



Verteiler:

A3 B3 C5 G3

UST990

12. Dezember 2002

GZ. 09 4501/44-IV/9/02

An alle

Finanzlandesdirektionen
und Finanzämter
ausgenommen Finanzamt für
Gebühren und Verkehrsteuern

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-512 66 96

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 2002 am 25. und 26. April 2002 in Salzburg

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2002 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.

Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2002

25. und 26. April 2002 in Salzburg

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Rz 22 ff UStR 2000)

Vergütungen nach dem Bewährungshilfegesetz - Leistungsaustausch oder Subvention

Gemäß § 13 BewährungshilfeG hat das Bundesministerium für Justiz Verträge mit privaten Vereinigungen abzuschließen, die sich bereit erklären, Schützlinge aufzunehmen, welchen eine geeignete Unterkunft fehlt. In diesen Verträgen ist eine Aufwandsvergütung vorzusehen. Die Vergütung wird als "nicht kostendeckender Beitrag pro Wohntag" eines entlassenen Strafgefangenen festgelegt.

Handelt es sich bei der Vergütung um ein Entgelt von dritter Seite für eine Leistung an den Entlassenen oder um einen nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss?

Gemäß § 13 Abs. 2 BewährungshilfeG hat das Bundesministerium für Justiz jährlich mit privaten Vereinigungen, die sich bereit erklären, Schützlinge in geeignete Heime aufzunehmen, Verträge abzuschließen. In diesen Verträgen ist eine Vergütung des Aufwandes zu vereinbaren, der den Vereinigungen daraus erwächst, dass sie in ein solches Heim Schützlinge aufnehmen, die entweder darum ersucht haben und bei denen es das Bundesministerium für Justiz für zweckmäßig erachtet hat oder denen eine dahingehende Weisung (§ 51 des Strafgesetzbuches) erteilt worden ist. Die Vergütung hat auch die Kosten einer angemessenen Verpflegung der Schützlinge in den Heimen zu umfassen, soweit eine solche Verpflegung tatsächlich erfolgt und den Umständen nach notwendig oder zweckmäßig ist.

Aufgrund der angeführten gesetzlichen Bestimmung findet ein Leistungsaustausch zwischen den privaten Vereinigungen und dem Bundesministerium für Justiz und nicht zwischen den Vereinigungen und den Schützlingen statt. Es liegt ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vor.

§ 1 Abs. 1 Z 1 (Rz 22 ff UStR 2000)

Zuschüsse im Bereich Agrarmarketing - Leistungsaustausch oder Subvention

Eine GmbH, Gesellschafterin ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KÖR), ist unternehmerisch im Bereich Agrarmarketing tätig. Die KÖR ist aufgrund gesetzlicher Bestimmungen zur Förderung des Agrarmarketing verpflichtet und hebt aufgrund gesetzlicher

Vorschriften Kostenbeiträge ein. Sie beauftragt ihrerseits die GmbH mit der Durchführung des Marketing. Die nach dem AMA-Gesetz eingehobenen Beiträge werden der GmbH als Zuschüsse zur Verlustabdeckung gewährt. Die Zuschüsse werden als nicht umsatzsteuerbar behandelt, die Vorsteuern aus den für die Werbemaßnahmen angefallenen Kosten werden geltend gemacht.

Aufgrund des Gesellschaftsvertrages ist die GmbH gemeinnützig. Zweck ist die Förderung und Sicherung des Absatzes von inländischen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen usw. Neben diesem Bereich unterhält die GmbH auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dh. es werden Untersuchungen für Dritte durchgeführt. Die aus diesem Bereich erzielten Umsätze werden mit dem Steuersatz von 10% versteuert.

Kann die Tätigkeit der GmbH insgesamt als unternehmerisch beurteilt und die gesamte Vorsteuer als abzugsfähig behandelt werden?

Die KÖR beauftragt die GmbH, Werbeleistungen durchzuführen. Es liegt daher ein Leistungsaustausch zwischen der KÖR und der GmbH vor. Die Zahlungen der KÖR an die GmbH sind daher kein Zuschuss, sondern ein umsatzsteuerbares Entgelt für Werbeleistungen. Die GmbH ist in diesem Zusammenhang als Unternehmer umsatzsteuerpflichtig und Vorsteuern können abgezogen werden.

§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 (Rz 74 und Rz 75 UStR 2000)

Eigenverbrauch für eingelegte Wirtschaftsgüter, bei denen Bestandteile ausgewechselt wurden

Der Unternehmer U hat im Jänner 2002 einen PC in sein Unternehmen eingelegt. Die Anschaffungskosten des PC im Jahr 2001 betrugen 1.500,00 € + 20 % USt. Im Februar 2002 rüstet U den PC auf und der Computerhändler verrechnet ihm für den Austausch der Festplatte 250,00 € + 20 % USt (Fall a) bzw. 350,00 € + 20 % USt (Fall b). Im April 2002 entschließt sich U doch zum Kauf eines neuen PC und schenkt den bisher verwendeten PC seinem Sohn. Für einen gebrauchten gleichartigen PC würde U 500,00 € bezahlen.

Liegt ein steuerbarer Eigenverbrauch bezüglich des entnommenen PC vor?

Bejahendenfalls, wie hoch ist die Bemessungsgrundlage?

Im gegenständlichen Fall liegt grundsätzlich ein Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 vor. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt jedoch in diesem Fall nur dann,

wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 1 Abs. 1 Z 2 letzter Unterabsatz UStG 1994).

Wird nun ein Bestandteil (Festplatte) unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges in einen ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug angeschafften Gegenstand (PC) eingebaut, so kann es zur Eigenverbrauchsbesteuerung nur hinsichtlich des Bestandteiles kommen (sog. partieller Eigenverbrauch). Hierbei ist die Höhe der Anschaffungskosten grundsätzlich ohne Bedeutung.

Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung hinsichtlich der Bestandteile kommt es jedoch nur dann, wenn die Bestandteile zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstandes geführt haben (vgl. EuGH-Urteil vom 17.5.2001, C-322/99 und C-323/99).

Da im gegenständlichen Fall die (in den PC eingebaute) Festplatte 2 Monate nach deren Einbau entnommen wird, muss davon ausgegangen werden, dass die Werterhöhung noch nicht verbraucht ist. Es liegt daher Eigenverbrauch hinsichtlich der Festplatte (sowohl im Fall a als auch im Fall b) vor. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (Einkaufspreis der Festplatte im Zeitpunkt der Entnahme).

§ 2 und § 12 UStG 1994 (Rz 185 UStR 2000)

Unternehmereigenschaft einer gemischten Holding

Der EuGH hat mit Urteil vom 27. September 2001, Rs C-16/00 (Cibo Participations SA) folgende Entscheidung getroffen:

1. Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften.
2. Die Kosten, die einer Holding für die bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen entstanden sind, gehören zu ihren allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie, dass sie den Vorsteuerabzug

nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

3. Der Bezug von Dividenden fällt nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

Mit obigem Urteil erscheint klaggestellt, dass eine Holdinggesellschaft, die zugleich Verwaltungstätigkeiten an ihre Tochtergesellschaften gegen gesondertes Entgelt erbringt, unternehmerisch tätig ist.

Nicht beantwortet ist die Frage, wie vorzugehen ist, wenn eine Holdinggesellschaft für einen Teil ihrer Tochtergesellschaften Verwaltungsleistungen erbringt und für einen (weiteren) Teil von Tochtergesellschaften keine derartigen Leistungen erbringt.

Offen ist auch die Frage, wie vorzugehen ist, wenn eine operative Gesellschaft Beteiligungen an einer Anzahl (einer Vielzahl) von Tochtergesellschaften hält, ohne auch nur für eine Tochtergesellschaft Verwaltungsleistungen zu erbringen.

Im Urteil vom 27. September 2001, Rs C-16/00, hält der EuGH unter Bezugnahme auf vorangegangene Entscheidungen unverändert an der Aussage fest, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der 6. EG-Richtlinie sind, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands ist (Rz 19 des Urteils Rs C-16/00).

Wenn nun eine Holdinggesellschaft nur für einen Teil ihrer Tochtergesellschaften Verwaltungsleistungen erbringt und für einen (weiteren) Teil von Tochtergesellschaften keine derartigen Leistungen erbringt, liegt nur insoweit eine unternehmerische Tätigkeit vor, als gegenüber den Tochtergesellschaften Verwaltungsleistungen erbracht werden. Es sind daher jene Vorsteuern nicht abzugsfähig, die mit dem Erwerb von Anteilen an solchen Gesellschaften zusammenhängen, für die keine Verwaltungsleistungen erbracht werden.

Das Halten von Beteiligungen durch eine operative Gesellschaft ohne Erbringung von Verwaltungsleistungen ist dann unternehmerisch, wenn ein Zusammenhang mit der operativen Tätigkeit der Gesellschaft besteht (zB Beteiligungen dienen der Verstärkung des Betriebskapitals; sie werden als Kapitalreserve oder als Anlage für zukünftige Investitionen oder andere Aufwendungen gehalten).

Zu unterscheiden vom Erwerb einer Beteiligung ist die Veräußerung derselben. Die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, die dem Unternehmensbereich zuzuordnen sind, ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f und g UStG 1994 unecht steuerfrei und führt daher zum Vorsteuerauschluss hinsichtlich der mit der Veräußerung zusammenhängenden Vorleistungen (Rz 1997 UStR 2000; EuGH vom 6.4.1995, Rs C-4/94).

§ 3a Abs. 6 UStG 1994 (Rz 522 UStR 2000)

Feldversuch

Ein österreichischer Unternehmer Ö führt im Auftrag eines deutschen Agrarproduzenten Versuche auf einem österreichischen Grundstück durch und untersucht, wie der Boden auf eine bestimmte Maissorte reagiert bzw wie der Mais auf dem bestimmten Boden wächst.

Wo ist der Leistungsort des Ö?

Die Leistung des Ö kann als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 angesehen werden. Eine Leistung gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Der Leistungsort liegt somit im gegenständlichen Fall in Österreich.

§ 3a Abs. 10 UStG 1994 (Rz 577 UStR 2000)

Internet-Link - Leistungsort

Der österreichische Unternehmer Ö betreibt eine in Suchmaschinen gut platzierte Homepage über einen österreichischen Server. Der deutsche Unternehmer D schließt mittels einer auf einem deutschen Server liegenden Homepage Wettumsätze ab. Ö setzt auf seine Homepage einen Link zur Homepage des D (da D selbst nur wenige Zugriffe auf seine Homepage hat) und erhält dafür ein Entgelt iHv 1% der bei D dadurch abgeschlossenen Wetten.

Wo ist der Leistungsort des Ö?

Was wäre, wenn er einen Link auf eine Homepage setzen würde, von der Handy-Klingeltöne heruntergeladen werden können?

Das entgeltliche Setzen und Anbieten eines Link auf der Homepage des Ö zur Homepage des D stellt eine Werbeleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 des Ö gegenüber dem D dar. Unter Werbeleistungen im Sinne dieser Bestimmung sind Leistungen zu verstehen, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur

Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen (Rz 577 UStR 2000). Durch den Link sollen Personen, die auf die Homepage des Ö zugreifen, zum Wettabschluss mit D bzw zum Herunterladen von Handy-Klingeltönen angeregt werden. Wie sich das Entgelt für die Werbeleistung berechnet, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

Gemäß § 3a Abs. 9 lit. a in Verbindung Abs. 10 Z 2 UStG 1994 liegt daher der Ort der Leistung des Ö in beiden Fällen in Deutschland. Unter den Voraussetzungen des § 13b dUStG geht die Steuerschuld auf D über.

§ 4 UStG 1994 (Rz 652 UStR 2000)

Verkauf von Mobiltelefonen – Bemessungsgrundlage

Ein Elektrohändler liefert ein Handy unter der Bedingung, dass der Käufer dieses mindestens 1 Jahr lang bei einem bestimmten Netzbetreiber anmeldet, unentgeltlich. Dafür bezahlt der Netzbetreiber dem Elektrohändler eine "Provision", die den Einkaufspreis und die Gewinnspanne abdeckt. Diese Provision wird vom Elektrohändler mit dem Normalsteuersatz versteuert und der Netzbetreiber beansprucht den Vorsteuerabzug.

Da sich der Käufer des Handys nicht gegenüber dem Elektrohändler, sondern gegenüber dem Netzbetreiber verpflichtet, dieses für eine bestimmte Dauer anzumelden, kann beim Elektrohändler der "Wert der eingegangenen Verpflichtung" nicht als Bemessungsgrundlage zum Ansatz gebracht werden. Somit ergibt sich aus einem derartigen Letztverbraucherumsatz überhaupt kein Umsatzsteueraufkommen.

Wirtschaftlich wird bei der dargestellten Sachlage davon auszugehen sein, dass das Handy vom Elektrohändler an den Netzbetreiber und von diesem an den Kunden geliefert wird. Der von der Vertreterin des Finanzamtes Graz/Stadt im Zuge der Diskussion aufgezeigten "Verkaufslösung" wird somit gefolgt.

Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Elektrohändlers an den Netzbetreiber ist die vom Netzbetreiber zu leistende "Provision" (und ein allenfalls dem Elektrohändler vom Kunden zu zahlender Betrag, zB 1 Schilling oder 1 Euro = Entgelt von dritter Seite).

Bemessungsgrundlage für die in der Telekommunikationsdienstleistung und der Abgabe des Handys bestehenden Leistung des Netzbetreibers an den Kunden ist alles, was der Kunden für die Leistung aufzuwenden hat (Grundgebühr und laufende Telekom-Gebühren).

Mit dieser Beurteilung wird dem vom EuGH in seinem Urteil vom 24.10.1996, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, aufgezeigten Grundprinzip Rechnung getragen, dass durch das Mehrwertsteuersystem nur der Endverbraucher belastet werden soll und folglich der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein kann als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist (Randnummer 19 des Urteiles).

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 (Rz 875 bis Rz 878 UStR 2000)

Mediationsausbildungskurse

Eine Privatschule in der Form einer GesnBR bietet Mediationsausbildungskurse an. Diese Kurse befähigen einerseits zur Ausübung des Berufes "MediatorIn", andererseits erfüllen sie die Fortbildungsverpflichtung verschiedener Berufe (Richter, Staatsanwälte, Lehrer, Sozialarbeiter, Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder usw). Die organisatorischen Voraussetzungen laut Rz 875 UStR 2000 liegen vor; fraglich ist, ob der Lehrstoff mit dem öffentlicher Schulen vergleichbar ist.

An der Universität Klagenfurt gibt es dazu einen berufsbegleitenden Universitätslehrgang, am Juridicum Wien gibt es das Wahlfach "Mediation und andere Formen alternativer Konfliktbeilegung" und "Familienmediation".

Liegt hinsichtlich des Lehrstoffes eine Vergleichbarkeit mit dem an öffentlichen Schulen Gebotenen vor?

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen steuerfrei, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Der Begriff der öffentlichen Schule umfasst auch die Hochschulen und Universitäten (Rz 875 UStR 2000). Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist primär der Lehrstoff. Der in der Privatschule vorgetragene Lehrstoff muss auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (Rz 876 UStR 2000).

An der Universität Klagenfurt wird der Universitätslehrgang "Soziale Kompetenz für Mediation und Konfliktmanagement in Familie, Wirtschaft, Verwaltung und Umwelt" geführt, der mit dem akademischen Grad "Master of Advanced Studies (Mediation)" abschließt.

Grundsätzlich wird ein einzelner Lehrgang (Kurs und dergl.) an der Universität nicht als Vergleichsmaßstab für einen von einer privaten Schule oder einer anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung abgehaltenen Lehrgang (Kurs und dergl.) herangezogen werden können, da es sich bei dem Lehrgang an der Universität nur um einen Ausschnitt des an der Universität Gebotenen handelt. Anders könnte jedoch ein mehrsemestriger Universitätslehrgang gesehen werden, der mit einem akademischen Grad abschließt. Dieser könnte gesondert für die Beurteilung der Vergleichbarkeit herangezogen werden. Bei einer derartigen großzügigen Auslegung wäre allerdings bezüglich der Vergleichbarkeit ein strenger Maßstab anzulegen. Dies bedeutet, dass der von der privaten Schule durchgeführte Lehrgang nicht nur von den Vortragsgegenständen und der Dauer her, sondern auch hinsichtlich des Niveaus, der Qualifikation des Lehrgangsverantwortlichen, der Eingangsvoraussetzungen und des Lehrgangsabschlusses dem Lehrgang an der Universität entsprechen muss.

Diese Voraussetzungen werden bei von privaten Einrichtungen durchgeführten Mediator-Lehrgängen insbesondere dann erfüllt sein, wenn es sich um Lehrgänge universitären Charakters gemäß § 27 Universitäts-Studiengesetz (UniStG) handelt, die mit dem akademischen Grad "Master of Advanced Studies (Mediation)" abschließen. Bei anderen Mediator-Lehrgängen, -Kursen und dergleichen, die auf keiner gesetzlichen Basis beruhen und die nicht die für einen Lehrgang universitären Charakters mit Master-Abschluss geforderten Voraussetzungen erfüllen (Voraussetzungen sind zB Zulassung zum Lehrgang nur bei Abschluss eines facheinschlägigen Diplomstudiums oder einer vergleichbaren Qualifikation, siehe § 4 Z 19 UniStG; Gesamtverantwortung für den Lehrgang durch eine Person mit Lehrbefugnis gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a bis e UOG 1993 oder mit gleichzuwertender wissenschaftlicher oder künstlerischer Befähigung im Fachgebiet des abzuhaltenden Lehrganges, siehe 27 Abs. 2 UnivStG), wird hingegen die Vergleichbarkeit mit dem Universitätslehrgang nicht gegeben und die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 daher nicht anwendbar sein.

§ 6 Abs. 1 Z 27 und § 24 UStG 1994 (Rz 995, Rz 996 und Rz 3251 ff UStR 2000)

Kleinunternehmerregelung im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung

Ein Wiederverkäufer mit Wohnsitz im Inland handelt mit Gebrauchsgegenständen. Die Gebrauchsgegenstände werden an den Wiederverkäufer (ausschließlich im Inland) von (privaten) Nichtunternehmern geliefert, die für diese Lieferungen Umsatzsteuer nicht schulden. Für die (ebenso nur im Inland) ausgeführten Lieferungen der Gebrauchsgegenstände durch den Wiederverkäufer gilt daher grundsätzlich (soweit hierauf nicht verzichtet wird) die Differenzbesteuerung.

1) Sind Lieferungen, für die die Differenzbesteuerung gilt, nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei, wenn die Umsätze des Wiederverkäufers im Veranlagungszeitraum 22.000 € nicht übersteigen?

2) Wenn ja, bzw. wenn der Wiederverkäufer neben differenzbesteuerten auch nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuernde Lieferungen ausführt, von welcher Bemessungsgrundlage ist für die Berechnung der Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auszugehen. Ist

- vom gesamten von den Abnehmern des Wiederverkäufers für die erhaltenen differenzbesteuerten Lieferungen aufzuwendenden Entgelt oder
- von dem Betrag, um den jeweils der Verkaufspreis den Einkaufspreis (Differenz) für den Gegenstand übersteigt

auszugehen?

Nach § 24 UStG 1994 ist im Rahmen der Differenzbesteuerung nur die Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 7 UStG) anzuwenden. Auch Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 haben daher Umsätze im Sinne des § 24 UStG 1994 stets mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Andere Umsätze des Unternehmers (wie zB aus der Vermietung für Wohnzwecke) sind jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei, wenn die 22.000 €-Umsatzgrenze nicht überschritten wird.

Bei der Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze vom Umsatz nach § 24 UStG 1994 auszugehen,

das ist jeweils die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis abzüglich der auf die Differenz entfallenden Umsatzsteuer.

Beispiel:

Ein Unternehmer verkauft im Jahr 2002 differenzbesteuerte Gegenstände um 12.000 € (brutto). Der Einkaufspreis betrug 6.000 €. Im Jahr 2002 werden auch Einnahmen aus der Vermietung von Wohnungen in Höhe von 11.000 € (brutto) erzielt.

Der Umsatz nach § 24 UStG 1994 beträgt 5.000 € $[(12.000 - 6.000) : 1,20]$. Der Umsatz aus der Vermietung von Wohnungen beträgt 10.000 € $(11.000 : 1,10)$. Der für die Beurteilung der Kleinunternehmergrenze maßgebliche Umsatz beträgt somit 15.000 € $(5.000 + 10.000)$.

Der Unternehmer kann daher die Umsätze aus der Wohnungsvermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei belassen. Die der Differenzbesteuerung unterliegenden Umsätze sind steuerpflichtig. Die zu entrichtende Umsatzsteuer beträgt daher 1.000 € $(20\% \text{ von } 5.000 \text{ €})$.

§ 6 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 UStG 1994 (Rz 793 und Rz 1855 ff UStR 2000)

Optionsausübung bei einer Grundstücksveräußerung und Ist-Versteuerung

Ein Unternehmer tätigt Vermietungsumsätze und versteuert seine Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nach vereinnahmten Entgelten. Im Zuge der Veräußerung eines Mietobjektes wird Option zur Steuerpflicht vereinbart und der Unternehmer stellt dem Erwerber zusätzlich zum Kaufpreis 20% USt in Rechnung. Bezüglich der Bezahlung werden eine Einmalzahlung in Höhe von 50% des Rechnungsbetrages nach Übergabe des Kaufobjektes (= Datum der Rechnungsausstellung) sowie für die folgenden fünf Jahre eine jährliche Rate in Höhe von je einem Fünftel des Restbetrages vereinbart.

Der Erwerber macht für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, den vollen Vorsteuerabzug geltend. Der Veräußerer versteuert entsprechend der Vereinnahmung des Entgeltes. Zu einer Überschreitung der betraglichen Grenze von 110.000,- € kommt es nur im Jahr der Einmalzahlung.

Entsteht für den Veräußerer im Voranmeldungszeitraum der Rechnungsausstellung eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 oder ist dieser Vorgang ausschließlich entsprechend den Grundsätzen der Ist-Besteuerung zu behandeln?

Die Bestimmung des § 17 Abs. 7 UStG 1994, wonach die Ist-Besteuerung für die Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht anwendbar ist, kommt im gegenständlichen Fall nicht zu Tragen, da nur eines von mehreren Mietobjekten veräußert wird. Würde das Unternehmen hingegen nur aus einem Mietobjekt bestehen, das veräußert wird, so läge aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, für die die Ist-Besteuerung ausgeschlossen wäre.

Übt ein Ist-Versteuerer in Bezug auf eine Grundstücksveräußerung die Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 aus, so ist dieser Umsatz wie jeder andere steuerpflichtige Umsatz eines Ist-Versteuerers zu behandeln.

Maßgeblich für die Optionsausübung ist die Behandlung des Umsatzes als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt (Rz 793 UStR 2000). Bei einem Ist-Versteuerer kommt dies durch die steuerpflichtige Behandlung des vereinnahmten Entgeltsteiles und auch durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für die den steuerpflichtigen Grundstücksumsatz betreffenden Vorleistungen zum Ausdruck. Dadurch gibt der Unternehmer zu erkennen, dass er den Umsatz insgesamt – auch wenn er die noch nicht vereinnahmten Entgeltsteile erst zu einem späteren Zeitpunkt versteuern muss – steuerpflichtig behandeln möchte. Eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung ergibt sich bei einem Ist-Versteuerer hinsichtlich der in Rechnung gestellten und noch nicht vereinnahmten Entgeltsteile nicht. Der Leistungsempfänger eines Ist-Versteuerers kann den Vorsteuerabzug geltend machen, wenn die Lieferung an ihn ausgeführt und eine Rechnung mit Steuerausweis an ihn gelegt wurde. Dies gilt auch für steuerpflichtige Grundstücksumsätze. Der Zeitpunkt der Versteuerung durch den Ist-Versteuerer ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

§ 7 Abs. 1 Z 2 und Abs. 5 UStG 1994 (Rz 1053 und Rz 1083 UStR 2000)

Ausfuhrlieferung bei Einschaltung einer Zollzweckgemeinschaft

Eine österreichische Firma A (zu einem deutschen Konzern gehörend) fertigt im Auftrag eines deutschen Auftraggebers B (konzernzugehörig) diverse KFZ-Teile. Diese Teile werden in Österreich hergestellt und sodann im Auftrag des B nach Ungarn oder Rumänien befördert und dort im Auftrag des B weiterverarbeitet bzw. zusammengebaut. Anschließend erfolgt der Transport der bearbeiteten Teile nach Deutschland zum Auftraggeber B.

Die österreichische Firma A fakturiert ihre Leistung für die Herstellung der Teile an den Auftraggeber B. Die Teile werden beim Zoll als Ausfuhr zur passiven wirtschaftlichen Lohnveredelung angemeldet. Das Drittlandsunternehmen fakturiert die Leistung für die weitere Bearbeitung ebenfalls an B.

Der deutsche Auftraggeber B hat sich mit anderen Firmen des Konzerns zu einer Zollzweckgemeinschaft zusammengeschlossen. Ziel dieser Gemeinschaft ist die Optimierung der Organisation des Zollbereichs des Konzerns. Zu diesem Zweck darf die Zweckgemeinschaft rechtsverbindliche Anträge und Erklärungen zollrechtlicher Art abgeben und wird für alle verursachten Abgaben, Kosten und Gebühren Schuldner. Infolge Gründung dieser Zollzweckgemeinschaft scheint auf den Zollpapieren als Versender nicht der Auftraggeber B, sondern die Zollzweckgemeinschaft auf.

Wie ist die Verbringung der in Österreich hergestellten Teile zur Weiterverarbeitung in das Drittland zu beurteilen?

Da dem österreichischen Unternehmer A die Ausgangsstoffe ursprünglich nicht beigelegt wurden, liegt eine Lohnveredelung des A an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8 UStG 1994) nicht vor. Der österreichische Unternehmer tätigt bei Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994. Insbesondere muss das Vorliegen des deutschen Unternehmers B als Abnehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Umstand, dass auf dem Zollpapier, das als Ausfuhrnachweis dient, als Versender nicht der Abnehmer B, sondern die Zollzweckgemeinschaft aufscheint, ist nicht schädlich, wenn die Zollzweckgemeinschaft zollrechtlich als Versender anerkannt wird und die Verknüpfung der Zollzweckgemeinschaft mit dem Abnehmer B vom Lieferer A nachgewiesen werden kann.

§ 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 (Rz 1099 UStR 2000)

Ausfuhrnachweis bei "Splitting" einer einheitlichen Lieferung

Ein Unternehmer liefert an einen begrenzten und immer wiederkehrenden Personenkreis Waren (Handys, Sony Playstation), welche von den Kunden anschließend ins Drittland verbracht werden. Für Zwecke des Ausfuhrnachweises werden vom Unternehmer U 34 Formulare ausgestellt. Eine Person kauft an einem Tag beim Unternehmer 100 Stück Handys. Der Unternehmer stellt darüber 10 Rechnungen zu je 10 Stück und 10 dazugehörige U 34 aus. Noch am gleichen Tag werden diese Waren vom Kunden ins Drittland verbracht und der Ausgang der Waren auf allen U 34 Formularen vom Zoll bestätigt. Das "Splitting" des

Gesamteinkaufes erfolgt offenbar aufgrund der statistischen Wertgrenze von 11.500 S (1.000 € ab 1. 1. 2002) für Ausfuhren (siehe diesbezüglich auch Rz 1099 der UStR 2000, wonach nach zollrechtlichen Vorschriften auch bei der Ausfuhr zu kommerziellen Zwecken, wenn der Gesamtwert die statistische Wertschwelle von 11.500 S [1.000 €] nicht übersteigt, der Ausfuhrnachweis durch eine vom Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehenen Ausfuhrbescheinigung erbracht werden kann).

Kann die Steuerfreiheit versagt werden, weil zum Zeitpunkt der Ausfuhr (falls eine Warenüberprüfung bzw. Warendeklaration erfolgte) das "Splitting" der einheitlichen Lieferung offenkundig war oder berechtigt die zollamtliche Ausgangsbestätigung auf den vorgelegten U 34 Formularen (Touristenexport) in jedem Fall zur steuerfreien Ausfuhrlieferung? Kann die Steuerfreiheit wegen offensichtlichen Missbrauchs versagt werden?

Wenn das Zollorgan dieses "Splitting" akzeptiert, indem es vom Vorliegen mehrerer Sendungen ausgeht und deshalb nicht auf eine schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr besteht, so ist eine solche im Sinne des § 7 Abs. 6 Z 2 lit. b UStG 1994 nach zollrechtlichen Vorschriften in diesem Fall offenbar nicht erforderlich.

Daher sind die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehenen U 34 Formulare taugliche Ausfuhrnachweise und die Steuerbefreiung steht damit grundsätzlich zu.

Nach Art. 226 Buchstabe b ZK-DVO kann eine mündliche Anmeldung, die nach Art. 794 Abs. 2 ZK-DVO nur bei der Ausgangszollstelle abgegeben werden kann, nur dann bei Waren zu kommerziellen Zwecken abgegeben werden, wenn

- **der Gesamtwert je Sendung und Anmelder die statistische Wertschwelle (1.000 €) nicht überschreitet,**
- **die Sendung nicht Teil einer regelmäßigen Serie ist und**
- **die Waren nicht von einem unabhängigen Beförderer als Teil eines größeren kommerziellen Beförderungsvorgangs befördert werden.**

Im vorliegenden Fall wären die letzten beiden Punkte als nicht erfüllt anzusehen. Eine mündliche Anmeldung und eine Ausfuhrbescheinigung U 34 als Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke wären unzulässig.

Das Problem stellt die Kontrolle der angeführten beiden Punkte durch die Ausgangszollstelle dar.

Sollte das mit der Ausgangsbescheinigung befasste Organ tatsächlich feststellen, dass die Voraussetzungen nach Art. 226 Buchstabe b) ZK-DVO (Ausfuhrlieferung ist nicht Teil einer regelmäßigen Serie und nicht Teil eines größeren kommerziellen Beförderungsvorgangs) nicht erfüllt sind, ist eine schriftliche Anmeldung abzugeben, was bei der Ausgangszollstelle nach Art. 794 Abs. 1 ZK-DVO bis zu einem Wert von 3.000 € zulässig ist. Sollte dieser Wert überschritten werden, ist die schriftliche Anmeldung bei der Ausfuhrzollstelle abzugeben. Das ist die Zollstelle, in deren Bereich der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden. Ausführer ist nach Art. 788 ZK-DVO jene Person, für deren Rechnung die Ausfuhranmeldung abgegeben wird und die zum Zeitpunkt der Annahme dieser Anmeldung Eigentümer der Waren ist oder eine ähnliche Verfügungsberechtigung besitzt. Ist diese Person im Drittlandsgebiet ansässig, so gilt der in der Gemeinschaft ansässige Beteiligte (= Lieferer) als Ausführer.

§ 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 (Rz 1322 ff UStR 2000)

Kanal- und Öltankreinigung

Ein Unternehmen beauftragt ein Kanalreinigungsunternehmen mit der Reinigung eines Kanals aus folgenden Gründen:

- Die Kanalreinigung dient der Aufrechterhaltung bzw. der Wiederherstellung der Funktion der Kanalisation, um eine ausreichende Abflussleistung zu gewährleisten.
- Die Kanalreinigung dient der vorbereitenden Reinigung für nachfolgende Zustandskontrollen (TV-Kontrollen, Dichtheitskontrollen).

Kann für diese Leistung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 (Abfuhr von Spülwasser und Abfällen) zur Anwendung kommen?

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer für die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätzen auf 10%.

Die als eigenständige Leistung erbrachte Reinigung von Abflussrohren, Kanalanlagen oder Öltanks stellt keine Müllbeseitigung oder Abfuhr von Abfällen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 dar und unterliegt daher dem Normalsteuersatz von 20%.

Die als eigenständige Leistung erbrachte Abfuhr von Rückständen aus Abflussrohren, Kanalanlagen oder Öltanks zu einer Deponie oder Entsorgungsanlage fällt hingegen unter den ermäßigten Steuersatz gemäß der genannten Gesetzesstelle.

Wird nun von einem Unternehmer sowohl die Reinigung von Abflussrohren, Kanalanlagen oder Öltanks durchgeführt als auch die Abfuhr der Rückstände vorgenommen, so müssen diese Leistungen nach den umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen einheitlich – und zwar nach dem Schwergewicht der Leistungen - beurteilt werden. In diesen Fällen wird das Schwergewicht der Leistungen regelmäßig in der Reinigung bestehen. Die Abfuhr der Rückstände stellt umsatzsteuerrechtlich eine unselbständige, ergänzende Nebenleistung zur Reinigung der Abflussrohre, Kanalanlagen oder Öltanks dar. Diese Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung (Reinigungsarbeiten). Die gesamte Leistung des Unternehmers (Reinigung und Abfuhr der Rückstände) unterliegt daher einheitlich dem Normalsteuersatz von 20%.

Die beiden oben angeführten Fälle der Kanalreinigung unterliegen daher dem Normalsteuersatz von 20%, unabhängig davon, ob der Unternehmer die Rückstände auch entsorgt (zB absaugt und zu einer Entsorgungsanlage verbringt) oder ob dies nicht der Fall ist.

§ 11 Abs. 1 und Abs. 12 UStG 1994 (Rz 1525, Rz 1526 UStR 2000)

Unrichtig ausgestellte Schlussrechnungen

Bei den Betriebsprüfungen gibt es ständig Probleme mit Schlussrechnungen. Oft werden die aufgrund von Anzahlungsrechnungen vereinnahmten und versteuerten Anzahlungsentgelte in der Schlussrechnung nicht berücksichtigt bzw. ausgewiesen. Damit entsteht nach Rz 1526 UStR 2000 für den in der Schlussrechnung wieder ausgewiesenen und nicht im Sinne des § 11 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994 abgezogenen Steuerbetrag der geleisteten Anzahlungen gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 eine Steuerschuld kraft Rechnung.

In der Folge ergeben sich laufend Probleme, und zwar nicht mit der zulässigen Berichtigung der Schlussrechnung, sondern in der Verhängung eines Säumniszuschlages, der in letzter Zeit bis zu 70.000,- € betrug. Grund dafür ist, dass die Berichtigung der Schlussrechnung nur ex nunc wirkt.

Beispiel:

<i>10 Anzahlungsrechnungen über je 1 Mio € netto zuzüglich</i>	
<i>jeweils 20% USt in der Zeit vom 1. 1. 1998 bis 31. 12. 1999 =</i>	
<i>gesamt (netto)</i>	10,000.000,- €
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<u>2,000.000,- €</u>
<i>gesamt (brutto) Anzahlungsrechnungen 1998 und 1999</i>	12,000,000,- €
 <i>geleistete Anzahlungen 1998 und 1999</i>	 12,000.000,- €

<i>Schlussrechnung 30. 4. 2000</i>	
<i>netto</i>	14,000.000,- €
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<u>2,800.000,- €</u>
<i>Gesamtbetrag</i>	16,800.000,- €

Die vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge wurden in der Schlussrechnung nicht abgesetzt, daher lt. Ansicht der Betriebsprüfung:

<i>Reststeuerschuld aufgrund der Leistungserbringung</i>	800.000,- €
<i>Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung</i>	
<i>gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 (Rz 1526 UStR 2000)</i>	2,000.000,- €

Die während der Betriebsprüfung im Jahre 2002 erfolgte zulässige Rechnungsberichtigung der Schlussrechnung erfolgt mit Wirkung ex nunc (UVA-Zeitraum 2002).

Aufgrund der Steuerschuld in Höhe von 2,000.000,- € nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 zum 30. 4. 2000 wird ein Säumniszuschlag von 2% = 40.000,- € vorgeschrieben, der durch die Rechnungsberichtigung nicht beseitigt wird.

Kettenprüfungen haben auch ergeben, dass Leistungsempfänger sowohl die Umsatzsteuer aus den entrichteten Anzahlungen als auch die gesamte ausgewiesene Umsatzsteuer aus der Schlussrechnung (ohne Absetzung der Anzahlungen) als Vorsteuern geltend gemacht haben.

Wird über die bereits tatsächlich erbrachte Leistung insgesamt abgerechnet (Endrechnung), so sind in der Endrechnung gemäß § 11 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994 die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Anzahlungsrechnungen

mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Dieser Bestimmung ist entsprochen, wenn die einzelnen vereinnahmten Teilentgelte mit den jeweils darauf entfallenden Steuerbeträgen in der Endrechnung abgesetzt werden. Es genügt aber auch, wenn der Gesamtbetrag der vorausgezählten Teilentgelte und die hierauf entfallenden Steuerbeträge in einer Summe abgesetzt werden (Rz. 1525 UStR 2000).

Im gegenständlichen Fall kommt es daher zu Recht zu einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung in Höhe der in der Schlussrechnung nicht abgesetzten Umsatzsteuerbeträge aus den Anzahlungsrechnungen. Diese Steuerschuld fällt erst im Zeitpunkt der Ausstellung einer berechtigten, ordnungsgemäßen Schlussrechnung weg. Es kommt daher grundsätzlich zur Verhängung eines Säumniszuschlages. Von der Verhängung eines Säumniszuschlages ist jedoch Abstand zu nehmen, wenn der Leistungsempfänger aufgrund der Schlussrechnung keinen nochmaligen Vorsteuerabzug hinsichtlich der nicht abgesetzten Umsatzsteuerbeträge aus den Anzahlungsrechnungen in Anspruch genommen hat.

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 (Rz 1533 und Rz 1771 UStR 2000)

Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung;

Berichtigungsmöglichkeit

Ein Unternehmer legt im März des Jahres 00 einem zweiten Unternehmer eine Rechnung gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994, wobei jedoch über eine Leistung abgerechnet wird, die nicht erbracht wurde. Der Rechnungsaussteller führt die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht ab.

Fall 1:

Der Rechnungsempfänger macht keinen Vorsteuerabzug geltend und retourniert die Rechnung. Der Rechnungsaussteller storniert im Dezember 00 die Rechnung.

Dieser Sachverhalt wird im Zuge einer im Folgejahr durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt.

Fall 2:

Der Rechnungsempfänger macht für den UVA-Zeitraum 03/00 den Vorsteuerabzug geltend. Im Monat 03 des Folgejahres 01 berichtigt der Rechnungsaussteller die Rechnung (vollständige Stornierung) und der Rechnungsempfänger berichtigt daraufhin im UVA-Zeitraum 03/01 die Vorsteuer. Das Vorliegen einer "Scheinrechnungslegung" war der

Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt. Dieser Sachverhalt wird im Zuge einer im Jahr 02 stattfindenden abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt.

Fall 3:

Das Vorliegen einer "Scheinrechnungslegung" wird erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 02 aufgedeckt. Bis zu diesem Zeitpunkt ist keine Rechnungsberichtigung bzw. Abfuhr der aufgrund der Rechnungslegung geschuldeten Steuer erfolgt; der Rechnungsempfänger hat den Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht. Das Finanzamt schreibt dem Rechnungsaussteller aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 00 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor. Beim Rechnungsempfänger wird der Vorsteuerabzug versagt und die Steuer ist auch einbringlich.

In dem auf den Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung folgenden UVA-Zeitraum berichtigt der Rechnungsaussteller seine Rechnung und begehrt die aufgrund der Rechnungslegung geschuldete Steuer zurück.

In welchen der oben angeführten Fälle kommt es zu einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994?

In welchen Fällen ist eine Berichtigung der Rechnung zulässig?

Nach der bisher in Österreich vertretenen Rechtsauffassung war eine Berichtigung von Rechnungen mit unberechtigtem Steuerausweis nur dann zulässig, wenn die Ausstellung derartiger Rechnungen irrtümlich erfolgte (bisherige Rz 1771 UStR 2000). Bei einer missbräuchlichen Rechnungslegung war eine Berichtigung bisher prinzipiell ausgeschlossen. Die Frage, ob der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug tatsächlich vorgenommen hat, war nicht relevant.

Der neueren Judikatur von EuGH und VwGH ist jedoch zu entnehmen, dass eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 nur mehr in Ausnahmefällen bestehen bleiben kann.

In seiner Entscheidung vom 19. 9. 2000, Rs C-454/98, hat der EuGH ausgeführt, dass entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf. Diese Aussage des EuGH wurde nunmehr auch in die Rz 1771 der UStR 2000 aufgenommen.

In seiner Entscheidung vom 26. 6. 2001, Zl. 2001/14/0023, schließt sich der VwGH dieser Rechtsansicht des EuGH an und führt unter Zitierung der Rz 61 des EuGH-Urteils ergänzend aus, dass eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung nur dann in Betracht komme, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich sei; in einem derartigen Fall wäre allerdings auch noch die Frage des guten Glaubens des Rechnungsausstellers von Bedeutung.

Dies bedeutet, dass in den Fällen, in denen der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug gar nicht geltend gemacht hat oder – im Falle der ursprünglichen Geltendmachung – der Vorsteuerabzug wieder rückgängig gemacht wurde, eine Rechnungsberichtigung jedenfalls möglich ist. Die Rückgängigmachung darf nicht nur vorschreibungsmäßig erfolgt sein, sondern es muss die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer auch tatsächlich zur Gänze an das Finanzamt entrichtet worden sein (was zB bei inzwischen insolvent gewordenen oder nicht mehr greifbaren Rechnungsempfängern nicht erfüllt werden kann). Ist die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges nicht mehr möglich, kann – wie bisher - eine Rechnungsberichtigung dennoch vorgenommen werden, wenn Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers (zB irrtümlich ausgestellte Rechnung) vorliegt.

Die Fallbeispiele wären daher wie folgt zu lösen:

Fall 1:

Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 mit Wirkung 03/00; Gutschrift der Steuer mit Wirkung 12/00.

Fall 2:

Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 mit Wirkung 03/00; Gutschrift der Steuer mit Wirkung 03/01.

Fall 3:

Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 mit Wirkung 03/00, Gutschrift der Steuer mit Wirkung für den Monat der Rechnungsberichtigung.

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

Frage des Vorsteuerabzuges für Leihwagen einer Reparaturwerkstätte

Eine KFZ-Werkstätte (nur Reparaturen, kein KFZ-Handel) least einen Mercedes A-Klasse und beantragt den Vorsteuerabzug für die Leasingraten mit der Begründung, dass der Mercedes bei Bedarf den Kunden während der Reparatur des eigenen KFZ als Leihwagen zur Verfügung gestellt wird und bei gewerblicher Vermietung der Vorsteuerabzug zustünde. Diese Zurverfügungstellung ist eine Serviceleistung der KFZ-Werkstätte, die in den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen ist (andernfalls würde das Unternehmen nicht wettbewerbsfähig sein).

Kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden?

Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung dienen, sind vom Vorsteuerausschluss ausgenommen. Unter gewerblicher Vermietung ist auch die Zurverfügungstellung eines Leihwagens durch eine KFZ-Werkstätte an Kunden für die Zeit der Durchführung der Reparaturarbeiten am KFZ des Kunden zu verstehen. Hierbei ist – in Anlehnung an Rz 1948 UStR 2000 betreffend Hotelwagen - nicht erforderlich, dass für die Zurverfügungstellung des Leihwagens ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird.

§ 23 UStG 1994 (Rz 2952 UStR 2000)

Vermittlung von Flügen

Beim Einkauf und Verkauf von Flugleistungen ist folgendes Problem aufgetreten:

Die IATA (International Air Transport Association) bzw. einzelne Fluglinien verkaufen ihre Flugtickets an die Reisebüros nicht mehr brutto, dh. inklusive der Vermittlungsprovision, sondern netto. Die Reisebüros müssen in diesem Fall die Provision im Rahmen des selbst gestalteten Verkaufspreises erzielen, sind dabei aber natürlich dem Wettbewerb mit anderen Reisebüros ausgesetzt. In der Rechnung an den Leistungsempfänger treten die Reisebüros nach wie vor als Vermittler auf, ohne aber eine entsprechende Vollmacht von Seiten der IATA bzw. der Fluglinien zu haben. Der in Rechnung gestellte Preis ist nicht der vermittelte Preis, sondern dieser setzt sich aus dem Nettoticketpreis zuzüglich einer von den Reisebüros

aufgeschlagenen Gewinnspanne (idR 7 % wie die Provision vorher) zusammen, was für den Leistungsempfänger aber nicht ersichtlich ist.

Können die Reisebüros bei diesen Nettoflugtickets wie bei den Bruttotickets als Vermittler angesehen werden oder ist in diesen Fällen die Margenbesteuerung anzuwenden?

IATA Flugtickets können grundsätzlich nur vermittelt werden. Reisebüros erbringen beim Verkauf von Einzeltickets für grenzüberschreitende Flüge Vermittlungsleistungen. Daraus folgt, dass nur die Vermittlungsentgelte in der Form von Provisionen, Aufschlägen auf den Nettopreis oder von erhaltenen Preisnachlässen umsatzsteuerbar sind (siehe dBMF-Schreiben vom 12.11.1997 - IV C 4 S 7156d - 4/97, UR 1997,487). Vermittlungsleistungen unterliegen nicht der Margenbesteuerung nach § 23 UStG 1994.

Art. 3 Abs. 1 Z 1 lit. c und e sowie Art. 3a Abs. 6 UStG 1994 (Rz 3606, Rz 3607, Rz 3614 und Rz 3911 UStR 2000)

Innergemeinschaftliche Lohnveredlung mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung

Der Unternehmer Ö in Wien beauftragt den spanischen Unternehmer S, aus von ihm beigestellten Leder (das er in Österreich gekauft und nach Spanien verbracht hat), Schuhe zu fertigen. Ö tritt gegenüber S unter seiner österreichischen UID-Nummer auf. S erfüllt den Auftrag und sendet die Schuhe entsprechend seinem Auftrag/einer später erfolgten Anweisung des Ö an dessen Kunden nach Italien.

Wie wird die Leistung des S und die Lieferung des Ö besteuert?

Die Leistung des S wird gemäß § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 in Spanien erbracht. Der Leistungsempfänger Ö verwendet gegenüber S seine österreichische UID-Nummer. Gemäß Art. 3a Abs. 6 UStG 1994 gilt durch die Verwendung der UID-Nummer des Ö die Leistung in Österreich erbracht. Die weitere Voraussetzung des Art. 3a Abs. 6 UStG 1994, dass der Gegenstand nach Erbringung der sonstigen Leistung nicht in dem Mitgliedstaat verbleibt, in dem die Leistung erbracht worden ist (Spanien), ist ebenfalls erfüllt. Gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geht die Steuerschuld des S auf Ö über.

Ist der Verkauf an den italienischen Abnehmer von Anfang an vorgesehen, liegt ein innergemeinschaftliches Verbringen des Leders durch Ö nach Spanien vor. Ein nicht steuerbares Verbringen zur vorübergehenden Verwendung gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 lit. c UStG 1994 (zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung) liegt nicht vor, da ein anderer Gegenstand (als derjenige, der nach Spanien verbracht wurde) geliefert wird. Unter den Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 ist das Verbringen steuerfrei. In Spanien tätigt Ö – nach österreichischer Beurteilung – einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb.

War zunächst beabsichtigt, dass die fertigen Schuhe nach Österreich gelangen, verbringt Ö das Leder zur Ausführung einer sonstigen Leistung gemäß Art 3 Abs. 1 Z 1 lit. e UStG 1994 zur vorübergehenden Verwendung nach Spanien. Es liegt daher (zunächst) kein steuerbares Verbringen vor. Wird im Nachhinein der Auftrag zur Versendung der Schuhe an den italienischen Kunden des Ö nach Italien erteilt, so fallen in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für das Verbringen zur vorübergehenden Verwendung weg und es liegt in diesem Zeitpunkt ein steuerbares Verbringen vor. Unter den Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 ist das Verbringen steuerfrei. In Spanien tätigt Ö – nach österreichischer Beurteilung – zum selben Zeitpunkt einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb.

Mit dem Verkauf (Lieferung) der Schuhe an den italienischen Abnehmer bewirkt Ö in beiden Fällen eine in Spanien steuerbare Lieferung, die unter den Voraussetzungen des spanischen Recht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt.

Art. 4 UStG 1994 (Rz 679 und Rz 3931 UStR 2000)

Bemessungsgrundlage beim innergemeinschaftlichen Verbringen

Der Unternehmer D verbringt eine Maschine von seinem Werk in Deutschland in seine österreichische Betriebsstätte. Der Wiederbeschaffungswert der Maschine beträgt 100.000 €, an Transportkosten wurden von einem österreichischen Spediteur 1.000 € zuzüglich 200 € USt in Rechnung gestellt.

Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb?

Gemäß Art. 4 Abs. 2 UStG 1994 wird der Umsatz bei Verbringen eines Gegenstandes im Sinne des Art. 1 Abs. 3 Z 1 und Art. 3 Abs. 1 Z 1 gemäß § 4 Abs. 8 lit. a bemessen. Nach § 4 Abs. 8

lit. a UStG 1994 ist - bezogen auf den vorliegenden Fall - Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstandes im Zeitpunkt des Umsatzes. Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis (Rz 679 UStR 2000). Zu diesem Wert gehören nicht die Transportkosten, die im Zuge des Verbringens anfallen. Im gegenständlichen Fall beträgt die Bemessungsgrundlage somit 100.000 €.

Art. 25 UStG 1994 (Rz 4291 UStR 2000)

"Dreiecksgeschäft zu viert" – Frage der Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte

Es werden Liefergeschäfte zwischen einem Franzosen (FR), einem Deutschen (DE) und zwei Österreichern (Ö1 und Ö2) in der Reihe getätigt, wobei der Liefergegenstand durch FR von Frankreich nach Österreich direkt zum letzten Abnehmer Ö2 versendet wird.

DE ist beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagt, erklärt dort den innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände und die steuerpflichtige Weiterlieferung an Ö1. Gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 behält Ö1 die in dieser Rechnung ausgewiesene USt ein und führt sie im Namen und auf Rechnung von DE an das FA Graz-Stadt ab. Die Weiterlieferung von Ö1 an Ö2 erfolgt steuerpflichtig.

Kann man zur Vermeidung der steuerlichen Erfassung des DE in Österreich und des damit verbundenen Verwaltungsaufwandes den Liefervorgang auch in ein Dreiecksgeschäft (Lieferung: FR an DE an Ö1) und eine daran anschließende, davon unabhängige steuerpflichtige Inlandslieferung (Ö1 an Ö2) "zerlegen" und damit die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte auch bei vier Beteiligten anwenden?

Nach Ruppe, UStG 1994, Tz 3 zu Art. 25 BMR, liegt ein Dreiecksgeschäft u.a. nicht vor, wenn mehr als drei Unternehmer beteiligt sind.

Dieser Rechtsansicht wird gefolgt.

12. Dezember 2002

Für den Bundesminister:

Mag. Scheiner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: