, liegt ein Leistungsaustausch zwischen A und der F-GmbH vor (Übertragung des Miteigentumsanteiles gegen Erhalt von Gesellschaftsrechten). Die Übertragung eines unternehmerischen Miteigentumsanteiles an einer rein vermögensverwaltenden Hausgemeinschaft unterliegt der Grunderwerbsteuer (vgl. bspw. VfGH 28.06.1996, B 1525/94, sowie VwGH 20.10.2004, 2000/14/0185) und ist somit gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei (vgl. Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 239 und Tz 240 samt Beispiel m.w.V.). Eine allfällige Vorsteuerkorrektur ist hinsichtlich jener Leistungen vorzunehmen, die im Unternehmen des A angefallen sind (zB Rechtsberatung iZm der Übertragung des Miteigentumsanteiles). Optiert A gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht, können die mit der Übertragung des Miteigentumsanteiles im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Abzug gebracht werden.

§ 3 Abs. 2, § 4 und § 12 Abs. 15 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 679 und Rz 2151)

Ermittlung des Wiederbeschaffungspreises bei der Entnahme

Ein Zinshaus wird von der Mutter- an ihre Tochtergesellschaft verschenkt, wobei in den Jahren vor der Schenkung in diesem Objekt Großreparaturen mit Vorsteuerabzug durchgeführt wurden. Die Muttergesellschaft optiert gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht und stellt die für den Eigenverbrauch geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 der Tochtergesellschaft in Rechnung.

Wie ist die Bemessungsgrundlage der Entnahme zu ermitteln, wenn

1. das Zinshaus mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde;

2. das Zinshaus ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde?

Zu 1:

Da bei der Entnahme zur Steuerpflicht optiert wurde, entfällt eine allfällige Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. UStR 2000 Rz 792 bzw. Rz 797).

Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch ist gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten. Dieser entspricht dem Wiederbeschaffungspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 423). Maßgebend ist daher im konkreten Fall der Betrag, den die Muttergesellschaft für den Erwerb eines solchen Gebäudes in gleichem Bauzustand im Zeitpunkt der Entnahme aufzuwenden hätte.

Zu 2:

Es ist eine partielle Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen, wenn die Bestandteile zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstandes geführt haben (vgl. EuGH 17.05.2001, Rs C-322/99 und Rs C-323/99 Fischer; siehe auch UStR 2000 Rz 365 und Rz 366 sowie USt-Protokoll 2002).

Davon ausgehend, dass die Werterhöhung der Großreparatur noch nicht verbraucht ist, richtet sich die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch nach dem Wiederbeschaffungspreis der Großreparatur (der entsprechenden Herstellungs- und Verbesserungsaufwendungen) im Zeitpunkt der Entnahme.

Da ein solcher Wert nicht marktgängig ist, kann dieser im Schätzungswege wie folgt ermittelt werden:

Es ist nach Art der vorgenommenen Arbeiten eine Gesamtnutzungsdauer zu ermitteln, zB 25 Jahre für Dachsanierung. Davon ist die vom Übergeber verbrauchte Abnutzung in Abzug zu bringen und die nach dem Baukostenindex aufzuwertende Restgröße als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 und die Steuerweiterleitung gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 heranzuziehen.

§ 3a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 546 und Rz 640n)

Ort der einheitlichen Leistung eines ÖSV-Trainers

Ein österreichischer Schitrainer ist in verschiedenen Ländern (im In- und Ausland) tätig, ohne dass der Zeitaufwand in einem Land absolut überwiegt. Die Reisekostenaufstellung des Trainers enthält weder Termine im Umkreis seines Wohnortes noch ein 5-tägiges Seminar in Österreich.

Wo erbringt der Schitrainer seine Leistung? Wie ist der Zeitaufwand zu ermitteln?

Die Tätigkeit eines im In- und Ausland tätigen Schitainers ist als einheitliche Leistung des Sports oder eine damit zusammenhängende Tätigkeit je Wettkampfsaison zu beurteilen, deren Leistungsort sich nach dem Ort richtet, an dem die (einheitliche) tatsächliche Leistung bewirkt wird. Lässt sich eine qualitative Gewichtung des zum Bewirken der Leistung führenden Tätigwerdens nicht durchführen, ist auf den Zeitaufwand abzustellen. Wird die Leistung in verschiedenen Ländern erbracht, ohne dass der Zeitaufwand in einem Land absolut überwiegt, ist auf den relativ größeren Zeitaufwand abzustellen (vgl. VwGH 30.03.2006, 2002/15/0075 und VwGH 16.12.2009, 2007/15/0208). Die Leistung des Schitainers ist daher in jenem Land steuerbar, auf das der relativ größte Zeitaufwand entfällt.

Bei der Ermittlung des Zeitaufwandes ist auf das konkrete "Tätigwerden" abzustellen. Darunter können auch Tage fallen, die nicht in der Reisekostenaufstellung aufscheinen wie zB Tätigwerden im Umkreis des Wohnortes oder Seminare, die der Trainer leitet.

§ 3a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 639n)

Vermietung von Schiern und Snowboards

Ein Unternehmer in Österreich vermietet ab Februar 2010 Schi und Snowboards an Tages- und Wochentouristen aus EU-Mitgliedstaaten und Drittländern.

Wo erbringt der Unternehmer seine Leistung?

Schi und Snowboards sind keine Beförderungsmittel. Der Leistungsort bestimmt sich bei nichtunternehmerischen Leistungsempfängern aus EU-Mitgliedstaaten nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 52/2009 und liegt am Unternehmensort in Österreich. Bei nichtunternehmerischen Leistungsempfängern aus Drittländern bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 13 lit. a iVm § 3a Abs. 14 Z 11 UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 52/2009 und liegt dort, wo der Leistungsempfänger im Drittland seinen Wohnsitz hat. Im letzteren Fall verlagert sich der Leistungsort für Umsätze ab 1. Juli 2010 durch die VO BGBI. II Nr. 173/2010 vom Drittland ins Inland.

§ 6 Abs. 2 UStG 1994 und § 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 754 f sowie Rz 2005)

Option zur Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen - Vorsteuerabzug

Der österreichische Unternehmer Ö erbringt an den deutschen Unternehmer D EDV-Dienstleistungen (Leistungsort gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Deutschland).

Für den Fall, dass die Bezahlung des Rechnungsbetrages nicht innerhalb von fünf Tagen ab Rechnungserhalt erfolgt, werden zuzüglich zum Leistungsentgelt Zielzinsen vereinbart, dh. der Kunde hat die Möglichkeit, zwischen zinsenfreier und zinsenbelasteter Zahlung zu wählen. Die vollständige Zahlung des Rechnungsbetrages samt Zielzinsen muss jedoch spätestens innerhalb von 30 Tagen ab Rechnungserhalt erfolgen. Bei Verstreichen dieser Frist werden entsprechend den allgemeinen Geschäftsbedingungen Verzugszinsen fällig. Ö möchte zur Vermeidung des Vorsteuerausschlusses hinsichtlich der unecht steuerfreien Kreditgewährung zur Steuerpflicht optieren.

Da Ö diese Umsätze weder in der österreichischen UVA eintragen darf, noch in Deutschland eine UVA abgibt (Übergang der Steuerschuld), stellt sich die Frage, in welcher Form er hinsichtlich der verrechneten Zinsen iSd § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht optieren bzw. wie er die tatsächliche Optionsausübung nachweisen kann.

Kann die Aufnahme des auf die Kreditgewährung entfallenden Entgelts in die Zusammenfassende Meldung als Option gewertet werden?

Die Einräumung eines Zahlungsziels im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung (Waren- bzw. Leistungskredit) ist als selbständiges Kreditgeschäft zu beurteilen (EuGH 27.10.1993, Rs C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*). Im Sinne von UStR 2000 Rz 754 muss jedoch zunächst geprüft werden, ob eine eindeutige Trennung zwischen dem Grundgeschäft und dem Kreditgeschäft erfolgt ist (gesonderte Vereinbarung bei Abschluss des Rechtsgeschäfts; getrennte Abrechnung der Entgelte).

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, stellt die Kreditierung eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung dar, die umsatzsteuerlich deren Schicksal teilt. Eine Optionsausübung iSd § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist diesfalls nicht möglich bzw. auch nicht erforderlich.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 ist die Steuer für Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie im Inland steuerbar – steuerfrei sein würden.

Nach UStR 2000 Rz 2005 kann unter folgenden Voraussetzungen der Ausschluss vom Vorsteuerabzug unterbleiben (vgl. auch BFH 06.05.2004, V R 73/03 BStBl. II 856):

- Der Unternehmer hat einen Umsatz im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt, den er bei Ausführung im Inland gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandeln könnte (zB Vermietung eines im anderen Mitgliedstaat gelegenen Geschäftslokales).
- Entsprechend dem innerstaatlichen Recht des anderen Mitgliedstaates ist eine wahlweise steuerpflichtige Behandlung dieses Umsatzes zulässig.
- Der Unternehmer weist nach, dass er diesen Umsatz tatsächlich gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde des anderen Mitgliedstaates steuerpflichtig behandelt hat.

Da für den konkreten Umsatz (Einräumung einer Zahlungsfrist gegen Zahlung von Zielzinsen) sowohl nach österreichischem als auch nach deutschem Recht (vgl. § 9 dUStG) zur Steuerpflicht optiert werden kann, stellt sich nur die Frage, in welcher Form die steuerpflichtige Behandlung dieses Umsatzes gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde nachzuweisen ist. Sollte der österreichische

Leistungserbringer im Hinblick auf den Übergang der Steuerschuld gegenüber der deutschen Abgabenbehörde nicht zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet sein, kann der Nachweis bei Vorliegen folgender Voraussetzungen als erbracht angesehen werden:

- **Erfassung der Zielzinsen bzw. vereinbarten Verzugszinsen in der fristgerecht (Art. 21 Abs. 3 UStG 1994) abgegebenen Zusammenfassenden Meldung und**
- **Ausstellung einer Rechnung iSd § 11 Abs. 1a UStG 1994, in der auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hingewiesen wird.**

§ 6 Abs. 2 und § 12 UStG 1994

Teiloption zur Steuerpflicht bei Mietverhältnis (UStR 2000 Rz 796)

Eine KöR ist Eigentümerin eines Gebäudekomplexes. Das zweite und dritte Obergeschoß und das Dachgeschoß des Gebäudes werden von der KöR in einem einheitlichen Mietvertrag an eine öffentliche Schule vermietet. Das zweite und dritte Obergeschoß wurden von der Schule selbst für Büro- und Schulungsräume genutzt. Das Dachgeschoß wurde von der Schule ihrerseits an eine Cafeteria untermietet. Beim Dachgeschoß handelt es sich um einen abgrenzbaren Gebäudeteil, an dem die Begründung von Wohnungseigentum möglich wäre.

Derzeit werden alle drei Geschoße umsatzsteuerfrei vermietet. Infolge des Raumbedarfes der Schule wurde der Unterpachtvertrag von der Schule mit der Cafeteria nicht mehr verlängert. Die für den Schulbetrieb notwendigen Sanierungs- und Umbaumaßnahmen würden von der Gebäudeeigentümerin durchgeführt werden.

Die KöR führt im Jahr 2010 die notwendigen Umbauarbeiten durch und optiert für das Dachgeschoß ab 1. Jänner 2010 zur Umsatzsteuerpflicht (Teiloption). Statt des bisher einheitlichen Mietvertrages wird hinsichtlich des Dachgeschoßes ein gesonderter unbefristeter Mietvertrag abgeschlossen.

Ist diese Teiloption möglich und steht der KöR der Vorsteuerabzug zu?

Der Unternehmer kann gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 einen steuerfreien Umsatz aus der Vermietung von Grundstücken als steuerpflichtig behandeln. Im Falle der

Option zur Steuerpflicht kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung (UStR 2000 Rz 899).

Bei der Veräußerung (Entnahme) eines Grundstückes kann die Option auf einen abgrenzbaren Teil des Grundstückes (Gebäudeteile) beschränkt werden. Eine TeiloPTION wird etwa bei unterschiedlichen Nutzungsarten (zB Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten) in Betracht kommen. Eine solche Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten wird dann möglich sein, wenn an den einzelnen Grundstücksteilen grundsätzlich Wohnungseigentum begründet werden könnte (UStR 2000 Rz 796). Diese Grundsätze sind auch auf die unecht steuerfreie Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 anwendbar. Daher muss die Option nicht für das gesamte Grundstück erfolgen (vgl. Kolacny/Caganek, UStG, § 6 Anm. 80).

Die von der KöR gewählte Vorgangsweise ist zulässig, wenn die Vermietungstätigkeit an sich den Anforderungen der UStR 2000 Rz 265 entspricht. Soweit hinsichtlich der Vermietungstätigkeit optiert wird, ist der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Vorleistungen zu gewähren.

§ 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1293 f)

Steuersatz für den Betrieb einer Trampolinsprunganlage

Ein Unternehmer betreibt in einem Naherholungsgebiet eine Trampolinsprunganlage.

Unterliegen diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 10% iSd § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994?

Der Begriff der Schaustellerei wird zwar in § 2 Abs. 1 Z 17 GewO 1994 angesprochen (Schaustellungen aller Art), ohne jedoch näher erläutert zu werden. Der VwGH sieht das Wesen des Schaustellers darin, dass Leistungen zur Volksbelustigung und Unterhaltung entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten, Volksfesten, Messen udgl. oder im Rahmen von ortsgebundenen Rummelplätzen in Gemeinschaft mit anderen Schaustellern erbracht werden. Dies trifft zB nicht zu für den Betrieb einer Sommerrodelbahn, für eine "Peep Show", für das Aufstellen von Kinderreitautomaten im örtlichen Umfeld von

Einkaufszentren etc. oder für das Aufstellen von Unterhaltungsautomaten in Gaststätten (vgl. Ruppe, UStG, § 10 Tz 146 und die dort zitierte Judikatur).

Zu den Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller gehören Belustigungsgeschäfte und Fahrgeschäfte aller Art, wie Ringelspiele, Schaukeln, Grotten- und Geisterbahnen, Schießbuden, Geschicklichkeitsspiele, Ausspielungen usw., wobei es gleichgültig ist, ob es sich um sesshafte oder nicht sesshafte Schausteller handelt. Ebenso begünstigt ist das Betreiben einer Schau für Auto- und Motorradakrobatik bei ständigem Ortswechsel im Rahmen größerer Veranstaltungen und in eigener Regie, bzw. auch das Aufstellen von nicht ortsfesten Kinderreitautomaten (zB "Bullenreiten" bei diversen Festen), bzw. auch bei diesen Gelegenheiten typisch anzutreffenden Automaten, wie etwa den "Watschenmann". Auch gewerbliche Leistungen, die grundsätzlich nicht begünstigt sind, können unter den angeführten Voraussetzungen unter diese Begünstigung fallen (Bauchredner, Conférenciers, Stimmenimitatoren, Zauberer, Wahrsager, vgl. UStR 2000 Rz 1294).

Das Betreiben einer Trampolinanlage wird vom BGH als Betreiben eines Spiel- bzw. Sportgerätes bezeichnet (BGH 03.06.2008, VI ZR 223/07). Es ergibt sich somit, dass das Betreiben einer Trampolinanlage nicht als Schaustellerleistung gemäß § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 beurteilt werden kann und die daraus erzielten Umsätze daher dem Normalsteuersatz unterliegen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994, § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 und § 19 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2602h)

Rechnungsmängel und Vorsteuerabzug

Ein Unternehmer, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, erklärt in seiner Umsatzsteuervoranmeldung eine nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf ihn übergegangene Umsatzsteuerschuld. Gleichzeitig macht er die entsprechende Vorsteuer geltend.

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung wird festgestellt, dass die Eingangsrechnung folgende Mängel aufweist: Als Leistung wird "Fassadenrenovierung" angeführt (es sind auch keine anderen Belege vorhanden, aus denen der genaue Umfang der Leistung erkennbar

ist); es wurde kein Leistungszeitraum angegeben und die vom leistenden Unternehmer angeführte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist ungültig.

Steht der Vorsteuerabzug hinsichtlich der übergegangenen Umsatzsteuerschuld trotz der festgestellten Rechnungsmängel zu?

Beim Übergang der Steuerschuld, wozu auch der Fall des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zählt, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger darf – bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 – zum selben Zeitpunkt (für denselben Voranmeldungszeitraum, in dem die Steuerschuld entsteht) diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sodass es bei zu vollem Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern zu keiner (auch nicht zu einer vorübergehenden) Umsatzsteuerbelastung kommt (UStR 2000 Rz 1875).

In den Fällen des Überganges der Steuerschuld ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug unabhängig davon berechtigt, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde (UStR 2000 Rz 1876 und Rz 2602h bzw. Ruppe, UStG, § 19 Tz 18/1 mit Verweis auf EuGH 01.04.2004, Rs C-90/02, *Bockemühl*).

Daher steht im konkreten Fall trotz der festgestellten Rechnungsmängel der Vorsteuerabzug zu.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a und § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1912a, Rz 1919a ff und Rz 2000 ff)

Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Gebäudes bei "notwendigem Betriebsvermögen" iSd § 4 EStG 1988 ("80/20-Regelung")

Ein Unternehmer errichtet im Jahr 2007 ein Gebäude, um dieses zu 91% unternehmerisch (und zwar betrieblich, zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze) und zu 9% zu privaten Wohnzwecken zu nutzen.

Variante: Die steuerpflichtige unternehmerische Nutzung erfolgt zur Gänze oder teilweise im Wege der Vermietung.

In welchem Ausmaß steht im Jahr 2007 der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zu?

Ist für den privat genutzten Teil ein Eigenverbrauch zu versteuern?

Die ertragsteuerliche Regelung, wonach ein Gebäude, das zu mehr als 80% betrieblichen Zwecken dient, zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, bzw. ein Gebäude, das zu weniger als 20% betrieblichen Zwecken dient, als notwendiges Privatvermögen anzusehen ist, hat auf die Vorsteuerabzugsberechtigung keinen Einfluss.

Maßgeblich in diesem Zusammenhang ist die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994, nach der Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen nur dann als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Somit ergibt sich im Besonderen aus der vorliegenden Rechtsprechung folgende Beurteilung:

a) für Körperschaften des öffentlichen bzw. privaten Rechts:

bei unternehmensfremder Nutzung besteht grundsätzlich keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, bei nachträglicher Nutzungsänderung ist eine positive Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 (bis 2011) nicht möglich (siehe EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, VNLTO);

b) für Einzelunternehmer, GesbR, OHG, KG mit privater Verwendung:

unter Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfolgt die Beurteilung der einzelnen Räumlichkeiten nach der überwiegenden unternehmerischen bzw. privaten Nutzung unter Mitberücksichtigung gemeinschaftlich genutzter Räumlichkeiten (VwGH 28.05.2009, 2009/15/0100), weshalb im angefragten Fall für den privat genutzten Gebäudeteil kein Vorsteuerabzug zusteht.

Eine positive Vorsteuerkorrektur bei Verwendungsänderung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 iSd zuvor genannten Judikatur ist zulässig.

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

Vorliegen einer Bauleistung

Ein Unternehmen für Isoliertechnik wird mit der Durchführung so genannter "Industrieisolierungen" beauftragt, dazu gehört zB die Isolierung von Kühlrohren, Leitungen und Kühlkesseln, die Ummantelung von Kesseln mit Dämmmaterial, die Ummantelung von Rohren mit Dämmmaterial sowie einer Blechverkleidung.

Das Unternehmen für Isoliertechnik beauftragt seinerseits Subunternehmer mit der Durchführung dieser Arbeiten.

Handelt es sich bei den Leistungen der Subunternehmer um Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994?

Bauleistungen sind gemäß § 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994 alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen. Zu den Bauwerken zählen daher sämtliche Hoch- und Tiefbauten (zB Straßen, Tunnels) und mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke und Silos. Weiters gehören zu den Bauwerken Fenster und Türen sowie Bodenbeläge und Heizungsanlagen, aber auch Einrichtungsgegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen (vgl. hierzu Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 19 Abs. 1a Anm. 69 ff).

Bei den beschriebenen Leistungen – Isolierungsarbeiten an einem Kraftwerk – handelt es sich inhaltlich jedenfalls um Bauleistungen im Sinne dieser Definition, zumal die Unternehmer, die solche Isolierungsarbeiten durchführen, sogar in der Liste jener Unternehmer, die üblicherweise Bauleistungen erbringen, im Anhang 4 der UStR 2000, enthalten sind.

Da das Unternehmen für Isoliertechnik selbst mit der Erbringung dieser Arbeiten beauftragt wurde und im Übrigen ohnehin ein Unternehmen ist, das üblicherweise Bauleistungen erbringt, sind auch insoweit die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 erfüllt. Die

Steuerschuld für die Leistungen des Subunternehmers geht somit auf den Leistungsempfänger (Unternehmen für Isoliertechnik) über.

§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4, Rz 1521 f, Rz 1841 f und Rz 2607)

Hotelgutscheine – Gutschein oder Anzahlung

Die Werbeagentur einer Hotelkette (Verbund von selbständig tätigen Hotelbetrieben) verkauft Gutscheine, die zu einem Hotelaufenthalt mit genau umschriebenem Leistungspaket für ein beliebiges Wochenende für zwei Personen berechtigen:

- a) in einem bestimmten Hotel der Hotelkette
- b) in einem beliebigen Hotel der Hotelkette

Liegt ein nicht steuerbarer Gutschein vor oder ist die Leistung hinreichend konkretisiert, sodass eine Anzahlungsbesteuerung gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 vorzunehmen ist?

Die Veräußerung von Gutscheinen durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkret genannten sonstigen Leistungen berechtigen, stellt (noch) keinen steuerbaren Vorgang dar, weil durch die Hingabe des Gutscheines noch keine Leistung erbracht wird (vgl. UStR 2000 Rz 4 sowie Ruppe, UStG, § 3 Tz 21). Vielmehr ist ein derartiger "Wertscheck" als bloßes Zahlungsmittel zu beurteilen, das bei Inanspruchnahme der dann konkreten Leistung an Zahlungs statt hingegeben wird (zB Gutschein eines Reisebüros im Wert von 1.000 Euro für eine noch auszusuchende Reise).

Hingegen sieht § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 eine Besteuerung vor, wenn das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt wird, bevor die Leistung ausgeführt worden ist (Anzahlungsbesteuerung). Voraussetzung für das Vorliegen einer Anzahlung ist somit, dass die Anforderung bzw. Vereinnahmung des Entgelts bzw. Teilentgelts für eine bestimmte, unbedingte, steuerpflichtige und in Zukunft auszuführende Leistung erfolgt (vgl. UStR 2000 Rz 1522).

Maßgeblich für die Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Gutscheinübergabe und steuerbarer Anzahlung ist daher der Grad der Konkretisierung bzw. Spezifizierung

der Leistung. Gutscheine, bei denen die Leistung bereits konkret bestimmt ist (zB Zahlung für den Bezug einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung) bzw. bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (zB Vorverkaufsfahrscheine), begründen die Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung (vgl. UStR 2000 Rz 2607 sowie Ruppe, a.a.O., § 19 Tz 48; glA Kolacny/Caganek, UStG, § 19 Anm. 35, Stichwort Vorverkaufsfahrschein).

Diese Auslegung entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben:
Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der zweite Unterabsatz von Art. 10 Abs. 2 der 6. MwSt-RL, 77/388/EWG (nunmehr Art. 65 MwSt-RL 2006/112/EG), so auszulegen, dass im Falle von Anzahlungen der Steueranspruch unter der Voraussetzung entsteht, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes, dh. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind (vgl. EuGH 21.02.2006, Rs C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd. ua.*, Rn. 48). Daraus ergibt sich, dass neben dem leistenden Unternehmer jedenfalls Art, Inhalt und Umfang der künftigen Leistung exakt feststehen müssen.

Nicht erforderlich ist hingegen die genaue Bestimmung des Leistungszeitpunktes (vgl. zur diesbezüglichen Angabe in der Anzahlungsrechnung UStR 2000 Rz 1524). Ebenso wenig steht der Umstand, dass der hinsichtlich der Leistung konkretisierte Gutschein vom Käufer an eine andere Person weiter gegeben (getauscht, verkauft, verschenkt, etc.) werden kann und somit im Zeitpunkt der Gutscheinhingabe noch nicht feststeht, wer tatsächlich die Leistung konsumieren wird (= endgültiger Leistungsempfänger), der Steuerbarkeit des Umsatzes entgegen (vgl. VwGH 22.03.2010, 2005/15/0117).

Die Veräußerung der Hotelgutscheine unterliegt daher im Fall a) im Hinblick auf den hinreichend konkreten Leistungsbezug der Anzahlungsbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994.

Im Fall b) fehlt es an der Bestimmung des konkret leistenden Unternehmers, weshalb die Veräußerung dieser Gutscheine im Zeitpunkt der Hingabe nicht

steuerbar ist und den Leistungsempfänger auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

§ 22 und Art. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3627)

Pauschalierter Forstwirt und Erwerbsschwelle

Ein nach § 22 UStG 1994 pauschalierter Forstwirt erwirbt ein gebrauchtes Geländefahrzeug (nicht vorsteuerabzugsberechtigt und nicht differenzbesteuert) im übrigen Gemeinschaftsgebiet von einem Händler um 20.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer. Eine NoVA 2-Erklärung wird abgegeben. Als Verwendungszweck wird "privat" angegeben, nach Rücksprache stellt sich jedoch heraus, dass das Fahrzeug ausschließlich für die forstwirtschaftliche Tätigkeit genutzt wird.

Wird dieser Kauf in die Erwerbsschwelle eingerechnet?

Der Erwerb eines gebrauchten Fahrzeuges ist bei der Ermittlung der Erwerbsschwelle zu berücksichtigen, da nur der Erwerb neuer Fahrzeuge außer Ansatz gelassen wird (Art. 1 Abs. 4 Z 2 UStG 1994).

Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3668)

Import eines Rennmotorrades

Eine Privatperson aus Österreich erwirbt ein fabrikneues Rennmotorrad aus Bulgarien. Der Kauf erfolgt mit bulgarischer Umsatzsteuer. Das Motorrad ist "straßentauglich" und könnte nach den kraftfahrrrechtlichen Bestimmungen des KFG 1967 jederzeit im Inland zum Verkehr zugelassen werden. Da das Motorrad aber nicht auf öffentlichen Straßen, sondern ausschließlich auf abgegrenzten Rennstrecken zur Sportausübung verwendet wird, erfolgt tatsächlich keine Zulassung zum Verkehr im Inland. Dem Finanzamt wird dieser Vorgang nicht erklärt bzw. wird beim Finanzamt kein "NoVA 2-Formular" eingereicht.

Liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeuges iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 vor?

Ist bei der Beurteilung des innergemeinschaftlichen Erwerbs auch zu berücksichtigen, ob das Motorrad "straßentauglich" ist oder nicht?

Der Erwerb eines neuen Fahrzeuges durch einen Erwerber, der nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 genannten Personen gehört, ist unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 ein innergemeinschaftlicher Erwerb (Art. 1 Abs. 7 UStG 1994). Nach Art. 1 Abs. 8 Z 1 UStG 1994 sind Fahrzeuge im Sinne des Abs. 7 motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

Für die Qualifizierung als "motorbetriebenes Landfahrzeug" iSd Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 ist die kraftfahrrrechtliche Zulassung nicht maßgebend (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 1 Anm. 99a; Rau/Dürrwächter, Kommentar zum dUStG, § 1b Anm. 19). Demnach liegt hinsichtlich des aus Bulgarien erworbenen Rennmotorrades gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Die Erbsteuer ist im Rahmen der Fahrzeugeinzelbesteuerung iSd Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 zu erheben. Außer Betracht bleibt, ob der liefernde Unternehmer die (innergemeinschaftliche) Lieferung im Ausland umsatzsteuerfrei behandelt hat oder nicht. Die ausländische Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, unabhängig davon, ob sie im Ausland als Vorsteuer geltend gemacht wurde oder werden konnte (vgl. UStR 2000 Rz 3921).

Für die Beantwortung der Frage, ob bei der Beurteilung des innergemeinschaftlichen Erwerbes auch die "Straßentauglichkeit" des Motorrades zu berücksichtigen ist, ist maßgebend, ob auch solche "nicht straßentaugliche" Fahrzeuge als "zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt" iSd Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 betrachtet werden können. Der EuGH (EuGH 15.03.1989, Rs C-51/88, Hamann) hat hochseegehende Segeljachten, deren Mieter diese Jachten zum Zweck der Ausübung des Segelsports nutzen, als Beförderungsmittel iSd Art. 9 Abs. 2 lit. d (in der geänderten Fassung lit. e) der 6. EG-RL (nunmehr Art. 59 lit. g der MwSt-RL 2006/112/EG idF RL 2009/8/EG) eingestuft. Der EuGH sieht diese Auslegung auch durch Art. 15 der 6. EG-RL (entspricht Art. 146 der MwSt-RL 2006/112/EG) bestätigt (Rn 20 des EuGH-Urtells), wonach Sportboote zu den Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen, gezählt werden, und ergänzt in Rn 21 des zit. Urteils, "die gleiche Auslegung ist im übrigen auch in der Richtlinie 83/182/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen

innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel (AbI. L 105, S. 59) vorgenommen worden, nach deren Artikel 1 Absatz 1 "Wassersportfahrzeuge" zum Anwendungsbereich dieser Richtlinie gehören und daher unter den Begriff "bestimmte Verkehrsmittel" fallen." Die zu Segeljachten angestellten Überlegungen gelten auch für Geländefahrzeuge und Geländefotorräder, selbst wenn diese Fahrzeuge der Sportausübung dienen, wie zB Rallyefahrzeuge (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 1 Anm. 99a). Dasselbe gilt auch für Art. 1 Abs. 8 UStG 1994, da hier von Fahrzeugen, die zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind, gesprochen wird (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 1 Anm. 102). Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs ist somit stets ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994, unabhängig davon, ob es nach den kraftfahrrrechtlichen Bestimmungen im Inland zum Verkehr zugelassen werden kann oder nicht.

Art. 3 und Art. 7 UStG 1994

Errichtung einer mobilen Wasseraufbereitungsanlage in Spanien - Werklieferung

Ein österreichisches Unternehmen (Ö1) wird von einem spanischen Unternehmen (S) mit der Errichtung einer mobilen Wasseraufbereitungsanlage in Spanien beauftragt.

Ö1 beauftragt seinerseits einen deutschen Unternehmer (D) mit der Errichtung der Anlage und stellt ihm dafür das notwendige Know-How sowie einen wesentlichen Bestandteil zur Verfügung.

Diesen wesentlichen Bestandteil bezieht er von einem weiteren österreichischen Unternehmer (Ö2), der diesen direkt nach Deutschland versendet.

D erstellt die Anlage plangemäß, wobei er hierfür auch selbst Material beisteckt.

Die Anlage wird zunächst noch in Deutschland auf ihre Funktionstüchtigkeit überprüft, dann nach Spanien transportiert, dort von D auf einer hierfür vorbereiteten Bodenplatte befestigt, an diverse Leitungen angeschlossen und anschließend in Betrieb genommen.

Ö2 stellt Ö1 für die Lieferung des wesentlichen Bestandteiles nach Deutschland österreichische Umsatzsteuer in Rechnung.

Erbringt D in Spanien eine Werklieferung an Ö1, sodass dieser in Spanien die Vergabe einer spanischen UID beantragen muss?

D errichtet im Auftrag des Ö1 eine Anlage, die von Deutschland nach Spanien geliefert wird. Da die Anlage in Spanien auf der Bodenplatte montiert und somit – trotz vorheriger Funktionsprüfung in Deutschland – erst in Spanien übergeben wird, liegt aus österreichischer Sicht eine gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 (bzw. Art. 36 MwSt-RL 2006/112/EG) in Spanien steuerbare Werklieferung des D an Ö1 vor.

Gleiches gilt für die (Werk-)Lieferung des Ö1 an S, auch bei dieser Lieferung liegt der Lieferort in Spanien. Bei beiden Lieferungen handelt es sich somit nicht um innergemeinschaftliche Lieferungen, sondern um in Spanien steuerbare Lieferungen.

Die Beurteilung dieser in Spanien steuerbaren Vorgänge sowie einer allfälligen Registrierungspflicht des Ö1 obliegt ausschließlich der spanischen Finanzverwaltung.

Die Lieferung des wesentlichen Bestandteiles durch Ö2 an Ö1 nach Deutschland stellt eine innergemeinschaftliche Lieferung dar, die bei Vorliegen der in Art. 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei bleiben kann. Bei Ö1 führt diese Lieferung des Ö2 zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

Somit wird davon ausgegangen werden können, dass sich Ö1 in Deutschland zu mehrwertsteuerrechtlichen Zwecken erfassen lassen muss. Aber auch hier hat eine abschließende Beurteilung durch die deutsche Finanzverwaltung zu erfolgen.

Bei den Verbringungen der einzelnen Bestandteile der Maschine nach Spanien durch Ö1 (wesentlicher Bestandteil) und D (übrige Bestandteile) liegen aus österreichischer Sicht keine innergemeinschaftlichen Lieferungen in Deutschland, sondern innergemeinschaftliche Verbringungen zur vorübergehenden Verwendung iSd Art. 3 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 (bzw. Art. 17 Abs. 2 lit. b MwSt-RL 2006/112/EG) vor.

Die Umsätze des Ö1 (innergemeinschaftlicher Erwerb, Werklieferung) sind somit in Österreich nicht steuerbar, die weitere Beurteilung muss in den betroffenen Mitgliedstaaten erfolgen.

Art. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4006 ff)

Innergemeinschaftliche Lieferung - Nachweis der Beauftragung

Ein Getränkegroßhändler liefert Getränke an eine slowakische s.r.o. mit gültiger UID Nummer. Die Waren werden mit Klein-LKWs abgeholt. Die Identität der Abholer wird überprüft und aufgezeichnet (Ausweiskopien). Die Geschäfte werden bar abgewickelt.

Weiters werden Belege der slowakischen s.r.o. folgenden Inhalts vorgelegt:

"ich pxxx bxxx Erlaube. An herr. sxxx sxxx. Das Er für uns bei ihre Firma Ware kaufen darf. Bei – Kxxxx Getränke – Firmenstempel des s.r.o."

In welcher Form ist der Nachweis der Beauftragung des Abholers zu erbringen?

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen ua. dann steuerfrei, wenn Liefertgeschäfte durchgeführt und die Waren nachweislich innergemeinschaftlich in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden.

Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (VO), BGBl. Nr. 401/1996.

Gemäß § 2 der VO BGBl. Nr. 401/1996 muss in jenen Fällen, in denen die Waren vom Abnehmer oder dessen Beauftragten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert werden (den so genannten "Abholfällen"), unter anderem eine schriftliche Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, vorgelegt werden.

Bei Abholungen durch Beauftragte ist auch der Nachweis erforderlich, dass eine Person als Beauftragter für den Abnehmer handelt (vgl. hierzu BFH 08.11.2007, V R 26/05). Ein solcher Nachweis kann nicht schon durch eine Kopie des Reisepasses der abholenden Person erbracht werden, sondern muss sich der liefernde Unternehmer darüber hinaus auch durch Vorlage anderer Unterlagen vergewissern, dass die jeweilige mit ihm in Kontakt tretende Person befugt ist,

eine bestimmte Handlung (zB Abholung einer bestimmten Ware) vorzunehmen. Somit muss die Identität des Abholenden ersichtlich sein und die jeweilige Funktion des einzelnen Handelnden in Bezug auf eine konkrete Lieferung eindeutig festgestellt werden können (Leistungsempfänger, unselbständiger Erfüllungsgehilfe oder selbständiger dritter Unternehmer; bei Abholung durch einen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur liegt jedoch eine Versendung vor).

Ein Beleg, wie der in der Anfrage beschriebene, oder auch eine bloß allgemein gehaltene Vollmacht genügen nicht (vgl. USt-Protokoll 2009), sondern ist vielmehr grundsätzlich eine Spezialvollmacht erforderlich.

Dies gilt insbesondere für Lieferungen hochpreisiger, nicht vertretbarer Wirtschaftsgüter (zB Kraftfahrzeuge, siehe auch USt-Protokoll 2009).

In bestimmten Fällen, wie zB bei über längere Zeiträume gleich laufenden Geschäftsbeziehungen, bei Abholungen durch Dienstnehmer, bei Teillieferungen und Ähnlichem können auch allgemeiner gehaltene Vollmachten ausreichen, wenn aus zusätzlichen Unterlagen hervorgeht, dass der liefernde Unternehmer über die bloße Vorlage von Geschäftspapieren bzw. einer solchen allgemeinen Vollmacht hinausgehend mit dem Leistungsempfänger (Abnehmer) in Kontakt getreten ist und mit diesem die jeweiligen Modalitäten der Warenabholung vereinbart hat.

Im Zweifel wird eine Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen jedoch immer auf den konkreten Einzelfall bezogen erfolgen.

Art. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4006 ff)

Innergemeinschaftliche Lieferung - Nachweispflichten

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung wurden lediglich Ausgangsrechnungen mit dem Hinweis "*innergemeinschaftliche Lieferung nach Paragraph 6a*" vorgelegt. Die UID der Abnehmer aus anderen Mitgliedstaaten waren gültig. Die Rechnungen wurden bar bezahlt, es wurden keine Belege über die Zahlungen ausgestellt. Aus den Aufzeichnungen ist nicht ersichtlich, ob die Waren vom Abnehmer befördert oder versendet wurden.

Im weiteren Verlauf der Umsatzsteuersonderprüfung wurden Bestätigungen der Empfänger der Lieferungen zur Dokumentation der Abholung der Waren durch die Abnehmer nachgereicht.

Im nunmehr anhängigen Berufungsverfahren wird unter Berufung auf EuGH 27.09.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée*, eingewandt, dass die Steuerfreiheit dann zu gewähren ist, wenn die Voraussetzungen zweifelsfrei feststehen.

Wann kann von einem zweifelsfreien Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit ausgegangen werden?

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen ua. dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte durchgeführt und die Waren nachweislich innergemeinschaftlich in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden.

Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (VO), BGBl. Nr. 401/1996.

Liegen Nachweise in der der VO entsprechenden Form vor, wird daher grundsätzlich von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden können, wobei bei begründeten Zweifeln an der Echtheit bzw. Ordnungsgemäßheit von Belegen in weiterer Folge die Steuerfreiheit dennoch versagt werden kann.

Liegen diese Nachweise nicht vor, kann nicht von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden, sondern von deren Steuerpflicht (vgl. BFH 06.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 27.09.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée*). Etwas anderes gilt nach diesem Urteil ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 dUStG (Anm.: entspricht Art. 7 UStG 1994) vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend der diesbezüglich in Deutschland maßgeblichen §§ 17a, 17c UStDV (Anm.: entspricht VO, BGBl. Nr. 401/1996) erbrachte.

Zu einer alternativen Nachweisführung ist festzuhalten, dass gerade bei Abholfällen, in denen der Abnehmer oder dessen Beauftragter die Ware selbst

befördert, von maßgeblicher Bedeutung ist, dass bestimmte Aufzeichnungen bereits bei der Übergabe der Ware vorgenommen werden, da die Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerfreiheit zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung vorliegen müssen und dies dokumentiert werden muss.

Bestimmte Tatbestandsvoraussetzungen (zB Identität des Abholenden und eindeutige Feststellung der Funktion der einzelnen Handelnden in Bezug auf eine bestimmte Lieferung) können nur zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung bzw. mit Übergabe der Ware eindeutig überprüft und dokumentiert werden, bzw. liegt andernfalls ein nicht sanierbarer Mangel (zB bei fehlender Identifizierung des tatsächlichen Abnehmers) vor.

Es kann nämlich durchaus bezweifelt werden, dass ein Unternehmer bei einer großen Anzahl von Lieferungen - insbesondere Bargeschäften - in der Lage ist, Jahre später für jede einzelne Lieferung noch nachzuvollziehen bzw. sich zu erinnern, ob die in nachträglichen Belegen festgehaltenen Angaben dem seinerzeitigen Sachverhalt tatsächlich entsprechen.

Demzufolge kann auch mit nachträglichen Empfangsbestätigungen nicht nachgewiesen bzw. dokumentiert werden, dass zum Zeitpunkt der Warenübergabe die Tatbestandsvoraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erfüllt waren (siehe UStR 2000 Rz 4006).

Aus Alternativnachweisen muss jedenfalls lückenlos hervorgehen, dass und an wen Verfügungsmacht verschafft wurde, dass es sich bei diesem Abnehmer um einen Unternehmer handelt, bei dem der Erwerb steuerbar ist, und dass im Zuge dieses Liefertgeschäftes eine innergemeinschaftliche Warenbewegung stattgefunden hat, bei der der konkrete Liefergegenstand an einen bestimmten Abnehmer befördert oder versendet wurde.

In Überprüfungsfällen, bei denen die Nachweise nicht iSd VO, BGBl. Nr. 401/1996, vorliegen, wird somit eine jeweils auf den konkreten Sachverhalt bezogene Einzelentscheidung unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen zur Glaubwürdigkeit bzw. Aussagekraft etwaiger Alternativnachweise erforderlich sein.

Art. 7 Abs. 2 UStG 1994

Innergemeinschaftliches Verbringen - Veranlagungspflicht

Ein Einzelhändler aus Bayern bestellt Waren bei einem Großhändler in Wien. Es wird vereinbart, dass die Waren vom Wiener Großhändler nur bis Salzburg (zB postlagernd oder zu einem vom Abnehmer beauftragten grenznahen Paketdienst) versandt werden. Von dort werden die Waren einmal wöchentlich im Auftrag des bayrischen Einzelhändlers abgeholt.

- 1) Kann der Wiener Großhändler steuerfrei iSd Art. 7 UStG 1994 an den bayrischen Einzelhändler liefern, wenn dieser seine deutsche UID bekannt gibt und die Ware unverzüglich nach der Ankunft in Salzburg abgeholt wird?
- 2) Wenn nein, erhält der bayrische Einzelhändler die vom Wiener Großhändler in Rechnung zu stellende österreichische Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren beim Finanzamt Graz-Stadt oder im Veranlagungsverfahren zurück?
- 3) Wie ist vorzugehen, wenn nur selten oder nur ein einziges Mal im Kalenderjahr ein derartiges Verbringen stattfindet (wann beginnt bzw. endet die Veranlagungspflicht)?

Zu 1)

Sowohl aus § 3 Abs. 8 UStG 1994 als auch aus Art. 7 UStG 1994, sowie aus Art. 32 und Art. 138 MwSt-RL 2006/112/EG ergibt sich, dass entweder der Lieferer oder der Abnehmer (oder ein Beauftragter) die Ware befördert oder versendet.

Demnach darf nur einer der beiden am Umsatzgeschäft Beteiligten - entweder der Lieferant oder der Abnehmer - für die mit diesem Umsatz konkret in Zusammenhang stehende Warenbewegung verantwortlich sein, andernfalls liegen zwei Warenbewegungen bzw. zwei Lieferungen vor.

Insbesondere kann aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen nicht abgeleitet werden, dass auch dann eine innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 vorliegt, wenn der Lieferer die Ware bis zu einem bestimmten Punkt befördert und der Abnehmer sie anschließend versendet.

Demzufolge liefert der Wiener Großhändler gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit der Übergabe der Ware an das Beförderungsunternehmen und verschafft seinem Kunden damit die Verfügungsmacht. Diese Warenbewegung endet aber in

Österreich, sodass es sich hier nicht um eine innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nach Deutschland, sondern um eine Inlandslieferung handelt.

Der Weitertransport der Waren von Salzburg nach Bayern durch den bayrischen Unternehmer stellt ein innergemeinschaftliches Verbringen iSd Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 dar.

Eine andere Beurteilung könnte sich nur dann ergeben, wenn die gesamte Warenbewegung ausschließlich in der Disposition des Wiener Großhändlers liegt: Befördert er zB selbst die Ware nach Salzburg, um sie von dort zu versenden, könnte von einer innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 ausgegangen werden.

Zu 2)

Da der bayrische Unternehmer mit den innergemeinschaftlichen Warenverbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 in Österreich steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 tätigt, gelangt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung, BGBl. Nr. 279/1995 idgF, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, das Vorsteuererstattungsverfahren nicht zur Anwendung. Die Umsätze des bayrischen Unternehmers sind im Veranlagungsverfahren zu erfassen, in dem auch allfällige Vorsteuern geltend zu machen sind.

Zu 3)

Erstattungsfälle und Veranlagungsfälle sind zeitlich gesehen nacheinander, jedoch nicht nebeneinander möglich. Durch veranlagungspflichtige Umsätze wird daher aus einem bisherigen "Erstattungsfall" - bezogen auf den ganzen Veranlagungszeitraum – rückwirkend ein "Veranlagungsfall". Ist das normale Besteuerungsverfahren durchzuführen, sind Vorsteuern, die bereits im Erstattungsverfahren erstattet worden sind, nicht zu berücksichtigen.

Art. 28 und Art. 21 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4339)

UID-Vergabe für grenzüberschreitende Dienstleistungen von Kleinunternehmern

Ein österreichischer Programmierer - Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 - erstellt eine Homepage für einen deutschen Gastwirt. Es handelt sich um eine sonstige Leistung, bei der sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nach der Generalklausel richtet, die in Deutschland steuerpflichtig ist – die Kleinunternehmerbefreiung gilt nur für inländische Unternehmer -, und gemäß § 13b dUStG zum Übergang der Steuerschuld führt. Diese Leistung ist daher vom österreichischen Kleinunternehmer ab 2010 in die ZM aufzunehmen.

Gemäß Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 hat das Finanzamt Unternehmern, die nur unecht befreite Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine UID zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder für im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF RL 2008/8/EG schulden, benötigen.

Der Fall, dass ein unecht befreiter Unternehmer selbst Leistungen erbringt, die er in die ZM aufzunehmen hat, ist in Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 nicht vorgesehen.

Wird dem Unternehmer dennoch vom Finanzamt eine UID erteilt, wenn er diese für die Erbringung bzw. Meldung solcher Leistungen benötigt?

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 wurde Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 insoweit geändert, als danach auch ein unecht befreiter Unternehmer, der im übrigen Gemeinschaftsgebiet eine steuerpflichtige sonstige Leistung erbringt, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF RL 2008/8/EG die Steuer schuldet, auf Antrag eine UID erhalten kann.

Art. 28 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 4336)

MIAS Daten mit "Aliasname"

Ein Einzelunternehmer (Muster Max) verfügt über eine gültige österreichische UID, die auf seinen Namen "Muster Max" lautet.

Der Einzelunternehmer wird als solcher unter einem so genannten "Aliasnamen" im Firmenbuch eingetragen (zB "Phantasie Handel") und tritt unter diesem "Aliasnamen" gegenüber Geschäftspartnern im übrigen Gemeinschaftsgebiet auf.

Bei der Überprüfung der österreichischen UID durch diese Geschäftspartner stellen diese fest, dass die UID auf "Muster Max" und nicht auf den "Aliasnamen" lautet.

Dies führt regelmäßig zu Rückfragen, die sich nur durch Nachreichen zusätzlicher Unterlagen (zB Firmenbuchauszug) zum Beweis der Gültigkeit der UID aufklären lassen.

Besteht die Möglichkeit, hier eine Vereinfachung herbeizuführen?

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige bzw. Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 mit allen seinen wirtschaftlichen Tätigkeiten Steuersubjekt und als solcher im Datensystem erfasst. Die UID in der UID-Datenbank der österreichischen Finanzverwaltung ist mit Namen und Anschrift des Umsatzsteuer-Abgabekontos des Unternehmers verbunden.

Soweit ein Einzelunternehmer aber auch mit einem so genannten "Aliasnamen" im Firmenbuch erfasst ist, soll die Möglichkeit geschaffen werden, als Ergänzung und zusätzlich zum Namen des Unternehmers auch den "Aliasnamen" in das Datensystem und somit auch in die MIAS-Daten aufzunehmen.

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2010