BMF – VI/9 (VI/9)

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

13. Juli 2005

09 4501/58-IV/9/00

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Umsatzsteuerrichtlinien 2000

Die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 stellen einen Auslegungsbehelf zum Umsatzsteuergesetz 1994 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Umsatzsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Umsatzsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen.

Die UStR 2000 stellen einen Auslegungsbehelf zum Umsatzsteuergesetz 1994 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die UStR 2000 behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des geltenden Umsatzsteuerrechts durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Sie enthalten außerdem Regelungen, wie zur Verwaltungsvereinfachung in bestimmten Fällen zu verfahren ist. In die UStR 2000 wurden die weiter anwendbaren Teile des DE-Ust 1972 sowie die Mehrzahl der übrigen Erlässe zur USt übernommen.

Die UStR 2000 sind auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden bzw. sich ereignen. Erlässe und Einzelerledigungen des BMF sind – sofern sie den UStR 2000 nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.

Neben den UStR 2000 sind insbesondere folgende Erlässe weiter zu beachten:

© Bundesministerium für Finanzen

§	Titel	Datum	GZ	AÖF Nr.
§ 2	Umsatzsteuerliche Behandlung von Einrichtungen der katholischen Kirche, Orden und Kongregationen sowie der Diözesan-Caritas ("Ordenserlass")	2.7.1973	254.183-10a/73	221/1975
§ 2	Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LiebhabereiRl 1997; ab 01.01.2012 LRL 2012)	23.12.1997 01.01.2012	14 0661/6-IV/14/97 BMF-010203/0599-VI/6/2011	47/1998 52/2012
§ 2	Richtlinien für die Besteuerung von Vereinen (VereinsRl; ab 20.12.2001 VereinsR 2001)	29.7.1982 20.12.2001	13 5202/15-IV/13/82 06 5004/10-IV/6/01	211/1982 65/2002

Die UStR 2000 sind in Abschnitte gegliedert. Die nummerische Bezeichnung entspricht jener des jeweiligen Paragraphen des UStG 1994 (zB Abschn. 1 enthält Erläuterungen zu § 1 UStG 1994). Dasselbe gilt für die Artikel des Binnenmarkts, wobei die entsprechende Zahl jeweils um 100 erhöht wurde (zB Abschn. 103 enthält Erläuterungen zu Art. 3 UStG 1994). Die Unterabschnitte entsprechen ebenso den Absätzen der behandelten Paragraphen bzw. Artikel (zB Abschn. 14.3 enthält Erläuterungen zu § 14 Abs. 3 UStG 1994). Weitere Untergliederungen haben jedoch nur ausnahmsweise eine Entsprechung in etwaigen Untergliederungen eines Absatzes, eines Paragraphen bzw. Artikels (zB Abschn. 6.1.17 enthält Erläuterungen zu § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994)

Die UStR 2000 enthalten ua. folgende Schwerpunkte:

1 Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG 1994)

- Einzelfälle zum Leistungsaustausch
- Einzelheiten zum Schadenersatz (deliktischer Schadenersatz; Schadenersatz aufgrund gesetzlicher Vorschriften bzw. vertraglicher Vereinbarung)
- Zuschüsse, ua. zu Forschungsvorhaben
- Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen
- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

2 Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG 1994)

- Unternehmerbegriff (zB Kostengemeinschaften, Miteigentumsgemeinschaften, Gesellschafter)
- Einzelfälle zur Nachhaltigkeit
- Beginn und Ende der Unternehmertätigkeit
- Organschaft

3 Lieferung (§ 3 UStG 1994)

- Einzelfälle zur Abgrenzung zur sonstigen Leistung
- ABC der einheitlichen Leistungen und unselbständigen Nebenleistung
- Lieferung von Bauwerken
- Zwangsvollstreckung
- Reihengeschäfte

3a Sonstige Leistung (§ 3a UStG 1994)

- Vermittlungsleistungen
- Leistungsorte
- Telekommunikationsleistungen

4 Bemessungsgrundlage (§ 4 UStG 1994)

- Einzelfälle zum Entgelt (zB Auslagen der Rechtsanwälte, Portospesen)
- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

6 Steuerbefreiungen (§ 6 UStG 1994)

- Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und sonstige Leistungen, die mit der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr in Zusammenhang stehen
- Grundstücksumsätze (Miteigentumsgemeinschaften, Eigenverbrauch, Option)
- Vermietung und Verpachtung

7 Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

- Ausländischer Abnehmer
- Nachträgliche Bestätigung der Ausfuhr

8 Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8 UStG 1994)

- Einschaltung von Subunternehmern

9 Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 9 UStG 1994)

- Ausführungen auch für Umsätze für die Seeschifffahrt

10 Steuersätze (§ 10 UStG 1994)

- Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (zB Time-sharing, Garagenplätze)
- Gemeinnützige Rechtsträger (zB Aufteilung der Vorsteuern)
- Einzelfälle zur Personenbeförderung

11 Ausstellung von Rechnungen (§ 11 UStG 1994)

- Rechnungsmängel
- Beispiele für Vorauszahlungsrechnung und Endrechnung
- Rechnungsberichtigung
- Elektronischer Rechnungsdatenaustausch
- Rechnungsberichtigung (zB im Zusammenhang mit Liebhaberei)

12 Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994)

- Berechtigter Personenkreis
- Maßgebende Verhältnisse für den Vorsteuerabzug
- Abzug der EUSt
- Einschränkungen des Vorsteuerabzugs

14 Vorsteuerabzug nach Durchschnittsätzen (§ 14 UStG 1994)

- Berechung
- Erleichterung der Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Vorsteuer
- Vorsteuerpauschalierung aufgrund von Verordnungen (Gastwirte, Lebensmitteleinzelhandel, Drogisten, Handelsvertreter, Individualpauschalierung)

16 Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)

- Skonto
- Uneinbringlichkeit der Forderung
- Insolvenzverfahren (zB halbfertige Bauten, Eigentumsvorbehalt)

17 Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG 1994)

- Istbesteuerung für freiberufliche und entsprechende Tätigkeiten

- Istbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte und Gewerbetreibende sowie für Unternehmer mit niedrigem Gesamtumsatz

18 Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis (§ 18 UStG 1994)

- Erleichterungen für Spediteure und Beförderungsunternehmer
- Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte
- Belege

19 Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld (§ 19 UStG 1994)

- Einzelfälle der Anzahlung
- Teilleistungen der Bauwirtschaft
- Dauerleistungen

20 Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung (§ 20 UStG 1994)

- Abweichendes Wirtschaftsjahr
- Berechnung der Steuer
- Einzelbesteuerung

21 Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung (§ 21 UStG 1994)

- Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung
- Schätzungsrichtlinien, Eigenverbrauch

22 Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (§ 22 UStG 1994)

- Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse
- Zusatzsteuer

23 Besteuerung von Reiseleistungen (§ 23 UStG 1994)

- Vermittlungs- und Besorgungsleistungen
- Gemischte Reiseleistungen an Nichtunternehmer
- Sonderfälle (zB pauschalierte Land- und Forstwirte, Incentive Reisen, Betriebsausflug)
- Abnahmegarantien
- Vereinfachungen für Luftverkehr und Kreuzfahrten

24 Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994)

- Eigenverbrauch
- Einzeldifferenz
- Anzahlungen im Rahmen der Differenzbesteuerung
- Gesamtdifferenz
- Rechnungslegung

27 Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs (§ 27 UStG 1994)

- Abfuhrverpflichtung bei ausländischen Unternehmern
- VO BGBl. Nr. 800/1974
- Fiskalvertreter

Binnenmarkt

- Ig. Erwerbe
- Ig. Güterbeförderung (zB gebrochene Güterbeförderung; Vor- und Nachläufe)
- UID (zB Antrag auf Erteilung, Sonder-UID der Spediteure, Bestätigungsverfahren)

Auf eine Verteilung des vollständigen Textes der UStR 2000 in Papierform wird verzichtet, da die UStR 2000 im Internet zur Verfügung gestellt und im AÖF verlautbart werden. Überdies ist die Aufnahme in den Kodex Steuererlässe vorgesehen.

Bundesministerium für Finanzen, 13. Juli 2005

1. Steuerbare Umsätze

1.1. Steuergegenstand

1.1.1. Leistungsaustausch

1

Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt zB beim echten Schadenersatz, beim echten Mitgliedsbeitrag oder beim echten Zuschuss.

2

Die Höhe der Gegenleistung ist hingegen ohne Bedeutung, Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein (VwGH 12.12.1952, 2757/50). Ein Leistungsaustausch kann weder durch eine privatrechtliche Vereinbarung noch durch einen Hoheitsakt rückgängig gemacht werden (VwGH 8.9.1983, 81/15/0123). Im Bereich der Umsatzsteuer gilt der Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung, wonach zu prüfen ist, ob zur Gänze Unentgeltlichkeit oder Entgeltlichkeit vorliegt (VwGH 11.9.1989, 88/15/0129).

Leistungsaustausch - Einzelfälle

1.1.1.1. Fruchtgenuss

3

Die unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses begründet mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch.

1.1.1.2. Gutscheine

4

Die Veräußerung von Gutscheinen (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliegt nicht der Anzahlungsbesteuerung (siehe Rz 2607).

1.1.1.3. Habilitationsstipendien

5

Ein Stipendium, das nicht mit einer Gegenleistung verbunden ist, stellt kein umsatzsteuerbares Entgelt dar.

1.1.1.4. Zinsen vor Leistungserbringung

6

Zinsen für einen Zahlungsaufschub, die ein liefernder oder leistender Unternehmer von einem Kunden vor Leistungserbringung verlangt, sind kein Entgelt für einen Kredit, sondern Bestandteil des zu versteuernden Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung (EuGH 27.10.1993, Rs C-281/91).

Bezüglich Zinsen nach Leistungserbringung siehe Rz 754 bis Rz 765.

1.1.1.5. Einräumung eines Bierlieferungsrechtes

7

In der Gewährung von so genannten Abschreibungsdarlehen oder der Hingabe von Wirtschaftsgütern seitens der Brauerei gegen eine Bierabnahmeverpflichtung durch die Gastwirte wird ein Leistungsaustausch angenommen. Der Gastwirt muss den Gegenwert für das eingeräumte Bierlieferungsrecht der USt unterwerfen. Die Brauerei hat bei ordnungsgemäßer Rechnungslegung das Recht auf einen Vorsteuerabzug. Es liegt ein Erwerb im Tauschwege vor, wenn der Gastwirt von der Brauerei Anlagegüter als Gegenleistung für die Bezugsverpflichtung erhält (VwGH 16.3.1989, 88/14/0055, zur Einkommensteuer). Entgelt der Abnahmeverpflichtung ist der gemeine Wert des Zinsvorteils. Besteht die Leistung der Brauerei in der Zurverfügungstellung von Einrichtungsgegenständen, so erbringt auch sie eine steuerpflichtige Leistung. Entgelt ist die Bezugsverpflichtung, deren Wert sich indirekt aus dem Wert der Einrichtungsgegenstände ergibt.

1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

8

- Abbauverträge: Entgelte, die für den Abbau von Bodensubstanz geleistet werden, werden für das Recht auf Materialentnahme gegeben und sind steuerbar (VwGH 23.10.1990, 89/14/0067).
- Anschlussgebühren: Der Wert eigener Grabungsarbeiten der Abnehmer (Anschlussinteressenten) ist bei der Herstellung eines Strom- Wasser- und Gasanschlusses nicht Teil des Entgelts für die Einräumung der genannten Bezugsrechte, sofern es sich bei den Abnehmern nicht um Unternehmer handelt.
- Die Überlassung von Arbeitskräften gegen Erstattung der Lohnkosten ist steuerbar (VwGH 17.11.1966, 0125/66).
- Zahlungen für den Erwerb einer Dienstbarkeit der Duldung eines erhöhten Grundwasserstandes im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kraftwerkes sind steuerbar (VwGH 14.6.1988, 87/14/0014).

- Entschädigungen für entgehende Einnahmen aus einem Fischereirecht sind nicht umsatzsteuerbar (VwGH 9.2.1962, 1266/61).
- Das Entgelt, das ein Grundeigentümer von einer Elektrizitätsgesellschaft für die Duldung der Führung von Leitungen im Luftraum über seiner Liegenschaft erhält (Leitungsdienstbarkeit) ist umsatzsteuerbar (VwGH 27.4.1972, 1698/71).
- Eine im Falle der Räumung eines Bestandobjektes vertraglich vereinbarte Entschädigung ist steuerbar (VwGH 22.2.1963, 1308/60). Dies gilt auch dann, wenn der Bestandnehmer auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Räumung gezwungen werden hätte können (VwGH 19.2.1970, 0544/68).
- Rennpreise für die erfolgreiche Teilnahme an Pferderennen sind steuerbar, da der Preis für eine konkrete Leistung gewährt wird.
- Der Verzicht auf ein Wassernutzungsrecht gegen Entschädigung und Lieferung von elektrischer Energie ist steuerbar (VwGH 28.3.1958, 1405/57).
- Die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht ist nicht steuerbar, auch dann nicht, wenn die Wahrnehmung, deren Schilderung von dem Zeugen vor Gericht erwartet wird, im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit gemacht worden sein sollte (VwGH 14.2.1986, 86/17/0023).
- Züchterprämien, die ein Rennverein als eine Belohnung für die Herbeiführung eines Erfolges (Züchtung des siegreichen Pferdes im Inland) einem unbestimmten Personenkreis von Züchtern gewährt, sind nicht steuerbar (VwGH 4.12.1978, 2507/77).
- Die für die Errichtung von Nationalparks notwendigen Flächen werden entweder angepachtet oder angekauft (zB Art. VI Abs. 2 BGBl. I Nr. 75/1999, Art. 15a B-VG Vereinbarung Bund - Burgenland Erhaltung des Nationalparks Neusiedler See-Seewinkel) oder vom Grundeigentümer oder sonstigen Nutzungsberechtigten dem Bund bzw. Land gegen Zahlung einer Entschädigung oder Einlösung überlassen. Die aus dem Titel der Nationalparkerklärung an die Grundeigentümer und an sonstige Nutzungsberechtigte zu leistenden Zahlungen (zB Art. VII Abs. 2 und 3 BGBl. I Nr. 58/1998) stellen ein Leistungsentgelt dar (vgl. Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2001, AÖF Nr. 261/2001, Punkt 1).
  Ist die Nutzungsüberlassung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen, kommt hierfür die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zur Anwendung. In Rechnungen über derartige Umsätze ist ein gesonderter Steuerausweis nur zulässig, wenn gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur steuerpflichtigen Behandlung optiert wurde (siehe Rz 899).

Wurden die Jagd- und Fischereirechte verpachtet und werden dem Pächter Zahlungen für Beeinträchtigungen geleistet, die sich aus der Einschränkung der Jagd- und Fischereiausübungsrechte im Nationalparkgebiet ergeben (zB Art. VI Abs. 2 Z 3 BGBl. I Nr. 75/1999), so unterliegen diese Zahlungen als echte Subvention nicht der Umsatzsteuer.

- Kauft ein Factor Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos auf und berechnet er dafür seinen Kunden Gebühren, übt er damit eine steuerbare Tätigkeit aus. Diese Tätigkeit stellt eine Einziehung von Forderungen dar, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 nicht steuerfrei ist (EuGH 26.06.2003, Rs C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*). Eine steuerbare entgeltliche Tätigkeit liegt jedoch nicht vor, wenn der Unternehmer auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft und der Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt (EuGH 27.10.2011, Rs C-93/10, *GFKL Financial Services AG*).

  Beispiel:

  Ein Forderungskäufer A erwirbt von einer Bank B fällig gestellte und gekündigte Kredite (Nominalwert von 1,0 Mio. Euro). Als realisierbarer Wert dieser Forderungen wurde nach Einschätzung der Parteien ein Betrag von 500.000 Euro ermittelt. B übernimmt keine Haftung für die Einbringlichkeit der Forderungen, führt aber weiterhin die Kreditverwaltung bzw. -einziehung durch. Als Kaufpreis wird der einvernehmlich ermittelte tatsächliche wirtschaftliche Wert der Forderungen in Höhe von 500.000 Euro vereinbart.

  Lösung:

  A erhält für die Übernahme des Ausfallsrisikos kein Entgelt, weil er den vereinbarten tatsächlichen Wert der Forderungen zahlen muss. Die Differenz zum Nennwert spiegelt den Wertverlust wider. Es liegt daher mangels einer Gegenleistung diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit des A vor. Die Risikoübernahme ist somit nicht steuerbar. Das würde auch gelten, wenn A – ohne entsprechende Anpassung des Kaufpreises – die Einziehungsmaßnahmen selbst durchführt.

  Die Bank B erbringt eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 steuerfreie Forderungsabtretung. Die vereinbarungsgemäß für A durchgeführten Einziehungsmaßnahmen stellen unselbständige Nebenleistungen zum steuerfreien Forderungsverkauf dar.

- Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs C-442/01, "KapHag Renditefonds 35").

- Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die erstmalige oder zusätzliche Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (zB Aktien oder GmbH-Anteilen) zur Aufbringung von Kapital keinen steuerbaren Umsatz dar (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, "Kretztechnik AG").

- „Einmalzahlungen" an Fernwärmegenossenschaften (zB Baukostenbeiträge, Anschlussgebühren, Beitrittsgebühren, nicht rückzahlbare Eigenkapitalzuschüsse), die mit einer Leistung der Genossenschaft an den einzelnen Genossenschafter in Zusammenhang stehen, sind steuerbare und steuerpflichtige Leistungsentgelte (zB VwGH 26.6.2007, 2004/13/0082, nicht rückzahlbarer Eigenkapitalzuschuss als Entgelt für die Verschaffung des Rechtes auf Fernwärmebezug).
- Zahlungsansprüche aufgrund des Marktordnungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 55/2007: Die entgeltliche Übertragung (=Veräußerung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 55/2007, ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung, da insoweit kein Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen ausgeführt wird.

  Erfolgt die endgültige Übertragung (= Veräußerung) bzw. die Verpachtung (= vorübergehende Überlassung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 55/2007, im Zusammenhang mit Verkäufen bzw. Verpachtungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen, stellen die Übertragung der Zahlungsansprüche und die Grundstückstransaktion jeweils eigenständige Hauptleistungen dar. Die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 sind für die Übertragung der Zahlungsansprüche nicht anwendbar. Sofern für die Übertragung bzw. Verpachtung des Zahlungsanspruches kein gesonderter Entgeltsbestandteil vereinbart wurde, kann jedoch - aus Vereinfachungsgründen - von einer gesonderten umsatzsteuerlichen Erfassung der Übertragung bzw. Verpachtung der Zahlungsansprüche Abstand genommen werden.

  Zur Behandlung der Zahlungsansprüche bei pauschalierten Landwirten siehe Rz 2885 und Rz 2886.
- Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, BGBl. Nr. 189/1955, nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl. Nr. 324/1977, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

1.1.1.7. Schadenersatz

1.1.1.7.1. Allgemeines

9

Das UStG 1994 kennt den Begriff "Schadenersatz" nicht, er stammt aus dem bürgerlichen Recht. Umsatzsteuerlich ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder echter, nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegt (VwGH 8.2.1963, 0126/62, VwGH 27.4.1972, 1698/71). Echter Schadenersatz wird auf Grund einer gesetzlichen oder

vertraglichen Verpflichtung, für einen Schaden einstehen zu müssen, geleistet. Er ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung.

1.1.1.7.2. Deliktischer Schadenersatz

10

Im Sinne des § 1295 ABGB haftet der "Beschädiger" für Vertragsverletzungen und für deliktisches Verhalten. Er hat den aus Verschulden (Vorsatz/Fahrlässigkeit) zugefügten Schaden zu ersetzen. Als Schaden wird jeder Nachteil verstanden, der jemandem an Vermögen, Rechten oder seiner Person zugefügt worden ist (§ 1293 ABGB). Die Schadensbehebung hat grundsätzlich durch Naturalrestitution zu erfolgen (= Zurückversetzung in den vorigen Stand im Sinne des § 1323 ABGB). Tatsächlich wird im Regelfall Geldersatz geleistet. Die Schuldform - grober Vorsatz (Absicht) bis leichte Fahrlässigkeit (Versehen) - bestimmt den Umfang der Ersatzpflicht des Schädigers (§ 1324 ABGB).

Beispiel:

Der Unternehmer M hat eine fehlerhafte Maschine an den Kunden K geliefert. Der Fehler ist auf eine mangelhafte Materialprüfung durch M zurückzuführen; er verursacht einen (Vermögens-)Schaden (an einem anderen Gegenstand; hinsichtlich des Liefergegenstandes siehe Rz 12) bei K in Höhe von 1.500 Euro.

Beseitigt der Unternehmer M den Schaden selbst, oder lässt er ihn durch einen Dritten beheben (Naturalrestitution), kommt es zu keinem Leistungsaustausch mit dem geschädigten Kunden K.

Leistet der Unternehmer M an den geschädigten Kunden K Geldersatz, liegt mangels Gegenleistung echter, nicht steuerbarer Schadenersatz vor.

Behebt der Geschädigte K den Schaden ohne Auftrag des M zunächst selbst, oder lässt er diesen durch einen Dritten beheben, kommt die Reparatur - wirtschaftlich gesehen - ihm selbst zugute. Die spätere Schadensvergütung durch den Schädiger M begründet nicht die nachträgliche Annahme eines Leistungsaustausches (VwGH 17.4.1989, 87/15/0083).

Wird der Geschädigte K jedoch im Auftrag des Schädigers M als Reparaturunternehmer gegen Entgelt tätig, wandelt er seine Schadenersatzansprüche in solche aus einem Werkvertrag um. Seine Leistung unterliegt ebenso der USt, wie die Leistung eines Dritten an den Schädiger (VwGH 30.4.1970, 0927/69).

1.1.1.7.3. Vertragliche Haftung

1.1.1.7.3.1. Annahmeverzug, Lieferverzug

11

Verzögert sich die Vertragserfüllung, weil der Gläubiger die Hauptleistung verspätet annimmt, oder der Schuldner verspätet leistet, können Vertragsstrafen (§ 1336 ABGB) oder Verzugszinsen (§ 1333 ABGB) anfallen. Diese teilen nicht das umsatzsteuerliche Schicksal der

Hauptleistung. Sie treten neben die Hauptleistung und beruhen auf einem eigenen Rechtsgrund. Ihre Bezahlung stellt echten Schadenersatz dar (EuGH 1.7.1982, Rs C-222/81).

1.1.1.7.3.2. Gewährleistung

12

- Ist die gelieferte Ware mangelhaft und der Mangel behebbar, trifft den Gläubiger - bei rechtzeitiger Mängelrüge - eine verschuldensunabhängige Verpflichtung zur Mängelbehebung aus dem Titel der Gewährleistung (§ 932 in Verbindung mit § 933 ABGB). Behebt er den "Schaden" selbst, kommt es - abgesehen vom ursprünglichen Umsatz - zu keinem Leistungsaustausch.
- Beauftragt er einen dritten Unternehmer mit der Behebung des Mangels, findet ein Leistungsaustausch zwischen dem Gläubiger und dem Dritten statt. Aus der Sicht des Gläubigers liegt Entgeltsverwendung vor. Eine vom Dritten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist - unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - als Vorsteuer abzugsfähig.
- Der Leistungsempfänger kann - anstelle der genannten Verbesserung - auch Preisminderung verlangen (§ 932 ABGB). Gleiches gilt, wenn der Leistungsempfänger den Mangel behebt, oder ihn durch einen Dritten beheben lässt. Die zu ersetzenden Nachbesserungskosten mindern das ursprüngliche Entgelt des Gläubigers.
- Ist der Mangel der Ware unbehebbar, aber unwesentlich - hindert er somit nicht den ordentlichen, oder vertraglich festgelegten Gebrauch der Ware - kommt nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts nur Preisminderung in Betracht.
- Bei wesentlichen, unbehebbaren Mängeln - diese sind mit wirtschaftlich vernünftigen Mitteln nicht zu beseitigen - kann der Leistungsempfänger die gänzliche Aufhebung des Vertrages fordern. Diese entspricht in ihrer Wirkung einem Rücktritt vom Vertrag. Es kommt zur Rückgängigmachung der Lieferung, der ursprüngliche Umsatz fällt rückwirkend weg. Die Berichtigung der Besteuerung ist jedoch - wie bei der Entgeltsminderung - für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994).
- Begehrt ein Bauherr von einem Bauunternehmer wegen auftretender Gewährleistungsmängel Schadenersatz, und mindert sich dadurch der zivilrechtliche Preis, sind das Entgelt des Bauunternehmers und der Vorsteuerabzug des Bauherrn nach § 16 UStG 1994 zu berichtigen. Eine Rechnungsberichtigung ist nicht erforderlich. Zur Berechnung des zu berichtigenden Entgelts ist die Umsatzsteuer aus einem festgesetzten Bruttobetrag mit 20% herauszurechnen.

1.1.1.7.3.3. Garantieleistungen im KFZ-Handel

13

Führt ein KFZ-Händler (mit Vertragswerkstätte) für seine Abnehmer - in Erfüllung eines Garantieversprechens des Herstellers - kostenlose Reparaturen durch, erbringt er steuerbare Leistungen an den Hersteller. Die Vergütungen, die der Händler für seine Arbeitsleistung und das verwendete Material vom Hersteller erhält, sind kein Schadenersatz (VwGH 12.2.1965, 2179/63). Gleiches gilt für Gutschriften, die der Hersteller einem Vertragshändler für die Durchführung von Garantieleistungen gewährt, die bereits im Händlervertrag ausbedungen waren. Dass der KFZ-Händler mit der Gewährleistungsreparatur primär eine Verpflichtung gegenüber seinem Käufer erfüllt, die er durch die Ausstellung eines Garantiescheines übernommen hat, ändert nichts am Leistungsaustausch zwischen ihm und der Herstellerfirma (VwGH 8.11.1968, 0479/68, 0480/68, 0871/68; VwGH 27.1.1972, 1919/70, 0120/71).

14

Dagegen sind Kostenbeiträge eines ausländischen Pkw-Herstellers zum Garantieaufwand des inländischen Generalimporteurs nicht steuerbar. Der Generalimporteur hat für die Gewährleistungsansprüche der Endabnehmer - durch den Ausbau eines Servicenetzes - vorzusorgen. Die Durchführung der Garantiearbeiten obliegt den Einzelhändlern (den Vertragswerkstätten); sie erbringen damit steuerpflichtige Leistungen an den Generalimporteur. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Generalimporteur und dem Hersteller findet nicht statt (VwGH 21.1.1982, 1301/80).

1.1.1.7.3.4. Nichterfüllung

15

Zahlungen, die ein Vertragsteil (in der Regel der Käufer) auf Grund seines vorzeitigen Rücktritts vom Vertrag zu leisten hat, sind nicht umsatzsteuerbar. Unbeachtlich ist, ob sie bereits bei Vertragsabschluss – für den Fall der Nichterfüllung – vereinbart werden (Stornogebühren – zB wegen Nichtantritts eines Hotelaufenthalts –, Reuegelder nach § 909 ABGB und Vertragsstrafen nach § 1336 ABGB), oder im Zuge des Rücktritts als Entschädigung für entgangenen Gewinn zu leisten sind.

Beispiel:

Der Autohändler A schließt mit dem Kunden B einen Vertrag über die Lieferung eines Neuwagens ab; Lieferfrist: 2 Monate. Nach Ablauf der Lieferfrist erklärt sich B außer Stande, den abholbereiten Pkw zu bezahlen und zu übernehmen. Der Kunde B wird zur Zahlung einer Entschädigung von 4.000 Euro verpflichtet.

Der ursprünglich vereinbarte Kaufvertrag kommt nicht zustande. Es ist jedoch zu prüfen, ob der durch den Kunden wegen Nichterfüllung der Vertragspflichten zu

entrichtenden Entschädigung eine Gegenleistung des Autohändlers gegenübersteht. Dies ist üblicherweise nicht der Fall; die Entschädigung ist somit nicht umsatzsteuerbar.

1.1.1.7.3.5. Versicherungsvertrag

16

Leistungen von Versicherungsgesellschaften für eingetretene Versicherungsfälle stellen in der Regel echten Schadenersatz dar. Der im Schadensfall an den Versicherten bezahlte Geldersatz ist weder eine Gegenleistung für die bezahlten Prämien, noch das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Versicherten. Selbst wenn der zerstörte, beschädigte oder im Fall des Diebstahls später wieder gefundene Gegenstand dem Versicherer laut Versicherungsvertrag übereignet werden muss, liegt kein Leistungsaustausch vor.

17

Durch eine Warenkreditversicherung versichert sich der Lieferer einer Ware gegen das Risiko des Forderungsausfalls für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers. Im Versicherungsfall ersetzt die Versicherung vertragsgemäß den beim Lieferer eingetretenen Vermögensschaden. Aufgrund des Forderungsausfalls hat der Lieferer den für die Warenlieferung geschuldeten Steuerbetrag nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 zu berichtigen - korrespondierend zum Vorsteuerabzug des Abnehmers. Die Versicherungsleistung ist nicht umsatzsteuerbar.

18

Nach Übergang der Gefahr ist der Käufer einer Ware verpflichtet, den vollen Entgeltsbetrag zu entrichten. Durch den Abschluss einer Transportversicherung versichert sich der Käufer gegen das Risiko der Beschädigung oder Zerstörung der Ware auf dem Transportweg. Bezahlt der Versicherer im Schadensfall - im Auftrag des Käufers - an den Verkäufer, liegt nicht Schadenersatz, sondern Entgelt vor.

1.1.1.7.3.6. Vorzeitige Auflösung eines Leasingvertrages

18a

Wird der Leasingvertrag aufgrund der Vertragsbestimmungen durch den Leasinggeber infolge Konkurses des Leasingnehmers einseitig vorzeitig aufgelöst, so sind die vom Leasingnehmer für den verbleibenden Zeitraum der ursprünglichen Vertragsdauer noch zu leistenden Zahlungen echter Schadenersatz (VwGH 12.11.1990, 88/15/0081). Das Gleiche gilt bei Vertragsauflösungen infolge Totalschadens oder Diebstahls des Leasinggegenstandes.

1.1.1.7.4. Schadenersatz aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften

19

Im Sinne des § 41 Abs. 1 ZPO hat die in einem Rechtsstreit unterliegende Partei ihrem Gegner, die durch die Prozessführung verursachten, vom Gericht als notwendig erkannten Prozesskosten zu ersetzen. Dieser Kostenersatz ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der obsiegenden Partei, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Dies gilt auch für den Prozesskostenersatz eines in eigener Sache tätigen Rechtsanwalts.

Prozesskosten sind: Anwaltskosten, Gerichtsgebühren, Stempelmarken sowie Pfändungs- und Exekutionsgebühren, die vom Gericht bestimmt werden.

Nach § 393a Abs. 1 StPO hat der Bund im Strafprozess - insbesondere im Falle eines Freispruches des Angeklagten - auf dessen Antrag, einen Beitrag zu den Kosten der Verteidigung zu leisten. Der Beitrag umfasst die nötig gewesenen und vom Angeklagten bestrittenen Barauslagen und in der Regel auch einen Pauschalbetrag zu den Kosten des Verteidigers des Angeklagten. Auch derartige Beiträge sind nicht umsatzsteuerbar.

Der Kostenersatz iZm einer Drittschuldnererklärung nach § 301 EO dient lediglich dazu, Aufwendungen (bzw. sonstige Nachteile), die dem von einem behördlichen Eingriff Betroffenen entstanden sind, (pauschaliert) zu ersetzen und ist daher nicht steuerbar. Das Gleiche gilt für Zeugengebühren (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181) sowie bspw. auch für Kostenersätze im Zusammenhang mit Auskunftserteilungen in strafbehördlichen und gerichtlichen Strafverfahren im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 1 BWG (zu den verrechenbaren Auslagen vgl. zB VwGH 24.9.2002, 2000/14/0126).

20

Enteignungsentschädigungen nach § 365 ABGB auf Grund des Bescheides einer Verwaltungsbehörde sind Entgelte für die Aufhebung oder Einschränkung von Rechten; sie sind kein Schadenersatz im Sinne der §§ 1295 bis 1341 ABGB (VwGH 8.2.1963, 0126/62). Werden Gegenstände des Unternehmens enteignet, ist die Enteignung steuerbar. Es erfolgt ein Leistungsaustausch auf Grund einer gesetzlichen oder behördlichen Anordnung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994.

1.1.1.8. Mahngebühren

21

Mahngebühren, die ein Unternehmer nach Ablauf des vereinbarten Zahlungszieles auf Grund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen (zB Mahnschreiben) von säumigen Zahlern vereinnahmt, unterliegen als echter Schadenersatz nicht der USt. Auch die Erstattung der Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens ist nicht Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Dagegen stellen so genannte "Mahngebühren" von Unternehmern, die sich gewerbsmäßig mit der Eintreibung von Forderungen beschäftigen, steuerbare Entgelte für ihre Inkassotätigkeit dar.

1.1.1.9. Subventionen

1.1.1.9.1. Allgemeines

22

Zahlungen, die als Subvention, Zuschuss, Zuwendung, Prämie, Ausgleichsbetrag, Förderungsbetrag, usw. bezeichnet werden, sind dahingehend zu untersuchen, ob sie

- Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt),
- (zusätzliches) Entgelt des Zuschussgebers für eine Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (so genannter unechter Zuschuss) oder
- Zahlungen, die mangels Entgeltscharakter kein Leistungsentgelt (so genannter echter Zuschuss)

darstellen.

23

Indiz für die Einordnung ist, in wessen Interesse die Zuschussgewährung liegt und welche Zwecke der Zahlende verfolgt (BFH 9.12.1987, BStBl II 1988, 471).

1.1.1.9.2. Zuschuss als Entgelt für eine Leistung

24

Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.

Beispiele:

Eine Gemeinde gewährt dem Erwerber eines Gastronomiebetriebes einen Zuschuss dafür, dass sich dieser zur Herbeiführung eines bestimmten Standards sowie zur Betriebsführung auf einen längeren Zeitraum verpflichtet (VwGH 16.12.1997, 97/14/0100).

Ein Golfplatzbetreiber erhält von der Gemeinde einen Zuschuss dafür, dass er sich verpflichtet, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben und den Einwohnern sowie den Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen (VwGH 23.1.1996, 95/14/0084).

1.1.1.9.3. Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

25

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber muss die Zahlung deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung ist allerdings nicht erforderlich (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055). Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt. Der Leistungsempfänger ist oft selbst nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber hat ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

Beispiele:

Zuschuss der Wiener Handelskammer zur Kostenabdeckung an einen Verein, der Ausstellungsflächen vermietet (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055).

Druckkostenbeitrag zur Herausgabe einer Zeitung (VwGH 26.4.1994, 93/14/0043).

Zuschuss der Landesregierung an einen Buchverleger, der eine jährlich wiederkehrende, auf das Bundesland bezogene Publikation herausgeben muss (VwGH 30.9.1992, 92/13/0128).

Ein Verkehrsverein erhält von der Gemeinde einen Zuschuss, der von der Anzahl der Nächtigungen bzw. vom Umfang der Werbemaßnahmen abhängig ist (VwGH 4.10.1995, 93/15/0117).

1.1.1.9.4. Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss

26

Nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist der Fall, wenn

- ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride - Anlage),
- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation oder als Verlustabdeckung geleistete Zahlungen von Umlandgemeinden an die Betreibergemeinde eines Kindergartens zu den laufenden Betriebsausgaben),
- sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehen (zB Zuschuss zur Sanierung eines Unternehmens, zu einem Verkehrsverbund).

- Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (zB Stilllegung von Betrieben oder Anbauflächen, Aufgabe von Produktionszweigen). Entschädigungen oder sonstige Zahlungen, die ein Unternehmer für ein solches Verhalten erhält, stellen umsatzsteuerrechtlich keine Gegenleistung (Entgelt) dar.

  Beispiele:

  Zuschüsse nach dem Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (ÖPUL) gemäß der VO (EWG) Nr. 2078/92.

  Die Vergütung für die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung, die ein Landwirt im Rahmen der VO (EWG) Nr. 1336/86 erhält, ist nicht steuerpflichtig (EuGH 29.2.1996, C-215/94).

  Die Entschädigung für die Verpflichtung, angebaute Kartoffeln nicht zu ernten (EuGH 18.12.1997, C-384/95).

  Beträge, die ein Unternehmer für die zusätzliche Zuteilung von Zuckerquoten nach der VO EG Nr. 318/2006 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker zahlt, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

  Finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs. 3 AMSG stehen (§ 34 AMSG), auch dann, wenn die Dienstleistungen nicht mehr aufgrund von Förder-, sondern (ab 1. Juli 2006) aufgrund von Werkverträgen erbracht werden.

27

Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reicht für sich allein nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen (zB Zuschuss nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz oder nach dem Forschungsorganisationsgesetz). Der Zuschussgeber verlangt vom Empfänger üblicherweise einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise begründet für sich allein keinen Leistungsaustausch.

Ebenso ist bei Subventionen die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und –auflagen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch dort überschritten, wo der „Subventionsgeber" seine Leistung an Bedingungen knüpft, deren Erfüllung ihm selbst oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschafft, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfüllt.

28

In Zweifelsfällen muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0071). Ob eine solche Verknüpfung vorliegt oder nicht, kann an Hand des Förderungsansuchens, des

Bewilligungsbescheides, aus den "Vergaberichtlinien" und einschlägigen Rechtsvorschriften beurteilt werden. Der Zuschuss ist nicht umsatzsteuerbar, wenn keine Verknüpfung vorliegt.

Ohne Bedeutung ist, ob der Zuschuss an den Berechtigten selbst oder zwecks Abkürzung des Zahlungsweges an einen Dritten ausbezahlt wird (zB ein Zuschuss zur Errichtung eines Gebäudes wird an eine Arbeitsgemeinschaft ausbezahlt).

1.1.1.9.5. Finanzierung von Forschungsvorhaben

29

Bei Zahlungen im Zusammenhang mit Forschungstätigkeiten ist im Einzelfall anhand der Vereinbarung, der Vergaberichtlinien, usw. zu prüfen, ob ein direkter Leistungsaustausch, Entgelt von dritter Seite oder eine echte Subvention vorliegt.

Ein direktes Leistungsentgelt liegt vor, wenn

- die Zahlung an bestimmte Forschungstätigkeiten des Empfängers gebunden ist,
- die Höhe des Zuschusses am Umfang der Tätigkeit oder an den dafür vorausberechneten Kosten bemessen wird,
- der Zuschussgeber ein eigenes konkretes Interesse an den Forschungsergebnissen hat,
- der Empfänger durch die Tätigkeit bestimmte Auflagen und Bedingungen erfüllen und dem Zuschussgeber ständig berichten muss,
- die Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte an den Zuschussgeber übertragen werden.

30

Entscheidend ist somit, ob die Förderung gewährt wird, damit der Zahlende die Verfügungsmöglichkeit über ein bestimmtes Forschungsergebnis erlangt und die Durchführung der Forschung in seinem Interesse liegt. Demnach unterliegen zB Forschungsaufträge und sonstige wissenschaftliche Forschungen im Sinne des § 12 Forschungsorganisationsgesetz der Umsatzsteuer (VwGH 20.9.1995, 92/13/0214).

Erfolgt die Finanzierung des Vorhabens nicht im eigenen Interesse des Zahlenden, sondern besteht ein öffentliches Interesse an der Durchführung des Forschungsprojektes, so liegt ein echter, nicht steuerbarer Zuschuss vor (zB Zuschuss durch den Forschungsförderungsfonds, Förderung nach § 10 Forschungsorganisationsgesetz). Diesfalls ist es nicht schädlich, wenn sich der Finanzierende ein Veröffentlichungs- oder sonstiges Verwertungsrecht vorbehält.

31

Die EU erteilt österreichischen Forschungseinrichtungen im vermehrten Ausmaß Forschungsaufträge bzw. gewährt Förderungen zu Forschungsvorhaben. Diese Zahlungen können echte Subventionen darstellen und sind als solche nicht steuerbar.

Handelt es sich bei den Zahlungen um ein Leistungsentgelt, so unterliegt dieses nicht der USt, wenn der Forschungseinrichtung keine Unternehmereigenschaft zukommt.

Sind die Förderungsgelder steuerbar, weil der Leistende als Unternehmer und die Erfüllung des Forschungsauftrages als Leistungsaustausch zu beurteilen ist, so kann die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 zur Anwendung gelangen (siehe Rz 736 bis Rz 747).

32

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.

1.1.1.10. Mitgliedsbeiträge

33

"Echte" Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, welche die Mitglieder einer Personenvereinigung nicht als Gegenleistungen für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Da in diesem Fall kein Leistungsaustausch vorliegt, stellen diese "echten" Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerbares Entgelt dar.

Bei den Mitgliedsbeiträgen an die land- und forstwirtschaftlichen Maschinenringe kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass der vom einzelnen Mitglied zu leistende jährliche Mitgliedsbeitrag (der auch allfällige betriebsbezogene Zuschläge, zB Hektarzuschläge, umfassen kann), höchstens jedoch ein Betrag von jährlich 40 Euro, einen "echten", nicht steuerbaren Mitgliedsbeitrag darstellt.

34

Davon zu unterscheiden sind "unechte" Mitgliedsbeiträge. Dabei handelt es sich - unabhängig von ihrer Bezeichnung - um Leistungen eines Mitglieds, denen eine konkrete Gegenleistung der Personenvereinigung gegenübersteht. Die Leistungen der Personenvereinigung, die für "unechte" Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind steuerbar.

Besteht der Gemeinschaftszweck in der Erbringung besonderer Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern, so sind die Beiträge des Mitglieds "unechte" Mitgliedsbeiträge.

Die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins können die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen, auch wenn diejenigen Mitglieder, die

die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen. Die Leistungen des Vereins bestehen darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt (EuGH 21.3.2002, Rs C-174/00, "Kennemer Golf & Country Club").

Die Sonderregelungen für gemeinnützige Sportvereinigungen (Liebhaberei, Steuerbefreiung) werden dadurch nicht berührt.

1.1.1.11. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

1.1.1.11.1. Allgemeines

35

Es gilt das Trennungsprinzip: Die Umsätze der Gesellschaft (vorausgesetzt diese ist Unternehmer) sind der Gesellschaft, die Umsätze der Gesellschafter den Gesellschaftern zuzurechen. Der Gesellschafter kann auch Unternehmer sein. Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist möglich.

1.1.1.11.2. Gründung von Gesellschaften

36

Bei der Gesellschaftsgründung leistet der Gesellschafter eine Einlage, die Gesellschaft gewährt Anteilsrechte. Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft erbringt bei der der Gründung oder der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs C-442/01, "KapHag Renditefonds 35"; EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, "Kretztechnik AG"). Auch bei der Ausgabe von (atypisch) stillen Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft ist von nicht steuerbaren Umsätzen auszugehen (BFH 18.11.2004, BStBl II 2005, 503). Zum Vorsteuerabzug siehe Rz 1992.

37

Beim Einbringen von Vermögenswerten in eine Gesellschaft kann es sich um nicht steuerbare, um steuerfreie oder um steuerpflichtige Vorgänge handeln.

Die Leistung des Gesellschafters ist nur steuerbar, wenn es sich um eine Sacheinlage handelt, die im Rahmen seines Unternehmens erfolgt. Sacheinlagen des Gesellschafters aus dem Privatbereich sowie sämtliche Geldeinlagen sind nicht steuerbar.

Beispiel 1:

Der Nichtunternehmer A leistet im Zuge der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Sacheinlage und erhält dafür 50% der Gesellschaftsanteile.

Die Sacheinlage des A ist nicht steuerbar.

Die Einräumung der Gesellschaftsanteile durch die Gesellschaft ist nicht steuerbar.

Beispiel 2:

Der Unternehmer A leistet im Zuge der Gründung einer GesBR eine Geldeinlage von 20.000 Euro im Rahmen seines Unternehmens und erhält dafür 50% der Gesellschaftsanteile.

Die Geldeinlage des A ist (unabhängig davon, dass sie durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgt) nicht steuerbar.

Die Einräumung der Gesellschaftsanteile durch die Gesellschaft ist nicht steuerbar.

Beispiel 3:

Der Unternehmer A leistet im Zuge der Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Rahmen seines Unternehmens eine Sacheinlage (zB Maschinen) und erhält dafür 50% der Gesellschaftsanteile.

Die Sacheinlage des A ist, da sie im Rahmen seines Unternehmens erfolgt steuerbar und (in der Regel) steuerpflichtig.

Die Einräumung der Gesellschaftsanteile durch die Gesellschaft ist nicht steuerbar.

1.1.1.11.3. Eintritt, Ausscheiden, Wechsel von Gesellschaftern

1.1.1.11.3.1. Eintritt

38

Zum Eintritt eines neuen Gesellschafters siehe Rz 35 bis Rz 37.

1.1.1.11.3.2. Wechsel von Gesellschaftern

39

Tritt ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil (ganz oder teilweise) an einen neu eintretenden Gesellschafter ab, dann kommt es zu einem Leistungsaustausch zwischen dem neu eintretenden und dem ausscheidenden Gesellschafter (Geld- oder Sachleistung gegen Gesellschaftsrechte). Die erbrachten Leistungen sind, soweit sie von den Beteiligten im Rahmen ihres Unternehmens bewirkt werden, steuerbar, aber gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f oder g UStG 1994 steuerfrei. Nicht steuerbar ist die Leistung des neu eintretenden Gesellschafters, falls es sich um eine Geldleistung handelt.

Beispiel:

Der Gesellschafter A (Nichtunternehmer) veräußert seinen Kommanditanteil an der X-Kommanditgesellschaft um 100.000 Euro an den B, der den Anteil im Rahmen seines Unternehmens erwirbt.

Die Leistung des A ist nicht steuerbar, da A nicht Unternehmer ist. Die Gegenleistung des B ist nicht steuerbar, da es sich um die bloße Hingabe von Geld handelt.

40

Der Übergang des Gesellschaftsanteils vom Erblasser an den Erben stellt keinen steuerbaren Vorgang dar. Es fehlt diesbezüglich am Vorliegen eines Leistungsaustausches.

1.1.1.11.3.3. Gleichzeitiger Wechsel sämtlicher Gesellschafter

41

Juristische Personen

Bei juristischen Personen, wie zB Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ist im gleichzeitigen Wechsel sämtlicher Gesellschafter kein Untergang des bisherigen und Entstehen eines neuen umsatzsteuerlichen Zurechnungssubjekts zu sehen. Der Träger der Unternehmereigenschaft, nämlich die juristische Person bleibt unverändert.

42

Personengesellschaften

Auch wenn bei einer Personengesellschaft sämtliche Gesellschafter gleichzeitig wechseln, ist darin kein Unternehmerwechsel (im Sinne eines Untergehens der alten und Entstehens einer neuen Personengesellschaft) zu sehen. Es kommt mithin nicht zu einer Geschäftsveräußerung im Ganzen.

1.1.1.11.3.4. Ausscheiden von Gesellschaftern bei Personengesellschaften

43

Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus und bleiben zumindest zwei Gesellschafter übrig, so bleibt die Gesellschaft bestehen. In der Rückgabe des Gesellschaftsanteils durch den Gesellschafter anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft ist ein Leistungsaustausch zwischen dem ausscheidenden Gesellschafter und der Gesellschaft zu sehen (Aufgabe der Gesellschaftsrechte gegen Abfindung). Die Leistung des ausscheidenden Gesellschafters ist, wenn sie im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, steuerbar und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f oder g UStG 1994 unecht steuerbefreit (siehe Rz 766 bis Rz 772). Die Gegenleistung der Gesellschaft ist, wenn die Abfindung in Sachwerten besteht, steuerbar, wenn sie in Geld erfolgt, nicht steuerbar.

44

Bei den verbleibenden Gesellschaftern kommt es zu einem Anwachsen der zurückgegebenen Anteile. Darin ist kein steuerbarer Vorgang zu sehen.

Beispiel:

Der Gesellschafter A gibt seinen im Rahmen seines Einzelunternehmens gehaltenen Komplementäranteil an die X-Kommanditgesellschaft gegen Abfindung in Sachwerten zurück.

Die Rückgabe der Gesellschaftsrechte durch A stellt einen steuerbaren und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 unecht steuerbefreiten Umsatz dar.

Die Abfindung durch die X-Kommanditgesellschaft stellt einen steuerbaren und (in der Regel) steuerpflichtigen Umsatz dar.

Das Anwachsen der zurückgegebenen Gesellschaftsanteile bei den verbliebenen Gesellschaftern, die nunmehr über einen entsprechend größeren Anteil am Gesellschaftsvermögen verfügen, ist kein steuerbarer Vorgang.

1.1.1.11.3.5. Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters

45

Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer Personengesellschaft führt zur Beendigung der Personengesellschaft und zum Erlöschen der Unternehmereigenschaft. Die Verteilung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter stellt einen steuerbaren Vorgang, nämlich einen Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft (Leistung der Abfindung) und dem Gesellschafter (Aufgabe der Gesellschaftsrechte) dar.

46

Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, erlischt gemäß § 142 UGB bei einer offenen Gesellschaft (gleiches gilt nach § 161 Abs. 2 UGB für eine Kommanditgesellschaft) die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über. Diesfalls bleibt die Unternehmerkontinuität gewahrt. Das Anwachsen der Gesellschaftsanteile beim verbleibenden Gesellschafter stellt umsatzsteuerlich keine Auflösung der Gesellschaft, somit auch keinen steuerbaren Vorgang zwischen ihm und der Gesellschaft dar.

Voraussetzung für ein nicht steuerbares Anwachsen ist, dass der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortführt.

Die Leistung des ausscheidenden Gesellschafters ist, wenn sie im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, steuerbar und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f oder g UStG 1994 unecht steuerbefreit (siehe Rz 766 bis Rz 772). Die Gegenleistung der Gesellschaft (Abfindung) ist, wenn die Abfindung in Sachwerten besteht, steuerbar und (in der Regel) steuerpflichtig, wenn sie in Geld erfolgt, nicht steuerbar.

47

Auch bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht kann vereinbart werden, dass bei Ausscheiden der übrigen Gesellschafter die Übernahme des Unternehmens durch den verbleibenden Gesellschafter ohne weiteren Übertragungsakt erfolgt. Auch hier bleibt also die Unternehmerkontinuität bestehen.

Gleiches gilt für land- und forstwirtschaftliche Besitzgemeinschaften, wenn einer der beiden Miteigentümer (zB Ehegatten) seine Besitzanteile in das Eigentum des anderen Miteigentümers überträgt. Voraussetzung ist aber, dass der land- und fortwirtschaftliche Betrieb nach der Übertragung der Besitzanteile im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird.

Wenn – ohne Eigentumsübertragung – die Bewirtschaftung aufgrund einer Bewirtschaftungsvereinbarung auf einen Miteigentümer übergeht, der nach außen als

alleiniger Betriebsführer auftritt, gilt das umsatzsteuerlich in der Regel als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, der als nicht steuerbarer Vorgang angesehen werden kann.

1.1.1.11.4. Auflösung von Gesellschaften

48

Die Auflösung einer Gesellschaft führt nicht zum Verlust der Unternehmereigenschaft, diese bleibt vielmehr bis zum Ende der Liquidation erhalten. In der Verteilung des Gesellschaftsvermögens im Zuge der Liquidation ist ein Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern (Aufgabe der Gesellschaftsrechte) und der Gesellschaft (Leistung der Abfindung) zu sehen.

Beispiel:

Die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft vereinbaren die Auflösung der Gesellschaft und die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens untereinander.

Die Aufgabe der Gesellschaftsrechte durch die Gesellschafter ist, wenn sie im Rahmen ihres jeweiligen Unternehmens erfolgt, steuerbar und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 unecht steuerfrei. Die Abfindung durch die Gesellschaft ist, soweit sie in Sachwerten besteht, steuerbar und (in der Regel) steuerpflichtig, soweit sie in Geld besteht, nicht steuerbar.

1.1.1.11.5. Umwandlungen

1.1.1.11.5.1. Formwechselnde Umwandlung

49

Bei der formwechselnden Umwandlung kommt es lediglich zu einer Änderung der Rechtsform. Die Identität der Gesellschaft und ihres Unternehmens bleibt erhalten. Es kommt zu keiner Vermögensübertragung. Ein Leistungsaustausch findet nicht statt.

Beispiel:

Die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft beschließen die Umwandlung des Unternehmens in eine Kommanditgesellschaft.

Darin liegt kein steuerbarer Vorgang.

1.1.1.11.5.2. Übertragende Umwandlung

50

Bei übertragenden Umwandlungen kommt es zu einer Vermögensübertragung auf ein anderes Unternehmen unter gleichzeitiger Auflösung der bisherigen Gesellschaft.

Darin liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch (Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG 1994). Der Leistungsaustausch besteht in der Übertragung des Unternehmens (Leistung) gegen den Erwerb von Gesellschaftsrechten (Gegenleistung).

51

Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht, so ist in der Regel anzunehmen, dass die Personengesellschaft als solche ihr Vermögen unmittelbar auf die neue Kapitalgesellschaft überträgt. Es liegt damit nur ein einziger steuerbarer Leistungsaustausch vor, der in der Übertragung des Vermögens der Personengesellschaft auf die Kapitalgesellschaft gegen die gleichzeitige Gewährung von Gesellschaftsanteilen der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter der Personengesellschaft besteht.

Das Gleiche gilt, wenn das gesamte Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine neu gegründete Personengesellschaft, der dieselben Personen als Gesellschafter angehören, übertragen und die Kapitalgesellschaft durch Beschluss der Gesellschafter aufgelöst wird. Es liegt weiters nur ein einziger Umsatz vor, wenn sich die Gesellschafter einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligen und sie Gegenstände aus der ersten in die zweite Personengesellschaft einbringen.

1.1.1.11.5.3. Verschmelzung

52

Durch Verschmelzung vereinigen sich Körperschaften unter Ausschluss der Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Umsatzsteuerlich handelt es sich dabei um einen steuerbaren Vorgang. Leistung ist die Übertragung von Vermögen (Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG 1994). Gegenleistung ist die Gewährung von Mitgliedschaftsrechten an der aufnehmenden bzw. der neu gegründeten Gesellschaft.

Zum Entgelt für die Übertragung des Vermögens gehören übernommene Verbindlichkeiten, und zwar auch dann, wenn sie wegen der Übernahme durch Vereinigung von Schuld und Forderung in einer Person erlöschen (Konfusion im Sinne des § 1445 ABGB).

53

Maßgeblicher Zeitpunkt bezüglich des Erlöschens der Unternehmereigenschaft der übertragenden Gesellschaft ist die Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung im Firmenbuch, da damit die Leistungstätigkeit der übertragenden Gesellschaft abgeschlossen ist.

> *Beispiel:*
>
> *Die A-GmbH als übertragende Gesellschaft wird auf die körperschaftssteuerlich steuerbefreite B-AG gegen Gewährung von (im Wege einer Kapitalerhöhung neu geschaffenen) Anteilen am Grundkapital verschmolzen. Die Verschmelzung fällt nicht unter die Bestimmungen des UmgrStG, da eine Besteuerung der stillen Reserven bei der B-AG nicht möglich ist.*
>
> *Die Leistung der A-GmbH (Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG 1994) ist steuerbar und (soweit Sachwerte übergehen in der Regel*

steuerpflichtig). Die Gegenleistung der B-AG (Gewährung von Gesellschaftsrechten) ist steuerbar und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 unecht steuerfrei.

1.1.1.11.5.4. Vorgänge nach dem UmgrStG

54

Die Vorschriften des UmgrStG sind zwingend auf die in diesem Gesetz geregelten Umgründungsvorgänge anzuwenden. Es besteht kein Wahlrecht dergestalt, dass auf die Anwendung des UmgrStG verzichtet werden könnte. Umgründungsvorgänge, die unter das UmgrStG fallen, gelten als nicht steuerbar.

Der Rechtsnachfolger (zB die übernehmende Körperschaft) tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers (zB der übertragenden Körperschaft) ein.

55

Im Einzelnen gilt dies für folgende Umgründungsvorgänge:

- Verschmelzungen (§ 1 UmgrStG) gemäß § 6 Abs. 3 UmgrStG,
- Umwandlungen (§ 7 UmgrStG) gemäß § 11 Abs. 3 UmgrStG,
- Einbringungen (§ 12 UmgrStG) gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG,
- Zusammenschlüsse (§ 23 UmgrStG) gemäß § 26 Abs. 1 Z 2 UmgrStG,
- Realteilungen (§ 27 UmgrStG) gemäß § 31 Abs. 1 Z 2 UmgrStG,
- Spaltungen (§ 32 UmgrStG) gemäß § 38 Abs. 3 UmgrStG,
- Steuerspaltungen (§ 38a UmgrStG) gemäß § 38f Abs. 2 UmgrStG.

Beispiel:

Die A-GmbH als übertragende Körperschaft wird auf die B-GmbH als übernehmende Körperschaft zum 31. Dezember 2012 verschmolzen. Die Verschmelzung fällt unter das UmgrStG. Die A-GmbH überträgt ua. eine Liegenschaft, die unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs am 1. Juli 2010 erworben und in der Folge zu Wohnzwecken vermietet wurde.

Die B-GmbH veräußert die (von ihr nach der Verschmelzung weiterhin zu Wohnzwecken vermietete) Liegenschaft am 1. Mai 2015 ohne Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG 1994.

Aufgrund des unmittelbaren Eintritts der B-GmbH in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung der A-GmbH ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Ausmaß von 5/10 des beim Erwerb der Liegenschaft durch die A-GmbH geltend gemachten Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Das UmgrStG sieht keine umsatzsteuerliche Rückwirkung vor.

56

Der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung kann mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. - soweit handelsrechtlich keine Eintragung im Firmenbuch vorgesehen ist - mit dem der Meldung beim zuständigen Finanzamt folgenden Monatsersten angenommen werden.

1.1.1.11.6. Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

1.1.1.11.6.1. Allgemein

57

Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ist möglich, wenn die Voraussetzungen dafür (insbesondere die Fremdüblichkeit) vorliegen. Von einem Leistungsaustausch wird auszugehen sein, wenn der Gesellschafter gegen Sonderentgelt und zu fremdüblichen Bedingungen an die Gesellschaft Leistungen erbringt. Dass die Verpflichtung zu einer solchen Leistung auf gesellschaftsvertraglicher und nicht auf einer besonderen schuldrechtlichen Grundlage beruht, schließt für sich allein nicht das Vorliegen eines Leistungsaustausches aus.

1.1.1.11.6.2. Unternehmereigenschaft des Gesellschafters

58

Die bloße Gesellschafterstellung allein begründet allerdings noch nicht die Unternehmerstellung. Mangels Nachhaltigkeit führen auch Sacheinlagen (zB die Einlage bei Gesellschaftsgründung) aus dem Privatvermögen nicht zur Erlangung der Unternehmereigenschaft. Demgegenüber bewirkt die entgeltliche Überlassung auch nur einzelner Wirtschaftsgüter eine unternehmerische Tätigkeit.

> *Beispiel:*
>
> *A ist an der X-KG als Kommanditist beteiligt, war bisher aber nicht unternehmerisch tätig. Nunmehr erwirbt er ein Bürogebäude, um es der X-KG zur unternehmerischen Nutzung zur Verfügung zu stellen.*
>
> *A schließt eine Mietvereinbarung mit der X-KG ab und vermietet ihr das Bürogebäude (und zwar mit Option zur Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994) gegen fremdübliches Entgelt.*
>
> *A erlangt durch die Vermietung Unternehmereigenschaft. Er hat das Mietentgelt der USt zu unterziehen und ist zum Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- sowie den laufenden Betriebskosten des Bürogebäudes berechtigt (soweit die Betriebskosten von A an die Gesellschaft weiterverrechnet oder direkt an die Gesellschaft verrechnet werden, ist auch die Gesellschaft - unter Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - zum Vorsteuerabzug aus den Betriebskosten berechtigt).*

1.1.2. Eigenverbrauch

1.1.2.1. Aufwandseigenverbrauch

59

Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw. nicht unbesteuert bleiben. Dabei sollen die ertragsteuerlichen Abzugsverbote gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 und des § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 (in der jeweils zum 1.1.1995 geltenden Fassung) auch für die Umsatzsteuer gelten (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994).

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

> *Beispiel:*
>
> *Die Anschaffungskosten eines Personenkraftwagens, der einen CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer aufweist (ausschließliche Nutzung für steuerpflichtige Umsätze) und für den nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann (zB kein Kleinbus iSd § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002), betragen am 2.1.2016 60.000 Euro (brutto).*
>
> *Der Vorsteuerabzug steht nach § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 zur Gänze in Höhe von 10.000 Euro (60.000 Euro / 1,2) zu. Jener Teil der Aufwendungen, der ertragsteuerlichen Abzugsverboten unterliegt (60.000 Euro – 40.000 Euro = 20.000 Euro / 1,2 = 16.666,67 Euro netto), unterliegt im Jahr der Anschaffung der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 (16.666,67 Euro x 20% = 3.333,33 Euro).*

Hinsichtlich Geschäftsessen siehe Rz 1925 ff.

1.1.2.2. Den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch

60

Hinsichtlich den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch siehe Rz 361 bis Rz 374.

Hinsichtlich den sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch siehe Rz 475 bis Rz 487.

Randzahlen 61 bis 65: *derzeit frei*

1.1.2.2.1. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

66

Der Begriff der "Dienstleistungen gegen Entgelt" setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraus (EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne GesmbH Co KG*, betreffend unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern). Ein derartiger Zusammenhang liegt dann nicht vor, wenn der Arbeitnehmer für die Sachzuwendung nichts zu bezahlen hat und auch kein dem Wert dieser Sachzuwendung entsprechender Abzug vom Lohn erfolgt bzw. die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob der Arbeitnehmer

die ihm vom Arbeitgeber gebotene Sachleistung in Anspruch nimmt. Steht hiernach fest, dass ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch zu verneinen ist, erfolgt in einem nächsten Schritt die Prüfung, ob die Leistung primär der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer oder ihnen zurechenbarer Personen dient. Bejahendenfalls liegt ein steuerbarer und ggf. (dh. wenn keine Steuerbefreiung vorliegt) auch steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor.

Zur Bemessungsgrundlage siehe Rz 672.

Bezüglich entgeltliche Sachzuwendungen an Arbeitnehmer siehe auch Rz 489.

1.1.2.2.1.1. Geringfügigkeitsgrenze

67

Weder Leistungsaustausch noch Eigenverbrauch liegt vor, wenn es sich bei den empfangenen Leistungen um bloße Annehmlichkeiten oder Aufmerksamkeiten handelt (zB Bereitstellung von Getränken am Arbeitsplatz).

1.1.2.2.1.2. Freiwilliger Sozialaufwand

68

Erbringt der Arbeitgeber Leistungen, die unter der Kategorie "freiwilliger Sozialaufwand" zu subsumieren sind (zB Gesundheitsleistungen, typische Berufskleidung, Aus- und Fortbildung im Betrieb, Zurverfügungstellung von Einrichtungen an die Gesamtheit oder für Gruppen von Arbeitnehmern), so ist darin kein umsatzsteuerbarer Tatbestand zu erblicken.

1.1.2.2.1.3. Beförderungsleistungen

69

Unentgeltliche Beförderungen der Arbeitnehmer zwischen Arbeitsstätte und Wohnort stellen keinen Eigenverbrauch dar.

1.1.2.2.1.4. Beherbergung und Verköstigung

70

Im Falle einer unentgeltlichen Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handelt es sich um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994, außer es überwiegen die betrieblichen Interessen des Arbeitgebers (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073; VwGH 23.01.2013, 2010/15/0051).

Ist die unentgeltliche Verpflegung durch den Arbeitgeber kein Lohnbestandteil und sind gewichtige betriebliche Gründe dafür gegeben, dass die Essenseinnahme am Arbeitsplatz bzw. - zur Aufrechterhaltung eines notwendigen Bereitschaftsdienstes - in dessen Nahbereich erfolgen muss (zB Lift- bzw. Seilbahnpersonal; technisches Überwachungspersonal, dessen

Dienststelle sich in exponierter Lage befindet; medizinisches Bereitschaftspersonal usw.), kann hinsichtlich der kostenlosen Verpflegung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber in Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

Gewährt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern kostenlose Mahlzeiten, damit sie in der Mittagspause telefonisch erreichbar sind, so führt dieser Umstand für sich allein jedoch nicht dazu, dass kein Eigenverbrauch vorliegt.

Hat der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Verpflegung am Arbeitsplatz einen Kostenbeitrag zu leisten, ist dieser umsatzsteuerpflichtig.

Bei der längerfristigen, das Wochenende mit einschließenden Unterbringung von Arbeitnehmern bei auswärtigen Arbeitseinsätzen (zB Montage von Anlagen, Autobahnbaustellen usw.) kann ein überwiegendes Interesse des Arbeitgebers insbesondere dann vorliegen, wenn im Hinblick auf die Entfernung oder die Arbeitszeit nicht zu erwarten ist, dass der Dienstnehmer an arbeitsfreien Tagen an seinen Wohnsitz zurückfährt, oder wenn der Dienstnehmer an seiner Unterkunft (zB im Rahmen eines „Kurzurlaubes") keinen Besuch beherbergen darf. Ist hingegen der Wohnsitz des Dienstnehmers bloß in einer solchen Entfernung zum Ort der Hotelunterkunft gelegen, dass vom Arbeitnehmer die Rückkehr an seinen Wohnsitz an arbeitsfreien Tagen am Wochenende üblicherweise zu erwarten ist und ist der Arbeitnehmer zudem berechtigt, in der ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellten Hotelunterkunft Besuch zu empfangen und zu beherbergen, dient diese Leistung primär der Deckung des privaten Bedarfes des Arbeitnehmers und ist als Eigenverbrauch im Sinn des § 3a Abs. 1a UStG 1994 zu beurteilen (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073).

71

Handelt es sich beim Arbeitgeber um ein Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes, so stellt die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern keinen Eigenverbrauch dar (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073).

Wird im Gast- Schank- und Beherbergungsgewerbe vom Arbeitnehmer ein Kostenbeitrag verlangt, so ist dieser Kostenbeitrag zur Umsatzsteuer heranzuziehen, unabhängig davon wie hoch dieser ist.

72

Im Falle der Zurverfügungstellung einer so genannten "Hausbesorgerwohnung" überwiegt das Interesse des Dienstgebers an der Benutzung derselben das private Wohnbedürfnis des Hausbesorgers bei weitem, sodass das Vorliegen eines Eigenverbrauchs zu verneinen ist.

1.1.2.2.1.5. Garagierung

73

Stellt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer eine Garage oder einen Abstellplatz für sein privates KFZ zur Verfügung, so ist darin grundsätzlich ein umsatzsteuerbarer Eigenverbrauch zu erblicken, wenn der Arbeitnehmer dafür nichts zu bezahlen hat und auch kein dem Wert dieser Dienstleistung entsprechender Abzug vom Lohn erfolgt bzw. die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob die Arbeitnehmer die ihnen von ihrem Arbeitgeber gebotene Sachleistung in Anspruch nehmen.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn der persönliche Vorteil, den der Arbeitnehmer hat, gegenüber dem Bedarf des Unternehmers nur nebensächlich erscheint. Dies wird bei der unentgeltlichen Zurverfügungstellung einer Garage oder eines Parkplatzes zum Abstellen eines Fahrzeuges dann zu bejahen sein, wenn sich das Park- bzw. Abstellrecht auf die Dienstzeit beschränkt.

1.1.2.2.1.6. Jobticket

74

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Jobtickets durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Arbeitgeberin erwirbt eine Monatskarte der Wiener Linien um 45 Euro (40,91 Euro zzgl. 10% Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro) und stellt diese einem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung.*
>
> *Da die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer das Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung unentgeltlich überträgt (unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung für den Bedarf des Personals), kommt es bei der Arbeitgeberin gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung zum ermäßigtem Steuersatz. Die Umsatzsteuer (4,09 Euro) bemisst sich nach § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 nach den Kosten (40,91 Euro).*

Wird dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber ein Jobticket entgeltlich zur Verfügung gestellt, so liegt gemäß § 3a iVm § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994) eine steuerbare und dem ermäßigten Steuersatz unterliegende steuerpflichtige sonstige Leistung vor.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Arbeitgeberin erwirbt eine Monatskarte der Wiener Linien um 45 Euro (40,91 Euro zzgl. 10% Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro) und stellt diese einem Arbeitnehmer um 30 Euro zzgl. Umsatzsteuer zur Verfügung.*
>
> *Da die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer das Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung entgeltlich überträgt, erbringt sie eine sonstige Leistung iSd § 3a*

iVm § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 zum ermäßigten Steuersatz. Da das Entgelt für die Monatskarte (30 Euro) unter dem Normalwert (40,91 Euro) liegt, der Arbeitnehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die "verbilligte" Abgabe der Monatskarte im Beschäftigungsverhältnis begründet ist (vgl. § 4 Abs. 9 UStG 1994), ist der Normalwert als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen. Die Arbeitgeberin hat Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro abzuführen.

Randzahlen 75 bis 100: *derzeit frei*

1.1.3. Einfuhr

1.1.3.1. Der steuerrechtliche Begriff der Einfuhr im System der Mehrwertsteuer

101

Die Einfuhr ist ein Ergänzungstatbestand. Es soll sichergestellt werden, dass ein Verbrauch, der durch einen Import abgedeckt wird, mit inländischer Umsatzsteuer belastet ist.

Dies geschieht in Form der so genannten Einfuhrumsatzsteuer. Die Einfuhrumsatzsteuer weist Besonderheiten gegenüber der allgemeinen Umsatzsteuer auf: Es wird die Warenbewegung erfasst, ein Leistungsaustausch muss damit nicht verknüpft sein.

1.1.3.2. Einfuhr von Gegenständen

102

Eine Einfuhr liegt vor, wenn

- ein Gegenstand
- aus dem Drittlandsgebiet
- in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt und
- zum freien Verkehr abgefertigt wird.

Die Steuerschuld entsteht nach zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich im Zeitpunkt der Entgegennahme der Zollanmeldung.

103

Beim Verbringen von Gegenständen aus einem Drittland in eine österreichische Zollfreizone oder ein Zolllager entsteht zunächst noch keine Steuerschuld. Lieferungen von Gegenständen, die sich in Zollfreizonen oder Zolllagern befinden, sind steuerbare Inlandslieferungen (siehe auch EuGH 08.11.2012, Rs C-165/11, *Profitube spol. s.r.o.*). Werden die Waren anschließend angemeldet, wird der Tatbestand der Einfuhr erfüllt. Die Tatbestände der Einfuhr und der Lieferung können nebeneinander bestehen (VwGH 10.07.2008, 2007/16/0025).

Der Tatbestand der Einfuhr ist ebenfalls erfüllt, wenn Waren, die in ein Zolllagerverfahren überführt worden sind, geraubt werden (EuGH vom 11.7.2013, Rs C-273/12, *Harry Winston SARL*).

104

Gegenstände sind alle körperlichen Sachen und jene unkörperlichen Sachen, die wie körperliche Sachen behandelt werden (zB elektrische Energie, Wärme, Kälte). Kein Gegenstand liegt vor, wenn bewegliche körperliche Sachen Bestandteile des menschlichen Körpers geworden sind (zB Zahnkronen).

1.1.3.3. Behörden und anzuwendende Rechtsvorschriften

105

Die EUSt ist eine Eingangsabgabe, die von den Zollbehörden erhoben wird.

Weitgehend sind daher die Vorschriften über Zölle heranzuziehen (zB Anmeldeverfahren, Formen der vorübergehenden Verwendung). Das UStG 1994 regelt die Bemessungsgrundlage (§ 5 UStG 1994), die EUSt-Befreiungen (§ 6 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 sowie Art. 6 Abs. 3 UStG 1994), den Steuersatz (§ 10 UStG 1994) und den Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) bei der Einfuhr autonom. Zu beachten sind weiters die Sondervorschriften des § 26 UStG 1994.

Randzahlen 106 bis 140: *derzeit frei*

1.2. Inland, Ausland

141

Das Inland umfasst das Bundesgebiet der Republik Österreich. Gebäude ausländischer Botschaften, Gesandtschaften und Konsulate sowie Gebäude internationaler Organisationen zählen auch bei so genannter Exterritorialität zum Inland.

Seit Inkrafttreten des ZK gibt es nur ein Zollgebiet der Gemeinschaft. Die Gemeinden Jungholz und Mittelberg (vormals "Zollausschlussgebiete") sowie Zollfreizonen und Zolllager sind umsatzsteuerrechtlich Inland. Umsätze in diesen Gebieten – ausgenommen Einfuhren in Jungholz und Mittelberg – sind daher steuerbare Inlandsumsätze.

Ausland ist das Drittlandsgebiet und das übrige Gemeinschaftsgebiet.

Randzahlen 142 bis 145: *derzeit frei*

1.3. Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet

1.3.1. Gemeinschaftsgebiet

146

Das Gemeinschaftsgebiet umfasst das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten, die nach dem Gemeinschaftsrecht zum Inland dieser Mitgliedstaaten zählen.

Rechtsgrundlagen des Gemeinschaftsrechts sind in dieser Hinsicht der EWG-Vertrag (Art. 227), der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. C 83 vom 30.03.2010 S. 47 (Art. 355) bzw. der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Art. 299), anderes primäres Gemeinschaftsrecht (zB Beitrittsakte) sowie Art. 5 MwSt-RL 2006/112/EG (bzw. Art. 3 6. MwSt-RL). Das umsatzsteuerrechtliche Gemeinschaftsgebiet ist daher weder mit dem Anwendungsbereich des EWG-Vertrages noch mit dem Zollgebiet der EU ident.

Zum Gemeinschaftsgebiet gehören:

Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich (einschließlich Monaco), Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal (einschließlich Madeira und der Azoren), Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien (einschließlich Balearen), Tschechische Republik, Ungarn, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland (einschließlich Insel Man) und Zypern.

Die Anwendung des Besitzstandes in den Teilen Zyperns, in denen die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt, wird ausgesetzt bis der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die Aufhebung der Aussetzung entscheidet (siehe Art. 1 des Protokolls Nr. 10 über Zypern der Beitrittsakte).

147

In einzelnen Mitgliedstaaten werden so genannte Freihäfen (bzw. Freizonen oder Freipunkte) in bestimmten Fällen als Ausland und zwar als Drittlandsgebiet behandelt. In Deutschland sind das die Seehäfen Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, (bis 31.12.2012: Hamburg Alter Freihafen und Waltershof) und Kiel sowie die vom deutschen Inland ausgeschlossenen Teile der Häfen in Deggendorf und Duisburg. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 dUStG 1993 gehören sie nicht zum umsatzsteuerlichen deutschen Inland.

In Art. 355 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Art. 227 EWG-Vertrag) werden diese Freihäfen weder vom Inland der jeweiligen Mitgliedstaaten noch vom Gemeinschaftsgebiet ausgenommen. Auch die MwSt-RL 2006/112/EG (6. MwSt-RL) sieht für Freihäfen keine Ausnahmeregelung vor. Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts liegt somit ein Freihafen, der sich im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates befindet, im umsatzsteuerlichen Inland und somit im umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsgebiet.

Zur Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen in deutsche Freihäfen siehe Rz 3993.

1.3.2. Drittlandsgebiet

148

Das Drittlandsgebiet umfasst alle Gebiete, die nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören. Auch die internationalen Gewässer zählen zum Drittlandsgebiet.

Zum Drittlandsgebiet gehören:

Andorra, Berg Athos, Büsingen, Campione d´Italia, Ceuta, Färöer Inseln, Guadeloupe, Guayana, Martinique, Reúnion, Gibraltar, Grönland, Helgoland, Kanalinseln (Jersey und Guernsey), Kanarische Inseln, Livigno, Luganer See, Melilla, San Marino, Vatikan.

Randzahlen 149 bis 180: *derzeit frei*

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG 1994)

2.1. Begriff des Unternehmers

2.1.1. Allgemeines

181

Unternehmer kann jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das nachhaltig, selbstständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Nicht erforderlich ist Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder Handlungsfähigkeit: Auch Personen, die nur durch einen Vertreter tätig werden, können Unternehmer sein (VwGH 27.5.1998, 93/13/0052), zum Gemeinschuldner im Konkurs; OGH 12.4.1989, 3 Ob 10/89, zur Zwangsverwaltung). Unternehmereigenschaft kann auch durch Tätigwerden im Ausland erworben werden (VwGH 7.10.1955, 3206/53). Personenvereinigungen jeder Art können Unternehmer sein, wenn sie nach außen hin selbstständig auftreten. Zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit ist nicht erforderlich. Anderseits gibt es keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform: Auch Personengesellschaften und juristische Personen sind nur Unternehmer, wenn sie mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (VwGH 17.3.1976, 0999/75; VwGH 13.12.1977, 1550/77). Unternehmereigenschaft wird auch begründet, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994). Nicht unternehmerisch tätig sind aber Vereine, wenn sie nur in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig werden, ohne Einzelleistungen an die Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen (VwGH 3.11.1986, 86/15/0003).

2.1.2. Kostengemeinschaften

182

Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren und Dienstleistungen beziehen und diese ihren Mitgliedern weiterreichen (Kostengemeinschaften), sind Unternehmer. Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich, § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ist nicht anwendbar (§ 6 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993).

Keine Unternehmereigenschaft haben hingegen Kostengemeinschaften, die nicht nach außen hin auftreten sondern bloß Vorleistungen und deren Kosten intern aufteilen (VwGH 3.5.1968, 0724/67).

Kostengemeinschaften im Bereich freier Berufe (Regie-, Kanzlei-, Büro-, Ordinationsgemeinschaften), die lediglich dem rationellen Bezug von Vorleistungen dienen,

ändern nichts daran, dass die Umsätze aus den freiberuflichen Leistungen dem jeweils nach außen auftretenden Mitglied der Gemeinschaft zuzurechnen sind.

2.1.3. Miteigentumsgemeinschaften (Hausgemeinschaften)

183

Hausgemeinschaften werden unternehmerisch tätig, wenn sie als solche durch Vermietungstätigkeit nach außen hin in Erscheinung treten, wobei auch die Vermietung an einzelne Miteigentümer erfolgen kann (VwGH 20.9.1977, 0764/76). Im Falle der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses durch die Miteigentümer ist im Regelfall kein Mietvertrag, sondern eine bloße Vereinbarung über eine Gebrauchsüberlassung anzunehmen (VwGH 27.5.1998, 98/13/0084).

Bezüglich Errichtung von Gebäuden im Miteigentum siehe Rz 781 bis Rz 784.

2.1.4. Gesellschafter

184

Die Gesellschafterstellung allein vermittelt keine Unternehmereigenschaft. Die Umsätze der Gesellschaft werden dieser und nicht den Gesellschaftern zugerechnet (EuGH 20. 6. 1996, Rs C-155/94 "Wellcome Trust").

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft ist nicht Unternehmer; seine Leistungen werden in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion erbracht und bewirken keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung. Die Rechtsform des Gesellschafter-Geschäftsführers ist hiebei nicht maßgebend (zB VwGH 13.12.1977, 1550/77, betreffend die Geschäftsführung durch eine Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG).

Der Vorsteuerabzug für Leistungen an eine geschäftsführende Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist bei der KG auch dann anzuerkennen, wenn die Rechnung auf die GmbH ausgestellt wurde und die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei der GmbH & Co KG vorliegen.

Auch der Obmann des Vorstandes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, der Mitglied der Genossenschaft ist, ist in Ausübung seiner körperschaftsrechtlichen Funktion nicht Unternehmer (VwGH 5.4.1984, 83/15/0013).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH ist als selbständig und somit als Unternehmer anzusehen, wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteiles (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können (siehe zB VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79 und VwGH 18.9.1996, 96/15/0121). Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung kann jedoch auch ein Gesellschafter-

Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06 "van der Steen").

2.1.5. Weitere Fälle

185

Anwaltsgemeinschaft: kann Unternehmer sein (VwGH 17.2.1992, 90/15/0100; GesBR).

Ehegatten sind dann als Unternehmer anzusehen, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesBR) nach außen auftreten (VwGH 22.3.1972, 1459/71; VwGH 1.12.1986, 86/15/0009; VwGH 15.6.1988, 86/13/0082); die gemeinsame Bewirtschaftung einer Landwirtschaft durch die Ehegatten ist denkmöglich (VfGH 9.6.1984, B 652/80). Eine Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, und die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübt, ist kein Unternehmer. Bei Leistungsbezügen sind die Eheleute, die diese Gemeinschaft bilden, unmittelbar als Leistungsempfänger anzusehen (EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, "HE").

Erbengemeinschaften können Unternehmer sein, auch wenn sie nicht auf Dauer angelegt sind.

Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Unternehmer, wenn sie nach außen hin auftritt (VwGH 22.2.1977, 1187/76).

Holdinggesellschaft (Beteiligungsholding): Reine Holdinggesellschaften (beschränken sich auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen) sind nicht Unternehmer. Greift jedoch eine Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, ein, indem sie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringt, ist die Holdinggesellschaft Unternehmer (vergleiche EuGH 27. 9. 2001, Rs C-16/00, Cibo Participations).

Lichtbaugemeinschaften (Personenvereinigungen, die zur leichteren Geschäftsabwicklung zwischen einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen und den Anschlussinteressenten gegründet werden): Unternehmer, wenn sie nach außen hin in Erscheinung treten.

Metagesellschaften (mehrere Personen verbinden sich zu dem Zweck, ein oder mehrere Geschäfte auf gemeinsame Rechnung durchzuführen, wobei aber jeder Metist im eigenen Namen auftritt): Sind nicht Unternehmer (BFH 21.12.1955, BStBl III 1956, 58).

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 6b KStG 1988 (vgl. KStR 2001 Rz 239 bis Rz 281) besitzen Unternehmereigenschaft.

Stille Gesellschaften: Innengesellschaften und nicht Unternehmer (VwGH 14.12.1987, 86/15/0026).

Stiftungsvorstände: sind Unternehmer. Nur wenn die Weisungsfreiheit des Vorstandsmitglieds stark eingeschränkt und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert ist (zB wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird), liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (vgl. LStR 2002 Rz 983).

Syndikate und Kartelle: Unternehmer, wenn sie nach außen durch Leistungen in Erscheinung treten.

Vermietungsgemeinschaft ("Mietenpool"): Überlassen Wohnungseigentümer ihre Eigentumswohnung einer Vermietungsgemeinschaft zwecks Vermietung durch die Vermietungsgemeinschaft im eigenen Namen an Dritte, so liegen zunächst Leistungsbeziehungen zwischen dem Bauträger (hinsichtlich der Veräußerung der Eigentumswohnung) bzw. der Wohnungseigentumsgemeinschaft (hinsichtlich der laufenden Betriebskosten) einerseits und den Wohnungseigentümern andererseits vor. Unternehmereigenschaft des Wohnungseigentümers ist gegeben, wenn die Nutzungsüberlassung der Eigentumswohnung durch den Wohnungseigentümer an die Vermietungsgemeinschaft entgeltlich erfolgt und nicht Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhaberei-Verordnung vorliegt. Zur Wahrung des Neutralitätsprinzips der Umsatzsteuer ist von einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung auch dann auszugehen, wenn der Wohnungseigentümer einen Anteil am Überschuss der Vermietungsgemeinschaft erhält. Dieser Anteil stellt das Entgelt für die Leistung (Nutzungsüberlassung) des Wohnungseigentümers dar.

Verpachtungsgemeinschaften: Unternehmer (VwGH 13.10.1983, 82/15/0066, betreffend zwei Personen, die gemeinsam ein Geschäft verpachten).

Wohnungseigentumsgemeinschaften: Unternehmer, auch wenn sie nur die anteiligen Kosten einheben (siehe auch LRL 2012 Rz 171).

2.1.6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

2.1.6.1. Allgemeines

186

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG 1988 hinaus. Eine gewerbliche oder

berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst (BFH 31.07.1969, BStBl II 1969, 637). Die bloße Kapitalhingabe durch Private ist daher keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Insbesondere vermitteln Geldeinlagen auf Bankkonten oder Sparbüchern dem Inhaber nicht die Unternehmereigenschaft (VwGH 11.09.1989, 88/15/0015; BFH 01.02.1973, BStBl II 1973, 172). Dies gilt auch für den Erwerb und das Halten von Beteiligungen, den Erwerb von Wertpapieren, und für die Hingabe von Darlehen oder Krediten. Auch der EuGH verneint die Unternehmereigenschaft des bloßen Kapitalanlegers, wenn er zum Ausdruck bringt, dass die bloße Ausübung des Eigentums, wie sie in der Verwaltung des eigenen Vermögens zum Ausdruck kommt, nicht als wirtschaftliche (= unternehmerische) Tätigkeit anzusehen ist (EuGH 20.06.1996, Rs C-155/94 *Wellcome Trust* und EuGH 06.02.1997, Rs C-80/95 *Harnas & Helm*). Eine unternehmerische Betätigung kann aber dann vorliegen, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen wie ein Händler auftritt und damit eine nachhaltige, auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet (BFH 15.01.1987, BStBl II 1987, 512).

Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden, fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255, zur Privatstiftung mit Verweis auf VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083). Die Beurteilung ist dabei anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Diese Umstände beschränken sich nicht nur auf die Höhe des Entgelts (vgl. auch LRL 2012 Rz 160).

Zur Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage siehe den Erlass des BMF vom 24.02.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014.

187

Nicht maßgebend ist, ob die Tätigkeit gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, strafbar ist oder den guten Sitten widerspricht (§ 23 Abs. 2 BAO). Auch der der 6. MWSt-RL zugrunde liegende Gedanke der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer verbietet eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und nicht erlaubten Geschäften (EuGH 2.8.1993, Rs C-111/92 "Lange"; EuGH 25.6.1997, Rs C-45/95, Kommission gegen Italien; EuGH 11.6.1998, Rs C-283/95, "Fischer"), ausgenommen Fälle, in denen auf Grund besonderer Vorschriften jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor

ausgeschlossen ist (EuGH 5.7.1988, Rs 289/86, "Happy Family" betreffend Importe von Drogen; EuGH 6.12.1990, Rs C-343/89, "Witzemann" betreffend Falschgeldimporte).

2.1.6.2. Nachhaltigkeit

2.1.6.2.1. Allgemeines

188

Nachhaltigkeit liegt vor,

- bei wiederholter Tätigkeit unter Ausnützung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses (VwGH 12.12.1988, 87/15/0107; VwGH 25.1.1995, 93/13/0084);
- bei einmaliger Tätigkeit, wenn aus den objektiven Umständen des Falles auf Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann (VwGH 10.9.1979, 0225/79 mit Hinweisen auf Vorjudikatur; VwGH 25.1.1995, 93/13/0084);
- wenn durch einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Einnahmenerzielung geschaffen wird (VwGH 25.11.1970, 1538/69 betreffend Vermietung; VwGH 3.5.1968, 1081/66 betreffend Lizenzvergabe);
- wenn eine einmalige Leistung erbracht wird, die längere Zeit in Anspruch nimmt (VwGH 30.5.1958, 1423/57 betreffend Werklieferung einer Arbeitsgemeinschaft).

189

Verkäufe von Privatvermögen erfüllen das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es an einem inneren Zusammenhang fehlt (VwGH 31.3.1992, 90/15/0124). Keine Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn aus Veranlagungsgründen angesammelte Sachwerte nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfes verkauft werden (VwGH 28.1.1980, 3431/78). Von Bedeutung ist auch, ob die Verkäufe aus eigener Initiative erfolgen oder nur auf Drängen eines Interessenten (VwGH 22.3.1993, 91/13/0190).

2.1.6.2.2. Einzelfälle (ABC)

190

Archäologische Fundgegenstände: Keine Unternehmereigenschaft bei einem Volksschullehrer, der zirka zehn Jahre lang mit einem Metalldetektor nach archäologischen Gegenständen gesucht hat und diese dann - auf Drängen der Museumsdirektoren - in drei Etappen an ein Museum veräußert hat (VwGH 22.03.1993, 91/13/0190 - Grenzfall!).

Ausgleichsfinanzierung in einem einzigen Fall: bei Tätigkeit über mehrere Jahre und einer Fülle von Einzelleistungen ist Nachhaltigkeit gegeben (VwGH 14. 10. 1981, 81/13/0050).

Bauauftrag: Keine Nachhaltigkeit bei Vermittlung eines einzigen Bauauftrages ohne Wiederholungsabsicht (VwGH 10.09.1979, 0225/79).

Berufskartenspieler: Nachhaltige Tätigkeit eines Berufskartenspielers, der sich täglich bis zu 14 Stunden in einem Spielsalon aufhält (BFH 26.08.1993, VR 20/91).

Briefmarkensammlung: Nachhaltigkeit bei zahlreichen Einzelverkäufen während eines Zeitraumes von fünf Jahren (VwGH 20.03.1980, 2598/77).

Erben: Nachhaltigkeit, wenn die Erbengemeinschaft nach einem Maler einem Galerieunternehmer 130 Bilder aus dem Nachlass zum Verkauf überlässt (VwGH 25.01.1995, 93/13/0084), oder wenn geerbte Zahngoldvorräte durch einen Zahntechniker über mehrere Jahre Gewinn bringend verwertet werden (VwGH 19.02.1985, 84/14/0112).

Gewerberechtlicher Geschäftsführer: Nachhaltig ist die Tätigkeit eines gewerberechtlichen Geschäftsführers für eine einzige GmbH (VwGH 13. 10. 1993, 91/13/0058).

Goldmünzen: Nachhaltigkeit, wenn en bloc gekaufte Goldmünzen in mehreren Einzelverkäufen wieder veräußert werden; keine Nachhaltigkeit, wenn die Münzen "angespart" wurden (VwGH 12. 12. 1988, 87/15/0107).

Jahreswagen: Keine Nachhaltigkeit bei Verkauf von "Jahreswagen" durch Angehörige von Automobilfabriken (BFH 18.07.1991, VR 86/87).

2.1.7. Erzielung von Einnahmen

191

Unternehmerisch sind nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen.

Das Kriterium der Einnahmenerzielung bedeutet, dass

- nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, keine Unternehmereigenschaft begründen und
- Unternehmereigenschaft auch vorliegt, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist.

Keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung liegt vor, wenn nur im eigenen Bereich Ausgaben gespart werden oder Dritten ermöglicht werden soll, Ausgaben zu sparen; Tätigkeiten, die nur der Selbstversorgung dienen, begründen daher nicht die Unternehmereigenschaft.

192

Gewinnerzielungsabsicht ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich. Dies entspricht der MwSt-RL 2006/112/EG, nach der es nicht darauf ankommt, zu welchem Zweck der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Selbst wenn das Entgelt für eine

Leistung nur in der Weiterverrechnung von Kosten besteht, unterliegt es der Umsatzsteuer (VwGH 15.01.1991, 89/14/0105). Die Einnahmenerzielung muss nicht die primäre Motivation der Tätigkeit sein; auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten können unternehmerisch sein (VwGH 12.12.1952, 2757/50). Hinsichtlich der Abgrenzung zur Liebhaberei siehe LRL 2012 Rz 159 ff.

2.1.8. Beginn der Unternehmereigenschaft

2.1.8.1. Vorbereitungshandlungen

193

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die ausgeübte Tätigkeit muss ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies muss nach außen in Erscheinung treten (VwGH 3.5.1968, 1081/66).

194

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein können oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen). Solche Vorbereitungshandlungen können zB sein

- der Erwerb umfangreichen Inventars (Maschinen, Fuhrpark),
- Wareneinkauf,
- Anmieten von Büro- oder Lagerräumen,
- Erwerb eines Grundstückes,
- Auftrag zu einer Rentabilitätsstudie,
- Beauftragung eines Architekten,
- Durchführung einer größeren Anzeigenaktion.

195

Bei der Errichtung von Wohnraum muss, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden kann, die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 15.1.1981, 1817/79; VwGH 25.11.1986, 86/14/0045; VwGH 17.5.1988, 85/14/0106; VwGH 23.6.1992,

92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234).

196

Bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur privaten Verwendung bestimmt sein können (zB Anschaffung eines Computers oder KFZ), wird die Unternehmensbezogenheit und damit die Unternehmereigenschaft idR nicht sofort abschließend beurteilt werden können.

Sind Vorbereitungshandlungen ihrer Art nach typischerweise zur nichtunternehmerischen Nutzung bestimmt (zB Erwerb eines Wohnmobils, eines Segelbootes) und kann deren Unternehmensbezogenheit nicht nachgewiesen werden, ist in der Vorbereitungsphase nicht von der Unternehmereigenschaft auszugehen.

197

Wenn die unternehmerische Tätigkeit die aktive Phase nicht erreicht, sondern in der Phase der Vorbereitung stecken bleibt, kommt es entscheidend darauf an, ob in der Phase der Vorbereitung die erklärte Absicht bestand, in die aktive Phase einzutreten und damit steuerbare Umsätze zu erzielen. Die Unternehmereigenschaft kann auch durch Tätigkeiten begründet werden, die letztlich zu keiner Einnahmenerzielung führen (VwGH 30.9.1998, 96/13/0211, zu einer Trockenfuttergewinnungsanlage, die - vor Erzielung von Einnahmen - mangels Profitabilität eingestellt wurde), oder durch Tätigkeiten, die erst die Entscheidung ermöglichen sollen, ob eine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung aufgenommen werden soll (EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 "INZO" zu einer Rentabilitätsstudie betreffend eine Meerwasserentsalzungsanlage). Durch die Vorbereitungshandlungen wird die Unternehmereigenschaft endgültig erlangt, dh. das Vorsteuerabzugsrecht kann später nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn es liegt ein Fall von Betrug oder Missbrauch vor.

2.1.8.2. Vorgesellschaft

198

Eine GmbH wird bereits vor ihrer Eintragung in das Firmenbuch als Steuersubjekt angesehen (Vorgesellschaft), wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen ist und eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit entfaltet wird. Die Gesellschaft muss als solche wirtschaftlich in Erscheinung treten, zB durch Eröffnung eines Bankkontos, das der künftigen Einzahlung des Stammkapitals und/oder anderen Geldtransaktionen der GmbH zu dienen bestimmt ist (VwGH 4.3.1987, 84/13/0239). Als Steuersubjekt ist in solchen Fällen nicht die Vorgesellschaft als von der in Gründung befindlichen GmbH verschiedener Rechtsträger, sondern die erst später existent werdende GmbH selbst anzusehen (VwGH 4.3.1987,

84/13/0239). Der Vorsteuerabzug steht auch zu, wenn Gesellschafter vor Eintragung der Gesellschaft im Namen der Gesellschaft Leistungen für die Gesellschaft in Anspruch nehmen (VwGH 31.3.1998, 95/13/0125). Auch Vorleistungen an die so genannte Vorgründungsgesellschaft (bis zum Abschluss des schriftlichen Gesellschaftsvertrages) können der künftigen GmbH zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erbracht wurden.

198a

Eine Personenhandelsgesellschaft (OG, KG) entsteht nach § 123 Abs. 1 UGB (bzw. § 161 Abs. 2 UGB) erst mit der Eintragung in das Firmenbuch. Vorerst besteht nach UGB eine GesbR, die als Unternehmer anzusehen ist, wenn sie nach außen hin auftritt und Vorleistungen zur Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft ausführt. Die von der GesbR bezogenen Leistungen werden für das Unternehmen der Personengesellschaft ausgeführt. Rz 198 gilt entsprechend.

2.1.8.3. Ende der Unternehmereigenschaft

2.1.8.3.1. Allgemeines

199

Die Unternehmereigenschaft endet nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Betriebes. Sie umfasst noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen (VwGH 25.1.1995, 94/15/0023). Zur Unternehmertätigkeit gehören daher auch noch

- die Geschäftsveräußerung (entgeltlich oder unentgeltlich),
- die Einzelveräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens,
- die Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen,
- der Empfang oder die Ausstellung von Rechnungen nach Einstellung des Betriebes, oder
- die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten.

200

Eine Personengesellschaft verliert ihre Unternehmereigenschaft solange nicht, bis alle gemeinsamen Rechtsbeziehungen unter den Gesellschaftern - auch das Rechtsverhältnis zum Finanzamt - beseitigt sind (VwGH 3.11.1983, 82/15/0177, BFH 21.5.1971, VR 117/67, BStBl II 1971, 540). Werden im Zuge der Betriebsaufgabe Gegenstände des Unternehmensvermögens der Personengesellschaft in die Unternehmenssphäre eines Gesellschafters ohne Entgelt überführt, liegt Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 vor (VwGH 28.5.1998, 96/15/0009).

201

Die Unternehmereigenschaft einer Kapitalgesellschaft ist weder von ihrem Vermögensstand noch von ihrer Eintragung im Handelsregister abhängig; eine aufgelöste GmbH kann auch noch nach ihrer Löschung im Firmenbuch Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen (BFH 9.12.1993, VR 108/91, BStBl II 1994, 483) oder durch ihre Liquidatoren Rechnungen ausstellen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (VwGH 17.12.1993, 92/15/0121). Das Unternehmen der Gesellschaft endet erst mit Abschluss der Liquidation (Vollbeendigung), wenn somit kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist (VwGH 17.12.1993, 92/15/0121).

202

Die bloße Unterbrechung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit führt nicht zur Beendigung der Unternehmereigenschaft (VwGH 25.1.1995, 94/15/0023; VwGH 28.5.1998, 96/15/0009).

Beispiel:

Ein selbstständig tätiger Ingenieur beginnt ein Hochschulstudium in derselben Fachrichtung. Während des Studiums hält er sein Ingenieurbüro offen, ohne durchgehend entgeltliche Leistungen zu erbringen, und führt es nach Ende des Studiums weiter. Die Unternehmereigenschaft besteht während des Studiums fort (BFH 15.3.1993, VR 18/89, BStBl II 1993, 561).

2.1.8.3.2. Tod des Unternehmers, Unternehmereigenschaft der Erben

203

Die Unternehmereigenschaft ist nicht vererblich, sie endet mit dem Tode des Unternehmers. Der Erbe kann nur durch eigene unternehmerische Tätigkeit Unternehmer werden (VwGH 18.9.1953, 0414/52). Besteht das Unternehmen weiter, so werden die Umsätze ab dem Todestag dem (den) Erben zugerechnet. Dies gilt auch, wenn der Erbe in ein Dauerschuldverhältnis eintritt. Der Erbe erzielt dann Umsätze aus eigener Unternehmertätigkeit und kann allfällige persönliche Begünstigungen des Erblassers nicht für sich geltend machen (VwGH 19.11.1962, 1595/60 und VwGH 15.9.1986, 84/15/0186 zu einem Verlagsvertrag).

204

Der Erbe tritt aber - auch ohne eigene unternehmerische Tätigkeit - als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers ein (§ 19 BAO), mit der Wirkung, dass die umsatzsteuerlichen Verhältnisse des Rechtsnachfolgers aus der Person des Rechtsvorgängers zu beurteilen sind, soweit es sich nicht um höchstpersönliche Rechte und Pflichten handelt. Nicht vererbbar sind daher zB Erleichterungsbewilligungen, die ein

Vertrauen der Behörde gegenüber bestimmten Personen voraussetzen (VwGH 8.11.1973, 0666/73). Daher gilt, dass

- eine beim Erblasser entstandene, nicht entrichtete USt-Schuld auf die Erben übergeht;
- bei Ist-Versteuerung nachträglich eingehende Entgelte aus Leistungen des Erblassers vom Erben zu versteuern sind, auch wenn er nicht durch eigene Tätigkeit Unternehmer ist (BFH 19.11.1970, BStBl II 1971, 121), wobei Steuerbefreiungen und Steuersatz von den Verhältnissen des Erblassers abhängen;
- vom Erblasser vereinnahmte und versteuerte Anzahlungen beim Erben als versteuerte Leistungsentgelte zu behandeln sind;
- Änderungen der Bemessungsgrundlage beim Erben zu berücksichtigen sind;
- der Erbe den Vorsteuerabzug aus nachträglich eingehenden Rechnungen geltend machen kann;
- Fristen, die vom Erblasser in Gang gesetzt wurden, beim Erben weiter laufen (zB Berichtigungszeitraum nach § 12 Abs. 10 UStG 1994); dies gilt jedoch nicht für Fristen, die durch Ausübung von Wahlrechten in Gang gesetzt wurden (zB Regelbesteuerungsantrag);
- der Erbe Rechnungen über Leistungen des Erblassers ausstellen kann;
- Veräußerungen und Entnahmen von Gegenständen des Unternehmens des Erblassers durch den nichtunternehmerischen Erben im Rahmen der Abwicklung des ererbten Unternehmensvermögens Lieferungen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 bzw. Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 darstellen, die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers zu versteuern sind (vgl. BFH 13.01.2010, V R 24/07).

Kommt es zu keiner Einantwortung, weil zB keine Erben vorhanden sind oder die Erben die Erbschaft ausschlagen, wird der Nachlass als eigenes Steuersubjekt (Körperschaft) angesehen, bei dem die Nachlassumsätze zu erfassen sind.

2.1.9. Unternehmen

2.1.9.1. Unternehmenseinheit

205

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 UStG 1994), dh. ein Unternehmer kann stets nur ein Unternehmen haben, auch wenn die Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich verschiedenen Betrieben oder verschiedenen Einkunftsarten zuzurechnen sind (Grundsatz der Unternehmenseinheit). Daraus folgt, dass Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens nicht

zu steuerbaren Umsätzen führen können und die Verwendung von Gegenständen eines Betriebes in einem anderen Betrieb keinen Eigenverbrauch bewirken kann.

2.1.9.2. Unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre

206

Eine nichtunternehmerische Sphäre gibt es nicht nur bei natürlichen sondern auch bei juristischen Personen. Bei Vereinen ist nichtunternehmerischer Bereich die Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben (siehe auch Rz 1242 bis Rz 1243), bei Kapitalgesellschaften zB die Geschäftsführung für eine Personengesellschaft (vgl. Rz 184) oder das Halten von Beteiligungen (vgl. Rz 185, Stichwort "Holdinggesellschaft").

207

Liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, so gehören zum Unternehmensbereich nicht nur die eigentliche Kerntätigkeit (Grundgeschäfte) sondern auch Hilfs-und Nebengeschäfte, auch wenn diese - isoliert betrachtet - mangels Nachhaltigkeit keine unternehmerische Tätigkeit darstellen würden. Dabei sind als Hilfsgeschäfte Geschäfte zu verstehen, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, aber in deren Gefolge vorkommen und diese ermöglichen (zB Veräußerung von Anlagevermögen, von Abfällen), als Nebengeschäfte solche, die einem anderen Berufsbild oder Tätigkeitszweig angehören als die Grundgeschäfte, aber im Randbereich derselben vorkommen, ohne aber einen notwendigen Zusammenhang mit diesen aufzuweisen (zB gelegentliche Vermittlungstätigkeit eines Rechtsanwaltes). Hilfs- und Nebengeschäfte sind somit zwar steuerbar, wenn sie von einem Unternehmer gegen Entgelt ausgeführt werden, sie können aber nicht die Unternehmereigenschaft begründen.

2.1.9.3. Unternehmereinheit

208

Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, können umsatzsteuerlich nur dann als einheitlicher Unternehmer angesehen werden, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist . Die Gleichheit der Beteiligung ist dann nicht mehr gegeben, wenn bei einer Gesellschaft für einzelne Gesellschafter Vorweggewinne vereinbart sind (VwGH 27.11.1978, 2017/75, 2916/78 bis 2919/78). Eine Unternehmereinheit kann nur zwischen Personengesellschaften bestehen, nicht aber wenn eine der beteiligten Gesellschaften eine juristische Person ist oder an einer Personengesellschaft eine juristische Person beteiligt ist (VwGH 26.2.1979, 1955/75). Eine Unternehmereinheit ist ausnahmsweise auch zwischen einer Personengesellschaft (GmbH & CO KG) und einem Einzelunternehmer denkbar, wenn der Einzelunternehmer als Folge der umsatzsteuerlichen Unselbstständigkeit der Komplementär-GmbH (deren

Alleingesellschafter er ist) selbst als Komplementär anzusehen wäre (VwGH 1.10.1979, 1239/76).

Randzahlen 209 bis 230: *derzeit frei.*

2.2. Selbstständigkeit, Organschaft

2.2.1. Unselbstständigkeit natürlicher Personen

231

Ob natürliche Personen und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen selbstständig oder unselbstständig sind, ist nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden (Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses). In § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 wird die Unselbstständigkeit definiert als Eingliederung in ein Unternehmen dergestalt, dass Weisungsgebundenheit gegeben ist. Die Weisungsgebundenheit äußert sich in einem persönlichen Weisungsrecht des Arbeitgebers, das auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes uÄ Einfluss nimmt. Davon ist eine sachliche oder technische Weisungsgebundenheit zu unterscheiden, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht und für sich allein kein Dienstverhältnis begründet (VwGH 14.6.1988, 88/14/0024). Neben der Weisungsgebundenheit wird das Fehlen eines Unternehmerrisikos als wesentlichstes Kriterium der Unselbstständigkeit angesehen (VwGH 6.11.1990, 90/14/0141; VwGH 22.9.1992, 92/14/0047; VwGH 18.10.1995, 94/13/0121). Von einem Unternehmerrisiko ist dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022). Als weitere Indizien für Unselbstständigkeit kommen in Betracht:

- Form der Entlohnung (feste Bezüge, keine Abrechnung nach Stunden - VwGH 6.4.1988, 87/13/0202),
- Tätigkeit für einen Auftraggeber durch längere Zeit,
- keine Möglichkeit eigener Arbeits- und Zeiteinteilung (VwGH 3.5.1983, 82/14/0281),
- Ausübung der Tätigkeit gleich bleibend an einem bestimmten Ort (VwGH 15.7.1986, 83/14/0203),
- Urlaubsanspruch,
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,

- Überstundenvergütung,
- kein Kapitaleinsatz,
- keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln,
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines bestimmten Arbeitserfolges,
- Einsatz von Hilfskräften nicht zulässig (VwGH 3.5.1983, 82/14/0281),
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen Weisungsabhängigkeit die Regel ist,
- die sozialversicherungsrechtliche Behandlung als Arbeitnehmer (VwGH 11.6.1979, 0450/79).

232

Maßgebend ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121). Daher kann nicht mit Rücksicht auf das Vorliegen nur eines der angeführten Merkmale die Selbstständigkeit eindeutig bejaht oder verneint werden. Auch kann es nicht darauf ankommen, wie die Tätigkeit oder die tätige Person im Einzelfall bezeichnet worden ist (BFH 14.6.1985, BStBl II 1985, 661).

2.2.2. Organschaft

2.2.2.1. Allgemeine Voraussetzungen

233

Organschaft nach § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind; Organschaft kann auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete weniger, dafür aber auf den anderen Gebieten stärker ausgeprägt ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (VwGH 09.09.1980, 2595/80). Organschaft liegt nicht vor, wenn auch nur eines der Eingliederungskriterien fehlt (VwGH 15.04.1983, 82/17/0026).

Organträger kann jeder Unternehmer sein (juristische oder nicht juristische Person).

Organ (Organgesellschaft) kann jede juristische Person sein, bei der die Eingliederung möglich ist. Körperschaften öffentlichen Rechts können als solche nicht Organ sein, auch wenn sie insgesamt Unternehmereigenschaft haben (einen Betrieb gewerblicher Art bilden), weil die Eingliederung nicht gegeben sein kann. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind keine juristischen Personen und kommen daher nicht als Organe in Betracht.

2.2.2.2. Auswirkungen

234

Die Auswirkungen der Organschaft sind, dass das Organ die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers hat. Vorgänge zwischen Organträger und dem Organ (im Organkreis) sind nicht steuerbare Innenumsätze. Die Umsätze des Organs werden dem Organträger zugerechnet. Der Organträger kann Vorsteuern auch aus Rechnungen geltend machen, die auf das Organ lauten. "Rechnungen", die innerhalb des Organkreises erteilt werden, sind umsatzsteuerrechtlich nur unternehmensinterne Belege.

Die formalen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten sind vom Organträger zu erfüllen. Dies gilt insbesondere für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten (§ 18 UStG 1994), die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen und für die Zahlungspflichten (siehe auch § 13 BAO).

235

Das Vorliegen einer Organschaft ist von Amts wegen wahrzunehmen (VwGH 22.02.1972, 1881/70). Für die Umsatzsteuer ist die Organschaft ab dem Zeitpunkt des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen zu beachten, somit auch ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraumes. Dies gilt auch für den Wegfall einer der Eingliederungsvoraussetzungen. Wird über das Vermögen der Organgesellschaft oder des Organträgers ein Insolvenzverfahren eröffnet, kommt es zum Wegfall zumindest der organisatorischen Eingliederung.

2.2.2.3. Die Eingliederungsvoraussetzungen im Einzelnen

2.2.2.3.1. Finanzielle Eingliederung

236

Finanzielle Unterordnung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Entscheidend sind aber nicht nur die Höhe der Beteiligung, sondern die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte. Die Willensdurchsetzung des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Geschäftsbetrieb muss sichergestellt sein. Unter der Annahme, dass die Gesellschaftsverträge keine höhere als die gesetzlich geregelte Stimmrechtsquote enthalten, liegt eine finanzielle Beherrschung bei einer Beteiligung von 75% jedenfalls vor. Bei einer stimmrechtlichen Beteiligung von mehr als 50% und weniger als 75% kann bei besonders stark ausgeprägter wirtschaftlicher und organisatorischer Unterordnung ebenfalls eine finanzielle Unterordnung vorliegen, wobei auch gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindungen unter Umständen zur Bejahung einer finanziellen Unterordnung führen können. Das Kriterium der finanziellen Eingliederung ist zwischen zwei Schwesterngesellschaften nicht erfüllt, da die eine Schwesterngesellschaft nicht als

Organgesellschaft in die andere Schwesterngesellschaft als Organträger finanziell eingegliedert ist, sondern sich nur die Anteile an beiden Schwesterngesellschaften in der Hand desselben Gesellschafters befinden (so nun auch BFH 01.12.2010, XI R 43/08). Schwesterngesellschaften können jedoch Teil eines Organkreises sein, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch demselben Organträger eingegliedert sind. Finanzielle Beherrschung durch Darlehensgewährung ist keinesfalls ausreichend (VwGH 23.11.1959, 3069/55).

2.2.2.3.2. Wirtschaftliche Eingliederung

237

Um das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung zu erfüllen, muss die Tochtergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Muttergesellschaft stehen. Die Rechtsprechung setzt eine vernünftige betriebswirtschaftliche Verflechtung zwischen Organträger und Organ voraus, die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestellt sein und sich gegenseitig ergänzen (VwGH 7.5.1979, 2319/78 und VwGH 10.9.1975, 0640/73). Wechselseitige Lieferungs-(Leistungs-)Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft wie zB zwischen einer Vertriebs- und Produktionsgesellschaft stellen eine gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer sondern auch wirtschaftlicher Art dar. Bei einer reinen Beteiligungsholding (vermögensverwaltende Holding) fehlt es sowohl an der wirtschaftlichen Eingliederung als auch an der Unternehmereigenschaft, weshalb sie nicht Organträger sein kann.

238

Eine Organschaft zwischen einem Versicherungsunternehmen und einer Leasinggesellschaft wird regelmäßig nicht gegeben sein. In der Gebrauchsüberlassung an Mobilien oder Immobilien kann keine betriebswirtschaftliche Ergänzungsfunktion zur Tätigkeit eines Versicherungsunternehmens gesehen werden bzw. ist das Vermieten von Immobilien und Mobilien grundsätzlich keine Tätigkeit, die auf spezielle Aufgaben eines Versicherungsunternehmens abgestellt ist.

2.2.2.3.3. Organisatorische Eingliederung

239

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist (VwGH 9.4.1970, 0135/68). Die organisatorische Eingliederung kann in personellen Maßnahmen zum Ausdruck kommen, wenn zB eine natürliche Person in beiden Gesellschaften als Vorstand, Geschäftsführer oder Prokurist tätig ist. Eine organisatorische Unterordnung kann auch vorliegen, wenn der Organträger wesentliche

organisatorische Aufgaben zB in den Bereichen Beschaffung, Vertrieb oder Rechnungswesen für die Organgesellschaft besorgt. Das der Obergesellschaft vorbehaltene Bestellungsrecht des Geschäftsführers der Untergesellschaft genügt für die organisatorische Eingliederung ebenso wenig wie die Möglichkeit, den Geschäftsführer der Untergesellschaft durch die von der Obergesellschaft beherrschte Generalversammlung wieder abzuberufen (VwGH 3.11.1966, 1884/65), oder durch die Aufsichtsratsbestellung Einfluss auf die Wahl des Vorstandes nehmen zu können (VwGH 15.4.1983, 82/17/0026). Die tatsächliche Willensdurchsetzung des Organträgers in der Organgesellschaft kann durch verbindliche Konzernrichtlinien, durch regelmäßige Berichterstattungspflichten, durch Protokolle über gemeinsame Organsitzungen usw. nachgewiesen werden.

2.2.2.4. Beschränkung der Wirkungen der Organschaft auf das Inland

240

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.

Im Inland gelegene Unternehmensteile sind

- der im Inland ansässige Organträger,
- im Inland ansässige Organgesellschaften eines inländischen oder ausländischen Organträgers,
- im Inland gelegene Betriebsstätten des Organträgers oder von Organgesellschaften, gleichgültig ob Organträger oder Organgesellschaften im Inland oder Ausland ansässig sind.

Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln.

241

Der Begriff des Unternehmens im Sinne des § 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen dem Organträger (oder der Organgesellschaft) und seinen Betriebsstätten sind (vom innergemeinschaftlichen Verbringen abgesehen) nicht steuerbare Innenumsätze.

Unabhängig davon sind grenzüberschreitende Leistungen ausländischer Organgesellschaften an den inländischen Organkreis steuerbar (vgl. EuGH 17.9.2014, Rs C-7/13, *Skandia America*).

2.2.2.4.1. Organträger im Inland

242

Zum Unternehmen gehören sämtliche zum Organkreis gehörende Unternehmensteile im Inland.

Zum Unternehmen des Organträgers gehören jedoch nur seine im Ausland gelegenen Betriebsstätten (nicht die der Organgesellschaft).

Beispiel 1:

Der Organträger O in Österreich hat eine Organgesellschaft T1 im Inland, eine Organgesellschaft T2 in Italien.

Weiters hat der Organträger O eine Betriebsstätte BO in der Schweiz und die Organgesellschaft T1 ebenfalls eine Betriebsstätte BT in der Schweiz. Lieferungen von O an T1 sind nicht steuerbare Innenumsätze, Lieferungen von O an BO stellen ein nicht steuerbares Verbringen dar.

Lieferungen von O an T2 sind innergemeinschaftliche Lieferungen und an BT Ausfuhrlieferungen.

Erbringt T2 im Auftrag von T1 im Inland eine Werklieferung, so erbringt sie damit eine steuerbare Lieferung an O.

2.2.2.4.2. Organträger im Ausland

243

Zum Unternehmen gehören sämtliche zum Organkreis gehörende Unternehmensteile im Inland. Der Organträger und seine Organgesellschaften im Ausland bilden jeweils gesonderte Unternehmen.

Als Unternehmer im Inland gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland. Soferne nicht andere Kriterien zutreffender sind, wird man diesen nach der Höhe des Umsatzes bestimmen.

244

Unterhalten die inländischen Organgesellschaften Betriebsstätten im Ausland, so sind diese nur der jeweiligen Organgesellschaft zuzurechnen, gehören aber nicht zur Gesamtheit der im Inland gelegenen Unternehmensteile.

Beispiel 2

Der Organträger O in Deutschland hat in Österreich die Organgesellschaften T1 und T2 sowie die Betriebsstätte BO. In Italien hat er eine weitere Organgesellschaft T3.

T1, T2 und BO bilden das Unternehmen in Österreich (der wirtschaftlich bedeutendste Teil - zB T1 - gilt als Unternehmer).

T1 hat die Lieferungen von O und T3 an BO als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Erbringt T3 an T2 eine Katalogleistung, ist diese im Inland steuerpflichtig und die Steuerschuld geht auf T1 über.

Beispiel 3:

Der Organträger O in Japan hat die Organgesellschaft T1 in Deutschland und die Organgesellschaft T2 in Italien. Im Inland hat er die Betriebsstätte B1 und B2. B1 ist der wirtschaftlich bedeutendere Unternehmensteil.

B1 und B2 bilden das Unternehmen.

Soweit B1 Waren an O versendet, liegen Innenumsätze vor. Lieferungen von B2 an T1 und T2 sind innergemeinschaftliche Lieferungen, die der B1 zuzurechnen sind.

Randzahlen 245 bis 260: *derzeit frei.*

2.3. Körperschaften des öffentlichen Rechts

2.3.1. Allgemeines

261

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

262

Die Durchführung von in § 5 Z 12 KStG 1988 genannten Feste und geselligen und gesellschaftlichen Veranstaltungen fällt gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 nicht in den Unternehmensbereich.

263

Betrieb gewerblicher Art:

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist gemäß dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 enthaltenen Hinweis nach § 2 KStG 1988 zu beurteilen. Die für das Gebiet der Körperschaftsteuer von der Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Grundsätze sind auch für den umsatzsteuerlichen Bereich maßgeblich (siehe KStR 2013 Rz 64 ff). Hinsichtlich des für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erforderlichen Merkmals einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist auf die jährliche Einnahmengrenze von 2.900 Euro (im Sinne einer durchschnittlichen Jahresbetrachtung) abzustellen (vgl. VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006). Zur Ermittlung der Einnahmen siehe KStR 2013 Rz 70.

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen (verpachtet), gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung (Verpachtung) als Betrieb gewerblicher Art (KStR 2013 Rz 85). Dabei ist es unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass

sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen (KStR 2013 Rz 86).

Die Höhe des für die Anerkennung als Pachtverhältnis erforderlichen Pachtentgeltes richtet sich nach KStR 2013 Rz 70.

Die Verpachtung eines bestehenden Betriebes gewerblicher Art führt zu keiner Betriebsaufgabe, weil ein Betrieb gewerblicher Art bestehen bleibt.

Mischbetrieb:

Bei der entgeltlichen Überlassung (Verpachtung) von Mischbetrieben ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes abzustellen. Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) anzunehmen. Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher oder privatwirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme oder andere im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht (KStR 2013 Rz 75).

Umsatzsteuerlich hat jedoch im Falle einer sachlichen Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche (zB klare zeitliche Trennung) – unabhängig vom Überwiegen - eine Aufspaltung in einen Hoheitsbereich und einen unternehmerischen Bereich zu erfolgen (vgl. Rz 268 mVa VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006).

Beispiele:

- *Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle inklusive Betriebseinrichtung (technische Anlagen) und Haustechniker an einen Verein für eine zweitägige Kongressveranstaltung. In der übrigen Zeit wird die Mehrzweckhalle von der Gemeinde überwiegend für erwerbswirtschaftliche Aufgaben als BgA verwendet. Es liegt – unabhängig vom Überwiegen – die entgeltliche Überlassung (Vermietung) eines BgA iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 vor. Die Vermietung eines Grundstückes iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Rz 265) wäre nur dann gegeben, wenn die Mehrzweckhalle ohne betrieblichen Hintergrund (zB ohne technische Anlagen und Betreuung) für eine Veranstaltung entgeltlich zur Verfügung gestellt wird.*
- *Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle mit allen Einrichtungen einem Verein zur Abhaltung eines Vereinsballes. Die an sich für betriebliche Zwecke geeignete Mehrzweckhalle wird von der Gemeinde überwiegend für hoheitliche Aufgaben verwendet. Es liegt – unabhängig vom Überwiegen – die Vermietung eines Grundstückes iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor (unechte Steuerbefreiung oder Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 mit Vorsteuerabzugsberechtigung im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung – siehe Rz 265). Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei der Vermietung und*

Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.

264

Durch § 2 Abs. 3 letzter Satz und Abs. 4 UStG 1994 werden nach dem Körperschaftsteuergesetz hoheitliche Tätigkeiten in den Unternehmensbereich einbezogen. Bei den Wasserwerken ist dies unabhängig davon, ob sie der Trinkwasser- oder der Nutzwasserversorgung dienen.

265

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften des öffentlichen Rechts gilt auch als unternehmerische Tätigkeit, wenn sie nicht wirtschaftlich herausgehoben bzw. nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist. Ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 2 Abs. 3 letzter Teilsatz UStG 1994 vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein Bestandvertrag nach § 1090 ABGB gegeben ist (vgl. VwGH 3.9.2008, 2003/13/0086; VwGH 27.11.2014, 2012/15/0145). Zivilrechtliches Hauptkriterium eines Bestandvertrages ist seine Entgeltlichkeit.

Eine Anerkennung als Bestandverhältnis setzt grundsätzlich neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG) ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente voraus. Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten inklusive Grund und Boden einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen.

Die angesprochene AfA-Komponente stellt lediglich eine Messgröße für das erforderliche Mindestentgelt eines anzuerkennenden Bestandverhältnisses dar, sodass weitere ertragsteuerliche Ableitungen zur AfA iSd §§ 7 ff EStG 1988 daraus nicht getroffen werden können. Subventionen bzw. Zuwendungen iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idgF kürzen die AfA-Bemessungsgrundlage nicht.

Sind historische Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder Aufwendungen für Großreparaturen nicht mehr bekannt, so ist der Wert des Grundstückes im Schätzungswege zu ermitteln, wobei als AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert iSd § 10 BewG 1955 idgF herangezogen werden kann. Soweit glaubhaft gemacht werden kann, dass Grund und Boden unentgeltlich erworben wurde, kann dieser außer Ansatz gelassen werden.

Der vermietenden Körperschaft des öffentlichen Rechts entstandene Drittkosten wie zB Anmietungskosten, Leasingkosten oder Kosten eines Baurechtes sind an den Mieter ungekürzt weiterzuverrechnen.

Diese Kriterien sind bei jenen Miet- und Pachtverhältnissen zu beachten, die ab 1. Jänner 2008 begründet werden. Bestehende Bestandverhältnisse, die bereits vor dem 1. Jänner 2008 begründet wurden und den damaligen Richtlinien entsprochen haben (= zumindest Deckung der laufenden Betriebskosten), werden aufgrund der nunmehrigen Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 03.09.2008, 2003/13/0086) weiterhin als unternehmerische Tätigkeit anerkannt, wenn sie ab dem 1. Jänner 2011 an die bestehenden Richtlinien angeglichen werden.

Gebrauchsüberlassungen, die nicht auf Bestandverträgen beruhen, begründen keinen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art.

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.

266

Die Überlassung einer Dienst- oder Naturalwohnung an einen Beamten oder Vertragsbediensteten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stellt nur dann einen in den Unternehmensbereich fallenden und somit umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar, wenn die Wohnung einem Dienstnehmer zugewiesen wird, der in einem Betrieb gewerblicher Art oder einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Körperschaft des öffentlichen Rechts tätig ist.

2.3.2. Betriebe gewerblicher Art, die nur Eigenverbrauchszwecken dienen

267

Wenn Erzeugnisse eines Betriebes gewerblicher Art zur Gänze von der Körperschaft im Hoheitsbereich verwendet werden, weicht die umsatzsteuerliche Beurteilung von der des Körperschaftsteuerrechtes ab. Ein solcher ausschließlich für Eigenverbrauchszwecke arbeitender Betrieb ist zwar körperschaftsteuerpflichtig, nicht aber umsatzsteuerpflichtig.

2.3.3. Hoheitsbetriebe - Betriebe gewerblicher Art; Trennung

268

Die Vereinigung von Hoheitsbetrieben mit Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen. Vielmehr sind bei Bestehen einer sachlichen Trennungsmöglichkeit die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem Unternehmensbereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts auszuscheiden. Sind solche sachlichen Trennungskriterien gegeben (zB Vorliegen einer klaren zeitlichen Trennung), stehen einer Trennung des Hoheitsbetriebes vom unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts auch gemeinsame Faktoren (zB gemischt-genutztes

Grundstück) nicht entgegen (vgl. VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006, zur unternehmerischen Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den "Räumlichkeiten der Gemeindevolksschule").

2.3.4. Definition der Körperschaft des öffentlichen Rechts

269

Mangels einer bestehenden Legaldefinition der Körperschaft des öffentlichen Rechts muss anhand der die Verhältnisse eines Gebildes regelnden gesetzlichen Vorschriften im Einzelnen geprüft werden, ob eine Körperschaft des öffentlichen Rechts vorliegt. Sofern nicht ein Bundes- oder Landesgesetz bereits ausdrücklich darauf hinweist, ist diese Frage nach der Rechtsprechung und Lehre zum Verwaltungs- und Verfassungsrecht zu beurteilen. Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist eine solche Körperschaft, Stiftung oder Anstalt, die entweder durch ein Gesetz oder durch eine gesetzesgleiche Rechtsnorm (zB einen Staatsvertrag) ausdrückliche als Rechtsperson des öffentlichen Rechts geschaffen oder anerkannt wird, oder eine solche, die kraft staatlichen Auftrages Aufgaben der öffentlichen staatlichen Verwaltung erfüllt (VwGH 2.5.1960, 1023/57).

270

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbesondere anzusehen:

- Die Gebietskörperschaften: Das sind der Bund, die Länder, Gemeinden sowie Gemeindeverbände.
- Sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts: Die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, die nach den Grundsätzen der Selbstverwaltung eingerichteten Berufsvertretungen (Kammern), die Fachverbände im Sinne des § 47 Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl. I Nr. 103/1998, die einzelnen Sozialversicherungsträger und der Hauptverband der Sozialversicherungsträger, die Österreichische Akademie der Wissenschaften in Wien, die Österreichische Hochschülerschaft, die Hochschülerschaften der einzelnen Hochschulen sowie die politischen Parteien, wenn ihnen gemäß § 1 Parteiengesetz, BGBl. Nr. 404/1975 Rechtspersönlichkeit zukommt.
- Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgrund landesgesetzlicher Regelungen: zB Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände; Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände; Jagdgenossenschaften und Landesjagdverbände; landesgesetzlich anerkannte Wasser- und Abwassergenossenschaften; Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine; Müllbeseitigungsverbände.
- Selbständige öffentliche Anstalten und Fonds (zB Betriebsratsfonds)

– Rotes Kreuz wird als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt.

271

Keine Körperschaften des öffentlichen Rechts sind

- die verstaatlichten Unternehmungen,
- die so genannten Sondergesellschaften des Bundes,
- andere Kapitalgesellschaften, deren Anteile im Eigentum von Körperschaften öffentlichen Rechts stehen, insbesondere somit die so genannten ausgegliederten Rechtsträger
- von Körperschaften des öffentlichen Rechts gegründete Vereine
- private Rechtsträger, die mit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben betraut sind (beliehene Unternehmen)
- Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz.

2.3.5. Einzelfälle

272

Arbeitskräfteüberlassung: Bei der entgeltlichen Personalgestellung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts an einen ausgegliederten Rechtsträger ist die für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche wirtschaftliche Selbstständigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 anzunehmen, wenn sich diese durch einen eigenen Verrechnungskreis von der sonstigen Tätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts abhebt (Vorliegen exakter Ermittlung der Kosten für das überlassene Personal und eigener Inrechnungstellung dieser Personalkosten in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen gegenüber dem ausgegliederten Rechtsträger). Abgesehen von der Entgeltshöhe sprechen zudem auch die besonderen Aufgaben des ausgegliederten Rechtsträgers bzw. das solcherart gegebene spezifische Ausbildungserfordernis der überlassenen Dienstnehmer für die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Personalgestellung (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101, unter Verweis auf VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141 und VwGH 17.10.2001, 99/13/0002).

Betrieb gewerblicher Art: Die unentgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art, mit dem Zweck, der Gemeinde Kosten zu ersparen, stellt keinen Betrieb gewerblicher Art dar (VwGH 04.11.1998, 97/13/0133).

Internate und Schülerheime: Internate und Schülerheime, die öffentlichen Schulen oder Schulen mit Öffentlichkeitsrecht (zB land- und forstwirtschaftliche Fachschulen oder Schulen von kirchlichen Orden oder Kongregationen) angeschlossen sind, zählen zum Unternehmensbereich des jeweiligen Schulerhalters (Beherbergung und Verpflegung). Zur Steuerbefreiung siehe Rz 977 bis Rz 979, zur Optionsmöglichkeit Rz 988.

Maut-Vignette: Die Duldung der Benützung der Bundesautobahnen und Bundesschnellstraßen gegen Entgelt stellt eine unternehmerische Tätigkeit des Bundes im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 dar.

Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen, Einsegnungshallen oder Leichenhallen: Bei der Entscheidung, ob eine solche Tätigkeit im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, muss auf die nach der maßgeblichen landesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Ausübungsmodalitäten und – bei gesetzlich vorgesehener Wahlmöglichkeit zwischen hoheitlicher oder privatrechtlicher Ausgestaltung der Nutzungsüberlassung – auf deren tatsächliche, gesetzeskonforme Umsetzung abgestellt werden. Die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Dies ist zB der Fall bei bescheidmäßiger Vorschreibung der Aufbahrungsgebühren (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0220) oder bei pauschaler Vorschreibung von „Hallengebühren" gemeinsam mit den sonstigen Friedhofsgebühren (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0174).

Eine hoheitliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn die Nutzungsüberlassung in einen allgemeinen (aus der Betrachtung des österreichischen Rechts nicht-unternehmerischen) Friedhofsbetrieb iSd § 2 Abs. 5 KStG 1988 eingebettet ist (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0174 sowie VwGH 20.01.2005, 2000/14/0203).

Sollte sich nach den genannten Kriterien hingegen eine privatrechtliche Nutzungsüberlassung (Vermietung iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) ergeben, ist zu beachten, dass ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 nur dann vorliegt, wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Bestandvertrages nach österreichischem Recht erfüllt werden (vgl. dazu UStR 2000 Rz 265). Fällt die Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen usw. nicht unter diesen engeren Vermietungsbegriff, dann liegt auch keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 vor (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0220 sowie VwGH 03.09.2008, 2003/13/0086).

Photovoltaikanlage: Siehe dazu Abschnitt 2.2.2.5. des Erlasses des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014.

Politische Parteien: Tätigkeiten der Außenwerbung (zB Leistungen im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und Information; Weitergabe von Werbematerial an Bezirks- und Gemeindeorganisationen gegen Verrechnung; Veranstaltung eines Parteiballes usw.) der

Unterorganisation einer politischen Partei stellen keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da die Partei damit, ohne dass sie sich an einem Markt beteiligt, eine nach außen gerichtete Aktivität im Rahmen der Verwirklichung ihrer politischen Ziele entfaltet, die die Verbreitung ihrer Anschauungen als politische Organisation und somit die politische Willensbildung bezweckt (vgl. EuGH 06.10.2009, Rs C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

Regenwasser: Eine Kanalisationsanlage stellt unabhängig davon, in wie vielen Kreisen sie geführt wird, einen einheitlichen Betrieb dar. Wenn das Regenwasser aus den im Ortsbereich der Gemeinde gelegenen öffentlichen Straßen und Plätzen in die Kanalisationsanlage geleitet wird, liegt ein Tatbestand für eine Vorsteuerberichtigung nicht vor, wenn die Kanalisationsanlage in erster Linie dazu dient, gegen Entgelt Spülwasser und Abfälle zu beseitigen.

Tourismusverbände: Die Werbetätigkeit der Tourismusverbände und Fremdenverkehrsvereine ist unternehmerisch, wenn die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche 2.900 Euro - Grenze übersteigen.

Verpflegung und Nachmittagsbetreuung an öffentlichen Schulen: Die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach den jeweiligen bundes- bzw. landesgesetzlichen Regelungen begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Entscheidend für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit ist, dass die Körperschaften des öffentlichen Rechts die Tätigkeiten im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben, was bei gesetzlich geregelter Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von zB im Rahmen von ganztägig geführten Schulen nach den jeweiligen Schulorganisations- oder Pflichtschulgesetzen der Fall ist. Dagegen ist eine unternehmerische Tätigkeit (BgA) anzunehmen, wenn die Verpflegung oder Betreuung außerhalb einer solchen Sonderregelung bzw. außerhalb des Verantwortungsbereichs der Schule (zB in einem Schülerhort) erfolgt. Durch die allgemeine Zugänglichkeit eines Hortbetriebes allein wird eine Gemeinde noch nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig (vgl. VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; VwGH 29.1.2014, 2009/13/0139, zu einem Hort nach dem NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 (NÖ KBG, LGBl. 5065-1).

273

Zwecks gleicher Behandlung von Tourismusverbänden, Fremdenverkehrsvereinen und Tourismusgemeinden sind Werbetätigkeiten im Zusammenhang mit der Tourismuswerbung nur insoweit unternehmerisch, als diese unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind und die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche 2.900 Euro - Grenze pro Jahr übersteigen (wobei bei der

Ermittlung der 2.900 Euro - Grenze die als nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse geltenden Zahlungen aus der Aufenthaltsabgabe an die Tourismusverbände bzw. Fremdenverkehrsvereine außer Ansatz bleiben).

Zum unternehmerischen Bereich zählen bzw. zum Vorsteuerabzug berechtigen demnach:

- **Druckwerke,** wie Prospekte, Plakate, Aufkleber, Zimmernachweise, Ortspläne, Wanderausweise, Gästekarten, Veranstaltungskalender, Filme und Fotos;
- **Gästeinformationssysteme,** wie Panoramakamera, Informator, TIS (Tourismus Informationssystem);
- **Einschaltungen in den Medien,** wie Annoncen, Radio- und TV-Spots;
- **überregionale Werbemaßnahmen,** wie Beiträge an Werbegemeinschaften, Sachaufwand für Werbung, Werbereisen, Vergabe von Werbeartikeln, Gästeehrungen, Repräsentationen, Gastgeschenke, Freiaufenthalte, Journalistenbetreuung;
- **Veranstaltungen des Tourismusverbandes,** wie Heimatabende und Tanzveranstaltungen, geführte Wanderungen, Gästeschirennen, Konzertveranstaltungen (Platzkonzerte), Dia- und Filmvorträge, Schlechtwetterprogramm, kulturelle Veranstaltungen.

Vorsteuern im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Ortsgestaltung oder Infrastrukturmaßnahmen sind demgegenüber - soweit diese unentgeltlich erfolgen und damit keinem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zuzuordnen sind - ab 1. Jänner 2001 nicht mehr abzugsfähig.

Darunter fallen im Wesentlichen:

- **Ortsgestaltungen,** wie Wege, Markierungen, Panoramatafeln, Bänke, Ortsverschönerung und Blumenschmuck;
- **Errichtung und Betrieb infrastruktureller Einrichtungen,** wie Tourismusbüro, Eislaufplatz, Langlaufloipen, Rodelbahn, Schibus, Minigolf, Radwege, Kinderspielplatz, Fahrradverleih, Gästekindergarten, Funpark.

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb ist nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht (wirtschaftliche, personelle, finanzielle oder organisatorische Verknüpfung - VwGH 28.10.1997, 93/14/0224).

Hinsichtlich der Aufteilung von Vorsteuern, die sowohl den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich eines Tourismusverbandes betreffen (gemischt genutzte Wirtschaftsgüter), können aus Vereinfachungsgründen aufgrund von Erfahrungssätzen pauschal 20% dem nichtunternehmerischen Bereich "Ortsgestaltung und Infrastruktur" und 80% dem unternehmerischen Bereich "unmittelbare Werbung" zugeordnet werden. Dem jeweiligen Verband bleibt es jedoch unbenommen, die tatsächliche unternehmerische Verwendung der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter nachzuweisen, wobei die Aufteilung nach der zeitlichen Inanspruchnahme der Wirtschaftsgüter sich als eine geeignete Methode anbietet.

2.3.6. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger

2.3.6.1. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften

274

Werden Liegenschaften einschließlich der als Einheit dazu gehörenden Betriebsvorrichtungen von Gemeinden, Gemeindeverbänden (oder anderen Gebietskörperschaften) in einen eigenen Rechtsträger des Privatrechts (zB KG, KEG, GmbH) ausgegliedert und wieder an die jeweilige Gebietskörperschaft oder an einen Dritten vermietet oder verpachtet, wird ein Miet- (Pacht-) Verhältnis zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Gebietskörperschaft oder dem Dritten nur unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:

- Die Gebietskörperschaft ist am ausgegliederten Rechtsträger zu mehr als 50% beteiligt;
- im Rahmen der Ausgliederung wird die Liegenschaft in das Eigentum des ausgegliederten Rechtsträgers übertragen;
- das Entgelt übersteigt die Betriebskosten im Umfang der §§ 21 bis 24 MRG zuzüglich einer jährlichen AfA-Komponente.

AfA-Bemessungsgrundlage:

- Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes und der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen.
- Bei der Übertragung (Ausgliederung) eines bereits bestehenden Gebäudes (einschließlich Betriebsvorrichtung) sind pro Jahr mindestens 1,5% des Wertes anzusetzen, der einkommensteuerrechtlich (ohne § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) als AfA-Bemessungsgrundlage gilt.

- Soweit für die übertragene Liegenschaft kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte, ist mindestens der gesamte Einheitswert der übertragenen Liegenschaft anzusetzen. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen, die dem Erwerber für diese übertragenen Gebäude entstehen, ist zusätzlich eine AfA-Tangente pro Jahr von mindestens 1,5% dieser Kosten bzw. Aufwendungen anzusetzen.
- Soweit ein Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Gebäude beherbergt hoheitliche Volksschule und vorsteuerabzugsberechtigten Kindergarten), ist bei der Ermittlung des für die Berechung der AfA-Komponente maßgeblichen Wertes eine Aufteilung vorzunehmen (soweit ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte: Ansatz des anteiligen Einheitswertes; soweit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte: Ansatz des anteiligen einkommensteuerlich maßgeblichen Wertes).
- Eigenleistungen des Mieters oder Pächters (Gebietskörperschaft) anlässlich der Errichtung oder Sanierung des Gebäudes sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

Von den auf diese Weise ermittelten Beträgen dürfen ausgegliederte Rechtsträger von Gemeinden neben den Bedarfzuweisungen der Länder nach § 12 Abs. 1 Finanzausgleichgesetz 2001 bzw. § 11 Abs. 1 Finanzausgleichgesetz 2005, die von den Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet werden, alle anderen öffentlichen Förderungen (Zuschüsse), die von den Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt werden, abziehen.

Weitervermietung:

Die Weitervermietung eines vom ausgegliederten Rechtsträger angemieteten Grundstückes an die jeweilige Gebietskörperschaft ist steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn die dem ausgegliederten Rechtsträger entstandenen Kosten zur Gänze weiterverrechnet werden.

Baurecht:

- Die Einräumung eines Baurechtes durch die Gebietskörperschaft an den ausgegliederten Rechtsträger mit anschließender Rückmiete oder –verpachtung wird steuerrechtlich nicht anerkannt.
- Die Einräumung eines Baurechtes durch einen Dritten an den ausgegliederten Rechtsträger und die anschließende Vermietung bzw. Verpachtung an die jeweilige Gebietskörperschaft ist zu einem kostendeckenden Entgelt zulässig.

Betriebsvorrichtung:

- Werden vom ausgegliederten Rechtsträger Gebäude samt Betriebsvorrichtungen (vgl. Rz 780) neu errichtet bzw. angeschafft und in der Folge an die Gebietskörperschaft vermietet, können die auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Vorsteuerbeträge nur abgezogen werden, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit mit dem vermieteten Grundstück bilden (zB Hauptschule mit im Freien befindlicher Sportanlage, Schulpark und internem Parkplatz für den Lehrkörper). Soweit sonstige öffentliche Flächen davon betroffen sind (zB öffentliche Zufahrtsstraßen oder Parkplätze) ist für diese ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, außer sie sind unverzichtbarer Teil eines Gesamtkomplexes (zB Gemeindeamt mit dazugehörigem Parkplatz auf Gemeindegrund).
- Die bei einer Vermietung des Grundstücks auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Entgeltsteile fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (zwingend Normalsteuersatz).

Auf die Errichtung und Überlassung von öffentlichen Straßen, Plätzen, Kreisverkehren, Ortsbildgestaltungen und Ähnliches ist Rz 274 nicht anwendbar. Hinsichtlich der Errichtung von öffentlichen Straßen usw. durch ausgegliederte Rechtsträger und Übertragung an den öffentlichen Straßenerhalter siehe Rz 277.

Entspricht ein bereits bestehendes Miet- (Pacht-)Verhältnis nicht den Erfordernissen dieser geänderten Regelung, ist es dennoch anzuerkennen, wenn eine Anpassung an die aufgestellten Kriterien bis zum Ablauf des Jahres 2007 erfolgt.

Rz 274 ist sinngemäß auch auf Fälle anzuwenden, in denen an der Gesellschaft mehrere Gebietskörperschaften zu insgesamt mehr als 50% beteiligt sind (interkommunale Zusammenarbeit).

Änderungen durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012

Nach dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist eine Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) nur zulässig, wenn der Mieter nahezu ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Bestimmung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Als Beginn der Errichtung des Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

Für Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31. August 2012 beginnen, ist eine Option zur Steuerpflicht (weiterhin) nur möglich, wenn vor dem 1. September 2012 durch den ausgegliederten Rechtsträger (Unternehmer) mit der Errichtung des Gebäudes begonnen

wurde. Erfolgt(e) die Errichtung nicht durch den ausgegliederten Rechtsträger selbst, sondern durch die Gemeinden, Gemeindeverbände (oder anderen Gebietskörperschaften), ist mangels Unternehmeridentität seitens des ausgegliederten Rechtsträgers eine Option zur Steuerpflicht nicht zulässig. Hinsichtlich weiterer Ausführungen zur Neuregelung ab 1. September 2012 siehe Rz 899a bis Rz 899c.

2.3.6.2. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften)

274a

Werden Liegenschaften einschließlich der als Einheit dazu gehörenden Betriebsvorrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften) in einen eigenen Rechtsträger des Privatrechts (zB KG, KEG, GmbH) ausgegliedert und wieder an die jeweilige Körperschaft vermietet oder verpachtet, wird ein Miet-(Pacht-) Verhältnis zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Körperschaft nur unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:

- Die Körperschaft ist am ausgegliederten Rechtsträger zu mehr als 50% beteiligt;
- im Rahmen der Ausgliederung wird die Liegenschaft in das Eigentum des ausgegliederten Rechtsträgers übertragen;
- das Entgelt übersteigt die vom Vermieter bzw. Verpächter zu tragenden Betriebskosten im Umfang der §§ 21 bis 24 MRG zuzüglich einer jährlichen AfA-Komponente.

AfA-Bemessungsgrundlage:

- Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes und der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen; außer der Rechtsträger weist nach, dass sich unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein geringerer AfA-Satz (mindestens jedoch 1,5%) ergibt.
- Bei der Übertragung (Ausgliederung) eines bereits bestehenden Gebäudes (einschließlich Betriebsvorrichtung) ist der sich aus dem vorigen Punkt ergebende AfA-Satz auf jenen Wert anzusetzen, der einkommensteuerrechtlich (ohne Abzug von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) als AfA-Bemessungsgrundlage gilt.
- Soweit für die übertragene Liegenschaft kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte, ist mindestens der gesamte Einheitswert der übertragenen Liegenschaft anzusetzen. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich

aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen, die dem Erwerber für diese übertragenen Gebäude entstehen, ist zusätzlich eine aus dem ersten Punkt ermittelte AfA-Tangente pro Jahr dieser Kosten bzw. Aufwendungen anzusetzen.

- Soweit ein Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist bei der Ermittlung des für die Berechnung der AfA-Komponente maßgeblichen Wertes eine Aufteilung vorzunehmen (soweit ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte: Ansatz des anteiligen Einheitswertes; soweit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte: Ansatz des anteiligen einkommensteuerlich maßgeblichen Wertes).
- Eigenleistungen des Mieters oder Pächters (Körperschaft) anlässlich der Errichtung oder Sanierung des Gebäudes sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 274.

2.3.7. Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts

275

Im Falle der Vermietung bzw. entgeltlichen Nutzungsüberlassung von beweglichen körperlichen Gegenständen durch den ausgegliederten Rechtsträger (zB Fahrzeuge, EDV-Anlagen, Mobiliar, Schuleinrichtung usw.) ist die Unternehmereigenschaft bzw. der Vorsteuerabzug ganz allgemein danach zu beurteilen, ob eine "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeit vorliegt. Wesentlich dafür ist somit, ob die Vermietung des beweglichen Anlagevermögens auf Einnahmenerzielung gerichtet ist. Dies kann angenommen werden, wenn das (jährliche) Mietentgelt zumindest jene AfA-Komponente erreicht, welche sich aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Sinne der §§ 7 und 8 EStG 1988 ergibt (siehe EStR 2000 Rz 3101 ff). Allfällige Zuschüsse bzw. Gesellschaftereinlagen sind bei der Kalkulation des Mietentgelts nicht zu berücksichtigen (Kostenkalkulation auf Basis der ungekürzten Anschaffungskosten).

2.3.8. Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts, die Rückgängigmachung solcher Ausgliederungen und die Zusammenlegung von Gebietskörperschaften

276

Gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 84/2002, gelten die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an

Personenvereinigungen (Personengesellschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, als nicht steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter (zB Fortsetzung des beim Rechtsvorgänger begonnenen Fristenlaufs für den Berichtigungszeitraum gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 beim Rechtsnachfolger).

Diese Sonderregelung ist nach Art. 34 Abs. 2 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 5/2013, sinngemäß auf alle durch die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Übertragungen, die von § 1 erfasst waren, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden (anzuwenden für die Rückgängigmachung von Ausgliederungen ab 11.1.2013). Für Zwecke der Umsatzsteuer gilt dies jedoch erst nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraumes gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994.

Weiters ist die Sonderregelung des Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 84/2002, sinngemäß auf alle auf Grund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden (gilt ab 11.1.2013).

2.3.9. Errichtung und Übertragung von öffentlichen Straßenanlagen durch ausgegliederte bzw. private Rechtsträger

277

Auch aus Aufwendungen, die aus der Errichtung öffentlicher Straßenanlagen (Zufahrtsstraßen, Abbiegespuren, Kreisverkehre usw.) resultieren, kann der Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 durch den (privaten) Straßenerrichter vorgenommen werden. Weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, schließen einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmens bereits aus (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0055). Dies gilt auch dann, wenn die Errichtung (bereits) auf öffentlichem Gut erfolgt. Es kann nämlich für einen Liegenschaftsverwalter durchaus im unternehmerischen Interesse liegen, seine Grundstücke durch Investitionen in (angrenzende) öffentliche Grundstücke besser zu erschließen.

Erfolgt die anschließende Übertragung an den öffentlichen Straßenerhalter im Rahmen einer entgeltlichen (Werk-)Lieferung, ist hinsichtlich der Lieferung des Grund und Bodens von

einem steuerfreien Grundstücksumsatz nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 auszugehen (mit Option zur Steuerpflicht). Die (Werk-)Lieferung der öffentlichen Straßenanlage ist dagegen jedenfalls (als Werklieferung oder als Betriebsvorrichtung) steuerpflichtig. Eine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 an den öffentlichen Straßenerhalter ist auch im Falle einer Weiterverrechnung der Errichtungskosten an kaufinteressierte Unternehmer im Erschließungsgebiet anzunehmen, wenn diese Zahlungen Entgelt von dritter Seite darstellen. Zahlungen der kaufinteressierten Unternehmer stellen ein Entgelt von dritter Seite dar, wenn die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen vereinbarungsgemäß von den kaufinteressierten Unternehmern getragen und diesen (anteilig) weiterverrechnet werden (vgl. VwGH 25.10.2011, 2008/15/0299). Das Vorliegen einer solchen Weiterverrechnung schließt nicht aus, dass neben dem Entgelt von dritter Seite auch ein (anteiliges) direktes Leistungsentgelt vorliegt (vgl. VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163). Die Kaufinteressenten sind hinsichtlich der Kostenübernahme bzw. der in diesem Zusammenhang getätigten Zahlungen jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil nicht sie, sondern der öffentliche Straßenerhalter Leistungsempfänger ist (vgl. VwGH 25.10.2011, 2008/15/0299).

Werden hingegen die errichteten öffentlichen Straßenanlagen nach Fertigstellung unentgeltlich an den öffentlichen Straßenerhalter übertragen, wird der Entnahmetatbestand gemäß § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 ausgelöst, wenn die Errichtung zu unternehmerischen Zwecken erfolgte und der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten daher zugestanden ist (vgl. VwGH 19.12.2013, 2009/15/0137; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0055). Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich dabei nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (ausgehend von der gleichzeitigen bzw. zeitnahen Übertragung somit nach den gesamten Herstellungskosten für das errichtete Bauwerk).

Randzahlen 278 bis 290: *derzeit frei*

2.4. Sozialversicherung

Randzahlen 291 bis 310: *derzeit frei.*

2.5. Fehlende Unternehmereigenschaft

2.5.1. Funktionsgebühren

311

Für das Vorliegen von nicht steuerbaren Funktionsgebühren gelten die für das Ertragsteuerrecht geltenden Auslegungsgrundsätze zum § 29 Z 4 EStG 1988 (vgl. EStR 2000 Rz 6613 bis Rz 6619) auch für die Umsatzsteuer.

Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist, dass Unternehmer, die auch als Funktionäre einer Körperschaft des öffentlichen Rechts tätig sind, als Organe dieser Körperschaft des öffentlichen Rechts auftreten und innerhalb eines festgesetzten Gebietes bzw. Bereiches mit einer entsprechenden Macht- und Entscheidungsbefugnis (Imperium) ausgestattet sind (siehe zB die ständigen ärztlichen Beisitzer in den Patientenschiedsstellen der Ärztekammer (§ 66a Abs. 1 Z 6 ÄrzteG 1998), Fleischuntersuchungsorgane nach dem Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz (LMSVG), BGBl. I Nr. 13/2006, oder als Seuchentierärzte gemäß § 2a Abs. 1 des Tierseuchengesetzes, RGBl. Nr. 177/1909 idF BGBl. I Nr. 71/2003 bestellte Tierärzte). Eine bloß gutachterliche Tätigkeit ist jedenfalls als unternehmerisch anzusehen.

312

Hinsichtlich folgender Untersuchungen handeln Tierärzte nicht als Funktionäre einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 29 Z 4 EStG 1988, da sich ihre diesbezüglichen Tätigkeiten im Wesentlichen als gutachterliche Tätigkeiten darstellen:

- Untersuchungen nach § 3 Abs. 1 Z 1 der jeweils geltenden BVD-Verordnung (Verordnung über ein Untersuchungsprogramm zur Bekämpfung der Bovinen, Virusdiarrhöe und der Mucosal Disease bei Rindern), derzeit BVD-Verordnung 2007, BGBl. II Nr. 178/2007 (siehe auch EStR 2000 Rz 6617a);

sowie bis 31.12.2013:

- Untersuchungen bzw. Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 Rinderleukose-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 304/2007;
- Untersuchungen bzw. Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 der Bangseuchen-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 305/2007;
- Untersuchungen und Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 der IBR/IPV-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 306/2007.

2.5.2. Liebhaberei

313

Gemäß § 6 LVO, BGBl. Nr. 33/1993 idgF, welcher gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 darstellt (vgl. VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082), kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO (Betätigungen mit Liebhabereivermutung) vorliegen. Siehe dazu im Detail LRL 2012 Rz 159 bis Rz 184.

Randzahlen 314 bis 325: *derzeit frei.*

2.6. Sondergebühren der Ärzte

Randzahlen 326 bis 341: *derzeit frei.*

3. Lieferung (§ 3 UStG 1994)

3.1. Begriff der Lieferung

3.1.1. Liefergegenstand

342

Eine Lieferung liegt vor, wenn der Unternehmer jemand anderen befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Gegenstände sind

- körperliche Sachen oder
- andere Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung wie körperliche Sachen behandelt werden [zB Energie, Gas, elektrischer Strom (VwGH 10.11.1995, 94/17/0219), Wärme oder Kälte (vgl. Art. 15 Abs. 1 MwSt-RL 2006/112/EG idF RL 2009/162/EU), Dampf, Wasserkraft, Tiere, Kundenstock, Firmenwert (VwGH 20.01.1992, 91/15/0067, VwGH 27.01.1994, 93/15/0156)].
  Zum Ort der Lieferung eines Kundenstocks siehe Rz 422, zum Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität siehe Rz 474a bis Rz 474e.
  Zum Ort der Lieferung von Wärme oder Kälte siehe Rz 474g.

343

Auch Gesamtsachen (= Sachgesamtheiten) sind grundsätzlich als Gegenstände von Lieferungen anzusehen. Eine Gesamtsache ist eine Zusammenfassung mehrerer Sachen, die nach der Verkehrsauffassung als eine Sache anzusehen ist und mit einem gemeinschaftlichen Namen bezeichnet wird (§ 302 ABGB, zB Gestühl eines Vortragssaales, Bibliothek, Gemäldegalerie). Hinsichtlich Steuersatz siehe Rz 1169 bis Rz 1173.

3.1.2. Abgrenzung zur sonstigen Leistung

344

Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist für die Beurteilung des Leistungsortes, einer allfälligen Steuerbefreiung und des Steuersatzes von Bedeutung.

Es gibt einheitliche Leistungen, die sowohl Elemente einer Lieferung als auch einer sonstigen Leistung enthalten. Hierbei kommt es darauf an, ob die Leistung nach ihrer überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung als Erwerb eines Gegenstandes oder als ein Tun, Dulden, oder Unterlassen anzusehen ist. Dieses Überwiegen ist anhand der Verkehrsauffassung und nach der Absicht der Parteien zu ermitteln (VwGH 14.3.1980, 2045/79).

345

Abbauverträge: Bemisst sich das Entgelt für die Überlassung eines Grundstückes zur Gewinnung von Bodensubstanz nach der Menge des abgebauten Materials liegt eine Lieferung vor (VwGH 21.6.1977, 2420/76; VwGH 3.11.1986, 85/15/0098).

Devisengeschäft: Geschäfte, bei denen die eine Partei einen vereinbarten Betrag in einer Währung kauft und als Gegenleistung an die andere Partei einen vereinbarten Betrag in einer anderen Währung verkauft, wobei diese beiden Geldbeträge am gleichen Wertstellungstag zu zahlen sind, und bei denen sich beide Parteien über die betreffenden Währungen, die zu kaufenden und zu verkaufenden Beträge sowie darüber, welche Partei welche Währung kauft, und über den Tag der Wertstellung geeinigt haben, sind sonstige Leistungen (EuGH 14.7.1998, Rs C-172/96, "First National Bank of Chicago").

Grabpflege: Beschränkt sich die Leistung eines Gärtners darauf, Blumenschmuck auf einem Grabe auszusetzen, ohne eine weitere Betreuung des Grabes (zB Instandhaltung, Pflege) zu übernehmen, so ist seine Leistung nach ihrer überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung als Lieferung der Pflanzen anzusehen.

Herkunftsnachweise nach § 10 Ökostromgesetz 2012, BGBl. I Nr. 75/2011, und RECS Zertifikate: Die steuerbare Übertragung von Herkunftsnachweisen nach § 10 Ökostromgesetz 2012, BGBl. I Nr. 75/2011, und RECS Zertifikaten stellt eine sonstige Leistung dar, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 UStG 1994 - Katalogleistung) fällt. Sie ist nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 steuerbefreit.

Leasing: Ist das Leasinggut nach einkommensteuerlichen Grundsätzen (EStR 2000 Rz 135 ff) dem Leasinggeber zuzurechnen, liegt eine sonstige Leistung, ist es dem Leasingnehmer zuzurechnen, liegt eine Lieferung vor (zum Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis siehe Rz 1802a).

Meinungsumfrage: Die Überlassung von schriftlich dargestellten Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung ist eine sonstige Leistung, weil die Weitergabe von Informationen im Vordergrund steht (BStBl II 1974, 259).

Reparaturen oder Verbesserungsarbeiten in Verbindung mit Lieferungen: Wird der Liefergegenstand vor dem Liefervorgang noch repariert oder verbessert, liegt eine einheitliche Leistung vor, die als Lieferung zu qualifizieren ist (VwGH 27.2.1990, 89/14/0197; VwGH 16.4.1991, 90/14/0012; VwGH 22.4.1998, 95/13/0144).

Restaurationsumsätze: Restaurationsumsätze sind als sonstige Leistung anzusehen (EuGH 02.05.1996, Rs C-231/94, Faaborg – Gelting Linien A/S), siehe näher Rz 641e und Art. 6 VO (EU) 282/2011, ABl. Nr. L 77 vom 23.03.2011 S. 1.

Software - Überlassung: Beim Verkauf von Standard-Software auf Diskette oder anderen Datenträgern liegt eine Lieferung vor (siehe auch Rz 642c). Bei der Überlassung nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder die eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpasst, liegt eine sonstige Leistung vor. Auch die Übertragung von Standard-Software auf elektronischem Weg (zB Internet) ist eine sonstige Leistung.

Theaterkarten: Der Verkauf durch den Betreiber eines Theaters ist noch keine Leistung. Diese wird erst durch die Theateraufführung erbracht. Zu den Gutscheinen siehe Rz 4. Zur Anzahlungsbesteuerung siehe Rz 2607.

Tonträger (Compact Discs, Musikkassetten, Schallplatten): Der Verkauf eines Tonträgers im Einzelhandel an einen Letztverbraucher ist eine Lieferung. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn die Übertragung eines Rechtes der wesentliche wirtschaftliche Gehalt des Leistungsaustausches wäre:

> *Beispiel:*
>
> *Der Unternehmer A verkauft dem Betreiber eines Rundfunkunternehmens R Tonträger mit Musik, die A selbst aufgenommen hat. A räumt dem R das Werknutzungsrecht ein, die Musikaufnahmen bei seinen Rundfunksendungen zu verbreiten, sowie die Tonträger bei Bedarf zu vervielfältigen. Der wesentliche wirtschaftliche Gehalt der Leistungen des A besteht in der Einräumung von Werknutzungsrechten im Sinne von §§ 24, 26 und 27 Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936. A hat daher eine sonstige Leistung erbracht, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 - Katalogleistung) fällt (VwGH 05.06.1963, 1870/61).*

Treibhausgasemissionszertifikate: Die steuerbare Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd Richtlinie 2003/87/EG stellt eine sonstige Leistung dar, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 UStG 1994 – Katalogleistung) fällt.

Sie ist nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 steuerbefreit.

Verlagsvertrag: Übergibt ein Autor dem Verleger ein Manuskript und räumt er diesem ein Werknutzungsrecht (§§ 24 und 26 Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936) daran ein, liegt im Unterschied zum Bücherverkauf eine sonstige Leistung vor, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 - Katalogleistung) fällt, weil die Einräumung dieses Rechtes im Vordergrund steht (VwGH 29.06.1959, 2466/57; VwGH 15.09.1986, 84/15/0186, 84/15/0187).

Viehmastgeschäfte: Übernimmt ein Landwirt die Tiere eines anderen Landwirtes zur Auffütterung, so ist die Erzielung eines Masterfolges (sonstige Leistung) und nicht die Lieferung von Futter als Leistungsinhalt anzusehen.

Wildabschuss: Die dem Leistungsempfänger vom Unternehmer eingeräumte Möglichkeit, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, ist eine einheitliche Leistung. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des Abschusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 14.03.1980, 2045/79; VwGH 13.05.1982, 81/15/0013), die unter § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksort; bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) fällt.

Zeitschriftenherstellung: Die Herstellung von Zeitschriften unter Bereitstellung von Text und Bildmaterial durch den Auftraggeber ist als Lieferung von Zeitschriften zu behandeln.

3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung

3.1.3.1. Allgemeines

346

Gegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jede einzelne Leistung. Eine einheitliche Leistung liegt nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. ua. EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04, *Levob Verzekeringen*; EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, EuGH 15.5.2001, Rs C-34/99, *Primback Ltd*, sowie VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072 und VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

Dies entspricht auch dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Demnach darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen sind somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158). Liegt zB der Hauptzweck der einheitlichen Leistung in einer bestimmten Lieferung, so treten für die gesamte Leistung nur die Rechtsfolgen dieser bestimmten Lieferung ein.

Es ist danach ua. nicht zulässig, den einheitlichen Wirtschaftsvorgang einer Werklieferung (zB bei Errichtung eines Bauwerkes) in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung (Arbeitsleistung) zu zerlegen (VwGH 14.1.1963, 1364/60; VwGH 24.6.1971, 0107/71). Dies gilt auch dann, wenn über die Lieferung und die Verarbeitung des Materials getrennte Aufträge erteilt und getrennte Rechnungen gelegt werden. Ähnliches gilt für Beförderungsleistungen, die in engem Zusammenhang mit Lieferungen stehen.

3.1.3.2. Unselbstständige Nebenleistungen

347

Unselbstständige Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Ort der Leistung, Steuerbarkeit, Steuerpflicht, Steuersatz).

Unselbstständige Nebenleistungen

- kommen üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vor,
- sind im Verhältnis zur Hauptleistung nach der Verkehrsauffassung von untergeordneter Bedeutung, zB weil sich das Interesse des Abnehmers regelmäßig auf die Hauptleistung konzentriert, und
- haben den Zweck, die Hauptleistung zu ergänzen, zu erleichtern, zu ermöglichen oder abzurunden. Sie haben also gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion (VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; VwGH 17.09.1990, 89/15/0048; VwGH 17.09.1990, 89/15/0051; VwGH 17.09.1996, 93/14/0055; VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und Rs C-94/97, *The Howden Court Hotel*; EuGH 25.02.1999, Rs C-349/96, *Card Protection Plan*).

Das Verhältnis des Wertes der Leistungen ist hierbei nicht von ausschlaggebender Bedeutung, kann aber als Indiz herangezogen werden. Ob für alle Leistungen ein einheitlicher Preis verlangt wird oder ob alle Leistungen im Zuge eines einheitlichen Vertrages erbracht werden, ist unerheblich. Nicht erforderlich ist, dass eine der beiden Leistungen nur in Zusammenhang mit der anderen wirtschaftlich sinnvoll ist (VwGH 5.4.1984, 83/15/0045).

3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen

348

Anschluss an Strom-, Wasser- und Gasleitungen: Siehe Rz 1170.

Anschluss an das Kabelfernsehnetz: Siehe Rz 1284.

Beförderung als Nebenleistung: Ist die Beförderungsleistung im Vergleich zu einer anderen am Leistungsaustausch teilnehmenden Leistung von untergeordneter Bedeutung, kann sie eine unselbstständige Nebenleistung sein.

Bei einer Zufuhr des Liefergegenstandes darf idR der wirtschaftlich einheitliche Liefervorgang umsatzsteuerrechtlich nicht in die Lieferung der Ware und in eine Beförderungsleistung (Zustellung) zerlegt werden (VwGH 10.5.1957, 0426/55 zur Zustellung von Sand; VwGH 3.6.1964, 1437/62 zur Zustellung von Steinen zur Baustelle).

Der Transport von Kindern vom und zum Kindergarten, gleichgültig ob alle Kinder, die den Kindergarten besuchen, befördert werden, ist einen Nebenleistung zur Hauptleistung "Kindergartenbetrieb" (VwGH 17.9.1996, 93/14/0055).

Rafting – Personenbeförderung tritt in den Hintergrund (siehe Rz 1313).

Sommerrodelbahn siehe Rz 1313.

Beförderungsnebenleistungen: Werden das Beladen, Entladen, Inkasso (EuGH 12.6.1979, Rs C-126/78, "N.V. Nederlandse Spoorwegen"), Umschlagen, Lagern, Besorgen der Versicherung, Entrichten des Zolls und/oder der EUSt (VwGH 29.1.1998, 96/15/0066), eine allfällige Transportbegleitung und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen vom befördernden Unternehmer erbracht, sind sie als Nebenleistungen der Güterbeförderung anzusehen.

Kreditgewährung: Siehe Rz 754 bis Rz 758.

Lehrtätigkeit: Die Überlassung von Büchern, Skripten und sonstigen schriftlichen Unterlagen, die in Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit stehen, durch jenen Unternehmer, der diese Tätigkeit ausführt, ist als unselbstständige Nebenleistung zur Lehrtätigkeit anzusehen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; vgl. VwGH 28.9.1976, 1545/74).

Die Überlassung eines Kurskonzeptes an ein auf dem Gebiet der Berufsbildung tätiges Unternehmen und die im Rahmen dieses Konzeptes erfolgende Lehrtätigkeit derselben Person stellen selbstständige Hauptleistungen dar (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128).

Messen und Ausstellungen - Leistungen der Veranstalter: Siehe Rz 640u bis Rz 640y.

Möblierte Wohnungen bzw. Geschäftsräumlichkeiten: Siehe Rz 888 und Rz 894.

Notar - Nebenleistungen in Verbindung mit der Beurkundung von Grundstückslieferungen: Siehe Rz 640b.

Portfolioverwaltung: Die entgeltliche Tätigkeit eines Unternehmers, der aufgrund eigenen Ermessens über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese

Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht, stellt eine einheitliche sonstige Leistung dar (EuGH 19.07.2012, Rs C-44/11, *Deutsche Bank AG*). Zum Leistungsort siehe Rz 642d, zur Nichtanwendung der Steuerbefreiung siehe Rz 767 ff.

Rechtsanwalt - Prozessführung als einheitliche Leistung: Die Vertretungshandlungen eines Rechtsanwaltes in einem Prozess sind als einheitliche sonstige Leistung anzusehen, die im Zeitpunkt der rechtskräftigen Beendigung des Prozesses als ausgeführt gilt (VwGH 20.12.1996, 96/17/0451).

Reparaturen in Verbindung mit Lieferungen: Siehe Rz 345.

Restaurationsumsätze: Zur Beurteilung als einheitliche sonstige Leistung siehe Rz 345.

Die Abgabe von Getränken im Rahmen eines Restaurationsumsatzes ist nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Speisen anzusehen. Auch kann die Abgabe von Speisen nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Getränken angesehen werden (VwGH 24.11.1998, 98/14/0055).

Seminarleistungen: Leistungen wie die Bereitstellung eines Seminarraumes samt Grundausstattung und Technik, Seminarbetreuung und Getränkeverabreichung stellen keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Beherbergung dar (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161). Siehe auch Rz 1371.

Seminar- und Konferenzraumvermietung: Teil einer einheitlichen Leistung, die als Grundstücksvermietung angesehen wird, sind beispielsweise die Bereitstellung von

- Strom,
- Internet,
- Endreinigung,
- Bestuhlung,
- Projektor oder Beamer,

wenn dies in einer Art und einem Ausmaß passiert, wie es für Seminar- bzw. Konferenzräume üblich ist.

Wenn es die sinnvolle Nutzung des Grundstücks erfordert (zB aufgrund der Größe des Raumes), kann auch die Bereitstellung einer üblichen Ton- oder Lichttechnik (gegebenenfalls samt notwendigem Personal) noch als Teil der einheitlichen Leistung gesehen werden.

Selbständige Leistungen bilden grundsätzlich die Bereitstellung von

- besonderer Bühnentechnik

- Catering (auch nur die Bereitstellung von Getränken)
- Garderobe samt Personal
- Sicherheitspersonal (wenn dieses nicht im überwiegenden Interesse des Vermieters tätig wird).

Trainer: Trainings- und Wettkampfplanung sowie die Betreuung von Athleten auf Trainingskursen im In- und Ausland stellen eine einheitliche sonstige Leistung dar. Jener Teil der Tätigkeiten des Trainers, der der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit dient, unterliegt keiner gesonderten Beurteilung (VwGH 25.1.2000, 94/14/0123).

Warenumschließungen (Flaschen, Kisten, Fässer, sonstige Verpackungen), die üblicherweise vom Lieferer beigestellt werden, und für die Pfandgelder vereinbart werden, teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Lieferung (vgl. VwGH 30.5.1988, 86/15/0119).

Wasserlieferungen, Wasserzähler: Siehe "Anschluss an Strom-, Wasser- und Gasleitungen".

Zahlungsbearbeitungsentgelt: Zusätzliche Entgelte, die der Erbringer einer Hauptleistung (zB Telekommunikationsdienstleistung) seinen Kunden bei der Wahl bestimmter Zahlungssysteme verrechnet, stellen keine Gegenleistung für eine eigenständige Zahlungsdienstleistung dar und teilen daher das Schicksal der Hauptleistung (vgl. EuGH 02.12.2010, Rs C-276/09, *Everything Everywhere Ltd*).

349

Keine einheitliche Leistung liegt vor:

Autobahnvignetten als Zugabe zu Zeitungsabonnements: Der Vignetteneinkaufspreis ist ungekürzt als Bemessungsgrundlage im Abopreis enthalten und unterliegt in diesem Umfang dem Normalsteuersatz.

Menüs in (Schnell)restaurants: Bei der Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze ist das Pauschalentgelt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen, weil diese bereits fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern ("lineare Kürzung", VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075).

Versicherungsleistungen bei Leasingverträgen: Wird beim Abschluss eines Leasingvertrages auch ein Versicherungsvertrag abgeschlossen, so ist davon auszugehen, dass es sich bei der in der Versicherung des Leasingobjektes bestehenden sonstigen Leistung um eine – neben der Gebrauchsüberlassung des KFZ – eigenständige sonstige

(Versicherungs-)Leistung handelt (EuGH 17.01.2013, Rs C-224/11, *BGZ Leasing*). Zur Steuerbefreiung von Versicherungsleistungen siehe Rz 851 bis Rz 853.

Zeitschriftenabonnements mit Online-Zugang: Die Aufteilung eines pauschalen Entgelts auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung von Zeitungen, Zeitschriften usw. und die dem Normalsteuersatz unterliegende Zurverfügungstellung einer Online-Version hat – sofern keine Einzelverkaufspreise vorliegen - nach den tatsächlichen Kosten zu erfolgen (siehe VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075, unter Hinweis auf EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und Rs C-94/97, *T. P. Madgett und R. M. Baldwin*). Die nicht direkt der Print- oder der Onlineproduktion zurechenbaren Kosten werden im selben Verhältnis wie die direkt zurechenbaren Kosten aufgeteilt.

Beispiel:

direkt zurechenbare Kosten:

Print: 9 Mio. €; Online: 1 Mio. €

nicht direkt zurechenbare Kosten: 10 Mio. €

Print: 90%, das sind 9 Mio. €; Online: 10%, das sind 1 Mio. €

Gesamtkosten Print: 18 Mio. € (90% der Gesamtkosten); Gesamtkosten Online: 2 Mio. € (10% der Gesamtkosten)

Erlöse Pauschalangebot: 30 Mio. €

90% der Umsätze unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, 10% der Umsätze dem Normalsteuersatz

Randzahlen 350 bis 360: *derzeit frei*

3.2. Den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch

3.2.1. Allgemeines

361

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Auch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Für jeden Gegenstand des übertragenen Betriebes, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist daher eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 vorzunehmen. Bezüglich der

Weiterverrechnung der auf den Eigenverbrauch entfallenden Steuer nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 siehe Rz 2151 bis Rz 2153.

362

Die für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommenen Gegenstände müssen dem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben. Ob ein Gegenstand dem Unternehmen dient, richtet sich nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 (siehe Rz 1901 bis Rz 1952). Wurde ein gemischt genutzter Gegenstand dem Unternehmen nur insoweit zugeordnet, als er unternehmerischen Zwecken dient, kann eine Entnahme nur hinsichtlich dieses Teiles erfolgen.

3.2.2. Vorangegangener Vorsteuerabzug

363

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt in den Fällen des § 3 Abs. 2 UStG 1994 nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, wobei ein Vorsteuerabzug im Ausland ausreicht (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176).

364

Als Bestandteile gelten alle nicht selbständig nutzbaren Wirtschaftsgüter, die mit dem gelieferten Gegenstand in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, auch wenn sie in den Gegenstand erst später eingegangen sind (zB eine nachträglich in ein KFZ eingebaute Klimaanlage). Nicht zu einem Bestandteil führen Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung des Gegenstandes, die ertragsteuerlich sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand darstellen (zB Aufwendungen für Reparatur-, Ersatz- oder Verschleißteile).

365

Um einerseits eine Doppelbesteuerung und andererseits einen unbesteuerten Endverbrauch zu vermeiden, ist eine partielle Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen.

> *Beispiel 1:*
>
> *In ein ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges erworbenes Gebäude wird im Jahr 2001 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ein Lift eingebaut. Im Jahr 2002 wird das Grundstück entnommen.*
>
> *Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es nur hinsichtlich des Grundstücksteils Lift.*

366

Diese Beurteilung ist auch bei Großreparaturen an Gebäuden (zB Austausch der Fenster oder Türen; Erneuerung des Daches oder der Heizungsanlage; Trockenlegungsaufwand) vorzunehmen.

Beispiel 2:

An einem ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges erworbenen Gebäude wird im Jahr 2001 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges eine Großreparatur vorgenommen (zB Austausch der Fenster). Im Jahr 2002 wird das Grundstück entnommen.

Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es nur hinsichtlich des Grundstücksteils Fenster.

Ein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der laufenden Nutzung von Gebäuden (Wartung, Reparaturen, ausgenommen Großreparaturen) führt zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung im Falle der Entnahme.

3.2.3. Abgrenzung zu entgeltlichen Vorgängen

367

Werden Gegenstände des Unternehmens an Dritte zu einem nicht kostendeckenden Preis abgegeben, so ist zu prüfen, ob der Unternehmer diesen niedrigen Preis aus betriebswirtschaftlichen Gründen (zB Abverkauf; Lockangebot) oder aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen; Gesellschafterstellung usw.) angesetzt hat. Liegen betriebliche Gründe vor, ist insgesamt von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen. Erfolgt hingegen die Wertabgabe aus außerbetrieblichen Gründen unter dem Einstandspreis bzw. unter den Selbstkosten, so ist insgesamt von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen und eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 vorzunehmen.

Beispiel

Ein Möbelhändler überlässt seiner Tochter ein Möbelstück, das er um 500 Euro eingekauft hat und laut Preisliste um 700 Euro verkauft, um 400 Euro. Für diesen Preisnachlass finden sich keine betriebswirtschaftlichen Gründe.

Es liegt insgesamt eine unentgeltliche Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 vor. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (idR der Einstandspreis).

Zur Anwendung des Normalwertes ab 1. Jänner 2013 siehe Rz 682.

3.2.4. Sachzuwendungen an das Personal

368

Siehe Rz 66 bis Rz 74.

3.2.5. Andere unentgeltliche Zuwendungen

3.2.5.1. Allgemeines

369

Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, sind auch dann

steuerbar, wenn der Unternehmer sie aus unternehmerischen Gründen zB zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege, tätigt. Darunter fallen insbesondere Sachspenden an Vereine, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Empfänger die zugewendeten Gegenstände in seinem Unternehmen verwendet. Ausgenommen von der Besteuerung sind Geschenke von geringem Wert und die Abgabe von Warenmustern für Zwecke des Unternehmens. Geschenke von geringem Wert liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 40 Euro (ohne USt) nicht übersteigen. Aufwendungen bzw. Ausgaben für geringwertige Werbeträger (zB Kugelschreiber, Feuerzeuge, Kalender usw.) können hierbei vernachlässigt werden und sind auch nicht in die 40 Euro-Grenze miteinzubeziehen.

Nicht steuerbar ist die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen. Hierunter fällt zB die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen, die im Eigentum des Zuwenders verbleiben und die der Empfänger dementsprechend später an den Zuwender zurückgeben muss.

3.2.5.2. Geschenke

370

Ein Geschenk setzt eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraus. Die Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. Ein Geschenk ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein Unternehmer einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten ohne rechtliche Verpflichtung und ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers eine Sachzuwendung gibt (vgl. diesbezüglich EStR 2000 Rz 4813). Keine Geschenke sind zB Preise anlässlich einer Auslobung. Sie sind daher ohne Prüfung einer Geringfügigkeitsgrenze stets steuerbar.

3.2.5.3. Nicht steuerbare Abgabe von Warenmustern

371

Warenmuster sind ausdrücklich von der Steuerbarkeit ausgenommen. Hierbei handelt es sich um Gegenstände, die eine bestimmte Art bereits hergestellter Waren darstellen oder die Modelle von Waren sind, deren Herstellung vorgesehen ist; ausgenommen hievon sind jedoch gleichartige Erzeugnisse, die in solchen Mengen an denselben Empfänger abgegeben werden, dass sie insgesamt gesehen keine Muster im handelsüblichen Sinne darstellen.

Nach Art und Aussehen sollen Warenmuster einer vom Unternehmer angebotenen Ware entsprechen, potentielle Käufer von der Beschaffenheit der Ware überzeugen und damit den

Kaufentschluss des Empfängers fördern. Die Abgabe eines "Warenmusters" soll dem Empfänger nicht den Kauf ersparen, sondern ihn gerade zum Kauf anregen.

Ohne Bedeutung ist, ob Warenmuster einem anderen Unternehmer für dessen unternehmerische Zwecke oder einem Letztverbraucher zugewendet werden. Nicht steuerbar ist somit auch die Abgabe so genannter Probierpackungen im Getränke- und Lebensmitteleinzelhandel (zB die kostenlose Abgabe von losen oder verpackten Getränken und Lebensmitteln im Rahmen von Verkaufsaktionen, Probepackungen usw.) an Letztverbraucher.

3.2.5.4. Verkaufskataloge, Werbedrucke, Anzeigenblätter usw.

372

Unentgeltlich abgegebene Verkaufskataloge, Versandhauskataloge, Reisekataloge, Werbeprospekte und -handzettel, Veranstaltungsprogramme und -kalender usw. dienen der Werbung, insbesondere der Anbahnung eines späteren Umsatzes. Eine (private) Bereicherung des Empfängers ist damit regelmäßig nicht verbunden. Dies gilt auch für Anzeigenblätter mit einem redaktionellen Teil (zB für Lokales, Vereinsnachrichten usw.), die an alle Haushalte in einem bestimmten Gebiet kostenlos verteilt werden. Bei der Abgabe derartiger Erzeugnisse handelt es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG 1994.

3.2.5.5. Verkaufshilfen, Verkaufsschilder, Displays usw.

373

Die unentgeltliche Abgabe von Werbe- und Dekorationsmaterial, das nach Ablauf der Werbe- oder Verkaufsaktion vernichtet wird oder bei dem Empfänger nicht zu einer (privaten) Bereicherung führt (zB Verkaufsschilder, Preisschilder, so genannte Displays), an andere Unternehmer (zB vom Hersteller an Großhändler oder vom Großhändler an Einzelhändler) dient ebenfalls der Werbung bzw. der Verkaufsförderung. Das Gleiche gilt für so genannte Verkaufshilfen oder -ständer (zB Suppenständer, Süßwarenständer), die zB von Herstellern oder Großhändlern an Einzelhändler ohne besondere Berechnung abgegeben werden, wenn beim Empfänger eine Verwendung dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich ausgeschlossen ist. Bei der Abgabe derartiger Erzeugnisse handelt es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG 1994.

Dagegen handelt es sich bei der unentgeltlichen Abgabe auch nichtunternehmerisch verwendbarer Gegenstände, die nach Ablauf von Werbe- oder Verkaufsaktionen für den Empfänger noch einen Gebrauchswert haben (zB Fahrzeuge, Spielzeug, Sport- und Freizeitartikel), um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG 1994.

3.2.5.6. Abgrenzung entgeltlicher Lieferungen von unentgeltlichen Zuwendungen

374

Wenn der Empfänger eines scheinbar kostenlos abgegebenen Gegenstandes für den Erhalt dieses Gegenstandes tatsächlich eine Gegenleistung erbringt, ist die Abgabe dieses Gegenstandes nicht als unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 2 UStG 1994, sondern als entgeltliche Lieferung steuerbar. Die Gegenleistung des Empfängers kann in Geld oder in Form einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung bestehen (§ 3 Abs. 12 bzw. § 3a Abs. 2 UStG 1994).

Beispiele:

- *Falls ein Unternehmer dem Abnehmer bei Abnahme einer bestimmten Menge bzw. Überschreiten einer bestimmen Auftragssumme zusätzliche Stücke desselben Gegenstandes ohne Berechnung zukommen lässt (zB 11 Stück zum Preis von 10 Stück), handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung auch hinsichtlich der zusätzlichen Stücke um eine insgesamt entgeltliche Lieferung. Ähnlich wie bei einer Staffelung des Preises nach Abnahmemengen hat in diesem Fall der Abnehmer mit dem Preis für die berechneten Stücke die unberechneten Stücke mitbezahlt.*
- *Wenn ein Unternehmer dem Abnehmer bei Abnahme einer bestimmten Menge bzw. Überschreiten einer bestimmen Auftragssumme außerdem andere Gegenstände ohne Berechnung zukommen lässt (zB bei Abnahme von 20 Kühlschränken wird ein Mikrowellengerät ohne Berechnung mitgeliefert), handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ebenfalls um eine insgesamt entgeltliche Lieferung.*
- *Eine insgesamt entgeltliche Lieferung ist zB auch die unberechnete Abgabe von Untersetzern (Bierdeckel), Saugdecken (Tropfdeckchen), Aschenbechern und Gläsern einer Brauerei oder eines Getränkevertriebes an einen Gastwirt im Rahmen einer Getränkelieferung, die unberechnete Abgabe von Autozubehörteilen (Fußmatten, Warndreiecke) und Pflegemitteln usw. eines Fahrzeughändlers an den Käufer eines Neuwagens oder die unberechnete Abgabe von Schuhpflegemitteln eines Schuhhändlers an einen Schuhkäufer.*
- *Weitere Fälle, in denen regelmäßig entgeltliche Lieferungen bzw. entgeltliche Leistungen vorliegen:*
  - *Unberechnete Übereignung eines Mobilfunk-Geräts (Handy) von einem Mobilfunk-Anbieter an einen neuen Kunden, der gleichzeitig einen längerfristigen Netzbenutzungsvertrag abschließt;*
  - *Sachprämien von Zeitungs- und Zeitschriftenverlagen an die Neuabonnenten einer Zeitschrift, die ein längerfristiges Abonnement abgeschlossen haben;*
- *Fälle, in denen regelmäßig ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt:*
  - *Sachprämien an Altkunden für die Vermittlung von Neukunden: Der Sachprämie steht eine Vermittlungsleistung des Altkunden gegenüber (die Hingabe der Sachprämie stellt eine entgeltliche Lieferung dar);*
  - *Sachprämien eines Automobilherstellers an das Verkaufspersonal eines Vertragshändlers, wenn dieses Personal damit für besondere Verkaufserfolge belohnt wird (die Hingabe der Sachprämie stellt eine entgeltliche Lieferung dar).*

Randzahlen 375 bis 380: *derzeit frei.*

3.3. Eigenhandel, Kommissionsgeschäft, Vermittlung

3.3.1. Kommissionsgeschäft

381

Der Kommissionär wird im eigenen Namen und für fremde Rechnung (nämlich des Kommittenten) tätig. Gemäß § 383 UGB kann das jede natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) sein, die es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines Auftraggebers im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Es gibt drei Arten von Kommissionsgeschäften: die Einkaufs- und Verkaufskommission (§ 383 UGB) sowie die Werklieferungskommission (§ 383 Abs. 1 zweiter Satz UGB).

Bei Kommissionsgeschäften liegen zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär Lieferungen vor. Es gilt bei der Verkaufskommission der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt gilt. Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf den Zeitpunkt und nicht auch auf den Ort der Lieferung.

Hinsichtlich Kommissionsgeschäft im Binnenmarkt siehe Rz 3589.

3.3.2 Vermittlung

Randzahlen 382 bis 390: *derzeit frei.*

3.4. Werklieferung

3.4.1. Begriff

391

Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so liegen gleichzeitig Merkmale der Lieferung und einer sonstigen Leistung vor. Der Beistellung eines Gegenstandes ist gleichzuhalten, wenn die Stoffe mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

§ 3 Abs. 4 UStG 1994 bestimmt, dass der Vorgang als Lieferung (Werklieferung) anzusehen ist, wenn der Unternehmer, der den Gegenstand be- oder verarbeitet, Hauptstoffe verwendet, die er selbst beschafft hat. Der vom Auftraggeber beigestellte Gegenstand nimmt am Leistungsaustausch nicht teil.

3.4.2. Verwendung von Hauptstoffen

392

Ob eine Werklieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, hängt davon ab, ob der Unternehmer bei der Be- oder Verarbeitung des beigestellten Gegenstandes Stoffe verwendet, die er selbst beschafft und die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.

Bei der Unterscheidung, was unter einem Hauptstoff, einer Zutat oder sonstigen Nebensache zu verstehen ist, kommt es in erster Linie auf die Natur des Stoffes und in Zweifelsfällen auf die Verkehrsauffassung sowie auf den Vergleich der wirtschaftlichen Bedeutung der verwendeten Stoffe an.

Als "wesentlich" und damit als Hauptstoff ist jener Grundstoff anzusehen, der für die Herstellung des Werkes ausschlaggebend ist, wobei das Wertverhältnis, in dem die Stoffe zueinander stehen, in den Hintergrund zu treten hat (VwGH 23.12.1964, 0418/63). Für die Frage, ob ein Stoff als Hauptstoff anzusehen ist, kann auch nicht maßgebend sein, ob der betreffende Stoff zur Herstellung des Gegenstandes unentbehrlich ist, denn idR wird der Gegenstand auch ohne den Nebenstoff nicht hergestellt werden können (VwGH 12.9.1952, 1338/51). Nicht entscheidend ist weiters das Verhältnis zwischen dem Wert des Stoffes und dem Wert der Arbeit (VwGH 24.9.1958, 0591/55) sowie das Wertverhältnis zwischen den vom Unternehmer und vom Auftraggeber beigestellten Stoffen.

393

Beim Binden von Büchern und Dissertationen liegt eine Werklieferung vor (Bucheinband als Hauptstoff; VwGH 13.12.1973, 0231/73; VwGH 12.1.1978, 2005/77; VwGH 29.10.1979, 2259/77), wohingegen das Binden von Zeitschriften, Tätigkeitsberichten usw. eine Werkleistung darstellt (VwGH 29.11.1984, 83/15/0083, VwGH 14.11.1988, 86/15/0086).

Eine Werklieferung liegt bereits vor, wenn der Unternehmer einen von mehreren Hauptstoffen selbst beschafft und die übrigen Hauptstoffe vom Auftraggeber beigestellt werden.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Goldschmied fertigt aus ihm vom Auftraggeber übergebenen Feingold einen Ring an, wobei der Goldschmied einen Edelstein aus eigenen Vorräten beistellt.*

Randzahlen 394 bis 400: *derzeit frei.*

3.5. Gehaltslieferung

Randzahlen 401 bis 410: *derzeit frei.*

3.6. Be- und Verarbeitung

Randzahlen 411 bis 420*: derzeit frei.*

3.7. Verschaffung der Verfügungsmacht

3.7.1. Allgemeines

421

Ort der Lieferung ist dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (und nicht dort, wo die Verfügungsmacht verschafft wird).

Bei körperlicher Übergabe ist das der Ort, an dem der Gegenstand der Lieferung dem Abnehmer oder in dessen Auftrag einem Dritten übergeben wird.

422

Wird die Verfügungsmacht durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapieres (Ladeschein, Lagerschein, Konnossement) verschafft, so ist der Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand der Lieferung zur Zeit der Übergabe des Traditionspapieres befindet. Der Ort, an dem das Traditionspapier übergeben wird, ist ohne Bedeutung.

> *Beispiel:*
>
> *Über einen in Linz eingelagerten Gegenstand verfügt der Unternehmer in der Weise, dass dem Kunden in München der Lagerschein übergeben wird. Lieferort ist Linz.*

Wasser wird dort geliefert, wo sich der Zähler befindet.

Dies gilt bis 31.12.2010 auch für die Lieferung von Wärme.

Zum Ort der Lieferung von Wärme oder Kälte ab 1.1.2011 siehe Rz 474g bis Rz 474h.

Ein Kundenstock wird dort geliefert, wo der überwiegende Teil der Kunden im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ansässig ist.

Zum Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität siehe Rz 474a bis Rz 474e.

Randzahlen 422a bis 422b: *derzeit frei.*

423

Lieferungszeitpunkt ist der Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht verschafft wird (siehe dazu Rz 425 bis Rz 426), sofern keine Sonderregelung eingreift.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht besteht darin, dass der Lieferer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Gegenstand der Lieferung zu verfügen (VwGH 3.7.1980, 1289/77, 1683/80). Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt die einvernehmliche, endgültige Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes voraus (BFH 7.5.1987, BStBl II 582).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht besteht meist in der Übertragung des Eigentums im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Die Eigentumsübertragung ist jedoch keine unabdingbare

Voraussetzung; der Begriff "Verfügungsmacht" ist vielmehr ein eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes (VwGH 10.2.1976, 2159/74).

424

Überträgt der Unternehmer das Eigentum an einem Grundstück, besitzt er jedoch auf Grund des gleichzeitig vorbehaltenen Fruchtgenusses das Grundstück wie bisher und zieht er den Ertrag aus dem Grundstück durch Fortsetzung der bestehenden Mietverhältnisse (als Fruchtnießer) liegt noch keine Lieferung vor. Es ist auch kein Fall eines Eigenverbrauches gegeben.

Hinsichtlich Kommissionsgeschäft siehe Rz 381.

Eine Lieferung liegt auch vor, wenn ein Gegenstand unter Eigentumsvorbehalt verkauft und übergeben wird.

Voraussetzung für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in der Regel, dass der Abnehmer die tatsächliche Herrschaft über den Gegenstand auf Grund eines übereinstimmenden Willensentschlusses des Lieferers und des Abnehmers erhält. Das gilt nicht bei Lieferungen kraft gesetzlicher oder behördlicher Anordnung (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994), zB bei Zwangsversteigerungen (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006).

Zur Veräußerung von Gutscheinen siehe Rz 4.

3.7.2. Lieferung von Bauwerken

425

Ein Bauwerk wird geliefert, sobald dem Auftraggeber die Verfügungsmacht am fertigen Werk verschafft worden ist. In aller Regel setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werkes voraus. In welcher Form die Abnahme erfolgt, ist hiebei nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Eine Verschaffung der Verfügungsmacht ist insbesondere bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, zB durch Benützung abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder aber erst später erfolgen soll. Aus dem Umstand, dass der Bauführer - nachdem das Bauwerk vom Auftraggeber bereits in Benutzung genommen wurde - noch kleinere Abschlussarbeiten durchzuführen hat, um seinen vertraglichen Verpflichtungen bis ins letzte Detail ordnungsgemäß nachzukommen, kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass die Lieferung des Bauwerkes erst dann anzunehmen ist, wenn die Schlussrechnung gelegt wird oder der Auftraggeber die ordnungsgemäße Erfüllung des Bauauftrages bestätigt (VwGH 9.6.1986, 84/15/0165; VwGH 19.10.1987, 86/15/0120; VwGH 7.5.1990, 89/15/0028; VwGH 24.10.1995, 91/14/0190; VwGH 24.4.1996, 93/13/0254; VwGH 24.3.1998, 97/14/0117).

Wird zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass an Stelle des ursprünglich vereinbarten fertigen Bauwerkes das bisher errichtete, halbfertige Bauwerk als Gegenstand der Leistung anzusehen ist, so ist die Verfügungsmacht mit Übergabe und Abnahme des bisher errichteten Werkes übergegangen. Dasselbe gilt für den Fall der Vertragsauflösung vor Fertigstellung: Das unfertige Werk wird mit Vertragsauflösung zum neuen Gegenstand der Lieferung (VwGH 11.9.1989, 88/15/0075).

426

Die Erklärung des Insolvenzverwalters, von einem Werklieferungsvertrag zurückzutreten, bedeutet, dass der Besteller am bisher tatsächlich erbrachten Teil der Werklieferung bereits mit der Insolvenzeröffnung die Verfügungsmacht erlangt hat. Die auf Grund dieser Lieferung entstandene Umsatzsteuerforderung ist daher als Insolvenzforderung anzusehen (OGH 17.11.1987, 5 Ob 358/87).

Zu Teilleistungen in der Bauwirtschaft siehe Rz 2611 bis Rz 2618.

3.7.3. Kauf auf Probe

427

Der Ort der Lieferung bei einem Kauf auf Probe ist nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu beurteilen (in diesem Sinne BFH 06.12.2007, V R 24/05). Die Verfügungsmacht wird erst dann verschafft, wenn der Kaufvertrag genehmigt wird. Bei Vereinbarung einer Probezeit gilt der Kaufvertrag bei Stillschweigen des Käufers bis nach Ablauf der Probezeit jedenfalls als genehmigt (§ 1081 ABGB). Der Kaufvertrag kann aber bereits vor Ablauf der Probezeit ausdrücklich oder stillschweigend genehmigt werden. Diese Genehmigung der Ware muss dem Verkäufer bekannt werden.

3.7.4. Zwangsvollstreckung

428

Mit der Verwertung des Vollstreckungsobjektes im Zuge des verwaltungsbehördlichen oder gerichtlichen Exekutionsverfahrens bewirkt der Vollstreckungsschuldner eine Lieferung an den Ersteher. Diese Beurteilung betrifft alle Verwertungsarten der Fahrnisexekution (Versteigerung, Freihandverkauf oder Übernahme gemäß § 40 Abgabenexekutionsordnung). Eine Lieferung liegt darüber hinaus auch in sonstigen Fällen vor, in denen kraft obrigkeitlichen Eingreifens ein Eigentumsübergang auf einen Dritten bewirkt wird, wie zB bei der Verwertung von Ansprüchen auf Leistungen von Sachen, bezüglich derer der Leistungsanspruch gepfändet wurde, und bei der Verwertung von Sachen, die gemäß § 225 Abs. 1 BAO auf Grund geltend gemachter sachlicher Haftungen beschlagnahmt wurden. Dasselbe gilt auch für die freiwillige und die gerichtliche Veräußerung im Insolvenzverfahren (§§ 114, 116, 119 IO).

429

Bei der Versteigerung von beweglichen Sachen und Liegenschaften geht im Zeitpunkt des Zuschlages (§ 156 Abs. 1 und § 237 Abs. 1 Exekutionsordnung) die Verfügungsmacht vom Verpflichteten auf den Ersteher über (VwGH 10.3.1983, 82/15/0006; VwGH 22.2.1993, 91/15/0007).

Im Rahmen des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens kommt dem Dorotheum in seiner Eigenschaft als Gehilfe der Vollstreckungsbehörde umsatzsteuerrechtlich die Stellung eines Vermittlers zu.

Bei einem Verfall nach dem FinStrG sowie bei einer Preisgabe von Waren nach zollrechtlichen Vorschriften liegt mangels eines Leistungsaustausches kein steuerbarer Umsatz vor.

3.7.5. Kauf unter Eigentumsvorbehalt

430

Macht der Vorbehaltseigentümer von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch und nimmt er den gelieferten Gegenstand zurück, so liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor. Diese ist gemäß § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994). Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in welchem der Vorbehaltseigentümer vom seinem Rücktrittrecht Gebrauch gemacht hat. Zudem muss der Verkäufer die Rechnung berichtigen, will er eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs. 14 UStG 1994) vermeiden.

Hinsichtlich des abgetretenen Eigentumsvorbehaltes siehe Rz 2409 bis Rz 2411.

3.7.6. Sicherungsübereignung

431

An einem zur Sicherheit übereigneten Gegenstand wird durch die Übertragung des Eigentums noch keine Verfügungsmacht verschafft. Bei der Sicherungsübereignung erlangt der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, auch die Verfügungsmacht an dem Gegenstand. Die Verwertung der zur Sicherheit übergebenen Gegenstände führt zu zwei Umsätzen und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber.

Randzahlen 432 bis 445: *derzeit frei.*

3.8. Beförderungs- und Versendungslieferung

3.8.1. Allgemeines

446

Wird der Gegenstand einer Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

447

Unter Beförderung ist ein Gütertransport, den der liefernde Unternehmer, der Abnehmer oder ein unselbstständiger Erfüllungsgehilfe des Lieferers oder Abnehmers mit eigenen, gemieteten oder geliehenen Beförderungsmitteln ausführt, zu verstehen. Der Beginn der Beförderung ist mit dem tatsächlichen Transportbeginn gleichzusetzen und nicht schon mit dessen Vorbereitungshandlungen wie etwa der Bereitstellung der Ware, deren Verpackung oder Verladung.

448

Versenden liegt vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer die Beförderung eines Gegenstandes durch einen selbstständigen Unternehmer (Frachtführer; Gelegenheitsfrachtführer, Verfrachter von Seeschiffen) ausführen oder durch einen Spediteur (Gelegenheitsspediteur) besorgen lässt. Ein Besorgen von Beförderungsleistungen ist dann gegeben, wenn ein Unternehmer für Rechnung seines Auftraggebers (des Versenders) im eigenen Namen Güterversendungen durch Frachtführer oder Verfrachter ausführen lässt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes muss in Erfüllung eines Umsatzgeschäftes erfolgen.

449

Voraussetzung, dass die Lieferung mit Beginn der Beförderung bzw. mit der Übergabe an den Spediteur oder Frachtführer ausgeführt gilt, ist, dass zu Beginn der Beförderung oder Versendung der Abnehmer feststeht und dass es sich bei Beginn der Beförderung bereits um den Gegenstand der Lieferung handelt. Letztere Voraussetzung ist nicht gegeben, wenn der Gegenstand nach seiner Übergabe noch einer Be- oder Verarbeitung unterzogen wird. Bei der Lieferung von Einzelteilen ist daher zu unterscheiden:

- Wird das betriebsfertig hergestellte Werk nur zum Zweck des leichteren Transportes wieder in Einzelteile zerlegt, so gilt die Lieferung mit der Übergabe an den Beförderungsunternehmer als ausgeführt.
- Sind dagegen am Ort der Aufstellung noch umfangreiche Arbeiten vorzunehmen, durch die das Werk erst fertig gestellt wird (wie zB Montierungen von Anlagen, Fundamentierung usw.), so ist die Lieferung erst mit der Durchführung dieser Arbeiten ausgeführt (Montagelieferung).

Geht das Wirtschaftsgut während der Beförderung unter und trägt das Risiko des Untergangs der Lieferer, liegt keine Lieferung vor.

3.8.2. Reihengeschäfte

450

Bei Umsatzgeschäften, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangen, ist zu beachten, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt werden kann.

Beispiel 1:

Der Hersteller W in Wien verkauft eine Ware an den Großhändler K in Köln und dieser wiederum an seinen Kunden M in Deutschland. K holt die Ware von W ab und befördert sie zu seinem Kunden M.

Auch bei Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer K gilt die Lieferung des W an den Abnehmer K gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit dem Beginn der Beförderung (das ist in Wien) als ausgeführt. Für die nachfolgende Lieferung kommt - da die Beförderung bereits der ersten Lieferung zugerechnet wurde - nur mehr die Ortsbestimmung gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Frage. Die Ware befindet sich in dem Zeitpunkt, in dem M die Verfügungsmacht verschafft wird, in München. Der Ort der zweiten Lieferung ist daher nicht in Österreich, sondern in Deutschland. Die so genannte bewegte Lieferung findet daher zwischen W und K statt.

Beispiel 2:

Der Hersteller M in München verkauft eine Ware an den Großhändler S in Salzburg und dieser wiederum an seinen Kunden W in Wien. S holt die Ware von M ab und befördert sie zu seinem Kunden W.

Die Lieferung des M an den Abnehmer S gilt gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt (Lieferort daher München). Für die nachfolgende Lieferung kommt - da die Beförderung bereits der ersten Lieferung zugerechnet wurde - nur mehr die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Frage. Die Ware befindet sich in dem Zeitpunkt, in dem W die Verfügungsmacht verschafft wird, in Wien. Der Ort der zweiten Lieferung ist daher Wien. Die bewegte Lieferung findet daher zwischen M und S statt.

Randzahlen 451 bis 465: *derzeit frei.*

3.9. Beförderungs- und Versendungslieferung aus dem Drittland

466

§ 3 Abs. 9 UStG 1994 regelt den Lieferort in den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der EUSt ist. Maßgeblich ist,

unabhängig von den Lieferkonditionen, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der EUSt ist.

Beispiel:

Der Drittlandsunternehmer D verkauft Gewürze an den österreichischen Unternehmer Ö. D befördert die Gewürze vom Drittland ins Inland.

Ö nimmt die Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr vor (Lieferung "unverzollt und unversteuert").

Der Ort der Lieferung ist im Drittland (§ 3 Abs. 8 UStG 1994). Ö kann die österreichische EUSt als Vorsteuer geltend machen.

D nimmt die Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr vor (Lieferkondition "verzollt und versteuert").

Ort der Lieferung des D an Ö ist Österreich, da der Lieferer D Schuldner der österreichischen EUSt ist (§ 3 Abs. 9 UStG 1994). D bewirkt eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an Ö und kann die entrichtete EUSt als Vorsteuer geltend machen.

Aus zollrechtlicher Sicht ist es auch bei der Lieferkondition „DDP unversteuert benannter Bestimmungsort" oder der vertraglich vereinbarten nicht normierten Lieferkondition „frei Haus, verzollt und unversteuert" möglich, dass der inländische Warenempfänger (Ö) bzw. der von ihm beauftragte Spediteur die Zollanmeldung vornimmt. Diesfalls wird – unabhängig von der Lieferkondition – nicht D als liefernder Drittlandsunternehmer, sondern der inländische Warenempfänger Ö Schuldner der EUSt, so dass es hier nicht gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 zur Verlagerung des Lieferortes ins Inland kommt.

Der Ort der Lieferung des D liegt im Drittland (§ 3 Abs. 8 UStG 1994), da er nicht Schuldner der EUSt geworden ist. Ö war zum Zeitpunkt der Einfuhr bereits umsatzsteuerrechtlich über die Ware verfügungsberechtigt und kann die EUSt, deren Schuldner er geworden ist, als Vorsteuer geltend machen.

In den Fällen des Reihengeschäftes kann eine Verlagerung des Lieferortes nach § 3 Abs. 9 UStG 1994 nur für die Beförderungs- oder Versendungslieferung (§ 3 Abs. 8 UStG 1994) in Betracht kommen.

467

§ 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 gilt auch im Verhältnis zum Drittlandsgebiet; die Anwendung des § 3 Abs. 9 UStG 1994 ist demgegenüber mangels Beförderung oder Versendung ausgeschlossen. Die Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz, von Elektrizität, von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ist damit im Inland steuerbar und steuerpflichtig; die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1c UStG 1994 ist zu beachten (siehe dazu Rz 2604d).

Randzahlen 468 bis 470: *derzeit frei.*

3.10. Tausch

471

Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. Zur Bemessungsgrundlage siehe Rz 671 bis Rz 672.

Randzahlen 472 bis 473: *derzeit frei.*

Abschnitte 3.11. und 3.12.: *derzeit frei.*

3.13. Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte (§ 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994)

Randzahl 474: *derzeit frei.*

3.13.1. Rechtslage 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2010

474a

Die Regelung findet in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen Anwendung. Bezüglich der Lieferung von Gas ist die Anwendung der Sonderregelung auf Lieferungen über das Erdgasnetz beschränkt.

Bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität ist zu unterscheiden, ob diese Lieferung

- an einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist (sogenannte Wiederverkäufer von Gas oder Elektrizität) oder
- an einen anderen Abnehmer erfolgt.

474b

Die Haupttätigkeit des Unternehmers in Bezug auf den Erwerb von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität besteht dann in deren Weiterlieferung, dh. im Wiederverkauf dieser Gegenstände, wenn der Unternehmer mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert. Der eigene Gas- bzw. Elektrizitätsverbrauch des Unternehmers ist von untergeordneter Bedeutung, wenn nicht mehr als 5% der erworbenen Menge zu eigenen (unternehmerischen sowie nichtunternehmerischen) Zwecken verwendet wird.

Die Bereiche "Gas" und "Elektrizität" sind dabei getrennt, jedoch für das gesamte Unternehmen iSd § 2 UStG 1994 zu beurteilen. In der Folge werden grenzüberschreitende Leistungen zwischen Unternehmensteilen, die als nicht steuerbare Innenumsätze zu

behandeln sind und die nach Art 3 Abs. 1 Z 1 lit. h UStG 1994 auch keinen Verbringungstatbestand erfüllen, in diese Betrachtung einbezogen. Außerdem ist damit ein Unternehmer, der zB nur im Bereich „Elektrizität" mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert und nicht mehr als 5% zu eigenen Zwecken verwendet, diese Voraussetzungen aber für den Bereich "Gas" nicht erfüllt, nur für Lieferungen an ihn im Bereich "Elektrizität" als Wiederverkäufer anzusehen.

Maßgeblich sind die Verhältnisse im vorangegangenen Kalenderjahr. Verwendet der Unternehmer zwar mehr als 5%, jedoch nicht mehr als 10%, der erworbenen Menge an Gas oder Elektrizität zu eigenen Zwecken, ist weiterhin von einer untergeordneten Bedeutung auszugehen, wenn die im Mittel der vorangegangenen drei Jahre zu eigenen Zwecken verbrauchte Menge 5% der in diesem Zeitraum erworbenen Menge nicht überschritten hat.

Im Unternehmen selbst erzeugte Mengen bleiben bei der Beurteilung unberücksichtigt.

474c

Anderer Abnehmer ist demgegenüber ein Abnehmer, der nicht Wiederverkäufer ist.

474d

Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität an einen Wiederverkäufer gilt entweder der Ort, von dem aus dieser sein Unternehmen betreibt, oder - wenn die Lieferung an eine Betriebsstätte des Wiederverkäufers ausgeführt wird - der Ort dieser Betriebsstätte als Ort der Lieferung. Eine Lieferung erfolgt an eine Betriebsstätte, wenn sie ausschließlich oder überwiegend für diese bestimmt ist; Rz 639c gilt sinngemäß. Es kommt nicht darauf an, wie und wo der Wiederverkäufer die gelieferten Gegenstände tatsächlich verwendet (vgl. § 3 Abs. 13 UStG 1994). Somit gilt diese Regelung auch für die für den eigenen Verbrauch des Wiederverkäufers gelieferte Menge. Dies ist insbesondere von Bedeutung bei der Verwendung für eigene Zwecke in eigenen ausländischen Betriebsstätten und ausländischen Betriebsstätten des Organträgers; auch insoweit verbleibt es bei der Besteuerung im Sitzstaat, soweit nicht unmittelbar an die ausländische Betriebsstätte geliefert wird.

474e

Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität an einen anderen Abnehmer wird grundsätzlich auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs dieser Gegenstände abgestellt (vgl. § 3 Abs. 14 UStG 1994). Das ist regelmäßig der Ort, wo sich der Zähler des Abnehmers befindet. Sollte der andere Abnehmer die an ihn gelieferten Gegenstände nicht tatsächlich verbrauchen (zB bei Weiterverkauf von Überkapazitäten), wird insoweit für die Lieferung an diesen Abnehmer der Verbrauch gemäß § 3 Abs. 14 zweiter Satz UStG 1994 dort fingiert, wo dieser sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte hat, an die die Gegenstände geliefert werden. Im Ergebnis führt dies dazu, dass im Falle des Weiterverkaufes von Gas über das Erdgasnetz

oder Elektrizität für den Erwerb dieser Gegenstände stets das Empfängerortprinzip gilt. Da Gas und Elektrizität allenfalls in begrenztem Umfang gespeichert werden, steht regelmäßig bereits bei Abnahme von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität fest, in welchem Umfang ein Wiederverkauf erfolgt.

Zur Lieferung von Gas oder Elektrizität aus dem Drittlandsgebiet siehe Rz 467.

474f

Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 19 Abs. 1c UStG 1994) siehe Rz 2604c.

3.13.2. Rechtslage ab 1. Jänner 2011

474g

Die Regelung findet Anwendung bei der Lieferung von

- Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz
- Elektrizität
- Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze.

Die Regelung findet in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen Anwendung. Bezüglich der Lieferung von Gas ist die Anwendung der Sonderregelung nicht auf Lieferungen über das Erdgasnetz beschränkt, sondern umfasst auch die Lieferung von Gas über Rohrleitungen, die nicht Bestandteil des Verteilungsnetzes sind, wie zB über Rohrleitungen des Gas-Fernleitungsnetzes.

Bei der Lieferung dieser Gegenstände ist zu unterscheiden, ob diese Lieferung

- an einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist (so genannte Wiederverkäufer von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte)
- oder an einen anderen Abnehmer erfolgt.

474h

Die Ausführungen in den Rz 474b bis Rz 474f gelten entsprechend bzw. sind sinngemäß auch für die Lieferung von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze anzuwenden.

3a. Sonstige Leistung (§ 3a UStG 1994)

3a.1. Zeitpunkt der sonstigen Leistung

Siehe Rz 2608, Rz 2610, Rz 2618 und Rz 2619 bis Rz 2621.

3a.1a. Den sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch.

3a.1a.1. Allgemeines

475

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 idF ab 1. Jänner 2004 gleichgestellt:

- Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer
  - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
  - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

  Das gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes (der letzte Satz gilt ab 1. Mai 2004).
- Die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer
  - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
  - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Die neue Bestimmung regelt den Verwendungs- und Leistungseigenverbrauch einschließlich der Besteuerung der unentgeltlichen sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer, ausgenommen Aufmerksamkeiten. Beide Sachverhalte werden den sonstigen Leistungen gleichgestellt.

Neu ist, dass ab 1. Mai 2004 die Verwendung des nichtunternehmerisch genutzten Teiles eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes einen nicht steuerbaren Vorgang darstellt, der vom Vorsteuerabzug ausschließt (siehe Rz 481 und Rz 2000).

Neu ist überdies die ausdrückliche gesetzliche Anführung der Leistungen an das Personal, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. Inhaltlich bedeutet dies jedoch keine Änderung.

3a.1a.2. Verwendungseigenverbrauch

476

Die für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendeten Gegenstände müssen dem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben. Ein Dienen liegt insoweit vor, als dem

Unternehmer die Nutzung an einem Gegenstand zusteht, selbst wenn diese umfangmäßig oder zeitlich begrenzt sein sollte. Ob ein Gegenstand dem Unternehmen dient, richtet sich nach § 12 Abs. 2 UStG 1994. Siehe Rz 1901 bis Rz 1952.

477

Der Unternehmer muss nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes sein, sondern dieses dient auch dann seinem Unternehmen, wenn er es zB auf Grund eines Miet-, Pacht-, Leih- oder Leasingvertrages nutzt.

478

Die Verwendung eines Gegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens setzt nicht die Überführung des Gegenstandes in die Privatsphäre des Unternehmers voraus, so dass ein Eigenverbrauch auch bei solchen Unternehmern möglich ist, welche neben der Unternehmenssphäre keine private Sphäre besitzen (zB Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sowie andere Körperschaften).

479

Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereine können neben dem unternehmerischen einen nichtunternehmerischen Bereich haben. Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände von der Körperschaft öffentlichen Rechts oder dem Verein für den nichtunternehmerischen Bereich verwendet, diesem zugeordnet oder die Verwendung dieser Gegenstände Dritten gestattet, ist innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums die geltend gemachte Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 bis Abs. 13 UStG 1994 zu berichtigen (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vgl. EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, VNLTO). Dies gilt auch, wenn sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung eines von Beginn an für unternehmerische Zwecke angeschafften Gegenstandes erhöht. Werden mit eingekauften Waren für einen Betrieb auch Mitglieder gratis verköstigt, muss ebenso eine anteilige Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden. Keine Berichtigung ist vorzunehmen, wenn mithelfende Personen (Personal) im Gastgewerbe unentgeltlich verpflegt werden.

480

Bei der kostenlosen Zurverfügungstellung von Einrichtungen eines Unternehmens an Betriebsangehörige des Unternehmens liegt ein Eigenverbrauch gleichfalls nicht vor, soweit die Zurverfügungstellung aus betrieblichen Gründen und damit im Rahmen des Unternehmens erfolgt; eine Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens findet in einem solchen Fall nicht statt.

3a.1a.3. Ausnahme vom Verwendungseigenverbrauch (Rechtslage ab 1. Mai 2004)

481

Kein Eigenverbrauch liegt vor bei der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles. Diese Nutzung stellt einen nicht steuerbaren Vorgang dar. Das gilt auch für Grundstücksteile, die grundsätzlich für unternehmerische Zwecke bestimmt sind, und nur vorübergehend für private Zwecke verwendet werden. Auch in diesen Fällen erfolgt die Korrektur nicht über den Eigenverbrauch, sondern über eine Berichtigung der Vorsteuern.

Hinsichtlich der mit einem nicht steuerbaren Eigenverbrauch zusammenhängenden Vorsteuern siehe Rz 2000.

3a.1a.4. Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen

3a.1a.4.1. Abgrenzung zum Verwendungseigenverbrauch

482

Zu den anderen sonstigen Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 gehören einerseits die unentgeltliche Erbringung reiner Dienstleistungen (zB Kantinenumsätze), andererseits aber auch die Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes für nichtunternehmerische Zwecke, wenn damit gleichzeitig ein Dienstleistungsanteil verknüpft ist, dem nicht bloß untergeordnete Bedeutung zukommt.

> *Beispiel:*
>
> *Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW samt Fahrer an einen leitenden Angestellten für seine Privatfahrten.*
>
> *Unabhängig davon, ob für das Fahrzeug ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, liegt ein Leistungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 vor (Beförderungsdienstleistung für den Bedarf des Personals). In die Bemessungsgrundlage sind sämtliche auf die Dienstleistung entfallenden Kosten miteinzubeziehen.*

Bei Gratiseinschaltungen von Inseraten in Zeitungen zugunsten sozialer Einrichtungen kann davon ausgegangen werden, dass die Einschaltung im eigenen unternehmerischen Interesse des Medieninhabers liegt (zB Werbung, Imagepflege) und der unternehmerische Zweck ausreichend belegt ist, wenn im Rahmen der Einschaltung darauf hingewiesen wird.

3a.1a.4.2. Dienstnehmer-Verrichtungen für den Privatbereich des Unternehmers

483

Die Kosten für einen Arbeitnehmer brauchen nicht zwingend einheitlich dem Unternehmen des Arbeitgebers zugeordnet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Arbeitsleistungen

dem Unternehmen auf Grund des Arbeitsvertrages nach Art und Zeit der Leistungen und des dafür vom Unternehmen zu tragenden Arbeitslohnes zusteht. Eine Differenzierung in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich ist möglich. Insoweit der Arbeitnehmer für den nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt wird, erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen und gehen die anteiligen (Lohn-)Kosten nicht zu Lasten des Unternehmens. Bezüglich des nichtunternehmerischen Teils der Arbeitsleistung kommt es damit zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994. Diese Beurteilung setzt eine von vornherein feststehende, klare und nachvollziehbare Trennung der Arbeitsleistung in einen unternehmerischen und in einen nichtunternehmerischen Teil (zB durch genaue Abreden über einen bestimmten Teil der Arbeitskraft und die Aufzeichnung der entsprechenden Lohnanteile) voraus.

Beispiel 1:

Eine Reinigungskraft reinigt die Kanzlei und die Privatwohnung eines Rechtsanwalts. Die aufgewendeten Stunden für die Reinigung der Kanzlei und Privatwohnung werden getrennt aufgeschrieben.

Die Lohnkosten können genau zugeordnet werden. Es liegt kein Eigenverbrauch vor.

484

Anders verhält es sich, wenn die sonstige Leistung Betriebsgegenstand ist. In diesem Fall liegt steuerbarer Eigenverbrauch vor.

Beispiel 2:

Dienstnehmer eines Reinigungsunternehmers reinigen die Privatwohnung des Unternehmers.

Die Lohnkosten, die auf die Reinigung der Privatwohnung des Unternehmers entfallen, sind als Eigenverbrauch zu versteuern.

3a.1a.4.3. Leistungen für den Bedarf des Personals

485

Hinsichtlich Leistungen für den Bedarf des Personals siehe Rz 66 bis Rz 74.

3a.1a.4.4. Eigenleistungen des Unternehmers

486

Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 sind die auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994). Dabei ist grundsätzlich von den bei der Einkommensteuer zugrunde gelegten Kosten auszugehen, die den anteiligen Unternehmerlohn nicht mit einschließen. Da für "Eigenleistungen" des Unternehmers keine Kosten anfallen, sind sie nicht in die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch einzubeziehen.

3a.1a.5. Ort des Eigenverbrauches

487

Der Ort des Eigenverbrauches nach § 3a Abs. 1a Z 1 und Z 2 UStG 1994 bestimmt sich nach den Leistungsortregelungen, die für die sonstige Leistung bei Entgeltlichkeit anzuwenden wären.

> *Beispiel:*
>
> *Der deutsche Unternehmer stellt seiner Arbeitnehmerin ein zum Unternehmensbereich gehöriges KFZ fallweise für Privatfahrten sowohl im Inland als auch im Ausland zur Verfügung. Das Fahrzeug wird in Deutschland tatsächlich zur Verfügung gestellt. Die Überlassung des Fahrzeuges stellt eine kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels dar. Der Ort des Eigenverbrauches für sämtliche Privatfahrten ist gemäß § 3a Abs. 12 Z 1 UStG 1994 in Deutschland.*

3a.1a.6. Abgrenzung zu entgeltlichen Vorgängen

488

Für die vorübergehende Verwendung von Gegenständen sowie für die Erbringung sonstiger Leistungen gilt Rz 367 sinngemäß.

3a.2. Tauschähnlicher Umsatz

489

Gewährt der Unternehmer eine Sachzuwendung von eigenständigem wirtschaftlichen Gehalt und erhält er als Gegenleistung dafür vom Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor.

Bezüglich unentgeltliche Sachzuwendungen an Arbeitnehmer siehe Rz 66 bis Rz 74.

Zur Bemessungsgrundlage siehe Rz 672.

Das Zurverfügungstellen von Autos zur Nutzung an einen Sportverband um ein bestimmtes Verhalten iZm Werbeaktivitäten zu erreichen, stellt einen tauschähnlichen Umsatz dar (VwGH 18.03.2004, 2003/15/0088).

Zum Sachsponsoring an gemeinnützige Sportvereine siehe Rz 886a.

3a.3. Werkleistung

Randzahlen 490 bis 637: *derzeit frei*

Leistungsortregelungen ab 1.1.2010

638a

Die zur Umsetzung der RL 2008/8/EG erforderlichen Änderungen der Leistungsortregelungen für sonstige Leistungen treten mit 1.1.2010 in Kraft (siehe Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009). Die neuen Leistungsortregelungen differenzieren nicht nur nach der Art der Leistung, sondern auch danach, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Nichtunternehmer ist. § 3a Abs. 6 UStG 1994 enthält die Generalklausel für unternehmerische, § 3a Abs. 7 UStG 1994 jene für nichtunternehmerische Leistungsempfänger. § 3a Abs. 8 bis 16 UStG 1994 enthalten spezielle Leistungsortregelungen, die teilweise nur für nichtunternehmerische, teilweise auch für unternehmerische Leistungsempfänger gelten. Weiters sind die speziellen Leistungsortregelungen für Besorgungsleistungen (§ 3a Abs. 4 UStG 1994), den Binnenmarkt (Art. 3a UStG 1994) und für Reiseleistungen gemäß § 23 Abs. 3 UStG 1994 zu beachten.

638b

Der Ort für Reiseleistungen gemäß § 23 UStG 1994 bestimmt sich gemäß § 23 Abs. 3 UStG 1994 stets nach § 3a Abs. 7 UStG 1994. Danach ist der Unternehmerort maßgebend.

638c

Bedient sich der Unternehmer bei Ausführung einer sonstigen Leistung eines anderen Unternehmers als Erfüllungsgehilfen, der die sonstige Leistung im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausführt, so ist der Ort der Leistung für jede dieser Leistungen für sich zu bestimmen.

> *Beispiel:*
>
> *Die österreichische Körperschaft des öffentlichen Rechts P (mit UID) erteilt dem Unternehmer F in Frankreich den Auftrag, ein Gutachten zu erstellen, das P in ihrem Hoheitsbereich auswerten will. F vergibt bestimmte Teilbereiche an den Unternehmer U im Inland und beauftragt ihn, die Ergebnisse seiner Ermittlungen unmittelbar P zur Verfügung zu stellen.*
>
> *Die Leistung des U wird nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort ausgeführt, wo F sein Unternehmen betreibt und ist daher im Inland nicht steuerbar. Der Ort der Leistung des F an P ist ebenfalls nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 zu bestimmen; die Leistung ist damit in Österreich steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf die österreichische Körperschaft des öffentlichen Rechts P über.*

638d

Die in § 3a Abs. 4 bis 15 UStG 1994 und Art. 3a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 52/2009 normierten Leistungsortregelungen gelten für Umsätze, die nach dem 31.12.2009 ausgeführt werden (vgl. § 28 Abs. 33 Z 1 UStG 1994). Maßgebend für die Anwendbarkeit der neuen

Leistungsortregelungen ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Wurden Anzahlungen vor dem 31.12.2009 für Umsätze geleistet, die erst nach dem 31.12.2009 ausgeführt werden, ist eine allfällige Korrektur im ersten Voranmeldungszeitraum 2010 vorzunehmen.

Beispiel:

Ein österreichischer Unternehmer hat von einem deutschen Leasinggeber einen PKW geleast, den der Unternehmer in Österreich unternehmerisch verwendet. Im Jahr 2009 leistet der Unternehmer Anzahlungen, die sich auf Leistungszeiträume ab 1.1.2010 beziehen.

Diese Anzahlungen sind aufgrund der Leistungsortregelung des § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Hinsichtlich der auf diese Anzahlungen entfallenden Umsatzsteuer (Steuersatz 20%) kommt es zum Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf den österreichischen Unternehmer. Die Steuer ist in der ersten UVA des Jahres 2010 zu erklären. Ein Vorsteuerabzug steht gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 – von den dort genannten Ausnahmen abgesehen – für den PKW nicht zu, so dass der österreichische Unternehmer die übergegangene Steuer bis 15.3.2010 (bei vierteljährlichem Voranmeldungszeitraum bis 15.5.2010) entrichten muss.

Randzahlen 638e bis 638f: *derzeit frei*

3a.4. Besorgungsleistung

638g

Ein Besorgen liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen durch einen Dritten erbringen lässt oder wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen an Dritte erbringt. Bei der Dienstleistungskommission wird fingiert, dass der Auftraggeber im Fall des Leistungsverkaufs eine Dienstleistung an den Besorger erbringt, der in weiterer Folge an einen Dritten weiterleistet. Die Besorgungsleistung des Besorgers an den Auftraggeber geht in der Leistung des Auftraggebers an den Besorger auf. Dies gilt sinngemäß auch für den Leistungseinkauf (VwGH 29.02.2012, 2008/13/0068).

Das Handeln muss für fremde Rechnung erfolgen. Das bedeutet, dass das wirtschaftliche Risiko, das mit der besorgten Leistung verbunden ist, nicht vom Besorgenden getragen wird. Daher ist zB ein Handeln auf fremde Rechnung ausgeschlossen, wenn der Besorgende mehr aufwendet, als er von seinem Auftraggeber erhält. Neben dem Kostenersatz wird der Besorgende regelmäßig ein eigenes Besorgungsentgelt verrechnen (VwGH 27.08.1990, 89/15/0079; vgl. zB die Provision des Spediteurs gemäß § 409 UGB).

Ist die (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung beschränkt, sondern umfasst sie auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gewicht, kann insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden, sondern ist die

Besorgungstätigkeit nur ein unselbstständiger Teil einer einheitlichen sonstigen Leistung. Dies ist etwa anzunehmen, wenn die weiteren, zusätzlichen Leistungen die Besorgungsleistung aus der Sicht der Beteiligten erst wirtschaftlich sinnvoll machen (VwGH 29.07.2010, 2008/15/0272).

638h

Die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften sind auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Danach sind die sachbezogenen umsatzsteuerlichen Merkmale der besorgten Leistung auch für die Besorgungsleistung maßgebend. Zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistungen sind daher die Vorschriften anzuwenden, die für die Bestimmung des Ortes der besorgten Leistung gelten, soweit nicht für die Besorgungsleistung eine besondere Regelung besteht, zB für die Reisebüros in § 23 UStG 1994. Entsprechendes gilt für die Frage einer Steuerbefreiung und Steuerermäßigung.

Beispiel 1:

Der Spediteur A mit Sitz im Inland besorgt für den Unternehmer B mit Sitz im Inland die Beförderung eines Gegenstandes von Klagenfurt nach Zürich. Die Beförderung führt der Unternehmer C durch.

Die grenzüberschreitende Beförderung des C ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich steuerbar und nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 steuerfrei. Das Gleiche gilt für die Besorgungsleistung des A.

Beispiel 2:

Der Bauunternehmer A besorgt für den Bauherrn B die Leistung des Handwerkers C, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei sind.

Diese persönliche Begünstigung der Kleinunternehmerregelung ist nicht auf den Bauunternehmer übertragbar. Die Besorgungsleistung des A ist daher nicht steuerfrei.

Beispiel 3:

Der Unternehmer W in Wien beauftragt den Unternehmer CH in der Schweiz, Werbemaßnahmen in Österreich zu besorgen. CH beauftragt seinerseits den österreichischen Unternehmer L in Linz mit der Durchführung.

Die Leistung des L an CH wird gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort ausgeführt, wo der Empfänger der Leistung (CH) sein Unternehmen betreibt (Schweiz). Auf die Besorgungsleistung des CH an W sind dieselben Regeln über den Leistungsort anzuwenden. Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger (W) sein Unternehmen betreibt. Ort der Besorgungsleistung ist daher in Österreich. Die Steuerschuld für die Besorgungsleistung des CH geht nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf W als Leistungsempfänger über.

Beispiel 4:

Der Konsument K, Wien, bringt ein defektes Bügeleisen zum Elektrohändler E, Wien. Dieser repariert es nicht selbst, sondern schickt es vereinbarungsgemäß gegen Kostenersatz zum Hersteller H nach München. Der Hersteller H repariert den Gegenstand, ohne Hauptstoffe beizustellen.

H erbringt an E eine Werkleistung an einem beweglichen körperlichen Gegenstand. Der Ort der Werkleistung liegt gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich. Die Steuerschuld für die Werkleistung des H geht gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf E als Leistungsempfänger über.

Geht man von einer Besorgungsleistung des E aus, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften entsprechend auf die Leistung des E an K anzuwenden. E tätigt somit ebenfalls eine Werkleistung, deren Ort nach § 3a Abs. 11 lit. c UStG 1994 in Deutschland liegt.

Beispiel 5:

Wie Beispiel 4, jedoch tauscht der Hersteller H die Bodenplatte komplett aus. H tätigt damit eine innergemeinschaftliche (Werk)Lieferung an den Elektrohändler E; dieser tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb. E tätigt im Sinne der Regelung über die Besorgungsleistung bei der Lieferung (Kommissionsgeschäft) seinerseits eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Österreich (Steuersatz 20%).

Randzahlen 638i bis 638j: *derzeit frei*

3a.5. Abgrenzung der Begriffe Unternehmer/Nichtunternehmer

3a.5.1. Allgemeines

638k

§ 3a Abs. 5 UStG 1994 normiert, wer für die neuen Leistungsortregelungen gemäß § 3a Abs. 6 bis 16 UStG 1994 und gemäß Art. 3a UStG 1994 als unternehmerischer bzw. nichtunternehmerischer Leistungsempfänger gilt.

Randzahlen 638l bis 638m: *derzeit frei*

3a.5.2. Unternehmer

638n

Der in § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 normierte Begriff des Unternehmers ist weiter als jener des § 2 UStG 1994 und gilt nur für den Leistungsempfänger, nicht für den die Leistung erbringenden Unternehmer.

638o

Als unternehmerischer Leistungsempfänger gilt nach § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994:

- ein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994, der die sonstige Leistung für seine steuerbaren Tätigkeiten bezieht;
- ein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994, der die sonstige Leistung ganz oder teilweise für seine nicht steuerbaren (nicht wirtschaftlichen) Tätigkeiten bezieht.

Beispiel 1:

Eine geschäftsleitende Holding, die nur gegenüber der Tochtergesellschaft A Verwaltungsleistungen erbringt und in die Verwaltung der Tochtergesellschaft B nicht eingreift, wird nur gegenüber der Tochtergesellschaft A unternehmerisch tätig. Bezieht sie eine Beratungsleistung für ihren nichtunternehmerischen Bereich, dh. für ihre Beteiligung an der B, gilt sie für die Bestimmung des Leistungsortes der Beratungsleistung dennoch als Unternehmer.

Beispiel 2:

Die österreichische Gemeinde G, die neben ihrer Hoheitstätigkeit auch unternehmerisch tätig ist, gibt eine Studie über Organisations- und Arbeitsabläufe der (hoheitlichen) Gemeindeverwaltung und deren Verbesserung in Auftrag. Der Auftragnehmer ist das deutsche Beratungsunternehmen D. Die Gemeinde G gilt für die Ermittlung des Leistungsortes der Beratungsleistung als Unternehmer. Der Leistungsort der Beratungsleistung des D liegt daher in Österreich. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf die Gemeinde G über.

Unecht befreite Unternehmer (zB Kleinunternehmer) und pauschalierte Land- und Forstwirte fallen unter den Unternehmerbegriff des § 2 UStG 1994 und sind daher jedenfalls von § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994 erfasst. Die Erwerbsschwelle findet für sonstige Leistungen keine Anwendung.

638p

Als unternehmerischer Leistungsempfänger gilt nach § 3a Abs. 5 Z 2 UStG 1994:

- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die über eine UID verfügt.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein, der nicht unternehmerisch tätig ist, aber zB wegen des Überschreitens der Erwerbsschwelle über eine UID verfügt, bezieht eine Beratungsleistung. Es kommen die Leistungsortregelungen für Unternehmer zur Anwendung.

638q

Bezieht ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 eine sonstige Leistung ausschließlich für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals und steht dies bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs fest, kommen die Leistungsortregelungen für Nichtunternehmer zur Anwendung.

Zu den Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bezogen werden, siehe Rz 638y.

638r

Eine einheitliche Leistung kann für die Leistungsortbestimmung nicht in mehrere Leistungen aufgespalten werden. Das gilt auch dann, wenn sie einem gemischten Verwendungszweck dient. Wird die empfangene sonstige Leistung sowohl für steuerbare Tätigkeiten, als auch für nicht steuerbare Tätigkeiten, darunter auch für persönliche Zwecke des Unternehmers,

verwendet, richtet sich der Leistungsort nach den zwischenunternehmerischen Leistungsortregelungen.

638s

Die neue Unternehmerdefinition des § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 hat keine Auswirkungen auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Randzahlen 638t bis 638u: *derzeit frei*

3a.5.3. Nichtunternehmer

638v

Als nichtunternehmerischer Leistungsempfänger gilt nach § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994:

- ein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994, der eine sonstige Leistung ausschließlich für rein private Zwecke bezieht;
- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die über keine UID verfügt;
- eine natürliche Person oder Personengemeinschaft, die nicht Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 ist.

Randzahlen 638w bis 638x: *derzeit frei*

3a.5.4. Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer

638y

Der Nachweis, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 ist, kann durch die UID des Leistungsempfängers erbracht werden (zur Überprüfung der UID siehe Rz 4351 ff).

Hat ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994 keine UID (zB ein Drittlandsunternehmer), kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft auch auf andere Weise erfolgen, zB durch eine Unternehmerbestätigung des Staates, in dem der Unternehmer ansässig ist und zur Umsatzsteuer erfasst ist. Der Nachweis kann entfallen, wenn bei Leistungen an im Drittland ansässige Empfänger der Leistungsort unabhängig vom Status des Leistungsempfängers im Drittland liegt (zB Leistungen gemäß § 3a Abs. 14 UStG 1994).

Lässt sich nicht bereits aus der Art der Leistung erschließen, dass diese eindeutig für den unternehmerischen oder privaten Bereich bezogen wird (zB Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bestimmt sind), ist als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz seine

UID verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. Der Nachweis, dass die Leistung nicht ausschließlich für rein private Zwecke erfolgt, kann durch Angabe der UID zusammen mit einer entsprechenden Bestätigung des Leistungsempfängers erbracht werden.

Sonstige Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen bestimmt sind, sind insbesondere:

- Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen,
- von Zahnärzten und Zahntechnikern erbrachte sonstige Leistungen;
- persönliche und häusliche Pflegeleistungen;
- sonstige Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit;
- Betreuung von Kindern und Jugendlichen;
- Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht;
- Nachhilfeunterricht für Schüler oder Studierende;
- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit sportlicher Betätigung einschließlich der entgeltlichen Nutzung von Anlagen wie Turnhallen und vergleichbaren Anlagen;
- Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz;
- Herunterladen von Filmen und Musik;
- Bereitstellen von digitalisierten Texten einschließlich Büchern, ausgenommen Fachliteratur;
- Abonnements von Online-Zeitungen und -Zeitschriften, mit Ausnahme von Online-Fachzeitungen und –Fachzeitschriften;
- Online-Nachrichten einschließlich Verkehrsinformationen und Wettervorhersagen;
- Beratungsleistungen in familiären und persönlichen Angelegenheiten.

Randzahlen 638z bis 639a: *derzeit frei*

3a.6. Generalklausel für unternehmerische Leistungsempfänger

639b

§ 3a Abs. 6 UStG 1994 normiert als Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich das Empfängerortprinzip. Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 erbracht wird, wird an dem Ort

ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Dies ist dort, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat; in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer Betriebsstätte gilt als Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt (siehe näher Art. 12 f VO (EU) 282/2011).

Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ist der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden; hierbei sind der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammen kommt, zu berücksichtigen.

Kann anhand dieser Kriterien der Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mit Sicherheit bestimmt werden, so wird der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, zum vorrangigen Kriterium (vgl. Art. 10 VO (EU) 282/2011).

Allein aus dem Vorliegen einer Postanschrift kann nicht geschlossen werden, dass sich dort der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens befindet.

639c

Die sonstige Leistung kann auch an die Betriebsstätte (im Sinne des Art. 11 Abs. 1 VO (EU) 282/2011 sowie der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung) eines Unternehmers ausgeführt werden (§ 3a Abs. 6 zweiter Satz UStG 1994). Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. Die Regelung hat zur Folge, dass die sonstige Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sich der Ort der Betriebsstätte im Ausland befindet. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte den Auftrag an den die sonstige Leistung durchführenden Unternehmer, zB Verleger, Werbeagentur, Werbungsmittler, erteilt oder das Entgelt für die Leistung bezahlt.

Beispiel:

Eine Bank mit Sitz im Inland unterhält im Ausland Zweigniederlassungen. Durch Aufnahme von Werbeanzeigen in ausländische Zeitungen und Zeitschriften wird für die Zweigniederlassungen geworben. Die Erteilung der Anzeigenaufträge an die ausländischen Verleger erfolgt durch einen inländischen Werbungsmittler. Der inländische Werbungsmittler unterliegt mit seinen Leistungen für die im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen nicht der österreichischen Umsatzsteuer.

639d

Bei Werbeanzeigen in Zeitungen und Zeitschriften und bei Werbesendungen in Rundfunk und Fernsehen ist davon auszugehen, dass sie ausschließlich oder überwiegend für im Ausland

gelegene Betriebsstätten bestimmt und daher nicht steuerbar sind, wenn einer der folgenden Sachverhalte vorliegt:

Es muss sich handeln um:

- Fremdsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um fremdsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen oder
- deutschsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um deutschsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen, die überwiegend im Ausland verbreitet werden.

  Die im Ausland gelegenen Betriebsstätten müssen in der Lage sein, die Leistungen zu erbringen, für die geworben wird.

639e

Lässt sich weder anhand der erbrachten Leistung noch ihrer Verwendung feststellen, ob die Leistung für die Betriebsstätte erbracht wird, hat dies der leistende Unternehmer insbesondere anhand des Vertrages, des Bestellscheins, der verwendeten UID-Nummer und der Bezahlung der Leistung zu ermitteln (vgl. Art. 22 Abs. 1 zweiter Unterabsatz VO (EU) 282/2011).

Lässt sich nicht feststellen, dass die sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte bestimmt ist, so ist für die Bestimmung des Ortes dieser Leistung nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der Ort maßgebend, von dem aus der die Leistung empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Bei einer einheitlichen sonstigen Leistung ist es nicht möglich, für einen Teil der Leistung den Ort der Betriebsstätte und für den anderen Teil den Sitz des Unternehmens als maßgebend anzusehen und die Leistung entsprechend aufzuteilen.

639f

Unter § 3a Abs. 6 UStG 1994 fallen ua. auch:

- Vermittlungsleistungen für Unternehmer, ausgenommen die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
- Güterbeförderungsleistungen für Unternehmer;
- Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, für Unternehmer;
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände für Unternehmer;

- Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an Unternehmer (vor 1.1.2016: ausgenommen der Fälle des § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994);
- Die in § 3a Abs. 14 UStG 1994 taxativ aufgezählten Katalogleistungen für Unternehmer;
- Die Einräumung des Rechts zur Fernsehübertragung von Fußballspielen an Unternehmer (Art. 26 VO (EU) 282/2011);
- Buchhaltungsleistungen (vgl. BFH 9.2.2012, V R 20/11).

639g

Eine Vermittlungsleistung an einen Unternehmer wird (ausgenommen die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken) gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort ausgeführt. Das gilt auch für die Vermittlung der in § 3a Abs. 14 UStG 1994 genannten Katalogleistungen.

Beispiel:

Der Handelsvertreter M, München, vermittelt für den österreichischen Unternehmer W, Wien, den Verkauf von Waren an andere Händler in Österreich.

Leistungsort des M ist dort, wo der Leistungsempfänger W sein Unternehmen betreibt (Österreich). Die Leistung des M unterliegt daher der österreichischen Umsatzsteuer. Die Steuerschuld geht unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf W über. In diesem Fall haftet der leistende M für diese Steuer und hat den Umsatz in die ZM aufzunehmen.

639h

Im Falle des Verkaufs von gebrauchten Landmaschinen wird eine Vermittlungsleistung bei der Einhaltung nachfolgender Vorgangsweise unter Verwendung der von der Wirtschaftskammer Österreich aufgelegten Vordrucke oder inhaltsgleicher Papiere angenommen werden können:

- Der Auftrag zum vermittlungsweisen Verkauf wird nach dem Vordruck "Übernahmevertrag zum vermittlungsweisen Verkauf" (Formular: Landmaschine 1) erteilt.
- Der Kaufvertrag zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber wird nach dem Muster "Kaufvertrag" (Formular: Landmaschine 2) abgeschlossen.

639i

Bei Reihenvermittlungs- und Minusgeschäften ist eine Vermittlungstätigkeit ausgeschlossen (VwGH 12.02.1970, 1277/68). An den zu vermittelnden gebrauchten Landmaschinen durchgeführte Reparaturen sind gesondert abzurechnen.

Formularmuster: Siehe Anhang 1 und Anhang 2.

639j

Güterbeförderungsleistungen, die an Unternehmer erbracht werden, sind unabhängig von der Beförderungsstrecke und dem Abgangsort des Beförderungsmittels stets am Empfängerort, dh. dort, wo der die Leistung empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt, steuerbar (§ 3a Abs. 6 UStG 1994). Keine Sonderregelungen bestehen für in- und ausländische Vor- und Nachläufe sowie für Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die üblicherweise mit Beförderungsleistungen verbunden sind. Der Leistungsort jeder einzelnen Leistung ist, soweit es sich nicht um eine unselbständige Nebenleistung zu einer Güterbeförderung handelt, gesondert zu ermitteln.

Beispiel 1:

Der österreichische Unternehmer U beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Österreich zu befördern. F beauftragt den französischen Unternehmer N, die Güter in Frankreich umzuladen.

Die innergemeinschaftliche Güterbeförderung des F für den U ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar. Das Umladen der Güter in Frankreich durch N für F ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar. F schuldet als Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 die Umsatzsteuer. In diesem Fall haftet der leistende Unternehmer N für diese Steuer und hat den Umsatz in die ZM aufzunehmen.

Beispiel 2:

Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den französischen Frachtführer F, Güter von Wien nach Frankreich zu befördern. F beauftragt den österreichischen Spediteur S, die Güter von Wien nach Salzburg zu befördern. Die Beförderung der Güter von Salzburg nach Frankreich erfolgt durch F.

Der innerösterreichische Transport der Güter von Wien nach Salzburg durch S für F ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Frankreich) steuerbar. Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger F (vgl. Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG). In der Rechnung an F darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

Die Beförderungsleistung des F für U umfasst die Gesamtbeförderung von Wien nach Frankreich und ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Frankreich) steuerbar.

Randzahlen 639k bis 639m: *derzeit frei*

3a.7. Generalklausel für nicht unternehmerische Leistungsempfänger

639n

§ 3a Abs. 7 UStG 1994 normiert als Generalklausel für sonstige Leistungen, die an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht werden, das

Unternehmerortprinzip. Kommt keine Spezialbestimmung zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort maßgeblich, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Rz 639b ist sinngemäß anzuwenden.

639o

Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein ständiges Zusammenwirken von Personal und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht (EuGH 04.07.1985, Rs C-168/84, „Berkholz", EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, „Planzer", ebenso VwGH 29.04.2003, 2001/14/0226).

Betriebsstätte kann auch eine Organgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 sein. Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte ist Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden ist, dh. die sonstige Leistung muss in tatsächlicher Hinsicht der Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen hat. Wird ein Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird.

639p

Demonstrative Aufzählung der Anwendungsfälle des § 3a Abs. 7 UStG 1994 an Nichtunternehmer:

- Bis 31. Dezember 2012: Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (ausgenommen der Fälle des § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994);
- Die in § 3a Abs. 14 Z 1 bis 13 und Z 15 UStG 1994 taxativ aufgezählten Katalogleistungen, wenn der Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittland aus und ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt § 3a Abs. 15 UStG 1994;
- Die in § 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994 genannten sonstigen Leistungen, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Gemeinschaftsgebiet aus betreibt und der

Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat;

- Die in § 23 Abs. 1 UStG 1994 bezeichneten Reiseleistungen (§ 23 Abs. 3 UStG 1994);
- Die Leistungen der Ärzte, Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker;
- Die Leistungen der Notare, soweit diese nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Rz 640b) oder nicht selbständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Rz 641w);
- Im Rahmen einer Bestattung erbrachte Dienstleistungen, soweit diese eine einheitliche Leistung darstellen (Art. 28 VO (EU) 282/2011);
- Buchhaltungsleistungen (zB das Erfassen und Kontieren von Belegen sowie die Vorbereitung der Abschlussarbeiten, nicht aber das Einrichten der Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses, vgl. BFH 09.02.2012, V R 20/11).

Randzahlen 639q bis 639r: *derzeit frei*

3a.8. Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer

639s

Zur Vermittlungsleistung an einen Unternehmer siehe Rz 639f.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (VwGH 17.09.1990, 89/15/0070).

Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer wird (ausgenommen die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken) gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt auch für die Vermittlung der in § 3a Abs. 14 UStG 1994 genannten Katalogleistungen.

Beispiel 1 (Vermittlung einer Lieferung):

Der Handelsvertreter M, München, vermittelt für den österreichischen Privaten W, Wien, den Kauf einer Gartenschaukel von einem Händler in Österreich. M hat in Österreich weder Sitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte. Leistungsort des M ist dort, wo die vermittelte Leistung ausgeführt wird. Die vermittelte Leistung (Lieferung) wird in Österreich ausgeführt. Die Leistung des M unterliegt daher der österreichischen Umsatzsteuer.

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld) kommt nicht zur Anwendung, da die Vermittlung für eine Privatperson erfolgt. M hat sich umsatzsteuerlich registrieren

zu lassen und kann in Österreich einen Fiskalvertreter bestellen (§ 27 Abs. 7 UStG 1994). Eine ZM hat M nicht abzugeben.

Beispiel 2 (Vermittlung einer sonstigen Leistung):

Der Vermittler V mit Sitz in Österreich vermittelt für den Privaten P in Deutschland einen Dolmetscher mit Sitz im Drittland. Die Vermittlungsleistung des V ist dort steuerbar, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Die Leistung des Dolmetschers wird von einem Unternehmer im Drittland an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbracht. Der Ort seiner Leistung richtet sich daher gemäß § 3a Abs. 7 UStG 1994 nach dem Sitz des Leistenden. Dieser liegt im Drittland. Auch die Vermittlungsleistung des V an P ist im Drittland steuerbar.

Beispiel 3 (Vermittlung eines Sportlers an einen Verein):

Ein österreichischer Vermittler vermittelt einen Sportler (Fußballspieler) an einen Verein und erhält dafür vom Sportler selbst eine Provision für seine Vermittlungsleistung. Der Sportler wird nach erfolgter Vermittlung vertraglich so in den Verein eingebunden, dass ein Dienstverhältnis vorliegt.

Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer wird gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (vgl. EuGH 27.05.2004, Rs C-68/03, Lipjes). Der Leistungsort des Vermittlers richtet sich daher danach, wo der Sportler (wäre er selbstständig) seine Leistung an den Verein erbringt.

Die Leistungen eines (selbstständigen) Sportlers werden gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 am Tätigkeitsort (ab 1.1.2011 am Empfängerort gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 bzw. am Tätigkeitsort gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994) erbracht.

Gegenüber dem Verein erbringt der Sportler eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 30.03.2006, 2002/15/0075 zum Schitrainer), die am Tätigkeitsort, das ist üblicherweise dort, wo der Verein seinen Sitz hat, steuerbar ist. Ab 1.1.2011 bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 11 lit. a UStG 1994.

Randzahlen 639t bis 639u: *derzeit frei*

3a.9. Grundstücksort

3a.9.1. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

639v

Für den Ort einer sonstigen Leistung - einschließlich Werkleistung - im Zusammenhang mit einem Grundstück ist die Lage des Grundstücks entscheidend. Dieser Leistungsort findet auch Anwendung, wenn die Werkleistung (zB Montage bzw. Demontage von mit dem Grundstück fest verbundenen Rohrleitungen) durch einen oder mehrere Erfüllungsgehilfen (Subunternehmer) erbracht wird. In diesem Fall wird sowohl die Leistung des beauftragten Unternehmers als auch die der Subunternehmer an dem Ort, an dem das Grundstück liegt, erbracht.

639w

Zu einem Grundstück gehören auch diejenigen Sachen, die durch Vornahme einer Verbindung unselbständige Bestandteile eines Grundstückes geworden sind, auch wenn sie ertragsteuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter sind. Im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch sonstige Leistungen an Superädifikaten oder Bauwerken, die Zugehör eines Baurechtes sind. Das gilt nicht für das Zubehör.

Beispiel:

Ein Industrieunternehmer hat anderen Unternehmern übertragen: die Pflege der Grünflächen des Betriebsgrundstücks, die Gebäudereinigung, die Wartung der Heizungsanlage und die Pflege und Wartung der Aufzugsanlagen. Es handelt sich in allen Fällen um sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen.

Die sonstige Leistung muss nach Sinn und Zweck der Vorschrift in engem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

639x

Zu den Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehören

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;
- die Beherbergung, die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;
- die Vermietung auf Campingplätzen;
- die Lagerung von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus), wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstückes der ausschließlichen Nutzung durch den Kunden gewidmet ist, unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Leistung erfolgt (zB Miet- oder Verwahrungsvertrag);
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;
- die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
- die Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken;

- die Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen.

639y

Vermieten Unternehmer Wohnwagen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind und ausschließlich zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden, so ist die Vermietung als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Wohnwagen nicht fest mit dem Grund und Boden verbunden sind und deshalb auch als Beförderungsmittel verwendet werden könnten. Maßgebend ist nicht die abstrakte Eignung eines Gegenstandes als Beförderungsmittel. Entscheidend ist, dass die Wohnwagen nach dem Inhalt der abgeschlossenen Mietverträge nicht als Beförderungsmittel, sondern zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden. Das gilt ferner in den Fällen, in denen die Vermietung der Wohnwagen nicht die Überlassung des jeweiligen Standplatzes umfasst und die Mieter deshalb über die Standplätze besondere Verträge mit den Inhabern der Campingplätze abschließen müssen.

639z

Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehören die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen sowie der Notare bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen. Wegen der selbständigen Beratungsleistungen der Notare siehe Rz 641w.

640a

Zu den sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (§ 3a Abs. 9 lit. d UStG 1994) gehören zB die Leistungen der Architekten, Bauaufsichtsbüros, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften, Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen. Der Grundstücksort als Leistungsort gilt auch für Architekten, die als Subunternehmer den Auftrag von einem anderen Unternehmer (zB Generalunternehmer) oder einem anderen Architekten erhalten haben. Dazu gehören ferner Leistungen, die dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen dienen. In Betracht kommen Leistungen aller Art, die sonstige Leistungen sind. Die Vorschrift erfasst auch die Begutachtung und Bewertung von Grundstücken.

640b

Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück steht auch die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten (EuGH 07.09.2006, Rs C-166/05 „Heger"), der Wildabschuss, sowie die Einräumung dinglicher Rechte, zB Dienstbarkeiten, Baurecht, sowie sonstige Leistungen, die

dabei ausgeführt werden, zB Beurkundungsleistungen eines Notars und die im Zusammenhang mit der Beurkundung erbrachte Beratung, soweit diese einen unselbständigen Teil der Beurkundungsleistung darstellt (so zB Errichtung der entsprechenden Vertragsentwürfe oder die damit verbundenen Eintragungen im Grundbuch). Hinsichtlich der selbstständigen Beratungsleistungen der Notare vgl. Rz 641w.

640c

Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind:

- die Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind;
- die Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind bzw. werden;
- der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften;
- die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, zB durch Zeitungen;
- die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung,
- die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen;
- die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstückes zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt wird;
- sonstige Leistungen der Veranstalter von Messen und Ausstellungen (vgl. Rz 640u bis Rz 640y) sowie von Kongressen (vgl. Rz 640t);
- die Vermittlung von Leistungen, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 bestimmt, insbesondere die Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel oder einer anderen Unterkunft, ausgenommen die Vermittlungstätigkeit beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken.

  Beispiel:

  Der deutsche Unternehmer D vermittelt für den österreichischen Architekten A die Planung eines Geschäftsgebäudes in Deutschland.

Die Planungsleistung des A ist am Grundstücksort steuerbar (Deutschland). Da dies kein Anwendungsfall des zwingenden Überganges der Steuerschuld nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG ist, hat A diese Leistung nicht in die ZM aufzunehmen. Die Vermittlungsleistung des D ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf A über. Da dies ein Fall des zwingenden Überganges der Steuerschuld nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG ist, hat D die Vermittlungsleistung in seine ZM aufzunehmen. Zu den sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG idF RL 2008/8/EG die Steuer schuldet, siehe Rz 4154.

Randzahl 640d: *derzeit frei*

3a.10. Ort der Beförderungsleistung

3a.10.1. Personenbeförderung

640e

Eine Personenbeförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird, dh. der Leistungsort richtet sich nach der zurückgelegten Beförderungsstrecke. Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist nach dieser Regelung nur der inländische Teil im Inland steuerbar. Das gilt sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Leistungsempfänger.

3a.10.2. Güterbeförderung

640f

Eine Güterbeförderungsleistung an einen Nichtunternehmer wird ebenfalls dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Eine Sonderregelung besteht für innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen für Nichtunternehmer. Diese sind gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 am Abgangsort des Beförderungsmittels steuerbar (siehe Rz 3912a ff).

Güterbeförderungsleistungen an Unternehmer sind stets nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort steuerbar. Das gilt auch für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen (siehe Rz 639f).

Beispiel 1:

Der österreichischen Spediteur S befördert Waren für den deutschen Unternehmer D von Graz nach Wien.

Diese Beförderungsleistung ist unabhängig davon, wo die Beförderung stattfindet, gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Deutschland) steuerbar.

Beispiel 2:

Der österreichische Spediteur S besorgt für den Schweizer Unternehmer U die Beförderung eines Gegenstandes von Salzburg nach Zürich. Die Beförderung von Salzburg nach Bregenz führt der Frachtführer A, die Beförderung von Bregenz nach Zürich der Frachtführer B durch.

Sowohl die Beförderungsleistung des A als auch des B für den S sind nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar (besorgte Leistung). Beide Leistungen sind bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 steuerfrei. Auch die Besorgungsleistung des S für den U ist nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Schweiz) steuerbar.

Randzahlen 640g bis 640h: *derzeit frei*

3a.10.3. Einschaltung eines Subunternehmers bei Personenbeförderungsleistungen

640i

Der Ort einer Personenbeförderungsleistung liegt dort, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird (§ 3a Abs. 10 UStG 1994). Hieraus folgt für diejenigen Beförderungsfälle, in denen der mit der Beförderung beauftragte Unternehmer (Hauptunternehmer) die Beförderung durch einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) ausführen lässt, dass sowohl die Beförderungsleistung des Hauptunternehmers als auch diejenige des Subunternehmers dort ausgeführt werden, wo der Subunternehmer die Beförderung bewirkt. Die Sonderregelung über die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 23 UStG 1994) bleibt jedoch unberührt.

Beispiel:

Der Reiseveranstalter A veranstaltet im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Tagesausflug für Senioren. Er befördert die teilnehmenden Reisenden jedoch nicht selbst, sondern bedient sich zur Ausführung der Beförderung des Omnibusunternehmers B. Dieser bewirkt an A eine Beförderungsleistung, indem er die Beförderung im eigenen Namen und für eigene Rechnung durchführt. Der Ort der Beförderungsleistung des B liegt dort, wo dieser die Beförderung bewirkt. Für A stellt die Beförderungsleistung des B eine Reisevorleistung dar. A führt deshalb umsatzsteuerlich keine Beförderungsleistung, sondern eine sonstige Leistung im Sinne des § 23 UStG 1994 aus. Diese sonstige Leistung wird dort ausgeführt, von wo aus A sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 7 UStG 1994 iVm § 23 Abs. 3 UStG 1994).

3a.10.4. Grenzüberschreitende Personenbeförderungen

640j

Grenzüberschreitende Personenbeförderungen sind in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen (§ 3a Abs. 10 UStG 1994).

640k

Besteht die Gegenleistung in einem Pauschalpreis für die Gesamtbeförderung, so hat die Ermittlung des steuerpflichtigen Entgeltsanteils stets im Verhältnis der im Inland zurückgelegten Wegstrecke zur Gesamtwegstrecke zu erfolgen. Eine andere Aufteilung – etwa nach Maßgabe der Dauer des Aufenthaltes oder im Verhältnis der auf das jeweilige

Land entfallenden Kosten - ist unzulässig (EuGH 06.11.1997, Rs C-116/96, "Reisebüro Binder GmbH").

3a.10.5. (Grenzüberschreitender) Tarifverbund von Seilbahnunternehmern

640l

Inländische Seilbahn- bzw. Liftunternehmen bieten - auch zusammen mit ausländischen Liftbetreibern in einem grenzüberschreitenden Skigebiet - gemeinsame Liftkarten (Skipässe) an, die sich über Tages-, Mehrtages-, Wochen- bis hin zu Saison- und Ganzjahreskarten erstrecken und den Inhaber zur uneingeschränkten Benützung sämtlicher im jeweiligen Tarifverbund (Skiregion) zusammengefassten Liftanlagen berechtigen. Basis für die Verrechnung ist der Erlös der einzelnen verkauften Liftkarte. Die Aufteilung der Karten- bzw. Skipasserlöse erfolgt zB nach Zeiteinheiten oder Frequenzen der Inanspruchnahme des jeweiligen Skigebietes, die von einem elektronischen Kartenkontrollsystem automatisch ermittelt wird. So kann zB für jeden Skifahrer die tatsächliche Inanspruchnahme der einzelnen Seilbahnen und Lifte präzise ermittelt werden.

Mit dem Verkauf des Skipasses vereinnahmen sowohl der Tarifverbund als auch die einzelnen daran beteiligten Unternehmer (Liftunternehmer, Seilbahnunternehmer oder Liftkartenveräußerer) eine Anzahlung für eine Beförderungsleistung. Allerdings steht zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest, welche Liftanlagen im Tarifverbund vom Liftkarten- bzw. Skipassinhaber benützt werden. Die Beförderungsleistung des jeweiligen Seilbahnunternehmers wäre daher erst dann erbracht, wenn der Skipassinhaber die jeweilige Liftanlage tatsächlich in Anspruch nimmt (vgl. Ruppe § 3, Tz 18 und 21; § 19, Tz 48). Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch der bisherigen Praxis der Seilbahnwirtschaft gefolgt werden, dass von der steuerlichen Erfassung des Tarifverbundes abgesehen wird. Die einzelnen Seilbahnunternehmen unterziehen die von ihnen vereinnahmten Anzahlungen im Monat der Vereinnahmung (= Zeitpunkt des Skipassverkaufes) der Umsatzsteuer. Die in der Folge aufgrund des Kartenkontrollsystems (zB monatlich) ermittelten tatsächlichen Beförderungsleistungen und damit verbundenen Ausgleichszahlungen zwischen den einzelnen Liftgesellschaften sind Bruttobeträge, die vom einzelnen Seilbahnunternehmer als Entgeltsberichtigung (Minderung, Erhöhung) iSd des § 16 UStG 1994 im Monat der Zwischenabrechnung (Ausgleichszahlung) vorzunehmen sind. Dies gilt in gleicher Weise auch bei Ausgleichszahlungen von oder in Gemeinschaftsgebiete(n) (zB Slowenien, Italien, Deutschland) bzw. vom oder in das Drittland (Schweiz).

Eine Rechnungslegung mit Umsatzsteuerausweis hinsichtlich der Ausgleichszahlungen hat zu unterbleiben, da zwischen den einzelnen Liftunternehmen kein Leistungsaustausch erfolgt ist.

Randzahl 640m: *derzeit frei*

3a.11. Tätigkeitsort

3a.11.1. Allgemeines

640n

Die Regelung des § 3a Abs. 11 UStG 1994 gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun (dazu gehört auch die Tätigkeit von Fotomodellen) bestehen. Bei diesen Leistungen bestimmt grundsätzlich die Tätigkeit selbst den Leistungsort (siehe aber § 3a Abs. 11 lit. a bis c UStG 1994, sowie Rz 640p bis Rz 641d). Der Ort, an dem der Erfolg eintritt oder die sonstige Leistung sich auswirkt, ist ohne Bedeutung (BFH 04.04.1974, BStBl II 1974, 532). Maßgebend ist, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden (BFH 26.11.1953, BStBl III 1954, 63). Es kommt nicht entscheidend darauf an, wo der Unternehmer, zB Künstler, im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern es ist der einzelne Umsatz zu betrachten. Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer im Rahmen einer Veranstaltung tätig wird. Bei einer sich auf das In- und Ausland erstreckenden Tätigkeit, zB Trainingstätigkeit eines Schitrainers, ist zu klären, wo diese ausschließlich oder zum wesentlichen Teil ausgeführt wird. Dafür sind in erster Linie qualitative Kriterien maßgeblich. Lässt sich eine qualitative Gewichtung nicht durchführen, so ist auf den Zeitaufwand abzustellen (VwGH 30.03.2006, 2002/15/0075). Wird die Leistung in verschiedenen Ländern erbracht, ohne dass der Zeitaufwand in einem Land absolut überwiegt, ist auf den relativ größeren Zeitaufwand abzustellen (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0208).

3a.11.2. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche Leistungen usw.

640o

Ab 1.1.2011 gilt § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 nur mehr für Leistungen, die an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht werden. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994, kommt die Generalklausel (§ 3a Abs. 6 UStG 1994) zur Anwendung. Nur die Eintrittsberechtigung und damit zusammenhängende sonstige Leistungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen Veranstaltungen usw. sind ab 1.1.2011 nach § 3a Abs. 11a UStG 1994 am Veranstaltungsort steuerbar. Dazu siehe näher Rz 641f.

640p

Tontechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 unerlässlich sind, werden an dem Ort

erbracht, an dem diese tatsächlich bewirkt werden (EuGH 26.09.1996, Rs C-327/94). Ab 1.1.2011 gilt dies nur, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist.

640q

Auch Unterrichtserteilung (Unterricht - im weitesten Sinne - ist das planmäßige, aus dem Gesamtleben ausgegliederte, regelmäßige Lehren. Der Unterricht beschränkt sich im Gegensatz zur Lehre in der Regel nicht auf die Darbietung der Lehrinhalte, sondern bezieht auch die Sorge um deren Aneignung durch den Lernenden und die Erfolgskontrolle ein.) durch Fernschulen oder durch einen Lehrer über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk (Web-Seminare) stellt eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 dar. Dabei kann es aus der Sicht der Umsatzsteuer keinen Unterschied machen, ob das zur Erreichung des Lehrzieles notwendige Wissen durch schriftliche Unterlagen (Broschüren usw.) oder im Wege des Internets übermittelt wird. Bei Web-Seminaren gilt als Tätigkeitsort der Ort, an dem der Lehrer ansässig ist, sofern dieser nicht nachweislich seine Dienste von einem anderen Ort aus erbringt.

640r

Bei den Leistungen nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 - insbesondere den künstlerischen und wissenschaftlichen Leistungen - ist zu beachten, dass sich im Falle der Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten und ähnlichen Rechten (Katalogleistungen) der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Beispiel:

Ein amerikanischer Sänger gibt auf Grund eines Vertrages mit einer deutschen Konzertagentur ein Konzert im Inland. Auf Grund eines anderen Vertrages mit dem Sänger zeichnet eine österreichische Schallplattengesellschaft das Konzert auf.

Der Ort der Leistung für das Konzert bestimmt sich ab 1.1.2011 nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Deutschland). Bis 31.12.2010 liegt der Leistungsort für eine solche Leistung nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 in Österreich, da es sich um eine künstlerische Leistung handelt. Mit der Aufzeichnung des Konzerts für eine Schallplattenproduktion überträgt der Sänger Nutzungsrechte an seinem Urheberrecht im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (vgl. BFH 22.03.1979, BStBl II 1979, 598). Für den Ort dieser Leistung ist § 3a Abs. 6 UStG 1994 maßgeblich.

640s

Die Frage, ob bei einem wissenschaftlichen Gutachten eine wissenschaftliche Leistung nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 oder eine Beratung nach § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 vorliegt, ist nach dem Zweck zu beurteilen, den der Auftraggeber mit dem von ihm bestellten Gutachten verfolgt. Eine wissenschaftliche Leistung im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 setzt voraus, dass das erstellte Gutachten nicht auf Beratung des Auftraggebers

gerichtet ist. Dies ist der Fall, wenn das Gutachten nach seinem Zweck keine konkrete Entscheidungshilfe für den Auftraggeber darstellt. Ab 1.1.2011 verliert diese Unterscheidung weitgehend an Bedeutung, da sich der Leistungsort stets nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Beispiel 1:

Ein Hochschullehrer hält im Auftrag eines Verbandes (Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994) auf einem Fachkongress einen Vortrag. Inhalt des Vortrages ist die Mitteilung und Erläuterung der von ihm auf seinem Forschungsgebiet, zB Maschinenbau, gefundenen Ergebnisse. Zugleich händigt der Hochschullehrer allen Teilnehmern ein Manuskript seines Vortrages aus. Vortrag und Manuskript haben nach Inhalt und Form den Charakter eines wissenschaftlichen Gutachtens. Sie sollen allen Teilnehmern des Fachkongresses zur Erweiterung ihrer beruflichen Kenntnisse dienen. Es liegt eine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 vor.Soll das Gutachten dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, so liegt eine Beratungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 vor.

Beispiel 2:

Ein Wirtschaftsforschungsunternehmen erhält den Auftrag, in Form eines Gutachtens Struktur- und Standortanalysen für die Errichtung von Gewerbebetrieben zu erstellen. Auch wenn das Gutachten nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt worden ist, handelt es sich um eine Beratung, da das Gutachten zur Lösung konkreter wirtschaftlicher Fragen verwendet werden soll.

640t

Bei der Durchführung von Kongressen und Seminaren handelt es sich regelmäßig um Veranstaltungen wissenschaftlicher und/oder unterrichtender Natur. Wenn bei solchen Veranstaltungen den Teilnehmern gegenüber Beratungsleistungen auf wissenschaftlichem oder technischem Gebiet erbracht oder Informationen überlassen werden, so beziehen sich diese regelmäßig nicht - was schon die Vielzahl der Teilnehmer ausschließt - auf den konkreten Fall eines einzelnen Teilnehmers, sondern sind allgemeiner Natur. Anders wären die Veranstaltungen nur dann zu beurteilen, wenn sich die Beratung oder die Information auf konkrete wirtschaftliche oder technische Fragen des einzelnen Teilnehmers bezieht.

3a.11.2.1. Ort der sonstigen Leistung bei Messen und Ausstellungen

3a.11.2.1.1. Sonstige Leistungen der Veranstalter von Messen und Ausstellungen an die Aussteller

640u

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen, die gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 am Tätigkeitsort steuerbar sind. Ab 1.1.2011 gilt dies nur mehr für

nichtunternehmerische Leistungsempfänger. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

Das gilt auch für folgende Leistungen der Veranstalter an die Aussteller:

- Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschließlich der üblichen Nebenleistungen;
- Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongresszentren anzusehen. Übliche Nebenleistungen sind zB die Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste.

640v

Das gilt auch für damit im Zusammenhang stehende sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen.

640w

In der Regel erbringen die Veranstalter neben der Überlassung von Standflächen eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller. Dieses zusätzliche, umfassende Leistungspaket wird dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (Tätigkeitsort gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; vgl. EuGH 09.03.2006, Rs C-114/05, *Gillan Beach Ltd.*). Ab 1.1.2011 gilt dies nur mehr für nichtunternehmerische Leistungsempfänger. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994. Es kann sich insbesondere um folgende sonstige Leistungen der Veranstalter handeln:

1) Technische Versorgung der überlassenen Stände. Hiezu gehören zB

- Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Druckluft, Telefon, Telex, Internet-Anschluss und Lautsprecheranlagen,
- die Abgabe von Energie, zB Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen.

2) Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Unter die "Planung" fallen insbesondere Architektenleistungen, zB Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. Zur "Gestaltung" zählt zB die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes.

3) Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschließlich Miet-System-Ständen.

4) Standbetreuung und Standbewachung.

5) Reinigung von Ständen.

6) Überlassung von Garderoben und Schließfächern auf dem Messegelände.

7) Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittsgutscheinen.

8) Überlassung von Fernsprechstellen und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller und die Leistungen des Veranstalters im Fernschreibdienst.

9) Überlassung von Informationssystemen, zB von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen.

10) Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände.

11) Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen.

12) Übersetzungsdienste.

13) Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemaßnahmen.

3a.11.2.1.2. Sonstige Leistungen ausländischer Durchführungsgesellschaften

640x

Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch Gemeinschaftsausstellungen durchgeführt, zB von Ausstellern, die in demselben ausländischen Staat ihren Sitz haben. Vielfach ist in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das im eigenen Namen die Gemeinschaftsausstellung organisiert (so genannte Durchführungsgesellschaft). In diesen Fällen erbringt der Veranstalter die in der Rz 640w bezeichneten sonstigen Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft. Diese erbringt die sonstigen Leistungen an die an der Gemeinschaftsausstellung beteiligten Aussteller. Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der Durchführungsgesellschaft gelten die Ausführungen in Rz 640w entsprechend.

3a.11.2.1.3. Sonstige Leistungen anderer Unternehmer

640y

Erbringen andere Unternehmer als die Veranstalter einzelne der oben angeführten sonstigen Leistungen an die Aussteller oder an Durchführungsgesellschaften, so gilt Folgendes:

Die in Rz 640w Punkt 1 bis 6 bezeichneten Leistungen sind als Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen anzusehen (§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; ab 1.1.2011: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 für Nichtunternehmer, § 3a Abs. 6 UStG 1994 für Unternehmer).

Die Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittsgutscheinen an Nichtunternehmer ist unter § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 zu subsumieren. Die Erbringung solcher Leistungen an Unternehmer fällt ab 1. Jänner 2011 unter § 3a Abs. 11a UStG 1994.

Die in Rz 640w in Punkt 8 bis 13 bezeichneten sonstigen Leistungen fallen unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 7 UStG 1994.

Randzahl 640z: *derzeit frei*

3a.11.3. Umschlag, Lager usw.

641a

§ 3a Abs. 11 lit. b UStG 1994 gilt nur für Leistungen an Nichtunternehmer. Werden solche Leistungen an Unternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

641b

Die Regelung des § 3a Abs. 11 lit. b UStG 1994 gilt für Umsätze, die selbständige Leistungen sind. Sofern der Umschlag, die Lagerung oder eine andere sonstige Leistung unselbständige Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung darstellen, teilen sie deren umsatzsteuerliches Schicksal (vgl. Rz 3912i).

3a.11.4. Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

641c

§ 3a Abs. 11 lit. c UStG 1994 gilt nur für Leistungen an Nichtunternehmer. Werden solche Leistungen an Unternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

641d

Unter den Begriff "Arbeiten" im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. c UStG 1994 fallen zB Werkleistungen oder/und Wartungsleistungen an Anlagen, Maschinen und KFZ. Verwendet der Unternehmer bei der Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes selbst beschaffte Stoffe, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind, ist keine Werkleistung, sondern eine Werklieferung gegeben (§ 3 Abs. 4 UStG 1994). Bei der Begutachtung beweglicher

Gegenstände durch Sachverständige hat § 3a Abs. 11 lit. c UStG 1994 Vorrang vor § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994.

3a.11.5. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

641e

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen zeichnen sich durch ein Bündel von Charakteristika und Tätigkeiten aus, bei denen Dienstleistungen bei weitem überwiegen und die Bereitstellung von Speisen und/oder Getränken lediglich ein Bestandteil ist (vgl. EuGH 02.05.1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*).

Restaurantdienstleistungen bestehen aus der Lieferung von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken zum menschlichen Verzehr in der Lokalität des Erbringers, die von einer ausreichenden unterstützenden Dienstleistung begleitet wird, welche den sofortigen Verzehr dieser Speisen und/oder Getränke ermöglicht.

Verpflegungsdienstleistungen umfassen dieselbe Leistung, werden jedoch an einem Ort außerhalb der Lokalität des Unternehmers erbracht (siehe dazu auch Art. 6 VO (EU) 282/2011).

> *Beispiel:*
>
> *Der deutsche Private D beauftragt den Unternehmer S in Salzburg mit dem Catering für eine Hochzeitsfeier in München.*
>
> *Die Cateringleistung des S ist gemäß § 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994 in Deutschland steuerbar.*

Zum Leistungsort bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bei innergemeinschaftlichen Personenbeförderungen an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn siehe Rz 3917a f.

3a.11.6. Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen

641f

Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen (§ 3a Abs. 11a UStG 1994) sind Leistungen, deren wesentliches Merkmal in der entgeltlichen Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung besteht.

Unter den Begriff der Eintrittsberechtigung fallen insbesondere

- das Recht auf Eintritt zu Vorführungen, Theateraufführungen, Zirkusveranstaltungen, Messen, Unterhaltungsprogrammen, Konzerten, Ausstellungen und ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, einschließlich des durch ein Abonnement abgedeckten Eintritts;

- das Recht auf Eintritt zu Sportveranstaltungen wie einem Spiel oder einem Wettkampf, einschließlich des durch eine Dauerkarte abgedeckten Eintritts;
- das Recht auf Eintritt zu bzw. Teilnahme an der Öffentlichkeit allgemein zugänglichen Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts oder der Wissenschaft, wie Konferenzen und Seminaren. Der Öffentlichkeit allgemein zugängliche Veranstaltungen sind solche, bei denen der Zutritt im Wesentlichen jedermann freisteht, die Veranstaltung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen, nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern gerichtet ist.

Beispiel 1:

Der deutsche Unternehmer A besucht am 5.1.2011 ein Rechtsseminar beim österreichischen Seminarveranstalter B in Wien. Die Teilnahmegebühr ist gemäß § 3a Abs. 11a UStG 1994 am Veranstaltungsort (Wien) steuerbar, unabhängig von den Anmelde- und Zahlungsmodalitäten, die für dieses Seminar gelten.

Beispiel 2:

Der deutsche Seminarveranstalter K erbringt im März 2011 ein „Inhouse-Seminar" in Deutschland an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Wien. An diesem Seminar können nur Mitarbeiter des österreichischen Unternehmers teilnehmen.

Da das Seminar nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist, fällt die Teilnahmegebühr für dieses Seminar nicht unter § 3a Abs. 11a UStG 1994, sondern ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort in Wien steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf U über.

Nicht unter den Begriff der Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung fällt das Recht zur Benutzung von Einrichtungen, wie zB einer Turnhalle, eines Schwimmbades usw., oder das Recht zur Teilnahme an Schikursen.

Die Vermittlung einer Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung ist keine mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994. Der Leistungsort einer solchen Vermittlungsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

Mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994 sind zB das Recht zur Benützung der Garderobe oder der sanitären Einrichtungen, soweit es sich hierbei nicht bereits um unselbständige Nebenleistungen zur Eintrittsberechtigung handelt.

3a.12. Vermietung von Beförderungsmitteln

641g

Der Leistungsort bestimmt sich bei der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln (unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 UStG 1994 ist) danach, wo das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, dh. wo sich das Beförderungsmittel befindet, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich die physische Kontrolle darüber erhält. Die rechtliche Kontrolle allein (Vertragsunterzeichnung, Schlüsselübergabe) reicht hierfür nicht aus. Wird das Fahrzeug im Drittland vor dem 1.1.2016 zur Verfügung gestellt und erfolgt die Nutzung oder Auswertung im Inland, liegt der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994 im Inland.

Bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich der Leistungsort im zwischenunternehmerischen Bereich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Empfängerort) bzw. bis 31.12.2015 nach § 3a Abs. 15 UStG 1994. Wird eine solche Leistung (langfristige Vermietung) an einen Nichtunternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsort bis 31.12.2012 nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 (Unternehmerort), ab 1.1.2013 nach § 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994 (Empfängerort) bzw. bis 31.12.2015 auch nach § 3a Abs. 15 UStG 1994.

Der Unternehmer hat den Empfängerort nach § 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994 auf Grundlage der vom Leistungsempfänger erhaltenen Informationen durch geeignete Maßnahmen zu überprüfen.

Es wird vermutet, dass der Leistungsempfänger an dem Ort ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, der vom leistenden Unternehmer durch zwei einander nicht widersprechende Beweismittel als solcher bestimmt wird. Solche Beweismittel sind insbesondere (siehe Art. 24c VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013):

- Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers,
- Bankangaben wie der Ort, an dem das für die Zahlung verwendete Bankkonto geführt wird oder die der Bank vorliegende Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers,
- Zulassungsdaten des gemieteten Beförderungsmittels, wenn dieses an dem Ort, an dem es genutzt wird, zugelassen sein muss,
- sonstige wirtschaftlich relevante Informationen.

Wird ein Sportboot langfristig an einen Nichtunternehmer vermietet, gilt ab 1.1.2013 als Leistungsort der Ort, an welchem dem Leistungsempfänger das Sportboot tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (§ 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994), wenn der

Unternehmer an diesem Ort sein Unternehmen betreibt oder sich dort die Betriebsstätte befindet, die die Leistung erbringt. Liegt dieser Ort im Drittland und erfolgt die Nutzung oder Auswertung im Inland, liegt der Leistungsort bis 31.12.2015 gemäß § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994 im Inland.

Beispiel 1:

Der österreichische Unternehmer Ö mit Sitz in Wien vermietet eine Yacht an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Diese wird in Italien im Hafen von Genua übergeben. Ö hat keine Betriebsstätte in Italien. Der Leistungsort richtet sich gemäß § 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994 nach dem Empfängerort (Österreich).

Beispiel 2:

Der italienische Unternehmer I mit Sitz in Rom vermietet ein Motorboot an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Dieses wird in Italien im Hafen von Genua übergeben, wo I eine Betriebsstätte hat. Der Leistungsort richtet sich gemäß § 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 nach dem Ort, an dem das Sportboot dem Privaten tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Genua, Italien).

Beispiel 3:

Der deutsche Unternehmer D mit Sitz in München und einer Betriebsstätte in Rom vermietet ein Segelboot an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Dieses wird in Italien im Hafen von Genua übergeben. Da D weder Sitz noch Betriebsstätte in Genua hat, bestimmt sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994 nach dem Empfängerort (Österreich).

Als Beförderungsmittel gelten Fahrzeuge mit oder ohne Motor, sowie sonstige Ausrüstungen und Vorrichtungen, welche zur Beförderung von Personen oder Gegenständen von einem Ort an einen anderen konzipiert worden sind, von Fahrzeugen gezogen oder geschoben werden können und tatsächlich in der Lage sind, Gegenstände oder Personen zu befördern.

Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger, Auflieger, Fahrzeuganhänger, Eisenbahnwagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Rz 639y), Fahrzeuge, die speziell für den Transport von Kranken oder Verletzten konzipiert sind, Traktoren und andere landwirtschaftliche Fahrzeuge, Fahrzeuge für militärische, Überwachungs- oder Zivilschutzzwecke (ausgenommen Kampffahrzeuge und Kampfflugzeuge), Rollstühle und ähnliche Fahrzeuge für Kranke und Körperbehinderte, mit Vorrichtungen zur mechanischen oder elektronischen Fortbewegung, Fahrräder und Dreiräder.

Keine Beförderungsmittel sind zB Bagger, Planierraupen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Baustellenlastenaufzüge, Transportbänder, Gabelstapler,

Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Container, militärische Kampffahrzeuge, Kampfflugzeuge, Maschinen, Apparate und Geräte zum Ernten oder Dreschen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Unabhängig hievon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

641h

Für die Abgrenzung von kurz- und langfristiger Vermietung ist die tatsächliche Nutzungsdauer des Beförderungsmittels maßgebend, auch wenn die vertraglich vereinbarte Laufzeit davon abweicht.

641i

Werden nacheinander zwei oder mehrere Mietverträge für dasselbe Beförderungsmittel mit einer zeitlichen Unterbrechung von bis zu zwei Tagen abgeschlossen, ist bei der Ermittlung der Laufzeit der auf den ersten Vertrag folgenden Verträge die Laufzeit des ersten Vertrages einzurechnen. Auf eine Neubewertung des ersten Vertrages kann – sofern keine Anhaltspunkte für Rechtsmissbrauch vorliegen – verzichtet werden.

641j

Wird ein kurzfristiger Vertrag verlängert, sodass er die Laufzeit von 30 bzw. 90 Tagen (bei Wasserfahrzeugen) überschreitet, ist eine Neubewertung des Vertrages erforderlich. Das gilt nicht, wenn die Überschreitung aufgrund höherer Gewalt erfolgt (Art. 39 VO (EU) 282/2011).

641k

Als Vermietung von Beförderungsmitteln gilt auch die Überlassung von KFZ, die dem Unternehmen dienen, durch Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer zur privaten Nutzung. Das gilt nicht für KFZ, die gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen angeschafft gelten.

641l

Wird eine Segel- oder Motoryacht ohne Besatzung verchartert, so ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. Bei einer Vercharterung mit Besatzung ohne im Chartervertrag festgelegte Reiseroute ist ebenfalls eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. Das gilt auch dann, wenn die Vercharterung mit Besatzung an eine geschlossene Gruppe erfolgt, die mit dem Vercharterer vorher die Reiseroute festgelegt hat, diese Reiseroute aber im Verlauf der Reise ändern oder in anderer Weise auf den Ablauf der Reise Einfluss nehmen kann. Eine Beförderungsleistung ist dagegen anzunehmen, wenn nach dem Chartervertrag eine bestimmte Beförderung geschuldet wird und der Unternehmer diese unter eigener Verantwortung vornimmt, zB bei einer vom Vercharterer organisierten Rundreise mit Teilnehmern, die auf Ablauf und nähere Ausgestaltung der Reise keinen Einfluss haben.

641m

Die Bergung von Autos und der Transport in eine nahe gelegene Werkstätte durch einen Unternehmer fällt unter die Generalklausel des § 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994.

3a.13. Leistungsort bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen – Rechtslage ab 1.1.2015

3a.13.1. Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen

641n

Zur Begriffsbestimmung der elektronisch erbrachten sonstigen Leistung siehe Rz 642m bis Rz 642q.

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642l.

Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Es gilt die widerlegbare Vermutung, dass der Leistungsempfänger dort ansässig ist, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat und die Leistung dort ausgeführt wird:

- wo der Leistungsempfänger physisch anwesend ist, um diese Leistung zu empfangen, wenn die Leistung an Orten wie Telefonzellen, Kiosk-Telefonen, WLAN-Hot-Spots, Internetcafés, Restaurants oder Hotellobbys erbracht wird, wenn der Leistungsempfänger zum Bezug dieser Leistung an diesem Ort physisch anwesend sein muss (siehe näher Art. 24a VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013),
- wo sich der Festnetzanschluss befindet, wenn die Leistung über den Festnetzanschluss des Leistungsempfängers erbracht wird (siehe Art. 24b lit. a VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013),
- in dem Land, das durch den Ländercode der verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird, wenn die Leistung über mobile Netze erbracht wird (siehe Art. 24b lit. b VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013),
- an dem Ort, an dem sich die jeweiligen Geräte befinden, wenn die Leistung über Decoder oder Programm- oder Satellitenkarte bezogen wird oder, wenn dieser Ort unbekannt ist, an dem Ort, an den die Programm- oder Satellitenkarte zur Verwendung gesendet wird (siehe Art. 24b lit. c VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Diese Vermutungen können vom leistenden Unternehmer durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegt werden (siehe Art. 24d VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013). Als Beweismittel gelten insbesondere (Art. 24f VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013):

- Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers,
- Bankangaben wie der Ort, an dem das für die Zahlung verwendete Bankkonto geführt wird, oder die der Bank vorliegende Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers,
- die Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des von dem Leistungsempfänger verwendeten Geräts oder jedes Verfahren der Geolokalisierung,
- Mobilfunk-Ländercode der Internationalen Mobilfunk-Teilnehmerkennung, der auf der von dem Leistungsempfänger verwendeten SIM-Karte gespeichert ist,
- Ort des Festnetzanschlusses über den die Leistung erbracht wird,
- sonstige wirtschaftlich relevante Informationen.

In anderen Fällen gilt die Vermutung, dass die Leistung an dem Ort ausgeführt wird, der vom leistenden Unternehmer anhand von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln ermittelt wurde.

Die zuständige Behörde kann alle Vermutungen widerlegen, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer gibt (siehe Art. 24d Abs. 2 VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013). Keine falsche Anwendung oder Missbrauch wird bspw. vorliegen, wenn der Unternehmer den Empfängerort mit Hilfe des Ländercodes der bei Inanspruchnahme der sonstigen Leistung verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird, ermittelt, selbst wenn im Einzelfall der Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat seinen Wohnsitz, Sitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Werden diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht, so bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (zur Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer, siehe Rz 638y). Ungeachtet gegenteiliger Informationen kann der Unternehmer davon ausgehen, dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, solange der Leistungsempfänger ihm seine UID nicht mitgeteilt hat (Art. 18 Abs. 2 VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen und bei über das Internet erbrachten Telefondiensten (VoIP, Voice over Internet Protocol) wird vermutet, dass ein an der

Leistungserbringung beteiligter Unternehmer im eigenen Namen aber für Rechnung eines Anderen („Anbieter") tätig wird und somit als Leistungserbringer gegenüber dem jeweiligen Kunden anzusehen ist, wenn die Leistung über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal (zB über einen Appstore) erbracht wird. Ein Unternehmer, der lediglich Zahlungen in Bezug auf diese Dienstleistung abwickelt, ist alleine dadurch noch nicht als ein an der Leistungserbringung beteiligter Unternehmer anzusehen. Erbringt der Unternehmer darüber hinaus zusätzliche Leistungen – zB ein Telekommunikationsunternehmen, welches einerseits die elektronisch erbrachte Dienstleistung gegenüber dem Endverbraucher abrechnet und ihm gleichzeitig ein Telekommunikationsnetz dafür zur Verfügung stellt – ist er an der Leistungserbringung beteiligt.

Diese Vermutung ist unter folgenden kumulativen Voraussetzungen widerlegbar (Art. 9a VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013):

- auf allen Rechnungen/Quittungen, die von an der Leistungserbringung beteiligten Unternehmern ausgestellt werden, muss die betroffene Dienstleistung und ihr Leistungserbringer (Anbieter) angegeben sein;
- der an der Leistungserbringung beteiligte Unternehmer
  - autorisiert oder genehmigt weder die Erbringung dieser Dienstleistung noch die Abrechnung mit dem Leistungsempfänger und
  - legt nicht die allgemeinen Bedingungen der Erbringung fest;
- dies kommt in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck.

3a.13.2. Telekommunikationsdienstleistungen

641o

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642i.

Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zur Vermutung bzw. Feststellung dieses Leistungsortes siehe Rz 641n.

Werden diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht, so bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (zur Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer, siehe Rz 638y). Ungeachtet gegenteiliger Informationen kann der Unternehmer davon ausgehen, dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer

ist, solange der Leistungsempfänger ihm seine UID nicht mitgeteilt hat (Art. 18 Abs. 2 VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Im Zusammenhang mit Drittländern ist die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 hinsichtlich der Verlagerung des Leistungsortes zu beachten. Siehe dazu Rz 643.

Telekommunikationsdienstleistungen sind Dienstleistungen, mit denen Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang.

Telekommunikationsdienstleistungen umfassen insbesondere (siehe Art. 6a VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013)

- Festnetz- und Mobiltelefondienste zur wechselseitigen Ton-, Daten- und Videoübertragung einschließlich Telefondienstleistungen mit bildgebender Komponente (Videofonie),
- über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol),
- Sprachspeicherungen (Voicemail), Anklopfen, Rufumleitung, Anrufkennung, Dreiweganruf und andere Anrufverwaltungsdienste
- Personenrufdienste (Paging-Dienste),
- Audiotextdienste,
- Fax, Telegrafie und Fernschreiben,
- den Zugang zum Internet einschließlich des World Wide Web,
- private Netzanschlüsse für Telekommunikationsverbindungen zur ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger.

Telekommunikationsdienstleistungen umfassen nicht

- elektronisch erbrachte sonstige Leistungen,
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen.

3a.13.3. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

641p

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642k.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zur Vermutung bzw. Feststellung dieses Leistungsortes siehe Rz 641n.

Werden diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht, so bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (zur Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer siehe Rz 638y). Ungeachtet gegenteiliger Informationen kann der Unternehmer davon ausgehen, dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, solange der Leistungsempfänger ihm seine UID nicht mitgeteilt hat (Art. 18 Abs. 2 VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Im Zusammenhang mit Drittländern ist die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 hinsichtlich der Verlagerung des Leistungsortes zu beachten. Siehe dazu Rz 643.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendeplans über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden (siehe Art. 6b VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Darunter fallen insbesondere:

- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über einen Rundfunk- oder Fernsehsender verbreitet oder weiterverbreitet werden,
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netzwerk (IP-Streaming) verbreitet werden, wenn sie zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen nicht:

- Telekommunikationsdienstleistungen,
- elektronisch erbrachte sonstige Leistungen,
- die Bereitstellung von Informationen über bestimmte auf Abruf erhältliche Programme,
- die Übertragung von Sende- oder Verbreitungsrechten,

- das Leasing von Geräten und technischer Ausrüstung zum Empfang von Rundfunkdienstleistungen,
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) verbreitet werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen.

3a.14. Katalogleistungen

641q

Leistungsort bei Katalogleistungen

Ist der Leistungsempfänger einer solchen Leistung ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 mit Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Drittland, bestimmt sich der Leistungsort ab 1.1.2015 nach § 3a Abs. 14 UStG 1994 (bis 31.12.2014 nach § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994). In anderen Fällen gelten die Generalklauseln nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 7 UStG 1994.

Im Zusammenhang mit Drittländern sind in bestimmten Fällen die dazu ergangenen Verordnungen zu beachten. Siehe dazu Rz 642z bis Rz 643b.

3a.14.1. Urheberrechtliche Vorschriften

641r

Sonstige Leistungen im Sinne von § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 ergeben sich ua. auf Grund folgender Gesetze:

- Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936,
- Verwertungsgesellschaftengesetz 2006, BGBl. I Nr. 9/2006,
- Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970,
- Markenschutzgesetz 1970, BGBl. Nr. 260/1970,
- Musterschutzgesetz 1990, BGBl. Nr. 497/1990.

Hinsichtlich der Leistungen auf dem Gebiet des Urheberrechts vgl. Rz 640r. Die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten ist ebenfalls nach § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 zu beurteilen.

Hinsichtlich Treibhausgasemissionszertifikate siehe Rz 345.

3a.14.2. Werbung und Öffentlichkeitsarbeit

641s

Unter dem Begriff "Leistungen, die der Werbung dienen", sind die Leistungen zu verstehen, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen (vgl. BFH 24.09.1987, BStBl II 1988, 303). Dazu gehören auch die von einer Werbeagentur im Rahmen von Veranstaltungen (zB Unterhaltungsveranstaltungen, Cocktails, Pressekonferenzen, Seminaren usw.) erbrachten Leistungen, wenn diese entweder selbst eine Werbemitteilung enthalten oder aber mit der Übermittlung einer solchen unlösbar verbunden sind (EuGH 17.11.1993, Rs C-68/92). Unter den Begriff fallen auch die Leistungen, die bei den Werbeadressaten ein bestimmtes außerwirtschaftliches, zB politisches, soziales, religiöses Verhalten herbeiführen sollen. Es ist nicht erforderlich, dass die Leistungen üblicherweise und ausschließlich der Werbung dienen.

Zu den Leistungen, die der Werbung dienen, gehören insbesondere:

- die Werbeberatung. Hierbei handelt es sich um die Unterrichtung über die Möglichkeiten der Werbung;
- die Werbevorbereitung und die Werbeplanung. Bei ihr handelt es sich um die Erforschung und Planung der Grundlagen für einen Werbeeinsatz, zB die Markterkundung, die Verbraucheranalyse, die Erforschung von Konsumgewohnheiten, die Entwicklung einer Marktstrategie und die Entwicklung von Werbekonzeptionen;
- die Werbegestaltung. Hiezu zählen die grafische Arbeit, die Abfassung von Werbetexten und die vorbereitenden Arbeiten für die Film-, Funk- und Fernsehproduktion;
- die Werbemittelherstellung. Hiezu gehört die Herstellung oder Beschaffung der Unterlagen, die für die Werbung notwendig sind, zB Reinzeichnungen und Tiefdruckvorlagen für Anzeigen, Prospekte, Plakate usw., Druckstöcke, Bild- und Tonträger, einschließlich der Überwachung der Herstellungsvorgänge;
- die Werbemittlung. Der Begriff umfasst die Auftragsabwicklung in dem Bereich, in dem die Werbeeinsätze erfolgen sollen, zB die Erteilung von Anzeigenaufträgen an die Verleger von Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern und Adressbüchern sowie die Erteilung von Werbeaufträgen an Funk- und Fernsehanstalten und an sonstige Unternehmer, die Werbung durchführen;
- die Durchführung von Werbung. Hiezu gehören insbesondere die Aufnahme von Werbeanzeigen in Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern, auf Bild- und Tonträgern und in

Adressbüchern, die sonstige Adresswerbung, zB Zusatzeintragungen oder hervorgehobene Eintragungen, die Beiheftung, Beifügung oder Verteilung von Prospekten oder sonstige Formen der Direktwerbung, das Anbringen von Werbeplakaten und Werbetexten an Anschlagstellen, Verkehrsmitteln usw., das Abspielen von Werbefilmen in Filmtheatern oder die Ausstrahlung von Werbesendungen im Fernsehen oder Rundfunk.

641t

Zeitungsanzeigen von Unternehmern, die Stellenangebote enthalten, ausgenommen Chiffreanzeigen, und so genannte Finanzanzeigen, zB Veröffentlichung von Bilanzen, Emissionen, Börsenzulassungsprospekten usw., sind Werbeleistungen. Zeitungsanzeigen von Nichtunternehmern, zB Stellengesuche, Stellenangebote von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Familienanzeigen, Kleinanzeigen, sind dagegen als nicht der Werbung dienend anzusehen.

Unter Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, sind die Leistungen zu verstehen, durch die Verständnis, Wohlwollen und Vertrauen erreicht oder erhalten werden sollen. Es handelt sich hierbei in der Regel um die Unterrichtung der Öffentlichkeit über die Zielsetzungen, Leistungen und die soziale Aufgeschlossenheit staatlicher oder privater Stellen. Die obigen Ausführungen gelten entsprechend.

Werbungsmittler ist, wer Unternehmern, die Werbung für andere durchführen, Werbeaufträge für andere im eigenen Namen und für eigene Rechnung erteilt. Eine Werbeagentur ist ein Unternehmer, der neben der Tätigkeit eines Werbungsmittlers weitere Leistungen, die der Werbung dienen, ausführt. Bei den weiteren Leistungen handelt es sich insbesondere um Werbeberatung, Werbeplanung, Werbegestaltung, Beschaffung von Werbemitteln und Überwachung der Werbemittelherstellung.

3a.14.3. Leistungen bestimmter freier Berufe und Beratungsleistungen

641u

Die Vorschrift des § 3a Abs. 14 Z 3 und 4 UStG 1994 ist bei sonstigen Leistungen anzuwenden, wenn sie Hauptleistungen sind. Sie findet keine Anwendung, wenn die Beratung nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts nur als unselbständige Nebenleistung, zB zu einer Werklieferung, zu beurteilen ist.

641v

Bei Rechtsanwälten, Patentanwälten und Wirtschaftstreuhändern fallen die berufstypischen Leistungen unter die Vorschrift. Zur Beratungstätigkeit gehören daher zB bei einem

Rechtsanwalt die Prozessführung, bei einem Wirtschaftsprüfer auch die im Rahmen von Abschlussprüfungen erbrachten Leistungen.

641w

Die Vorschrift des § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 erfasst auch die selbständigen Beratungsleistungen der Notare, soweit diese nicht im Zusammenhang mit einer Beurkundung (§ 76 Abs. 1 Notariatsordnung) stehen. Das sind insbesondere die im § 5 der Notariatsordnung angeführten Tätigkeiten wie die Verfassung von Privaturkunden, die Beratung der Beteiligten und die Parteienvertretung im Außerstreit-, zum Teil auch im Streit-, im Exekutions- sowie im Verwaltungsverfahren.

641x

Unter die Vorschrift des § 3a Abs. 14 Z 3 und 4 UStG 1994 fallen ferner die Beratungsleistungen von Sachverständigen. Hiezu gehören zB die Anfertigung von rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gutachten, soweit letztere nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 9 UStG 1994) oder mit beweglichen Gegenständen (§ 3a Abs. 11 lit. c UStG 1994) stehen, sowie die Aufstellung von Finanzierungsplänen, die Auswahl von Herstellungsverfahren und die Prüfung ihrer Wirtschaftlichkeit. Ebenso sind Leistungen von Handelschemikern, die ausländische Auftraggeber neben der chemischen Analyse von Warenproben insbesondere in Kennzeichnungsfragen beraten, als Beratungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 4 UstG 1994 zu beurteilen. Weiters ist die Investitions- und Anlageberatung für eine Investmentgesellschaft als Beratungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 zu beurteilen.

641y

Ingenieurleistungen sind alle sonstigen Leistungen, die zum Berufsbild eines Ingenieurs gehören, also nicht nur beratende Tätigkeiten. Es ist nicht erforderlich, dass der leistende Unternehmer zB Architekt ist. Nicht dazu gehören Ingenieurleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 9 UStG 1994).

3a.14.4.

Randzahl 641z: *derzeit frei*

3a.14.5. Datenverarbeitung

642a

Datenverarbeitung im Sinne von § 3a Abs. 14 Z 5 UStG 1994 ist die Auswertung von Eingabedaten auf Datenverarbeitungsanlagen mit anschließender Übermittlung der Ergebnisse an den Auftraggeber.

3a.14.6. Überlassung von Informationen

642b

§ 3a Abs. 14 Z 6 UStG 1994 behandelt die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen, soweit diese sonstigen Leistungen nicht bereits unter § 3a Abs. 14 Z 1, 4 und 5 UStG 1994 fallen. Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können im Rahmen der laufenden Produktion oder der laufenden Handelsgeschäfte gesammelt werden und daher bei einer Auftragserteilung bereits vorliegen, zB Überlassung von Betriebsvorschriften, Unterrichtung über Fabrikationsverbesserungen, Unterweisung von Arbeitern des Auftraggebers im Betrieb des Unternehmers. Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können auch auf Grund besonderer Auftragsforschung gewonnen werden, zB Analysen für chemische Produkte, Methoden der Stahlgewinnung, Formeln für die Automation. Es ist ohne Belang, in welcher Weise die Verfahren und Erfahrungen übermittelt werden, zB durch Vortrag, Zeichnungen, Gutachten oder durch Übergabe von Mustern oder Prototypen. Unter die Vorschrift fällt die Überlassung aller Erkenntnisse, die ihrer Art nach geeignet sind, technische oder wirtschaftliche Verwendung zu finden. Dies gilt zB auch für die Überlassung von Know-how und nicht standardisierter Software, wenn sie mittels körperlichen Datenträgern überlassen wird (im Falle der Überlassung von Software auf elektronischem Weg siehe Rz 642n bis Rz 642o; zum Begriff Standard-Software vgl. die nachstehenden Ausführungen), für die Übertragung von Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung (BFH 22.11.1973, BStBl II 1974, 259) und für die Überlassung von Informationen durch Journalisten oder Pressedienste, soweit es sich nicht um die Überlassung urheberrechtlich geschützter Rechte handelt. Bei den sonstigen Leistungen der Erbenermittler, Detektive und Partnerwahlinstitute (VwGH 22.04.2004, 2001/15/0104) handelt es sich um Überlassung von Informationen im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 6 UStG 1994.

642c

Beim Verkauf von Standard-Software mittels körperlichen Datenträgern liegt eine Lieferung vor (im Falle der Übertragung auf elektronischem Weg siehe Rz 642n bis Rz 642o). Standard-Software sind serienmäßige hergestellte Gegenstände in Standardform, die von jedem beliebigen Käufer erworben und verwendet werden können. Hiezu gehören zB Software für Heimcomputer, Computerspiele und Standardpakete. Bei der Überlassung nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder die eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpasst, liegt eine sonstige Leistung vor.

3a.14.7. Finanzumsätze

642d

Der Verweis auf § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c UStG 1994 erfasst auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen.

Umsätze im Zusammenhang mit Portfoliomanagement gelten als Finanzumsätze iSd § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 (vgl. EuGH 19.07.2012, Rs C-44/11, *Deutsche Bank AG*). Zur Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung siehe Rz 767 ff.

Zur Verwaltung von Sondervermögen siehe Rz 772a.

3a.14.8. Gestellung von Personal

642e

Die Gestellung von Personal umfasst auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim leistenden Unternehmer beschäftigtem Personal (EuGH 26.01.2012, Rs C-218/10, *ADV Allround)*.

Die Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Gestellung von Personal, BGBl. II Nr. 218/1998, ist zu beachten.

Der Ort der sonstigen Leistung bei der Gestellung von Personal wird vom Inland in das Drittlandsgebiet verlagert, wenn das gestellte Personal im Drittland eingesetzt wird.

3a.14.9. Verzichtsleistungen betreffend Rechte

Randzahl 642f: *derzeit frei*

3a.14.10. Verzicht auf Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit

Randzahl 642g: *derzeit frei*

3a.14.11. Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel

642h

Die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 173/2010 hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen ist zu beachten.

3a.14.12. Telekommunikationsdienste – Rechtslage bis 31.12.2014

642i

Zur Rechtslage ab 1.1.2015 siehe Rz 641o.

Bis zum 31.12.2014 zählen Telekommunikationsdienste zu den Katalogleistungen.

Zum Begriff der Telekommunikationsleistung siehe Rz 641o.

Hinsichtlich der Ortsbestimmung siehe Rz 641q.

Die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 ist im Zusammenhang mit Drittländern zu beachten. Siehe dazu Rz 643.

Randzahl 642j: *derzeit frei*

3a.14.13. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen - Rechtslage bis 31.12.2014

642k

Zur Rechtslage ab 1.1.2015 siehe Rz 641p.

Bis zum 31.12.2014 zählen Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen zu den Katalogleistungen.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind Rundfunk- und Fernsehprogramme, die über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet werden. Dies gilt auch dann, wenn die Verbreitung gleichzeitig über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erfolgt.

Der Begriff der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ist eng auszulegen. Er umfasst weder die Abtretung von Sende- oder Übertragungsrechten noch die Miete von bei der Übertragung eingesetztem Gerät und technischer Ausrüstung oder sonstige Nebentätigkeiten.

Ein Rundfunk- und Fernsehprogramm, das nur über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz verbreitet wird, gilt dagegen als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung (§ 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012). Die Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung ist ebenfalls eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung. Hierunter fällt der Web-Rundfunk, der ausschließlich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze und nicht gleichzeitig über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet wird.

Zur Begriffsbestimmung von Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ab 1.1.2015 siehe Rz 641p.

Liegt der Ort der sonstigen Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird (VO, BGBl. II

Nr. 383/2003 hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung). Siehe dazu Rz 643.

3a.14.14. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen

3a.14.14.1. Ortsbestimmung – Rechtslage bis 31.12.2014

642l

Zur Rechtslage ab 1.1.2015 siehe Rz 641n.

Abweichend vom allgemeinen Grundsatz, wonach Katalogleistungen an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 mit Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet dort zu versteuern sind, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 7 UStG 1994), gilt für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringen, Folgendes:

Ist der Empfänger der Leistung kein Unternehmer und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

Bei elektronischen Dienstleistungen bestimmt sich der Leistungsort grundsätzlich nach dem Empfängerortprinzip. Nur in jenen Fällen, in denen Unternehmer aus der EU eine solche Leistung an einen Nichtunternehmer (NU) im Gemeinschaftsgebiet erbringen, kommt die Generalklausel des § 3a Abs. 7 UStG 1994 (Unternehmerort) zur Anwendung.

Für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 mit Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet erbringen, normiert die Bestimmung des § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012 ebenfalls das Empfängerortprinzip.

Werden daher elektronische Dienstleistungen von einem Drittlandsunternehmer erbracht, bestimmt sich der Leistungsort immer nach dem Empfängerortprinzip.

Leistender ist Unternehmer aus EU:

LE ist Unternehmer aus EU	§ 3a Abs. 6 UStG 1994	Empfängerort
LE ist Unternehmer aus Drittland	§ 3a Abs. 6 UStG 1994	Empfängerort
LE ist NU aus EU	§ 3a Abs. 7 UStG 1994	Unternehmerort

LE ist NU aus Drittland	§ 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 *	Empfängerort

Leistender ist Unternehmer aus dem Drittland:

LE ist Unternehmer aus EU	§ 3a Abs. 6 UStG 1994	Empfängerort
LE ist Unternehmer aus Drittland	§ 3a Abs. 6 UStG 1994	Empfängerort
LE ist NU aus EU	§ 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 *	Empfängerort
LE ist NU aus Drittland	§ 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 *	Empfängerort

** UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012*

3a.14.14.2. Begriffsbestimmung

642m

Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung ist eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und deren Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist. Das heißt, die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.

3a.14.14.3. Beispiele für auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen

642n

Auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen umfassen im Wesentlichen:

1. Digitale Produkte wie zB Software und zugehörige Änderungen oder Updates.
2. Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken vermitteln oder unterstützen (zB Website, Webpage).
3. Von einem Computer automatische generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateneingabe des Leistungsempfängers.
4. Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden.

5. Internet Service-Pakete, in denen die Telekommunikationskomponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist (dh. Pakete, die mehr ermöglichen als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet und die weitere Elemente wie etwa Nachrichten, Wetterbericht, Reiseinformationen, Spielforen, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw. umfassen.

642o

Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind insbesondere:

1. Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen. Hiezu gehören zB die automatisierte Online-Fernwartung von Programmen, die Fernverwaltung von Systemen, das Online-Data Warehousing (Datenspeicherung und -abruf auf elektronischem Weg), Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf.

2. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung. Hiezu gehört zB die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Software (wie zB Beschaffungs- oder Buchhaltungsprogramme, Software zur Virusbekämpfung) und Updates, Bannerblocker (Software zur Unterdrückung der Anzeige von Webbannern), Herunterladen von Treibern (zB Software für Schnittstellen zwischen PC und Peripheriegeräten wie zB Drucker), automatisierte Online-Installation von Filtern auf Websites und automatisierte Online-Installation von Firewalls.

3. Bereitstellung von Bildern, wie zB die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Desktop-Gestaltungen oder von Fotos, Bildern und Bildschirmschonern.

4. Bereitstellung von Texten und Informationen. Hiezu gehören zB E-Books und andere elektronische Publikationen, Abonnements von Online-Zeitungen und Online-Zeitschriften, Web-Protokolle und Website-Statistiken, Online-Nachrichten, Online-Verkehrsinformationen und Online-Wetterberichte, Online-Informationen, die automatisch anhand spezifischer vom Leistungsempfänger eingegebener Daten etwa aus dem Rechts- und Finanzbereich generiert werden (zB regelmäßig aktualisierte Börsendaten), Bereitstellung von Werbeplätzen (zB Bannerwerbung auf Websites und Webpages).

5. Bereitstellung von Datenbanken, wie zB die Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen.

6. Bereitstellung von Musik (zB die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Musik auf PC, Mobiltelefone usw. und die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Jingles, Ausschnitten, Klingeltönen und anderen Tönen).

7. Bereitstellung von Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien. Hiezu gehören zB die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Filmen, das Herunterladen von Spielen auf PC oder Mobiltelefone, und die Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind.

8. Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung. Hiezu gehört zB der Web-Rundfunk, der ausschließlich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze verbreitet und nicht gleichzeitig auf herkömmlichen Weg ausgestrahlt wird.

9. Erbringung von Fernunterrichtsleistungen. Hiezu gehört zB der automatisierte Unterricht, der auf das Internet oder ähnliche elektronische Netze angewiesen ist und dessen Erbringung wenig oder gar keine menschliche Beteiligung erfordert, auch so genannte virtuelle Klassenzimmer. Dazu gehören auch Arbeitsunterlagen, die vom Schüler online bearbeitet und anschließend ohne menschliches Eingreifen automatisch korrigiert werden.

10. Online-Versteigerungen (soweit es sich nicht bereits um Web-Hosting-Leistungen handelt) über automatisierte Datenbanken und mit Dateneingabe durch den Leistungsempfänger, die kein oder nur wenig menschliches Eingreifen erfordern (zB Online-Marktplatz, Online-Einkaufsportal).

3a.14.14.4. Abgrenzung gegenüber Lieferungen und anderen sonstigen Leistungen

642p

Von den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen sind die Leistungen zu unterscheiden, bei denen es sich um Lieferungen oder um andere sonstige Leistungen handelt.

Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um Lieferungen, so dass keine auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen vorliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen, bei denen lediglich die Bestellung und Auftragsbearbeitung auf elektronischem Weg angebahnt und abgewickelt wurde.

2. Lieferungen von körperlichen Datenträgern (zB CD-ROM, Disketten, CD, DVD, Audiokassetten, Videokassetten).

3. Lieferung von Druckerzeugnissen wie Büchern, Newsletters, Zeitungen und Zeitschriften.

4. Lieferung von Spielen auf CD-ROM.

642q

Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um andere als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen. Es sind sonstige Leistungen, die zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden, wobei das Internet oder ein elektronisches Netz nur als Kommunikationsmittel dient:

- Data-Warehousing - offline -, eine themenorientierte, integrierte, statische und nur zeitlich variable Sammlung von Daten, die so organisiert ist, dass sie die Bedürfnisse des Managements unterstützt (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).

- Versteigerungen herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, wie die Gebote abgegeben werden - zB persönlich, per Internet oder per Telefon (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).

- Nichtautomatisierter Fernunterricht, zB per Post oder Internet (bis 31.12.2010: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; ab 1.1.2011: § 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. a UStG 1994).

- (Physische Offline) Reparatur von EDV-Ausrüstung (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. c UStG 1994).

- Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 2 UStG 1994).

- Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Finanzberatern usw. per E-Mail (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 3 und Z 4 UStG 1994).

- Kommunikation wie zB E-Mail (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994; ab 1.1.2015: § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994).

- Telefon-Helpdesks, eine telefonische Sofort-Hilfe zur Lösung von EDV-Problemen (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).

- Videofonie, dh. Telefonie mit Video-Komponente (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994; ab 1.1.2015: § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994).

- Zugang zum Internet und World Wide Web (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994; ab 1.1.2015: § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994).

- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) bei gleichzeitiger Übertragung der Sendung auf herkömmlichem Weg (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 13 UStG 1994; ab 1.1.2015: § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994).
- Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, dh. über einen Remote Link, erteilt (bis 31.12.2010: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; ab 1.1.2011: § 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. a UStG 1994).
- Über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Dienste (Voice over Internet Protocol; bis 31.12.2014: § 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994; ab 1.1.2015: § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994; Telekommunikationsdienstleistung).
- Online gebuchte Dienstleistungen wie zB online gebuchte Beherbergungsleistungen, Fahrkarten, Mietautos oder Eintrittskarten.

3a.14.15. Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, Wärme- oder Kältenetzen (§ 3a Abs. 14 Z 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014)

642r

Zu diesen Leistungen gehören die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie andere mit diesen Leistungen unmittelbar zusammenhängende Leistungen in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen.

Ab 1.1.2011 fallen auch Dienstleistungen gleicher Art im Zusammenhang mit einem Fernleitungsnetz oder einem vorgelagerten Gasleitungsnetz darunter. Weiters sind ab 1.1.2011 auch alle Dienstleistungen, die mit der Gewährung des Zugangs zu Wärme- oder Kältenetzen verbunden sind, umfasst.

642s

Zu den mit der Gewährung des Zugangs zu Erdgasnetzen und der Fernleitung, der Übertragung oder der Verteilung über diese Netze unmittelbar zusammenhängenden Umsätzen gehören insbesondere

- die Gewährung des Zugangs zu Erdgasspeichern sowie die Zwischenspeicherung von Gas in solchen Speichern,
- das Vorhalten von Speicher- und Transportkapazitäten für Erdgas im eigenen Netz, auch wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen werden,

- die Verpachtung von Leitungssegmenten und das Transportmanagement in fremden Netzen,
- Überwachung des Transports von Gas,
- die Bereitstellung von Arbeitsgasvolumen im Erdgasspeichersystem einschließlich der damit einhergehenden Einspeise- und Ausspeiseleistung,
- technische Dienstleistungen, wie Ausgleich von Mengen- und Druckschwankungen,
- Verdichterleistung, Gastrocknung, Überlassung bzw. Wartung von Mess-, Druck-, Druckregel- und Datenübertragungsanlagen und Gasbeschaffenheitsanalysen,
- Steuern von Gasflüssen (Dispatching) in eigenen und fremden Gasnetzen,
- sonstige Serviceleistungen wie Überwachung, Revision und Wartung fremder Netze oder Pipelines, Netzoptimierung, Notrufbereitschaften.

642t

Zu den mit der Gewährung des Zugangs zu Elektrizitätsnetzen und der Fernleitung, der Übertragung oder der Verteilung über diese Netze unmittelbar zusammenhängenden Umsätzen gehören insbesondere

- der Anschluss an das Elektrizitätsnetz sowie die Netznutzung,
- die Netzführung sowie die Schaffung der Voraussetzungen für die Messung,
- die Spannungs- und Frequenzhaltung,
- der Wiederaufbau der Versorgung nach Störungseintritt oder Störungsabgrenzung,
- das Vorhalten von Übertragungskapazitäten, auch wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen werden,
- Überwachung des Transports von Strom,
- sonstige Serviceleistungen wie Überwachung, Revision und Wartung fremder Netze, Netzoptimierung, Notrufbereitschaften.

642u

Der Ort der Vermittlung von unter § 3a Abs. 14 Z 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014 bzw. § 3a Abs. 14 Z 15 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012 fallenden Leistungen bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 ist, bzw. nach § 3a Abs. 8 UStG 1994, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist.

3a.15. Sonderfälle des Ortes der sonstigen Leistungen

642v

Die Sonderregelung des § 3a Abs. 15 UStG 1994 betrifft sonstige Leistungen, deren Leistungsort im Drittland läge und die im Inland genutzt oder ausgewertet werden.

642w

Ab 1.1.2016 kommt es nicht mehr zur Verlagerung des Leistungsortes ins Inland.

Zur Rechtslage vor dem 1.1.2016: § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994 erfasst Umsätze aus der Vermietung von Beförderungsmitteln durch Drittlandsunternehmer, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Dabei ist es gleichgültig, ob die Leistung einem Unternehmer oder Nichtunternehmer gegenüber erbracht wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

Beispiel:

Der amerikanische Private P least bei einem Schweizer Autovermieter einen Pkw für 3 Monate und nutzt den Pkw im Inland. Der Leistungsort bestimmt sich bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 nach § 3a Abs. 12 Z 2 UStG 1994. Da der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt und der Pkw im Inland genutzt wird, ist die Leistung jedoch nach § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994 als im Inland ausgeführt zu behandeln.

Bei der Vermietung eines Beförderungsmittels hat § 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994 Vorrang gegenüber § 3a Abs. 12 UStG 1994 und § 3a Abs. 6 UStG 1994.

642x

Die Regelung im § 3a Abs. 15 UStG 1994 erstreckt sich nur auf sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 14 UStG 1994 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 14 Z 1 bis 13 und Z 15 UStG 1994) an juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit diese Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 sind. Auch in diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen (vgl. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994).

Beispiel:

Eine österreichische Gemeinde, die nichtunternehmerisch tätig ist und über keine UID verfügt, platziert im Wege der Öffentlichkeitsarbeit eine Fremdenverkehrsanzeige über einen Werbungsmittler mit Sitz in der Schweiz in einer österreichischen Zeitung.

Die Werbeleistung der österreichischen Zeitung an den Schweizer Werbungsmittler ist nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 nicht in Österreich steuerbar. Die Leistung des Schweizer Werbungsmittlers an die Gemeinde unterliegt nach § 3a Abs. 15 UStG 1994 der österreichischen Umsatzsteuer. Die österreichische Gemeinde schuldet die Steuer unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

Sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen (vgl. Rz 641s und Rz 641t), werden dort genutzt oder ausgewertet, wo die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit wahrgenommen werden soll. Wird eine sonstige Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland genutzt oder ausgewertet, ist darauf abzustellen, wo die Leistung überwiegend genutzt oder ausgewertet wird.

3a.16. Verordnungsermächtigung

3a.16.1. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln

642y

Nach der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 5/1996 über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln unter folgenden Voraussetzungen danach, wo das Beförderungsmittel genutzt wird:

- Die Nutzung muss im Drittlandsgebiet erfolgen.
- Bei KFZ und Anhängern muss die kraftfahrrechtliche Zulassung im Drittlandsgebiet erfolgen (Kennzeichen eines Staates aus dem Drittlandsgebiet erforderlich).
- Handelt es sich bei dem Beförderungsmittel zunächst um eine Gemeinschaftsware, muss eine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung vorliegen.

Bei der Vermietung von Eisenbahngüterwagen (einschließlich Eisenbahnkesselwagen) an Unternehmer in Staaten außerhalb der EU bestimmt sich der Ort der Leistung danach, wo die Eisenbahngüterwagen zum wesentlichen Teil genutzt werden, wenn diese Nutzung außerhalb des Gebiets der EU erfolgt.

3a.16.2. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Gestellung von Personal

642z

Bei der Gestellung von Personal wird nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 218/1998 der Ort der sonstigen Leistung vom Inland in das Drittlandsgebiet verlagert, wenn das gestellte Personal im Drittland eingesetzt wird.

3a.16.3. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

643

Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird.

Die österreichischen Netzanbieter haben die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihnen erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer auf das für sie günstigere EU-Recht zu berufen. Eine Berufung ist jedoch nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Letztere Voraussetzung ist vom österreichischen Netzanbieter nachzuweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen kann.

Beispiel:

Ein österreichischer Mobilfunkbetreiber schließt mit einem Mobilfunkbetreiber mit Sitz im Drittland einen Vertrag ab, wonach die beiden Vertragsparteien den jeweils berechtigten Kunden der anderen Vertragspartei die Möglichkeit geben, Telekommunikationsleistungen auf dem von ihnen betriebenen Netz zu erhalten (Roaming-Vertrag). Der Kunde des Drittlandsunternehmers telefoniert in Österreich. Die Telekommunikationsdienstleistung unterliegt im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung.

Der Ort der Leistung des österreichischen Unternehmers beurteilt sich zunächst nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt nach dieser Bestimmung im Drittland, da die Leistung einem Unternehmer gegenüber erbracht wird. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

Der Ort der Leistung des Drittlandsunternehmers richtet sich nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 7 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 15 UStG 1994). Erbringt er seine Leistung gegenüber einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, liegt der Ort der Leistung im Gemeinschaftsgebiet. Hat der Unternehmer seinen Sitz in Österreich, liegt der Ort der Leistung in Österreich. In diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Wird die Leistung einem Unternehmer im Drittland oder einem Nichtunternehmer im Drittland gegenüber erbracht, liegt der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 13 lit. a oder Abs. 7 UStG 1994) jeweils im Drittland. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

3a.16.4. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen

643a

Nach § 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBl. II Nr. 173/2010, verlagert sich ab 1.7.2010 der Leistungsort bei der Vermietung von körperlichen Gegenständen, ausgenommen von Beförderungsmitteln, vom Drittland ins Inland, wenn diese Gegenstände tatsächlich im Inland genutzt werden.

Beispiel:

Der russische Tourist R mietet für seinen zweiwöchigen Schiurlaub in Ischgl eine Schiausrüstung im österreichischen Sportfachgeschäft Ö.

Die Vermietung des Ö an R wäre nach § 3a Abs. 14 Z 11 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 14 Z 11 iVm § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994) in Russland steuerbar. Da der „Verbrauch" dieser Leistung in Österreich stattfindet, verlagert sich der Leistungsort nach § 1 der VO, BGBl. II Nr. 173/2010, nach Österreich, sodass Ö österreichische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen hat.

643b

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBl. II Nr. 173/2010, verlagert sich ab 1.7.2010 ein im Drittland gelegener Leistungsort bei Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. Gleiches gilt gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung für die Vermittlung solcher Umsätze an im Drittland ansässige Unternehmer.

Beispiel:

Der in Österreich ansässige Unternehmer Ö vermittelt für den im Drittland ansässigen Unternehmer D den Abschluss von Glücksverträgen (zB Klassenlotterie) mit österreichischen Privaten. Die Vermittlungsleistung wäre nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Drittland steuerbar, verlagert sich jedoch gemäß § 2 der VO, BGBl. II 173/2010, ins Inland, da hier der Vermittler dem Privaten die Möglichkeit einräumt, am Glücksspiel teilzunehmen.

4. Bemessungsgrundlage (§ 4 UStG 1994)

4.1. Entgelt

644

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ist Bemessungsgrundlage das Entgelt. Die Umsatzsteuer selbst gehört nicht zum Entgelt, jedoch andere Abgaben, zB Verbrauchs-, Energie- und Vergnügungssteuern, Werbeabgabe sowie der Altlastenbeitrag.

Nicht zum Entgelt zählen Zuwendungen, die ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden und daher kein Leistungsentgelt darstellen, wie zB Schenkungen, Erbschaften, Spenden, Subventionen, Lotterie- und Spielgewinne, echte Mitgliedsbeiträge, Schadenersatzleistungen, Vertragsstrafen, durchlaufende Posten.

Die Normverbrauchsabgabe ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage (EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, *Kommission/Österreich*; siehe auch BMF-010219/0001-VI/4/2011 vom 10.01.2011, BMF-010220/0023-IV/9/2011 vom 03.02.2011 und BMF-010220/0041-IV/9/2011 vom 21.03.2011).

Die NoVA erhöht sich ab 1.3.2014 (nur mehr) in den Fällen des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 13/2014 um den 20-prozentigen NoVA-Zuschlag (§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991).

Das Entgelt ist nicht um Aufwendungen des Unternehmers zu kürzen. Die Bemessungsgrundlage bildet vielmehr das ungekürzte Entgelt, weshalb auch weiterverrechnete Aufwendungen wie Porti, Grundsteuer oder Personalaufwand grundsätzlich nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sind, mag das Entgelt auch nur aus weiterverrechneten Auslagen bestehen (VwGH 24.02.2011, 2007/15/0129 zu den Leistungen einer Wohnungseigentumsgemeinschaft).

645

Erscheint es zweifelhaft, ob eine Zuwendung als Leistungsentgelt oder als eine echte Subvention anzusehen ist, muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gegeben worden wäre (vgl. Rz 22 bis Rz 32). Beim Kautionsleasing führt eine erhöhte erste Leasingrate sowie die Vereinbarung degressiver Leasingraten nicht dazu, dass damit verbundene Zinseffekte dem Entgelt für Zwecke der USt zugeschlagen werden. Das Einkalkulieren von Zinseffekten aus der Leistung von Kautionszahlungen sollte daher solange keinen Einfluss auf die Ermittlung des umsatzsteuerlichen Entgelts haben, als sich die Kautionszahlungen im branchenüblichen Rahmen halten.

Randzahlen 646 bis 650: *derzeit frei.*

4.2. Zusätzliche Entgelte

4.2.1. Freiwillige Aufwendungen

651

Zum Entgelt gehört auch, was der Leistungsempfänger freiwillig aufwendet, wie Spenden für Ehrenkarten oder Zahlungen an den Unternehmer über das bedungene Entgelt hinaus wegen besonders zufrieden stellender Leistung (zB Trinkgelder).

4.2.2. Entgelt von dritter Seite

652

Zum Entgelt gehört grundsätzlich auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt. Dabei muss ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch, der zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger stattfindet, gegeben sein. In aller Regel besteht der Zweck derartiger Zuschüsse darin, das Entgelt auf eine nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe zu bringen (Preisauffüllung). Siehe Rz 25.

653

In den Fällen der Hingabe eines vom Hersteller ausgestellten Preisnachlassgutscheines an Zahlungs Statt ist der Nennwert des Gutscheines Teil der Gegenleistung für die Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher, wenn der Hersteller dem Einzelhändler den auf diesem Gutschein angegebenen Betrag erstattet (wirkt wie ein Entgelt von dritter Seite durch den Hersteller; vgl. EuGH 24.10.1996, Rs C-288/94, *"Argos Distributors"*, sowie EuGH 16.1.2003, Rs C-398/99, *"Yorkshire Co-operatives Ltd"*).

Randzahlen 654 bis 655: *derzeit frei.*

4.3. Durchlaufende Posten

4.3.1. Allgemeines

656

Nicht zum Entgelt gehören durchlaufende Posten. Das sind Beträge, die der Unternehmer im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt. Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens ist ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung. Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt. Es bedarf daher unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden und dem Dritten. Was die Verrechnung betrifft, so brauchen durchlaufende Posten in der Rechnung (§ 11 UStG 1994) nicht angegeben werden. Werden sie angegeben, dürfen sie nur getrennt vom Entgelt angeführt werden (siehe auch Rz 1514).

4.3.2. Einzelfälle

657

Begutachtungsplaketten gemäß § 57a KFG 1967: Die Einhebung der Kosten erfolgt im Namen und für Rechnung der Behörde. Die Kosten sind daher nicht Teil des Entgelts.

Bestandvertragsgebühren, die unter § 33 TP 5 GebG fallen: Die weiterverrechnete Bestandvertragsgebühr gehört nicht zum Mietentgelt. Dies gilt auch, wenn eine Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG im Wege der Selbstberechnung vom Bestandgeber an das für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zuständige Finanzamt abgeführt und vom Bestandgeber an den Bestandnehmer weiterverrechnet wird. Diese Beurteilung gilt auch bei kurzfristigen Mietverträgen (zB Leihwagengeschäft).

Flugabgabe gemäß § 5 Abs. 3 FlugAbgG: Die ab 1. Jänner 2011 zu erhebende Flugabgabe für Kurzstreckenflüge von einem inländischen Flughafen mit einem motorisierten Luftfahrzeug stellt keinen durchlaufenden Posten dar; siehe hierzu auch FlugAbgR Rz 21 ff.

Förderung von Ökostromanlagen (siehe insb. Ökostromgesetz, BGBl. I Nr. 149/2002 idgF):

- Hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom besteht ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom AG (OeMAG) sowie zwischen der OeMAG und den jeweiligen Stromhändlern. Der An- und Verkauf von Ökostrom durch die OeMAG stellen Umsätze dar, welche der Umsatzsteuer unterliegen.
- Zahlungen zur Förderung von Photovoltaikanlagen, die vom jeweiligen Bundesland an die OeMAG geleistet werden, stellen einen echten (nicht umsatzsteuerbaren) Zuschuss dar. Die OeMAG kann den Vorsteuerabzug vom vollen Strompreis geltend machen, der vom Photovoltaik-Betreiber verrechnet wird.
- Das Zählpunktpauschale nach § 22 Ökostromgesetz ist als Förderbeitrag von allen an das öffentliche Netz angeschlossenen Verbrauchern zu leisten. Gegenüber den Verbrauchern unterliegt das Zählpunktpauschale im Rahmen der einheitlichen Leistung „Netzdienstleistung" als zusätzliches Entgelt der Umsatzsteuer. Die Einhebung des Zählpunktpauschales steht nicht iZm einem Leistungsaustausch der OeMAG an die Netzbetreiber und unterliegt bei dieser nicht der Umsatzsteuer.
- Die Auszahlung zur Förderung von neuen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) sowie des Kostenersatzes für KWK-Energie (§§ 12 und 13 Ökostromgesetz), die Investitionszuschüsse für elektrische Energie aus mittleren Wasserkraftanlagen (§ 13a Ökostromgesetz) und die Auszahlung eines Anteils des Strom-Verrechnungspreises an die

Länder zur Förderung von neuen Technologien zur Ökostromerzeugung (§ 22 Ökostromgesetz) unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

- Ein von einem Stromhändler im Namen und für Rechnung der Ökostrombörse eingehobener „Förderaufschlag", zu dessen Entrichtung sich der Stromkunde gegenüber der Ökostrombörse freiwillig vertraglich verpflichtet, stellt beim Stromhändler einen durchlaufenden Posten dar. Ein solcher „Förderaufschlag" ist nicht Teil des Entgelts der Stromlieferung und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer. Die Weiterleitung dieses Aufschlags an die Ökostrombörse stellt keinen Umsatz der Ökostrombörse dar, da er nicht im Zusammenhang mit einer Leistung der Ökostrombörse an den Stromhändler oder an den Endkunden steht. Erhält der Stromhändler jedoch ein Entgelt für das Inkasso dieses Aufschlages, so unterliegt dieses als gesonderte Leistung der Umsatzsteuer.

Frachtführer und Spediteure – Auslagen: Inkasso und Nachnahmebeträge, Havariebeträge und Beträge für Reparaturen, die im Namen und auf Rechnung der Auftraggeber oder Eigentümer der Waren verausgabt werden. Die vom Spediteur dem Vertretenen weiterverrechneten Auslagen an Zoll, EUSt, Straßenbenützungsabgabe sowie sonstigen Eingangs- und Einfuhrabgaben gehören nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abfertigungsleistung.

Notare und Rechtsanwälte - Auslagen: Die von den Rechtsanwälten und Notaren weiterverrechneten Gerichtsgebühren sind durchlaufende Posten. Vollstreckernoten, Sachverständigengebühren, Schätzungs- und Ediktalkosten und Kosten der Drittschuldneräußerung sind durchlaufende Posten, wenn der Schuldner der Beträge gegenüber dem Gericht nur der Klient ist und ein Rechtsanwalt im Namen des Klienten die Beträge entrichtet.

Investitionsablösen: Beträge, die der Nachmieter dem Vermieter im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 MRG zur teilweisen oder gänzlichen Deckung des vom Vermieter dem Vormieter geleisteten Ersatzes von Aufwendungen nach § 10 MRG leistet, können beim Vermieter wie Durchlaufposten behandelt werden.

Kühlgeräte: Die Abgabe eines Kühlgeräte-Entsorgungsgutscheines ist weder beim Händler noch bei der UFH-GmbH umsatzsteuerbar, sondern erst bei Rückgabe des Kühlgerätes zur Entsorgung.

Ortstaxen und Kurtaxen: Wird die Orts- oder Kurtaxe auf Grund einer gesetzlichen Regelung durch den Beherbergungsunternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, stellt die Taxe beim Unternehmer einen durchlaufenden Posten

kraft Gesetzes dar. In diesem Fall ist die gesonderte Darlegung der Taxe gegenüber dem Gast nicht zwingend (VwGH 4.10.1977, 0364/77, betreffend Tiroler Aufenthaltsabgabegesetz - Vereinnahmung im Namen und für Rechnung des Landes, Verausgabung im Namen und für Rechnung des Gastes).

Portospesen: Bei einem Versandhandelsgeschäft zählen die Versendungskosten (Portospesen) zum Lieferentgelt.

Rezeptgebühren: Die von den Versicherten auf Grund der Bestimmungen des ASVG für den Bezug von Heilmitteln für Rechnung der Sozialversicherungsträger zu entrichtenden Rezeptgebühren werden von den Apotheken im Namen und für Rechnung der Sozialversicherungsträger vereinnahmt und gehören daher bei den Apotheken als durchlaufende Posten nicht zum Entgelt (VwGH 19.1.1984, 83/15/0034, VwGH 17.1.1989, 88/14/0010).

Randzahlen 658 bis 660: *derzeit frei.*

4.4. Differenzbesteuerung

Randzahlen 661 bis 665: *derzeit frei.*

4.5. Pfandschein und Spiel mit Gewinnmöglichkeit

666

Zur Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten und aus Video Lotterie Terminals siehe Rz 860.

Randzahlen 667 bis 670: *derzeit frei.*

4.6. Tausch, tauschähnlicher Umsatz

4.6.1. Allgemeines

671

Beim Tausch und beim tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 10 UStG 1994) sowie bei Hingabe an Zahlungsstatt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Als Wert im Sinne dieser Bestimmung ist der gemeine Wert (§ 10 Abs. 2 BewG 1955) heranzuziehen.

Für den Wert wird daher die Wirtschaftsstufe des Belieferten von Bedeutung sein. Bei Lieferung eines Erzeugers an einen Großhändler ist somit der Erzeugerpreis (Einkaufspreis des Großhändlers), bei Lieferung eines Großhändlers an einen Einzelhändler der Großhandelspreis (Einkaufspreis des Einzelhändlers) und bei einer Lieferung eines Einzelhändlers der Einzelhandelspreis als gemeiner Wert für die Besteuerung maßgeblich.

Bei Sachprämien für die Vermittlung von Neukunden (siehe Rz 374) besteht die Gegenleistung für die Hingabe der Sachprämie in der Vermittlungsleistung durch den Altkunden. Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Sachprämie ist der Wert, den der Empfänger der Dienstleistung (= der Unternehmer) den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will (= Vermittlung von Neukunden) und der dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Das ist der Einkaufspreis des Unternehmers für den Gegenstand (EuGH 02.06.1994, Rs C-33/93, „Empire Stores"). Fallen Versandkosten an, die vom Unternehmer getragen werden, sind diese in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (EuGH 03.07.2001, Rs C-380/99, „Bertelsmann").

Werden als Gegenleistung für die Vermittlung von Neukunden Warengutscheine ausgegeben, kann im Fall der sofortigen Ausgabe eines Gegenstandes als Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis des Unternehmers (zuzüglich allfälliger Versandkosten) angesetzt werden, wenn der Unternehmer den Nachweis erbringen kann, dass der eingelöste Gutschein für die Vermittlungsleistung des Altkunden hingegeben wurde. Ist dieser Zusammenhang nicht nachweisbar, ist als Bemessungsgrundlage der Nennwert des Gutscheines heranzuziehen.

4.6.2. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

672

Zur grundsätzlichen Problematik, insbesondere die Abgrenzung zum Eigenverbrauch, siehe Rz 66 bis Rz 74. Unabhängig davon, ob es sich um einen Eigenverbrauch oder einen tauschähnlichen Umsatz handelt, können aus Vereinfachungsgründen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sachzuwendungen jene Werte herangezogen werden, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt werden. Werden in vom Unternehmer in eigener Regie geführten Kantinen verbilligte oder kostenlose Essen (insbesondere Mittagessen) an die Arbeitnehmer abgegeben, so kann zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage von zwei Dritteln der lohnsteuerlichen Sachbezugswerte ausgegangen werden. Die hienach in Betracht kommenden Beträge sind als Bruttowerte anzusehen, aus denen die USt herauszurechnen ist. Sind die vom Arbeitnehmer für die Sachzuwendung geleisteten Zahlungen höher als die Sachbezugswerte (bei den vorgenannten Essensabgaben höher als zwei Drittel der Sachbezugswerte), sind diese Zahlungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Randzahlen 673 bis 675: *derzeit frei.*

4.7. Geschäftsveräußerung im Ganzen

676

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, wobei übernommene Schulden ebenfalls zum Entgelt zählen. Es handelt sich zwar bei der Geschäftsveräußerung um eine einheitliche Lieferung, bei der Berechnung der USt ist aber eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, als ob der Unternehmer eine Mehrzahl von Einzelleistungen erbracht hätte. Das Gesamtentgelt ist auf die einzelnen Leistungen (Besitzposten) aufzuteilen. Jede dieser Leistungen (Besitzposten) ist für sich umsatzsteuerlich zu beurteilen. So sind Entgeltsteile, die auf nicht steuerbare Vorgänge entfallen (zB KFZ, die nicht als für das Unternehmen angeschafft wurden), aus dem Gesamtentgelt auszuscheiden. Entgeltsteile, die auf steuerfreie Leistungen (zB Grundstücke) entfallen, sind entsprechend den Bestimmungen über die Steuerfreiheit zu behandeln. Der Firmenwert unterliegt dem Steuersatz von 20%. Erfolgt die Übertragung eines Geschäftes im Ganzen ohne eine Gegenleistung, so liegt mangels eines Leistungsaustausches keine steuerbare Leistung vor. Der Tatbestand des Eigenverbrauches kann in einem solchen Fall jedoch Platz greifen.

Randzahlen 677 und 678: *derzeit frei.*

4.8. Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch

4.8.1. Dauernde Entnahme

679

Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. Der Wiederbeschaffungspreis ist auch für selbst hergestellte Gegenstände heranzuziehen, wenn vergleichbare Gegenstände verfügbar sind. In diesem darf in keinem Fall ein Wert enthalten sein, auf den der Unternehmer bereits Umsatzsteuer entrichtet hat, ohne dass er sie anschließend hätte abziehen können (vgl. EuGH 23.4.2015, Rs C-16/14, *Property Development Company NV*). Die Selbstkosten umfassen alle Kosten, die der Herstellung zuzurechnen sind (zB Material- und Fertigungsgemeinkosten). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Entnahme.

Bei nach dem Lebensmittelgesetz nicht mehr verkehrsfähigen Waren ist die Bemessungsgrundlage Null.

4.8.2. Vorübergehende Nutzung

680

Bei der Nutzung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens bilden die auf die nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstandes entfallenden Kosten die Bemessungsgrundlage. Dazu zählen neben den laufenden Betriebskosten auch die anteilige Absetzung für Abnutzung. Die Kosten sind um Aufwendungen, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, zu kürzen.

4.8.3. Entnahme der sonstigen Leistung

681

Bemessungsgrundlage sind die Kosten, die auf die Ausführung dieser Leistungen entfallen. Ein anteiliger Unternehmerlohn ist nicht zu berücksichtigen (siehe auch Rz 485).

4.9. Normalwert als Bemessungsgrundlage ab 1.1.2013

682

Basierend auf Art. 72 iVm Art. 80 der MwSt-RL 2006/112/EG ist der Normalwert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen anzusetzen, wenn das Entgelt aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.) vom Normalwert abweicht (hinsichtlich der Abgrenzung der außerbetrieblichen Motive im Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis siehe Rz 66 ff.). Der Normalwert ist allerdings nur anzusetzen, wenn

- der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt unter dem Normalwert liegt,
- der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen die Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) und das Entgelt unter dem Normalwert liegt, oder
- der leistende Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt über dem Normalwert liegt.

Beispiel 1:

P verkauft eine Ware um 30.000 Euro (Normalwert 40.000 Euro) an U. Der niedrige Verkaufspreis ist darauf zurückzuführen, dass P Gesellschafter der U ist. Beide Unternehmer sind voll vorsteuerabzugsberechtigt.

Lösung:

Da beide Unternehmer voll vorsteuerabzugsberechtigt sind, kommt der Normalwert nicht zur Anwendung.

Beispiel 2:

Der Fahrradhändler F verkauft seiner Tochter aus privaten Gründen ein Fahrrad um 300 Euro (normaler Verkaufspreis netto 600 Euro).

Lösung:

Da die Tochter als Privatperson nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bildet der Normalwert (dh. 600 Euro) die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Beispiel 3:

Ein Versicherungsvertreter erbringt steuerpflichtige Beratungsleistungen und davon unabhängig unecht steuerbefreite Versicherungsvermittlungsleistungen an ein

Unternehmen, an dem er als Gesellschafter beteiligt ist. Das Entgelt für die steuerpflichtige Leistung beläuft sich auf 100.000 Euro (Normalwert 55.000 Euro). Das Entgelt für die steuerfreie Leistung wird mit 10.000 Euro festgesetzt (Normalwert 55.000 Euro).

Lösung:

Für beide Leistungen ist die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Normalwert (jeweils 55.000 Euro). Bei Anwendung des Entgelts als Bemessungsgrundlage könnte es zu nicht gerechtfertigten Verschiebungen hinsichtlich der Aufteilung des Vorsteuerabzuges kommen.

Die Anwendung des Normalwerts setzt ein Entgelt voraus (für die Beurteilung außerhalb des Anwendungsbereiches von § 4 Abs. 9 UStG 1994 vgl. Rz 367). Auf die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes oder die unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung durch einen Unternehmer ist dagegen § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994 (und nicht der Normalwert) anzuwenden.

Die Lieferung von Grundstücken sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vor dem 1.1.2016 fällt nicht unter die Normalwertregelung. Der Normalwert kann als Bemessungsgrundlage nur herangezogen werden, wenn die Lieferung, Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes steuerbar ist. Für die Prüfung, ob ein solcher Umsatz bei Vorliegen eines Naheverhältnisses der involvierten Parteien umsatzsteuerlich anzuerkennen ist, hat der Normalwert keine Bedeutung.

Eine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung für die Bestimmung des Normalwerts wird regelmäßig nur in den folgenden Fällen ermittelt werden können:

- Wenn ein direkter Preisvergleich möglich ist; ein direkter Preisvergleich ist grundsätzlich möglich, wenn der leistende Unternehmer vergleichbare Geschäfte auch mit Empfängern tätigt, zu denen er nicht in einem Naheverhältnis steht. Subsidiär können auch Marktpreise, wie man sie zB aus Börsennotierungen oder branchenüblichen Abschlüssen ermittelt oder aus Preisübersichten von Verbänden gewinnt, zum Vergleich herangezogen werden.
- Bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer werden aus Vereinfachungsgründen weiterhin die Werte als Normalwert herangezogen werden können, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt sind.
- Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann auch ein für Ertragsteuerzwecke identifizierter transaktionsbezogener Fremdvergleichspreis als Normalwert herangezogen werden.
- In den Fällen der Rz 265, 274, 274a und 275 kann aus Vereinfachungsgründen das dort beschriebene Mindestentgelt als Normalwert herangezogen werden.

In allen übrigen Fällen wird regelmäßig keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden können, mit der Konsequenz, dass der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von § 4 Abs. 8 lit. a und b UStG 1994 bestimmt werden muss.

Die Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 ist auch auf den innergemeinschaftlichen Erwerb anzuwenden (siehe Rz 3932).

Randzahlen 683 bis 687: *derzeit frei.*

5. Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 UStG 1994)

5.1. Zollwert als Bemessungsgrundlage

688

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei der Einfuhr (siehe Rz 101 ff) ist der Zollwert, soweit nicht ein Veredelungsentgelt heranzuziehen ist (siehe Rz 689). Die Ermittlung des Zollwertes ist unter Beachtung der Art. 28 bis 36 ZK und Art. 141 – 181a ZK-DVO vorzunehmen, wobei nach folgender Reihenfolge vorzugehen ist:

- Transaktionswert (Art. 29 ZK) als Zollwert:
  In der Regel und unter weiteren, im ZK näher geregelten Voraussetzungen, ergibt sich als Transaktionswert der Preis, der tatsächlich bei der Ausfuhr (aus einem Drittland) in das Zollgebiet der Gemeinschaft gezahlt wird bzw. gezahlt werden soll, wobei hier noch Hinzurechnungen und Abzüge möglich sind;
- weitere Ermittlungsmethoden, falls der Transaktionswert nicht nach den vorstehenden Vorschriften ermittelt werden kann (Art. 30 ZK);
  - der Transaktionswert gleicher Waren,
  - der Transaktionswert gleichartiger Waren,
  - der Verkaufspreis in der Gemeinschaft,
  - der errechnete Wert;
- andere gemeinschaftsrechtlich zulässige und zweckmäßige Methoden (Art. 31 ZK).

5.2. Bemessungsgrundlage bei der Wiedereinfuhr veredelter Gegenstände

689

Werden Gegenstände ins Drittlandsgebiet ausgeführt, dort für den Ausführer veredelt und anschließend von dem Ausführer oder für ihn wieder eingeführt, ist das für die Veredlung zu zahlende Entgelt die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 5 Abs. 2 UStG 1994).

Dies gilt grundsätzlich für alle Waren, die im Drittlandsgebiet veredelt und wieder eingeführt werden, auch wenn dies im Rahmen des zollrechtlichen passiven Veredelungsverkehrs (siehe Rz 690) erfolgt.

Als Veredelung gelten Instandsetzungen, Umgestaltungen und Be- oder Verarbeitungen der betreffenden Gegenstände.

5.2.1. Passiver Veredelungsverkehr

690

Nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 sind für die Einfuhrumsatzsteuer im Wesentlichen zollrechtliche Vorschriften anzuwenden, ausgenommen hiervon sind unter anderem die Vorschriften über den zollrechtlichen passiven Veredlungsverkehr.

Im passiven Veredlungsverkehr ist vorgesehen, dass Gemeinschaftswaren, die zur Durchführung von Veredlungsvorgängen vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt wurden, vollständig oder teilweise zollfrei wieder in dieses Gebiet eingeführt werden können.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer im passiven Veredlungsverkehr hat die spezielle Regelung des § 5 Abs. 2 UStG 1994 (siehe Rz 689) Vorrang vor den zollrechtlichen Bestimmungen. Kann daher im passiven Veredelungsverkehr ein Gegenstand (teilweise) zollfrei wieder eingeführt werden, hat dies keine Auswirkung auf die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist daher auch in diesen Fällen grundsätzlich zu erheben; es sei denn, die Einfuhr kann auf Grund einer anderen Bestimmung steuerfrei bleiben.

5.2.2. Bemessungsgrundlage bei kostenlosen Veredelungen im Drittland

691

Wird kein Veredlungsentgelt bezahlt, richtet sich die Höhe der Einfuhrumsatzsteuer nach der durch die Veredlung eingetretenen Wertsteigerung; das ist die Differenz zwischen dem Wert der Ware vor ihrer Ausfuhr und ihrem Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei der Wiedereinfuhr.

692

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist bei solchen Veredelungen (Instandsetzungen, Umgestaltungen und Be- oder Verarbeitungen) sicherzustellen, dass die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des endgültigen Gegenstandes derjenigen entspricht, die sich ergäbe, wenn der gleiche Vorgang im Inland stattgefunden hätte (Art. 88 RL 2006/112/EG).

Von einer Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer bei der Wiedereinfuhr eines Gegenstandes nach einer kostenlosen Bearbeitung (zB Reparatur) im Drittland ist daher unter folgenden Voraussetzungen abzusehen:

- der Gegenstand war im Zeitpunkt seiner ersten Einfuhr schadhaft und der Sachmangel wurde nicht berücksichtigt, oder

- der Sachmangel ist nach der ersten Einfuhr entstanden, und der Gegenstand wurde auf Grund einer Gewährleistungspflicht ausgebessert und
- der vergleichbare Bearbeitungs- bzw. Reparaturvorgang wäre im Inland nicht umsatzsteuerbar.

Anstelle ausgebesserter Waren dürfen auch Waren, die diesen nachweislich nach Menge und Beschaffenheit entsprechen, oder – bei Gewährleistung – vergleichbare neue Waren eingeführt werden.

5.2.3. Lieferung des Gegenstandes vor der Wiedereinfuhr

693

Wurde der ausgeführte Gegenstand vor der (Wieder-)Einfuhr geliefert und ist diese Lieferung nicht der Umsatzsteuer unterlegen, erfolgt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem Zollwert.

Beispiel:

Eine Ware wird vom Unternehmer ins Drittland zu einer Bearbeitung verbracht. Nach erfolgter Bearbeitung wird die Ware im Drittland geliefert, in dem der Unternehmer einem Spediteur einen Transportauftrag erteilt. Die Ware wird im Zuge dieser Lieferung wieder ins Inland zurück gebracht.

In diesem Fall wird als Bemessungsgrundlage für die Einfuhr der Zollwert und nicht das Veredelungsentgelt herangezogen, da es sonst bei fehlender oder eingeschränkter Vorsteuerabzugsberechtigung des Abnehmers zu ungerechtfertigten Steuervorteilen käme.

5.3. Hinzurechnungen

694

Zur Bemessungsgrundlage sind weiters noch folgende Beträge hinzuzurechnen, sofern sie bei der bisherigen Ermittlung nicht schon darin enthalten sind:

- Einfuhrabgaben, Steuern und sonstige Abgaben, die im Ausland (einschließlich der Gebiete Jungholz und Mittelberg) für den Gegenstand geschuldet werden;
- weitere Beträge an
  - Zoll,
  - Abschöpfung (zB bei der Einfuhr landwirtschaftlicher Erzeugnisse auf Grund gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen),
  - Verbrauchsteuern (zB Mineralölsteuer, Tabaksteuer),
  - Monopolabgaben (werden derzeit nicht erhoben), und

  - anderer Abgaben mit der gleichen Wirkung wie Zölle, soweit sie im Zusammenhang mit der Einfuhr von den Zollämtern zu erheben sind,

  die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld anfallen und zum Teil auch gleichzeitig mit der Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben werden (zB Verbrauchsteuern);

- auf den Gegenstand entfallende Nebenkosten, zB
  - Beförderungskosten wie Frachtkosten, Hafengebühren, Zolllagerkosten, Postgebühren, usw., die üblicherweise dem Unternehmer, der die Beförderung oder deren Besorgung erbringt, in Rechnung gestellt werden,
  - Versicherungskosten,
  - Verpackungskosten,
  - Provisionen und Maklerlöhne

  bis zum ersten Bestimmungsort im Gebiet eines Mitgliedstaates;

- Nebenkosten aus einer Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet, der im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuerschuld schon bekannt ist.

695

Die auf den eingeführten Gegenstand zu erhebende Einfuhrumsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 6 UStG 1994).

5.4. Umrechnung von Werten in fremder Währung

696

Für die Umrechnung von Werten in fremden Währungen sind die entsprechenden Vorschriften über den Zollwert der Waren heranzuziehen. Danach ist als Umrechnungskurs ein von der zuständigen Behörde jeweils ordnungsgemäß veröffentlichter Kurs anzuwenden. Zu diesem Zweck werden vom BM für Finanzen für die häufigsten ausländischen Währungen regelmäßig Zollwertkurse festgesetzt und veröffentlicht.

Randzahlen 697 bis 705: *derzeit frei*

6. Steuerbefreiungen (§ 6 UStG 1994)

6.1. Steuerbefreiungen

6.1.1. Ausfuhrlieferungen und Lohnveredlung

Siehe Rz 1051 bis Rz 1130.

6.1.2. Umsätze für die Seeschifffahrt und Luftfahrt

Siehe Rz 1131 bis Rz 1160.

6.1.3. Grenzüberschreitende Güterbeförderung und Nebenleistungen

6.1.3.1. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen

706

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

- Für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft (vgl. auch das Beispiel 1); steuerbefreit ist die Beförderung vom Drittland ins Gemeinschaftsgebiet, nicht jedoch die Beförderung von einem Drittland in ein anderes Drittland;
- für Güterbeförderungen, die nach solchen vorangegangenen Beförderungen nach einem weiteren Bestimmungsort in der Gemeinschaft durchgeführt werden, zB Beförderungen aufgrund einer nachträglichen Verfügung oder Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof zum Empfänger (vgl. auch die Beispiele 2 und 3);
- für den Umschlag und die Lagerung von eingeführten Gegenständen (vgl. nachfolgende Beispiele);
- für handelsübliche Nebenleistungen, die bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen oder bei den in obigen Punkten bezeichneten Leistungen vorkommen, zB Wiegen, Messen, Probeziehen oder Anmelden zur Abfertigung zum freien Verkehr;
- für die Besorgung der oben angeführten Leistungen;
- für Vermittlungsleistungen, für die die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 nicht in Betracht kommt, zB für die Vermittlung von steuerpflichtigen Lieferungen, die von einem Importlager im Inland ausgeführt werden (vgl. die Beispiele 5 und 6);

Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die Leistungen an einen ausländischen Auftraggeber bewirkt werden.

In folgenden weiteren Fällen sind Nebenleistungen iZm steuerfreien Einfuhren ebenfalls steuerfrei:

- Beförderungsleistungen, die mit einer Einfuhr beweglicher körperlicher Gegenstände anlässlich eines Wohnortwechsels verbunden sind (Art. 46 VO (EU) 282/2011);
- Nebenleistungen iZm steuerfreien Einfuhren
  - von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art mit Herkunft aus Drittländern iSd § 6 Abs. 4 Z 4 lit. b UStG 1994 (Artikel 1 RL 2006/79/EG) oder
  - von Waren von geringem Wert iSd § 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994 (Artikel 23 der Richtlinie 2009/132/EG)

  wenn die Kosten für die Nebenleistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer enthalten sind.

707

Da die Steuerbefreiung für jede Leistung, die sich auf Gegenstände der Einfuhr bezieht, in Betracht kommen kann, braucht nicht geprüft zu werden, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung von Gegenständen der Einfuhr oder um handelsübliche Nebenleistungen dazu handelt.

Zur Vermeidung eines unversteuerten Letztverbrauchs ist Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass die auf diese Nebenleistungen entfallenden Kosten in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind.

Diese Voraussetzung ist in den Fällen erfüllt, in denen die Kosten einer Leistung nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 2 bzw. Abs. 4 Z 3 UStG 1994 Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind (vgl. die Beispiele 1, 2, 4 bis 6). Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nicht erfüllt, wenn keine EUSt anfällt, weil die Einfuhr steuerfrei ist. Im Fall einer steuerfreien Einfuhr gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 kann die Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 in Anspruch genommen werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Kosten für die Nebenleistungen in der Bemessungsgrundlage für die Erwerbsteuer enthalten sind (zB durch den Nachweis der Lieferbedingung "frei Haus").

708

Materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der leistende Unternehmer buchmäßig nachweist, dass die Kosten für die Leistung in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. Aus Vereinfachungsgründen wird

jedoch bei Leistungen an ausländische Auftraggeber auf diesen Nachweis verzichtet, wenn das Entgelt für die einzelne Leistung weniger als 110 Euro beträgt und sich aus der Gesamtheit der beim leistenden Unternehmer vorhandenen Unterlagen keine berechtigten Zweifel daran ergeben, dass die Kosten für die Leistung Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr sind.

709

Als Belege für den im vorherigen Absatz bezeichneten Nachweis kommen in Betracht:

- Zollamtliche Belege, und zwar ein Exemplar der Zollanmeldung - auch Sammelzollanmeldung - mit der Festsetzung der Eingangsabgaben und ggf. auch der Zollquittung. Diese Belege können als Nachweise insbesondere in den Fällen dienen, in denen der leistende Unternehmer, zB der Spediteur, selbst die Abfertigung der Gegenstände, auf die sich seine Leistung bezieht, zum freien Verkehr beantragt;
- Andere Belege: In den Fällen, in denen die Kosten für eine Leistung nach § 5 Abs. 1 und 2 bzw. Abs. 4 Z 3 UStG 1994 Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind, genügt der eindeutige Nachweis hierüber. Als Belege können in diesen Fällen insbesondere der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditionsgewerbe übliche Bordero, ein Doppel des Versandscheines, ein Doppel der Rechnung des Lieferers über die Lieferung der Gegenstände oder der vom Lieferer ausgestellte Lieferschein in Betracht kommen (vgl. Beispiele 1, 4, 5 und 6);
- Fotokopien: Diese können nur in Verbindung mit anderen beim leistenden Unternehmer vorhandenen Belegen als ausreichend anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege keine ernsthaften Zweifel an der Erfassung der Kosten bei der Besteuerung der Einfuhr ergeben.

710

Bei grenzüberschreitenden Beförderungen von einem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet werden die Kosten für die Beförderung der eingeführten Gegenstände bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet in die Bemessungsgrundlage für die EUSt einbezogen (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Beförderungskosten zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet sind ebenfalls einzubeziehen, sofern dieser weitere Bestimmungsort im Zeitpunkt des Entstehens der EUSt bereits feststeht (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Dies gilt auch für die auf inländische oder innergemeinschaftliche Beförderungsleistungen und andere sonstige Leistungen entfallenden Kosten in Zusammenhang mit einer Einfuhr (vgl. auch die Beispiele 2 und 3).

711

Beispiele zur Steuerbefreiung für sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und steuerbar sind:

Beispiel 1:

Der Lieferer L mit Sitz im Drittland liefert Gegenstände an den Abnehmer A in Mailand, und zwar "frei Bestimmungsort Mailand". Im Auftrag und für Rechnung des L werden die folgenden Leistungen bewirkt:

Der Reeder R befördert die Gegenstände vom Abgangsort im Drittland bis Wien. Die Weiterbeförderung bis Mailand führt der Spediteur S mit seinem LKW aus. Den Umschlag vom Schiff auf den LKW bewirkt der Unternehmer U. A beantragt bei der Ankunft der Gegenstände in Mailand deren Abfertigung zum freien Verkehr. Bemessungsgrundlage für die Einfuhr ist der Zollwert. Das ist regelmäßig der Preis (Art. 28 ff ZK). In den Preis hat L aufgrund der Lieferkondition "frei Bestimmungsort Mailand" auch die Kosten für die Leistungen von R, S und U einkalkuliert.

Lösung (bis 31.12.2009):

Bei dem auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R vom Drittland nach Wien, der Anschlussbeförderung des S von Wien bis Mailand und der Umschlagsleistung des U handelt es sich um Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. R, S und U weisen jeweils anhand des von L empfangenden Doppels der Lieferrechnung die Lieferkondition "frei Bestimmungsort Mailand" nach. Ferner ergibt sich aus der Lieferrechnung, dass L Gegenstände geliefert hat, bei deren Einfuhr der Preis Bemessungsgrundlage ist. Dadurch ist nachgewiesen, dass die Kosten für die Leistungen des R, des S und des U in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. R, S und U können deshalb für ihre Leistungen, sofern sie auch den buchmäßigen Nachweis führen, die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 in Anspruch nehmen. Der Nachweis kann auch durch die oben genannten "anderen Belege" erbracht werden.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Leistungen von R und S an L sind unabhängig von der konkreten Beförderungsstrecke gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort im Drittland steuerbar. Die Leistung des U für L ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Drittland) steuerbar.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch mit Abnehmer A in Graz und der Liefervereinbarung "frei Grenze". A hat die Umschlagskosten und die Beförderungskosten von Wien bis Graz gesondert angemeldet. Ferner hat A dem Zollamt die für den Nachweis der Höhe der Umschlags- und Beförderungskosten erforderlichen Unterlagen vorgelegt. In diesem Falle ist Bemessungsgrundlage für die Einfuhr nach § 5 Abs. 1 und 4 Z 3 UStG 1994 der Zollwert der Gegenstände frei Grenze zuzüglich darin noch nicht enthaltener Umschlags- und Beförderungskosten bis Graz (= weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet).

Lösung (bis 31.12.2009):

Wie im Beispiel 1 ist der auf das Inland entfallende Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R vom Drittland nach Wien nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei. Die Anschlussbeförderung des S von Wien bis Graz und die Umschlagsleistung des U sind ebenfalls Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. Die Kosten für die Leistungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen, da der weitere Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt des Entstehens der EUSt bereits feststeht (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Die Leistungen sind deshalb ebenfalls nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Leistungen von R und S an L sind unabhängig von der konkreten Beförderungsstrecke gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort im Drittland steuerbar. Die Leistung des U für L ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Drittland) steuerbar.

Beispiel 3:

Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den niederländischen Frachtführer F, Güter von New York nach Wien zu befördern. F beauftragt mit der Beförderung per Schiff bis Rotterdam den niederländischen Reeder R. In Rotterdam wird die Ware umgeladen und von F per LKW bis Wien weiterbefördert. F beantragt für U bei der Einfuhr in die Niederlande, die Ware erst im Bestimmungsland Österreich zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr für U abfertigen zu lassen (so genanntes T 1-Verfahren).

Lösung (bis 31.12.2009):

Diese Abfertigung erfolgt bei einem österreichischen Zollamt. Die Beförderungsleistung des F von New York nach Wien ist eine grenzüberschreitende Güterbeförderung. Die Einfuhr der Ware in die Niederlande wird dort nicht besteuert, da die Ware unter zollamtlicher Überwachung im T 1-Verfahren nach Österreich verbracht wird. Die Kosten für die Beförderung bis Wien (= ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet) werden in die Bemessungsgrundlage der österreichischen EUSt einbezogen (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Der inländische Teil der Beförderungsleistung ist in Österreich steuerbar (§ 3a Abs. 7 UStG 1994), jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei. Die Beförderungsleistung des R an den Frachtführer F ist in Österreich nicht steuerbar (§ 3a Abs. 7 UStG 1994).

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Beförderungsleistung des F an U ist nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Deutschland) steuerbar. Die Beförderungsleistung des R an den Frachtführer F ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Niederlande) steuerbar.

Beispiel 4:

Der Lieferer L aus dem Drittland liefert Gegenstände an den Abnehmer A in Graz zu der Lieferbedingung "ab Werk". Der im Drittland ansässige Spediteur S übernimmt im Auftrag des A die Beförderung der Gegenstände vom Abgangsort im Drittland bis Graz zu einem festen Preis (Übernahmesatz). S führt die Beförderung jedoch nicht selbst durch, sondern beauftragt auf seine Kosten (franco) den Binnenschiffer B mit der Beförderung vom Abgangsort im Drittland bis Wien und der Übergabe der Gegenstände an den Empfangsspediteur E. Dieser führt ebenfalls im Auftrag des S auf dessen Kosten den Umschlag aus dem Schiff auf dem LKW und die Übergabe an den Frachtführer F durch. F führt die Weiterbeförderung im Auftrag des S von Wien nach Graz durch. Der Abnehmer A beantragt in Graz die Abfertigung zum freien Verkehr und rechnet den Übernahmesatz unmittelbar mit S ab. Mit dem zwischen S und A vereinbarten Übernahmesatz sind auch die Kosten für die Leistungen des B, des E und des F abgegolten.

Lösung (bis 31.12.2009):

Bei der Leistung des S handelt es sich um eine Spedition zu festen Preisen. Der Endpunkt dieser Beförderung ist der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Sinne des § 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994. Nach dieser Vorschrift sind deshalb die Kosten für die Beförderung des S bis Graz in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen. S bewirkt damit eine grenzüberschreitende Güterbeförderung vom Drittland bis Graz, deren auf das Inland entfallender Teil steuerfrei ist (§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994). Die Beförderung des B vom Abgangsort im Drittland bis Wien ist ebenfalls als grenzüberschreitende Güterbeförderung mit dem auf das Inland entfallenden Teil nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei. Die Umschlagsleistung des E und die Beförderung des F von Wien bis Graz sind Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. Die Kosten der Leistungen sind in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten. Der Nachweis hierüber kann jedoch nicht mit Hilfe eines Borderos geführt werden, da im Speditionsgewerbe bei Fällen der vorliegenden Art kein Bordero ausgestellt wird. Der für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 erforderliche Nachweis muss deshalb sowohl von E als auch von F mittels Belegen geführt werden.

Lösung (ab 1.1.2010):

Bei der Leistung des S handelt es sich um eine Spedition zu festen Preisen. Der Endpunkt dieser Beförderung ist der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Sinne des § 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994. Nach dieser Vorschrift sind deshalb die Kosten für die Beförderung des S bis Graz in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen. Die Leistung des S an A ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar und gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei.

Die Beförderungsleistungen von B und F für S sind gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Drittland) steuerbar. Die Umschlagsleistung des E für S ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Drittland) steuerbar.

Beispiel 5:

Der im Inland ansässige Handelsvertreter H ist damit betraut, Lieferungen von Nichtgemeinschaftswaren für den im Ausland ansässigen Unternehmer U zu vermitteln. Um eine zügige Auslieferung der vermittelten Gegenstände zu gewährleisten, hat U die Gegenstände bereits vor der Vermittlung in das Inland einführen und auf ein Zolllager des H bringen lassen. Nachdem H die Lieferung der Gegenstände vermittelt hat, entnimmt er sie aus dem Zolllager in den freien Verkehr und sendet sie dem Abnehmer zu.

Lösung (bis 31.12.2009):

Mit der Entnahme der Gegenstände aus dem Zolllager entsteht die EUSt. Die Vermittlungsprovision des H und die an H gezahlten Lagerkosten sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994) einzubeziehen. H weist dies durch einen zollamtlichen Beleg nach. Die Vermittlungsleistung des H fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994. H kann jedoch für die Vermittlung die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 in Anspruch nehmen, sofern er den erforderlichen buchmäßigen Nachweis führt. Dasselbe gilt für die Lagerung.

Lösung (ab 1.1.2010):

Mit der Entnahme der Gegenstände aus dem Zolllager entsteht die EUSt. Die Vermittlungsprovision des H und die an H gezahlten Lagerkosten sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994) einzubeziehen. Die Vermittlungsleistung des H ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Ausland) steuerbar. Gleiches gilt für die Lagerung.

Beispiel 6:

Sachverhalt wie im Beispiel 5, jedoch werden die Gegenstände nicht auf Zolllager verbracht, sondern sofort zum freien Verkehr abgefertigt und von H außerhalb eines Zolllagers gelagert.

Lösung (bis 31.12.2009):

Im Zeitpunkt der Abfertigung stehen die Vermittlungsprovision und die Lagerkosten des H noch nicht fest. Die Beträge werden deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen. Die Leistungen des H sind weder nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 noch nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 steuerfrei. Falls die erst nach der Abfertigung zum freien Verkehr entstehenden Kosten (Vermittlungsprovision und Lagerkosten) bereits bei

der Abfertigung bekannt sind, sind diese Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Die Rechtslage ist dann dieselbe wie in Beispiel 5.

Lösung (ab 1.1.2010):

Im Zeitpunkt der Abfertigung stehen die Vermittlungsprovision und die Lagerkosten des H noch nicht fest. Die Beträge werden deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen. Die Leistungen des H sind gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Ausland) steuerbar. Falls die erst nach der Abfertigung zum freien Verkehr entstehenden Kosten (Vermittlungsprovision und Lagerkosten) bereits bei der Abfertigung bekannt sind, sind diese Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen (§ 5 Abs. 4 Z 3 UStG 1994). Die Rechtslage ist dann dieselbe wie in Beispiel 5.

6.1.3.2. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen

6.1.3.2.1. Umfang der Steuerbefreiung

712

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

- für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr ins Drittlandsgebiet; steuerbefreit ist die Beförderung vom Gemeinschaftsgebiet ins Drittland, nicht jedoch die Beförderung von einem Drittland in ein anderes Drittland;
- für Vor- und Nachläufe zu solchen grenzüberschreitenden Güterbeförderungen, zB Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof;
- für den Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
- für die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den oben bezeichneten Leistungen vorkommen, zB Wiegen, Messen oder Probeziehen;
- für die Besorgung der oben angeführten Leistungen.

713

Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, dass die Leistungen an ausländische Auftraggeber bewirkt werden. Die Leistungen müssen sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen (VwGH 22.03.2010, 2007/15/0310). Der Begriff der Ausfuhr umfasst

auch Vorgänge, die nicht gemäß § 7 UStG 1994 steuerfrei sind (zB rechtsgeschäftsloses Verbringen, Ausfuhr durch Nichtunternehmer).

Es ist unbeachtlich, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung oder um eine handelsübliche Nebenleistung zu diesen Leistungen handelt.

714

Verrechnet der Transportunternehmer die Kosten für an ihn ausgegebene CARNET TIR (mit diesem übernimmt ein bürgender Verband die Haftung für bestimmte Abgaben bzw. Zölle, die dem Transportunternehmer vorgeschrieben werden) seinem Auftraggeber weiter, so handelt es sich dabei nicht um eine eigene Leistung des Unternehmers an den Auftraggeber, sondern um einen Teil des Entgelts, das der Transportunternehmer für seine Transportleistung erhält.

715

Folgende sonstige Leistungen sind nicht als Leistungen anzusehen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen:

- Vermittlungsleistungen in Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Durchfuhr von Gegenständen. Diese Leistungen können jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 steuerfrei sein;
- Leistungen, die sich im Rahmen einer Ausfuhr oder einer Durchfuhr von Gegenständen nicht auf diese Gegenstände, sondern auf die Beförderungsmittel beziehen, zB die Leistung eines Gutachters, die sich auf einen verunglückten LKW - und nicht auf seine Ladung - bezieht, oder die Überlassung eines Liegeplatzes in einem Binnenhafen. Für Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind, kann jedoch die Steuerbefreiung nach
  § 6 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Z 4 oder Abs. 2 Z 4 UStG 1994 in Betracht kommen.
- Eine Transportbegleitung bezieht sich nicht unmittelbar auf den Ausfuhrgegenstand, sondern auf die Beförderung.
- Bei der Beschaffung von Genehmigungen ist zu unterscheiden, ob sie sich auf den Ausfuhrgegenstand beziehen (zB Ausfuhrbewilligung) oder nicht
  (zB Transportbewilligung).

716

Als Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr sind auch solche Gegenstände anzusehen, die sich vor der Ausfuhr im Rahmen einer Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne des

§ 7 Abs. 1 UStG 1994 vorletzter Satz oder einer Lohnveredlung im Sinne des § 8 UStG 1994 befinden. Die Steuerbefreiung erstreckt sich somit auch auf sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf diese Gegenstände beziehen.

717

Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen und anderen sonstigen Leistungen, einschließlich Besorgungsleistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen, ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass der leistende Unternehmer die Ausfuhr oder Wiederausfuhr der Gegenstände eindeutig und leicht nachprüfbar buchmäßig nachweist (§ 18 Abs. 8 UStG 1994). Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen können insbesondere die vorgeschriebenen Frachturkunden (zB Frachtbrief, Konnossement), der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditionsgewerbe übliche Bordero oder ein Doppel des Versandscheins als Nachweisbelege in Betracht kommen. Bei anderen sonstigen Leistungen kommen als Ausfuhrbelege insbesondere Belege mit einer Ausfuhrbestätigung der den Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft überwachenden Grenzzollstelle, Versendungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege in Betracht. Die sonstigen handelsüblichen Belege können auch von den Unternehmern ausgestellt werden, die für die Lieferung die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 7 UStG 1994) oder für die Bearbeitung oder Verarbeitung die Steuerbefreiung für Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 6 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 8 UStG 1994) in Anspruch nehmen. Diese Unternehmer müssen für die Inanspruchnahme der vorbezeichneten Steuerbefreiungen die Ausfuhr der Gegenstände nachweisen. Anhand der bei ihnen vorhandenen Unterlagen können sie deshalb einen sonstigen handelsüblichen Beleg, zB für einen Frachtführer, Umschlagbetrieb oder Lagerhalter, ausstellen.

718

Bei Vortransporten, die mit Beförderungen im Luftfrachtverkehr aus dem Inland in das Drittlandsgebiet verbunden sind, ist der Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr als erfüllt anzusehen, wenn sich aus den Unterlagen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt, dass im Einzelfall

- die Vortransporte aufgrund eines Auftrags bewirkt worden sind, der auch die Ausführung der nachfolgenden grenzüberschreitenden Beförderung zum Gegenstand hat,
- die Vortransporte als örtliche Rollgebühren oder Vortransportkosten abgerechnet worden sind und die Kosten der Vortransporte wie folgt ausgewiesen worden sind:
  - im Luftfrachtbrief (bzw. im Sammelladungsverkehr im Hausluftfrachtbrief) - oder

- in der Rechnung an den Auftraggeber, wenn die Rechnung die Nummer des Luftfrachtbriefs - oder im Sammelladungsverkehr die Nummer des Hausluftfrachtbriefs - enthält.

719

Hat bei einer Beförderung im Eisenbahnfrachtverkehr, die einer grenzüberschreitenden Beförderung oder einer Beförderung im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr vorausgeht, der Empfänger oder der Absender seinen Sitz (Wohnsitz) im Ausland und werden die Beförderungskosten von diesem Empfänger oder Absender bezahlt, so kann die Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigung auf dem Frachtbrief nachgewiesen werden:

"**Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke**

Nach meinen Unterlagen bezieht sich die Beförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr (§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994).

Die Beförderungskosten werden von

_____

(Name und Anschrift des ausländischen Empfängers oder Absenders)

bezahlt.

_____ _____

(Ort und Datum) (Unterschrift)"

Der in der vorbezeichneten Bescheinigung angegebene ausländische Empfänger oder Absender muss der im Frachtbrief angegebene Empfänger oder Absender sein.

720

Eine grenzüberschreitende Beförderung zwischen dem Inland und einem Drittland liegt auch vor, wenn die Güterbeförderung vom Inland über einen anderen Mitgliedstaat in ein Drittland durchgeführt wird. Befördert in diesem Fall ein Unternehmer die Güter auf einer Teilstrecke vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, so ist diese Leistung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 steuerfrei (vgl. Beispiel 2). Der Unternehmer hat die Ausfuhr der Güter nachzuweisen (vgl. § 6 Abs. 1 Z 3 letzter Satz in Verbindung mit § 18 Abs. 8 UStG 1994). Wird der Nachweis nicht erbracht, ist die Beförderung als innergemeinschaftliche Güterbeförderung anzusehen, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet (vgl. Beispiel 1).

Beispiel 1:

Der Schweizer Unternehmer U beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Innsbruck nach Bern (Schweiz) zu befördern. F beauftragt den österreichischen Unterfrachtführer F1 mit der Beförderung von Innsbruck nach Bozen (Italien) und den italienischen Unterfrachtführer F2 mit der Beförderung von Bozen nach Bern. Dabei kann F1 die Ausfuhr in die Schweiz nicht durch Belege nachweisen. F verwendet gegenüber F1 seine österreichische UID.

Lösung (bis 31.12.2009):

Die Beförderungsleistung des F an seinen Leistungsempfänger U umfasst die Gesamtbeförderung von Innsbruck nach Bern. Da keine innergemeinschaftliche Beförderung nach Art. 3a Abs. 2 UStG 1994 vorliegt, ist nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 nur der Teil der Leistung steuerbar, der auf den inländischen Streckenanteil entfällt. Dieser Teil der Leistung ist nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 allerdings steuerfrei, da sich diese Güterbeförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezieht.

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat (Italien) befindet. Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (Art. 3a Abs. 2 erster Satz UStG 1994). Die Regelung nach Art. 3a Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994 greift nicht, da F nicht die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet. Die Leistung des F1 ist nicht steuerfrei, da F1 keinen Nachweis erbringen kann, dass die Ausfuhr in einen Drittstaat erfolgte.

Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer F1. Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2 an den Frachtführer F ist in Österreich nicht steuerbar (§ 3a Abs. 7 UStG 1994).

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Beförderungsleistung des F an seinen Leistungsempfänger U umfasst die Gesamtbeförderung von Innsbruck nach Bern. Diese ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Schweiz) steuerbar.

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat (Italien) befindet. Der Ort dieser Leistung bestimmt sich ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nach dem Empfängerort (Österreich). Die Leistung des F1 ist nicht steuerfrei nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994, da F1 keinen Nachweis erbringen kann, dass die Ausfuhr in einen Drittstaat erfolgte. Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer F1.

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2 an den Frachtführer F ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar und nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 steuerfrei.

Beispiel 2:
Wie Beispiel 1, jedoch weist F1 die Ausfuhr der Güter in die Schweiz nach.

Lösung (bis 31.12.2009):

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Innsbruck nach Bozen ist Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung in die Schweiz. Da der Unterfrachtführer F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter in die Schweiz nachweist, ist seine Leistung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 in Österreich von der USt befreit. Die Beförderungsleistungen des Frachtführers F und des Unterfrachtführers F2 sind wie in Beispiel 1 dargestellt zu behandeln.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Innsbruck nach Bozen ist zwar Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung in die Schweiz, grundsätzlich aber als inländische Güterbeförderung am Empfängerort in Österreich steuerbar. Da der Unterfrachtführer F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter in die Schweiz nachweist, ist seine Leistung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 in Österreich von der Umsatzsteuer befreit. Gleiches gilt für die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2. Die Beförderungsleistung des Frachtführers F ist wie in Beispiel 1 dargestellt zu behandeln.

721

Beziehen sich die Leistungen auf Seetransportbehälter ausländischer Auftraggeber, so kann der Unternehmer den Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen dadurch erbringen, dass er Folgendes aufzeichnet:

- Den Namen und die Anschrift des ausländischen Auftraggebers und des Verwenders, wenn dieser nicht Auftraggeber ist, und
- das Kennzeichen des Seetransportbehälters.

6.1.3.2.2. Ausnahmen von der Steuerbefreiung

722

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c UStG 1994 ist ausgeschlossen für die in § 6 Abs. 1 Z 8, 9 lit. c und Z 13 UStG 1994 bezeichneten Umsätze. Dadurch wird bei Umsätzen des Geld- und Kapitalverkehrs und bei Versicherungsumsätzen eine

Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug in anderen als in den in § 12 Abs. 3 lit. a UStG 1994 bezeichneten Fällen vermieden. Die Regelung hat jedoch nur Bedeutung für umsatzsteuerrechtlich selbständige Leistungen. Eine selbständige Leistung liegt zB bei der Besorgung der Versicherung von zu befördernden Gegenständen nicht vor, wenn die Versicherung durch denjenigen Unternehmer besorgt wird, der auch die Beförderung der versicherten Gegenstände durchführt oder besorgt. Die Besorgung der Versicherung stellt hier vielmehr eine unselbständige Nebenleistung zu der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung als Hauptleistung dar. Der Vorsteuerabzug beurteilt sich deshalb in diesen Fällen nach der Hauptleistung der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung.

723

Von der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c UStG 1994 sind ferner Bearbeitungen oder Verarbeitungen von Gegenständen einschließlich Werkleistungen im Sinne des § 3a Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen. Diese Leistungen können jedoch zB unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 8 UStG 1994 steuerfrei sein.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann in jenen Fällen, in denen ein Gegenstand vor der Einfuhr im Ausland be- oder verarbeitet wird, von einer Besteuerung der Be- oder Verarbeitungsleistung im Inland Abstand genommen werden, wenn die Kosten für diese Leistung in der Bemessungsgrundlage für die EUSt enthalten sind (vgl. Rz 707).

6.1.3.3. Sonstige Leistungen bei vorübergehender Einfuhr

6.1.3.3.1. Anwendungsbereich

724

Die Bestimmung ergänzt die Steuerbefreiung für die Einfuhr von Gegenständen, die zur vorübergehenden Verwendung abgefertigt worden sind (§ 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994).

Befreit sind sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen auf

- eingeführte Gegenstände beziehen, für die zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, bewilligt worden ist, und
- der Leistungsempfänger ein ausländischer Auftraggeber (§ 8 Abs. 2 UStG 1994, siehe Rz 1059 bis Rz 1062) ist.

725

Die Voraussetzungen der Befreiung müssen buchmäßig nachgewiesen werden (näheres siehe Rz 706 bis Rz 711).

Beispiel:

Der Züricher Unternehmer U befördert Waren mit seinem LKW zur Dornbirner Messe. Die Waren wurden als Messegut zur vorübergehenden Verwendung eingeführt und bei einem Spediteur zwischengelagert. Der LKW muss im Inland repariert werden.

Lösung (bis 31.12.2009):

Die Einlagerung des Messegutes ist eine sonstige Leistung, die gemäß § 3a Abs. 8 lit. b UStG 1994 steuerbar ist. Wenn die Leistung für einen ausländischen Auftraggeber erbracht wird, kann die Leistung steuerfrei belassen werden. Die Reparatur des LKW, der als Beförderungsmittel auch zur vorübergehenden Verwendung ins Inland eingeführt wurde, ist wegen des ausdrücklichen Ausschlusses der Befreiungsbestimmung für Beförderungsmittel im Inland steuerpflichtig.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Einlagerung des Messegutes ist eine sonstige Leistung, die gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Schweiz) steuerbar ist. Die Reparatur des LKW ist ebenfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Schweiz) steuerbar.

6.1.3.3.2. Ausnahmen von der Steuerbefreiung

726

Nicht befreit sind sonstige Leistungen, die sich auf Beförderungsmittel, Paletten und Container beziehen, Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 8, 9 lit. c und Z 13 UStG 1994 (soweit es sich nicht um unselbständige Nebenleistungen handelt), die Bearbeitung oder Verarbeitung von Gegenständen einschließlich Werkleistungen im Sinne des § 3a Abs. 3 UStG 1994 (näheres siehe Rz 722 und Rz 723).

6.1.3.4. Grenzüberschreitende Personenbeförderung

727

Befreit ist die grenzüberschreitende Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee.

728

Die Steuerfreiheit der Besorgung (zum Begriff siehe Rz 638g und Rz 638h) grenzüberschreitender Personenbeförderungen ergibt sich aus § 3a Abs. 4 UStG 1994. Die Vermittlung grenzüberschreitender Personenbeförderungen ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 befreit. Nicht unter die Steuerbefreiung fällt die grenzüberschreitende Personenbeförderung mit KFZ oder Eisenbahnen.

729

Zum Begriff der Personenbeförderung siehe Rz 1301 bis Rz 1312. Der Zweck der Beförderung ist nicht maßgeblich. Auch die grenzüberschreitende Beförderung von kranken oder verletzten Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen (zB die Rückholung von Verletzten

aus dem Ausland mittels Flugzeug) ist begünstigt. Die echte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 hat Vorrang vor der gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 unecht befreiten Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die dafür besonders eingerichtet sind.

730

Die Beförderungsleistung muss sich auf das Inland und das Ausland erstrecken. Die Befreiung trifft auch auf den Transitverkehr zu - selbst dann, wenn die Reise unterbrochen wird (zB Zwischenlandung bei einem Flug). Maßgeblich ist stets der Inhalt des Beförderungsvertrages (Flug- oder Schiffskarte). Unter Ausland ist sowohl das Drittland als auch das übrige Gemeinschaftsgebiet zu verstehen. Liegen Anfangs- und Endpunkt der Personenbeförderung im Inland und wird ausländisches Gebiet nur durch- oder überquert, kommt die Steuerfreiheit nicht zum Zuge. Eine gemeinsame Buchung und Bezahlung von Hin- und Rückbeförderung ins bzw. aus dem Ausland ändert aber nichts an der Steuerfreiheit. Der Fährbetrieb auf einem Grenzfluss stellt eine grenzüberschreitende Personenbeförderung dar und ist somit steuerfrei.

731

Pauschalreisen stellen keine einheitliche Leistung des Reiseveranstalters dar, sondern selbständig zu beurteilende Hauptleistungen, sofern nicht § 23 UStG 1994 zur Anwendung gelangt. Bei einer Flugreise sind daher die Besorgung der Flugreise und die Besorgung von Quartier und Verpflegung umsatzsteuerrechtlich als selbständige Leistungen zu beurteilen. Es können jedoch unselbständige Nebenleistungen mit diesen Leistungen verbunden sein.

6.1.4. Lieferung von Gold an Zentralbanken

Derzeit frei.

6.1.5. Vermittlung

Derzeit frei.

6.1.6. Andere echte Steuerbefreiungen

6.1.6.1. Lieferung bei der Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung

732

Befreit ist die Lieferung von eingeführten Gegenständen,

- soweit für die Gegenstände zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland bewilligt worden ist und diese Bewilligung auch nach der Lieferung gilt,
- die Lieferung an einen Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet (siehe Rz 146 bis Rz 148) hat, erfolgt und

- es sich nicht um Beförderungsmittel, Paletten und Container handelt.

733

Die Steuerbefreiung wird ergänzt durch die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG 1994 (siehe Rz 724) für sonstige Leistungen, die sich auf vorübergehend eingeführte Gegenstände beziehen.

Beispiel:

Der Zürcher Unternehmer Z hat Waren und diverse Ausrüstungsgegenstände zur Ausstattung seines Standes als Messegut zur vorübergehenden Verwendung in das Inland eingeführt. Nach Beendigung der Messe verkauft er seine Standausstattung an einen amerikanischen Unternehmer U.

Z verschafft dem U die Verfügungsmacht über die Standausstattung im Inland. Es liegt daher eine steuerbare Lieferung vor. Für diese Standausstattung war zollamtlich eine vorübergehende Verwendung bewilligt worden. Weiters handelt es sich bei dem Käufer um einen ausländischen Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat. Die vorliegende Lieferung könnte daher unter der Voraussetzung, dass die Bewilligung zur vorübergehenden Verwendung auch nach der Lieferung gilt, gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. a UStG 1994 steuerfrei belassen werden.

734

Abgrenzung zu § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994: Nach Art. 137 bis 144 ZK können Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, unter Befreiung von den Eingangsabgaben im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden. Soferne es sich um eine gänzliche Befreiung von den Eingangsabgaben handelt, erstreckt sich diese auch auf die EUSt wie zB bei Berufsausrüstung, Ausstellungsgut, Beförderungsmitteln.

6.1.6.2. Leistungen der Eisenbahnunternehmer für ausländische Eisenbahnen

735

Befreit sind die

- Lieferungen und sonstigen Leistungen der inländischen Eisenbahnunternehmer
- für ausländische Eisenbahnen
- in den Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen und Grenzbetriebsstrecken.

Grenzbetriebsstrecken sind jene Strecken, die zwischen der österreichischen Staatsgrenze und dem inländischen Grenzbahnhof liegen.

6.1.6.3. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen, an internationale Organisationen im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates sowie an NATO-Streitkräfte

736

§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 befreit unter bestimmten Voraussetzungen Lieferungen und sonstige Leistungen (ausgenommen die Lieferung neuer Fahrzeuge) an begünstigte

Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat. Diese Bestimmung entspricht Art. 151 MwSt-RL 2006/112/EG.

6.1.6.3.1. Begünstige Empfänger

737

Begünstigte Empfänger sind die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates errichteten

- ständigen diplomatischen Missionen,
- berufskonsularischen Vertretungen,
- zwischenstaatlichen Einrichtungen wie zB die Europäische Kommission, sowie
- die Mitglieder der genannten Einrichtungen; weiters
- die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates stationierten NATO-Streitkräfte. Dabei darf es sich jedoch nicht um die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates handeln (zB bei Lieferungen an in Deutschland stationierte NATO-Streitkräfte darf es sich nicht um deutsche NATO-Streitkräfte handeln).

6.1.6.3.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

738

Der Umfang der Befreiung richtet sich nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates (Aufnahmemitgliedstaates). Zu diesem Zweck hat der Abnehmer dem leistenden Unternehmer eine Bescheinigung auf amtlichem Vordruck vorzulegen. Diese Bescheinigung wird von der zuständigen Behörde des Aufnahmemitgliedstaates ausgestellt und dient dem Unternehmer als Nachweis für die Qualifikation des Abnehmers und den Umfang der Befreiung. Zur Vereinfachung des Bestätigungsverfahrens können die Aufnahmestaaten bestimmte Einrichtungen von der Verpflichtung befreien, einen Sichtvermerk der zuständigen Behörde einzuholen. In diesem Fall tritt an die Stelle des Sichtvermerkes eine Eigenbestätigung der Einrichtung, in der auf die entsprechende Genehmigung (Datum und Aktenzeichen) hinzuweisen ist.

739

Die Mitgliedstaaten verwenden ein einheitliches Formular als amtlichen Vordruck. Im Anhang 3 findet sich ein Muster dieses Formulares samt Erläuterungen in deutscher Sprache.

Die gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 steuerfreien Umsätze sind nicht in die ZM aufzunehmen.

> *Beispiel:*
>
> *Die amerikanische Botschaft in Madrid bestellt bei einem österreichischen Händler Büromöbel. Die zuständige Behörde in Spanien bescheinigt auf amtlichem Vordruck, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach spanischem Recht vorliegen.*

Die Botschaft übermittelt diese Bestätigung dem österreichischen Unternehmer, der die Möbel nach Spanien versendet.

Unter der Voraussetzung, dass der österreichische Unternehmer weder die spanische Lieferschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet, ist die Lieferung in Österreich steuerbar. Sie kann gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 steuerfrei belassen werden.

Bei Überschreiten der Lieferschwelle oder Verzicht auf deren Anwendung ist der Umsatz in Österreich nicht steuerbar.

Im Abholfall kann die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 ebenfalls angewendet werden.

740

Die Staatsbürgerschaft des begünstigten Empfängers ist für die Anwendung der Befreiungsbestimmung ohne Bedeutung. Es kann demnach auch ein österreichischer Botschafter, der in einem anderen Mitgliedstaat akkreditiert ist, Leistungen steuerfrei aus Österreich beziehen, wenn eine entsprechende Bescheinigung vorliegt.

Beispiel:

Der österreichische Botschafter in Paris kauft anlässlich eines Winterurlaubes in Österreich eine Schiausrüstung im Wert von 700 Euro und legt dem Unternehmer eine Bescheinigung vor, dass er zum steuerfreien Bezug dieser Gegenstände berechtigt ist. Die Lieferung kann gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 steuerfrei belassen werden.

741

Mitglieder internationaler Organisationen, die von den Behörden des Aufnahmelandes als solche anerkannt sind, können Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen steuerfrei erhalten. Die Grenzen und Bedingungen dafür sind in den internationalen Übereinkommen über die Gründung dieser Einrichtung oder in den Sitzabkommen festgelegt. Der Leistungsempfänger weist mit Aushändigung einer vom Sitzmitgliedstaat ausgestellten Bescheinigung dem leistenden Unternehmer nach, dass er zum steuerfreien Bezug der dort genannten Waren bzw. Dienstleistungen berechtigt ist.

6.1.6.3.3. Leistungen aus anderen Mitgliedstaaten an diplomatische und konsularische Einrichtungen sowie internationale Organisationen in Österreich

742

Grundlage für die Steuerbefreiung ist Art. 151 MwSt-RL 2006/112/EG (Art. 15 Abs. 10 6. MWSt-RL), der Umfang richtet sich nach österreichischem Recht. Die für den Nachweis der Steuerbefreiung im anderen Mitgliedstaat erforderliche Bescheinigung (Formular U 100) stellt das Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten aus.

6.1.6.3.4. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen sowie internationale Organisationen und deren Mitglieder im Drittland

743

Diese fallen nicht unter § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994, sondern können nach § 7 UStG 1994 steuerfrei sein.

6.1.6.3.5. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen sowie internationale Organisationen und deren Mitglieder in Österreich

744

Diese Leistungen können ebenfalls nicht nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 steuerfrei belassen werden, sondern sind in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Bei der Lieferung von Kraftfahrzeugen und der Vermietung von Grundstücken siehe jedoch Rz 747a. Die begünstigten Empfänger haben jedoch die Möglichkeit, die Vergütung der Umsatzsteuer nach dem BGBl. Nr. I 71/2003 idgF (BG über die Vergütung von Steuern an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen Rang stehende Mitglieder- Internationales Steuervergütungsgesetz) zu beantragen.

Ausländische Vertretungsbehörden im Sinne dieses Gesetzes sind diplomatische und berufskonsularische Vertretungen sowie ständige Vertretungen bei internationalen Organisationen, die ihren Amtssitz in Österreich haben.

745

Vergütet wird USt für Lieferungen und sonstige Leistungen an

- ausländische Vertretungsbehörden, die sie ausschließlich für ihren amtlichen Gebrauch erhalten haben,
- die im diplomatischen oder berufskonsularischen Rang stehenden Mitglieder dieser Behörden, die für ihren persönlichen Gebrauch bestimmt sind.

746

Für das einzelne Mitglied ist die Vergütung im Kalenderjahr mit 2.900 Euro begrenzt. Keinen Anspruch haben Personen, die Angehörige der Republik Österreich oder in ihr ständig ansässig sind. Das Entgelt zuzüglich der USt muss mindestens 73 Euro betragen. Werden mehrere Leistungen in einer Rechnung abgerechnet, so ist das Gesamtentgelt maßgeblich.

In den Fällen des Zutreffens des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 (siehe Rz 747a) besteht kein Anspruch auf Vergütung nach dem IStVG.

Der Antrag auf Vergütung ist durch die ausländische Vertretungsbehörde bzw. durch die internationale Organisation auf dem amtlichen Vordruck (Formular U 41 bzw. U 43) beim Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten einzureichen.

Für Diplomaten besteht die Möglichkeit einer pauschalen Vergütung.

6.1.6.3.6. Lieferungen neuer KFZ an begünstigte Einrichtungen und deren Mitglieder in anderen Mitgliedstaaten

747

Lieferungen neuer KFZ an begünstigte Empfänger in anderen Mitgliedstaaten fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994. Hier sind die allgemeinen Bestimmungen über die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge anzuwenden. Die innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei und der Erwerb im Bestimmungsland steuerbar.

6.1.6.4. Leistungen an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen und berufskonsularischen Rang stehenden Mitglieder in Österreich

747a

§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 befreit unter bestimmten Voraussetzungen die Lieferung von Kraftfahrzeugen und die Vermietung von Grundstücken an begünstigte Empfänger sowie die Vermittlung dieser Umsätze (§ 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994).

6.1.6.4.1. Begünstigte Empfänger

Zu den begünstigten Empfängern zählen

- diplomatischen Missionen,
- berufskonsularischen Vertretungen,
- ständige Vertretungen bei internationalen Organisationen, die ihren Amtssitz in Österreich haben, sowie
- die im diplomatischen oder berufskonsularischen Rang stehenden Mitglieder der genannten Einrichtungen.

6.1.6.4.2. Voraussetzung für die Steuerbefreiung

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer durch eine vom Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten nach amtlichem Vordruck ausgestellte, ihm vom Abnehmer (Käufer/Mieter) auszuhändigende Bescheinigung nachgewiesen werden (U 45 Antrag auf Steuerbefreiung für ein Kraftfahrzeug, U 46 Antrag auf Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Grundstücksvermietung).

6.1.6.4.3. Lieferung eines Kraftfahrzeuges

Der Begriff Kraftfahrzeug richtet sich nach dem Kraftfahrgesetz. Darunter fallen insbesondere PKW, Kombis und Motorräder. Nicht darunter fallen insbesondere Anhänger, Flugzeuge und Boote. Die Befreiung erstreckt sich nicht auf die Miete (Leasing) von Kraftfahrzeugen.

Im Falle der Anwendung der Differenzbesteuerung ist eine Steuerbefreiung nicht möglich.

Für Kraftfahrzeuge, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 steuerfrei geliefert wurden, gilt die jeweilige Sperrfrist nach § 93 Abs. 1 ZollR-DG, die mindestens zwei Jahre beträgt. Aus anderen diesbezüglichen Rechtsvorschriften oder aufgrund von Gegenseitigkeit können sich auch längere Sperrfristen ergeben.

Im Falle eines Verleihs, einer Verpfändung, Vermietung, Veräußerung oder Überlassung des steuerfrei gelieferten Kraftfahrzeuges innerhalb dieser Sperrfrist bleibt die Steuerbefreiung hinsichtlich des Lieferers zwar aufrecht, die Umsatzsteuer wird jedoch gemäß § 5 Abs. 2 IStVG beim begünstigten Empfänger (mittels Formular U47 Anmeldung der Entrichtung der Umsatzsteuer für ein Diplomaten-KFZ) nacherhoben.

6.1.6.4.4. Vermietung von Grundstücken

Der Begriff "Grundstücke" entspricht dem des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, der Begriff "Grundstücke für Wohnzwecke" dem des § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994). Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 hat Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994.

6.1.6.4.4.1. Die Vermietung von Grundstücken ohne Wohnzwecke

Die Vermietung von Grundstücken (ohne Wohnzwecke) umfasst auch die Vermietung von Räumlichkeiten und Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art (gleichgültig, ob sie mit dem Gebäude vermietet werden oder ob es sich zB um die Anmietung eines Garagenplatzes in einer Tiefgarage handelt).

6.1.6.4.4.2. Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke

Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke umfasst auch die Lieferung von Wärme. Nicht unter die Vermietung für Wohnzwecke fällt die mit der Wohnung mitvermietete Garage (siehe Rz 1191 hinsichtlich § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994). Im Rahmen des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 kann (zur Vermeidung eines Verwaltungsaufwandes, da die Umsatzsteuer sonst im Vergütungsverfahren geltend gemacht werden müsste) auch das Entgelt für die Garagenplätze, wenn diese mit der Wohnung mitvermietet werden, steuerfrei belassen werden. Das gilt jedoch nicht für Garagenplätze, die von Dritten angemietet werden.

6.1.6.4.4.3. Umfang der Befreiung

Befreit ist das Entgelt, das der Mieter für die Vermietung des Grundstückes an ihn aufzuwenden hat. Dazu gehören neben dem Hauptmietzins und den Betriebskosten auch Entgeltsteile, die auf unselbständige Nebenleistungen entfallen (zB Aufzugsbenützung und die vom Vermieter - nicht jedoch von einem Dritten - an ihn erbrachte Lieferung von Wärme).

Keine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung von Grundstücken von Wohnzwecken sind vom Vermieter weiterverrechnete Kosten für Gas und Strom. Auch Entgeltsteile, die auf die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände entfallen, sind grundsätzlich nicht von der Steuerbefreiung erfasst.

6.1.6.4.4.4. Dauer der Befreiung

Die Steuerbefreiung gilt nur für den in der Bescheinigung angegebenen Zeitraum, längstens jedoch für die Dauer des Mietverhältnisses mit der in der Bescheinigung genannten Einrichtung bzw. Person.

6.1.7. Leistungen der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger

6.1.7.1. Begünstigte Unternehmer

748

Die Träger der Sozialversicherung (Krankenversicherung, Unfallversicherung, Pensionsversicherung) ergeben sich aus dem ASVG. Der Begriff ist in rechtlicher Betrachtungsweise zu interpretieren, umfasst daher bspw. nicht Wohlfahrtseinrichtungen der Kammern der freien Berufe (VwGH 7.12.1994, 93/13/0009).

Die Träger der öffentlichen Fürsorge (Träger der Sozialhilfe), ergeben sich aus den einschlägigen landesgesetzlichen Vorschriften. Es handelt sich entweder um Gebietskörperschaften oder um eigene Sozialhilfeverbände. Diese besitzen Unternehmereigenschaft in dem im § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 angeführten Rahmen. Die allgemeine Fürsorge (Sozialhilfe) umfasst die Hilfe zur Sicherung des Lebensbedarfes, die Hilfe in besonderen Lebenslagen und die sozialen Dienste. Für die Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 ist entscheidend, ob die Leistungen des öffentlichen Fürsorgeträgers den Empfängern als Hilfe im Sinne der einschlägigen fürsorgerechtlichen Bestimmungen gewährt worden sind, mag auf diese Hilfe ein Rechtsanspruch bestanden haben oder nicht (VwGH 26.2.1981, 2571/80 sowie VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141).

6.1.7.2. Umfang der Befreiung

749

Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 umfasst alle Aufgaben der Sozialversicherungsträger und des Hauptverbandes, die dem Zweck der gesetzlichen Sozialversicherung dienen. Leistungen im Zusammenhang mit Standardprodukten, Innovationsprojekten und der neuen Netzwerksstruktur der Sozialversicherung mit Kompetenzzentren und Dienstleistungszentren samt Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern fallen gleichfalls unter § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich nur auf jene Umsätze, die von den genannten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern untereinander und gegenüber dem im Gesetz ausdrücklich genannten Personenkreis der Versicherten und Befürsorgten bewirkt werden. Wenn daher entgeltliche Leistungen auch an Personen erbracht werden, die nicht dem begünstigten Personenkreis angehören (zB die Abgabe von Medikamenten in einer dem Sozialversicherungsträger gehörigen Apotheke an Nichtversicherte), sind diese nicht befreit.

Hilfsgeschäfte von einer eigenen Einrichtung eines Sozialversicherungsträgers sind nach § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 befreit (vgl. Rz 928). Hilfsgeschäfte der Sozialversicherungsträger selbst sind nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 (soweit das Hilfsgeschäft zwischen begünstigten Personen iSd § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 getätigt wird) oder nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 befreit.

Die spezielleren Befreiungen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 gehen den Befreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 und Z 26 UStG 1994 vor. Bei Grundstücksumsätzen oder bei Vermietungen von Grundstücken zwischen begünstigten Personen iSd § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 besteht somit nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a bzw. Z 16 UStG 1994 zu verzichten. Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.

Auch die Umsätze der von den Sozialhilfeträgern betriebenen Alten- und Pflegeheime sind nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 unecht steuerbefreit.

749a

Vom Hauptverband und von den Sozialversicherungsträgern vereinnahmte Einhebevergütungen fallen unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994. Betroffen sind insbesondere Vergütungen für die Mitwirkung an Aufgaben der

- Arbeiterkammer (Einhebung der Arbeiterkammerumlage),
- Landarbeiterkammern (Einhebung der Landarbeiterkammerumlage),
- Wohnbauförderung,
- des Arbeitsmarktservice und im Rahmen der Mitarbeitervorsorge (Einhebung und Weiterleitung der MKV-Beiträge) sowie
- Vergütungen für die Einhebung von Beiträgen zum IESG-Fonds, der Schlechtwetterzulage und der Nacht-/Schwerarbeiterzulage.

750

Bewirkt ein Sozialversicherungsträger auf Grund entsprechender Abmachungen Leistungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger, so handelt es sich um Umsätze von Sozialversicherungsträgern untereinander, die steuerbefreit sind. Unter die Befreiungsbestimmung können auch Leistungen eines Sozialversicherungsträgers an Versicherte ausländischer Krankenkassen subsumiert werden, wenn in den entsprechenden internationalen Abkommen eine Gleichstellung mit den inländischen Versicherten vorgesehen ist.

Hat ein Versicherter gegenüber dem Sozialversicherungsträger Anspruch auf Medikamente, so stellt deren Abgabe durch die Apotheke eine Lieferung an den Sozialversicherungsträger dar. Die Rezeptgebühr wird von der Apotheke für den Sozialversicherungsträger (durchlaufender Posten) eingehoben (VwGH 19.1.1984, 83/15/0034).

6.1.8. Geld- und Kapitalverkehr

6.1.8.1. Gewährung und Vermittlung von Krediten

751

Bei der Gewährung von Krediten (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994) ist Gegenstand des Leistungsaustausches nicht die Hin- und Rückgabe des Kredites, sondern das Dulden der Kapitalnutzung gegen Entgelt.

Wertpapierdarlehen kommen wirtschaftlich einem Geldkredit gleich und sind steuerfrei. Ebenso die Kreditgewährung durch eine Bank als Treuhänder des ERP-Fonds.

Keine Kreditgewährung liegt vor, wenn die Kapitalhingabe (auch) mit einer Verlustbeteiligung verbunden ist (VwGH 16.4.1991, 90/14/0120).

752

Zum umsatzsteuerfreien Entgelt für die Kreditgewährung zählen neben den Kreditzinsen, Diskonten, Abschluss- und Zuteilungsgebühren, Provisionen und Gebühren auch die Auslagen- und Kostenersätze, die der Kreditnehmer im Zusammenhang mit der Kreditgewährung zu zahlen hat. Auch Kreditbereitstellungsprovisionen fallen unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994, und zwar auch dann, wenn der bereitgestellte Kredit nicht in Anspruch genommen wird.

753

Werden bei der Gewährung von Krediten Sicherheiten verlangt, müssen zur Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte deren Werte festgestellt werden. Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Beleihungsgrenze dienen dazu, die Kreditgewährung zu ermöglichen. Dieser unmittelbare, auf wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhende Zusammenhang rechtfertigt es, in der Ermittlung des Wertes der

Sicherungsobjekte eine Nebenleistung zur Kreditgewährung zu sehen und sie damit als steuerfrei zu behandeln. Werden für die Verwahrung des Pfandgegenstandes vom Kreditgeber Gebühren in Rechnung gestellt, stellen auch diese eine unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung dar. Werden an den Kreditgeber Entgelte entrichtet, die im Zusammenhang mit der Duldung der Weiterbenützung belehnter KFZ stehen, können diese nicht als im unmittelbaren Zusammenhang mit der Kapitalnutzung stehend und daher nicht als unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung angesehen werden (VwGH 16.3.1983, 3849/80).

753a

Die Vermittlungstätigkeit ist eine Mittlertätigkeit, die ua. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat.

Die Steuerbefreiung einer Kreditvermittlungsleistung hängt nicht davon ab, dass ein Vertragsverhältnis zwischen dem Erbringer der Vermittlungsleistung und einer Partei des Kreditvertrages besteht. Es können daher auch Untervertreter unter die Steuerbefreiung fallen. Weiters ist es auch nicht unbedingt erforderlich, dass der Vermittler als Untervertreter eines Hauptvertreters in unmittelbaren Kontakt mit den beiden Vertragsparteien tritt, um alle Klauseln des Vertrages auszuhandeln. Voraussetzung ist jedoch, dass sich seine Tätigkeit als wesentlicher und spezifischer Bestandteil einer Vermittlungsleistung darstellt und sich nicht auf die Übernahme eines Teiles der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit beschränkt (EuGH 21.06.2007, Rs C-453/05, „Ludwig").

Unter die Kreditvermittlung fallen auch die Provisionen für die Vermittlung von Zwischenfinanzierungen durch Bausparkassen oder die Vermittlung von Schuldscheindarlehen.

753b

Unter folgenden Voraussetzungen können die Analyse der Vermögenssituation eines potenziellen Kreditwerbers sowie dessen Beratung als unselbstständige Nebenleistungen zur steuerfreien Kreditvermittlung angesehen werden:

- Die vom Vermittler erbrachten Leistungen werden von den Kredit gebenden Finanzinstituten nur dann vergütet, wenn die akquirierten und beratenen Kunden einen Kreditvertrag abschließen und

- die Kreditvermittlung stellt sich für die Kreditnehmer und die Kredit gebenden Finanzinstitute als die entscheidende Leistung dar, da die Vermögensberatung nur in einem vorbereitenden Stadium geleistet wird und sich darauf beschränkt, dem Kunden dabei zu helfen, unter verschiedenen Finanzprodukten diejenigen zu wählen, die seiner Situation und seinen Bedürfnissen am besten entsprechen.

Gleiches gilt, wenn eine einheitliche Vermittlungsleistung in für eine Vermittlung spezifische und wesentliche Teilleistungen aufgeteilt wird, von denen der eine Leistungsteil vom Hauptvertreter im Rahmen der Verhandlung mit den Kredit gebenden Finanzinstituten und der andere vom Untervertreter in seiner Eigenschaft als Vermögensberater im Rahmen der Verhandlung mit den Kreditnehmern erbracht wird (vgl. EuGH 21.06.2007, Rs C-453/05, „Ludwig").

6.1.8.2. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen

754

Die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungskredit) ist als selbständiges Kreditgeschäft anzusehen (EuGH 27.10.1993, Rs C-281/91). Voraussetzung der Steuerfreiheit ist die eindeutige Trennung zwischen Liefergeschäft (bzw. sonstiger Leistung) und dem Kreditgeschäft. Dazu ist erforderlich, dass

- die Lieferung bzw. sonstige Leistung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten und die Kreditgewährung bei Abschluss der Rechtsgeschäfte gesondert vereinbart worden sind und
- die Entgelte für beide Rechtsgeschäfte getrennt abgerechnet werden.

Das für ein Umsatzgeschäft vereinbarte Entgelt kann nicht nachträglich in ein Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung und für eine Kreditgewährung aufgeteilt werden.

755

Vereinbarte Zinsen sind weiters:

- Stundungszinsen: Sie werden berechnet, wenn dem Leistungsempfänger, der bei Fälligkeit die Kaufpreisforderung nicht bezahlen kann, gestattet wird, die Zahlung zu einem späteren Termin zu leisten.
- Zielzinsen: Sie werden erhoben, wenn dem Leistungsempfänger zur Wahl gestellt wird, entweder bei kurzfristiger Zahlung den Barpreis oder bei Inanspruchnahme des Zahlungszieles einen höheren Zielpreis (zusätzlich zum Barpreis Zinsen) für die Leistung zu entrichten. Für die Annahme einer Kreditleistung reicht die bloße Gegenüberstellung von Barpreis und Zielpreis nicht aus.

- Zinsen im Zusammenhang mit Abzahlungsgeschäften (Teilzahlungsgeschäfte, Ratengeschäfte).
- Zinsen im Zusammenhang mit Finanzierungsleasing, wenn der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen ist (Mietkauf).

756

Kontokorrentzinsen sind stets Entgelt für eine Kreditgewährung, wenn zwischen den beteiligten Unternehmern ein echtes Kontokorrentverhältnis im Sinne des § 355 UGB vereinbart worden ist, bei dem die gegenseitigen Forderungen aufgerechnet werden und bei dem der jeweilige Saldo anstelle der einzelnen Forderungen tritt. Besteht kein echtes Kontokorrentverhältnis, so sind die Zinsen, wenn entsprechende Vereinbarungen vorliegen, als Entgelt für eine Kreditgewährung zu behandeln.

Entgeltsminderungen, die sowohl auf steuerpflichtige Umsätze als auch auf die damit im Zusammenhang erbrachten steuerfreien Kreditgewährungen entfallen, sind anteilig dem jeweiligen Umsatz zuzuordnen.

Gesetzliche Verzugszinsen und Prozesszinsen für die verspätete Entrichtung des Kaufpreises stellen einen Schadenersatz dar und sind daher nicht umsatzsteuerbar (EuGH 01.07.1982, Rs C-222/81).

757

Beim Kreditkartengeschäft liegt zwischen Kreditkartenunternehmen und Kunden eine Kreditgewährung oder zumindest eine Kreditbereitschaft vor. Das Entgelt hierfür besteht in der Kartengebühr und allfälligen sonstigen Gegenleistungen.

Beim Factoring liegt auch dann keine steuerfreie Kreditgewährung des Unternehmers (Factors) an den Anschlusskunden vor, wenn der Unternehmer in der zugrunde liegenden Kaufpreisvereinbarung und in den Abrechnungen neben den Factoringgebühren getrennt ein Entgelt für die Vorfinanzierung ausweist (vgl. auch BFH 15.05.2012, XI R 28/10 zum Kauf von Honorarforderungen von Ärzten gegen Verrechnung von Factoringgebühren und Vorfinanzierungszinsen). Die mit der Factoringleistung einhergehende Kreditgewährung stellt eine unselbständige Nebenleistung dar und teilt als solche das Schicksal der Hauptleistung. Abweichend davon kann die Kreditgewährung jedoch dann als eigenständige und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 steuerfreie Hauptleistung zu beurteilen sein, wenn sie eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die gesamte Forderung nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Übertragung fällig ist oder die Voraussetzungen der Rz 754 für das Vorliegen eines selbständigen Kreditgeschäftes erfüllt sind.

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges siehe Rz 1997.

758

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer eine an sich steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, als steuerpflichtig behandeln (Option zur Steuerpflicht). Behandelt der Unternehmer die Kreditgewährung als steuerpflichtig, unterliegt sie dem Steuersatz, der für die Leistung anzuwenden ist, deren Leistungspreis kreditiert wird.

6.1.8.3. Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln

759

Die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994 ist eingeschränkt auf Zahlungsmittel, denen auch eine entsprechende Funktion zukommt. Die Befreiung gilt dann nicht mehr, wenn die gesetzlichen Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden.

Der Verkauf von gesetzlichen Zahlungsmitteln (zB 500 Schilling-Silbergedenkmünzen) ist auch steuerfrei, wenn für die besondere Qualität der Münze (handgehoben, polierte Platte) und/oder für die Verpackung ein Preisaufschlag (Aufgeld) bis zu 20% des Nennwertes erhoben wird. Der Verkauf der Silbermünzen der Millenium- bzw. IOC-Serie, und zwar auch der Silbermünzen, die im Rahmen dieser Serien ab 1995 ausgegeben werden, ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994 befreit.

Die Umsätze von außer Kurs gesetzten Scheidemünzen (Schilling- und Groschen-Münzen), die nach § 10 Abs. 4 des Scheidemünzengesetzes 1988 idF BGBl. I Nr. 72/2000 unbefristet bei der Münze Österreich AG und an den Schaltern der Oesterreichischen Nationalbank gegen gesetzliche Zahlungsmittel umgewechselt werden können, können nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994 steuerfrei belassen werden, sofern der Verkaufspreis um nicht mehr als 20% über dem Nennwert liegt (gilt für Umsätze, die nach dem 28. Februar 2002 ausgeführt werden).

6.1.8.4. Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen

760

Auch die Vermittlung der Umsätze von Geldforderungen (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994) ist in die Steuerbefreiung einbezogen. Befreit sind ua. auch die Optionsgeschäfte mit Geldforderungen. Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, bestimmte Geldforderungen innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festen Kurs geltend zu machen oder veräußern zu können. Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Optionsgeschäfte mit Devisen.

Von der Befreiung ausdrücklich ausgenommen sind die Umsätze aus der Einziehung von Forderungen, das sind finanzielle Transaktionen, die darauf gerichtet sind, die Erfüllung einer Geldschuld zu erwirken (EuGH 26.06.2003, Rs C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*). Die Einziehung kann sich auch auf Forderungen beziehen, die noch nicht fällig sind, und muss nicht die Ergreifung von Zwangsmaßnahmen zum Zweck der Befriedigung der zu betreibenden Schulden umfassen (vgl. EuGH 28.10.2010, Rs C-175/09, *AXA UK plc*). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Factoring siehe Rz 8 sowie Rz 757.

Mit der Forderungseinziehung untrennbar verbundene Dienstleistungen (zB Besorgung bestimmter Zahlungsdienstleistungen) stellen unselbstständige Nebenleistungen dar.

Überträgt eine Bank im Wege einer stillen Zession ihre Kreditforderungen im Innenverhältnis einem Dritten und betreibt sie in der Folge – gegen eine vom Dritten bezahlte Provision – weiterhin im eigenen Namen die Verwaltung und Einziehung dieser Kreditforderungen, so ist diese Provision nicht steuerbar (VwGH 29.02.2012, 2008/13/0068; siehe auch Rz 638g).

6.1.8.5. Umsätze von inländischen amtlichen Wertzeichen

761

Amtliche Wertzeichen sind auch Briefmarken, die von einem Universalpostdienstbetreiber aufgrund seiner Berechtigung gemäß § 18 Abs. 2 Postmarktgesetz, BGBl. I Nr. 123/2009, ausgegeben werden, die als Zeichen für die Entrichtung von Entgelten für Postdienste gelten und auf denen der Zusatz „Österreich" oder „Republik Österreich" angebracht ist. Der Verkauf derartiger Briefmarken zum aufgedruckten Wert ist nicht nur dann gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994 steuerfrei, wenn er durch den Universaldienstbetreiber erfolgt, sondern auch bei Verkäufen durch andere Unternehmer, die Briefmarken im eigenen Namen verkaufen (zB Trafikanten).

Werden die Wertzeichen mit Aufschlägen zum aufgedruckten Wert gehandelt (Aufgeld), kommt die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994 nicht zur Anwendung; der Umsatz ist dann insgesamt (das gesamte Entgelt) steuerpflichtig. Werden die Briefmarken hingegen zu einem Preis veräußert, der unter ihrem aufgedruckten Wert liegt, so fallen diese Umsätze unter die angeführte Steuerbefreiung.

Solange die Schilling-Briefmarken von der Österreichischen Post AG gegen Euro-Briefmarken umgetauscht werden, können die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d, § 6 Abs. 4 Z 2 und Art. 6 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 noch auf alle ab 10. Dezember 1947 ausgegebenen Schilling-Briefmarken angewendet werden, vorausgesetzt, die Briefmarken werden zum oder unter ihrem aufgedruckten Wert (umgerechnet in Euro) veräußert (gilt für Umsätze, die nach dem 30. Juni 2002 ausgeführt werden).

6.1.8.6. Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr

762

Die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994 umfasst auch die Vermittlung der Umsätze.

6.1.8.6.1. Einlagengeschäft

763

Das Einlagengeschäft besteht nach § 1 Abs. 1 Z 1 Bankwesengesetz in der Entgegennahme fremder Gelder zur Verwaltung oder als Einlage. Zu den Umsätzen im Einlagengeschäft gehören ua. Überweisungsgebühren, Gebühren für Kontoabschriften und Kontoauszüge, Kontoauflösungsgebühr, Gebühren für Sperrungen und Stichworte oder für den Einzug von Spareinlagen, Verkauf von Heimsparbüchsen und sonstige mittelbar mit dem Einlagengeschäft zusammenhängende Umsätze.

6.1.8.6.2. Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr

764

Als steuerfreie Umsätze sind anzusehen: Buchungsgebühren, Scheckgebühren, Gebühren für Kontoauszüge, Überweisungsgebühren, der Firmeneindruck auf Zahlungs- und Überweisungsvordrucken, Gebühren für Daueraufträge und Lastschriftanzeigen.

Unter den Zahlungs- und Überweisungsverkehr fällt ua. die Lieferung von Formularen, die Vornahme von Buchungen, die Entgegennahme von Barbeträgen und ihre Weiterleitung, die Weiterleitung von Geldbeträgen im Verrechnungsweg, die Verwaltung von Daueraufträgen und Abbuchungsaufträgen.

Zu Zahlungsdienstleistungen als unselbstständige Nebenleistungen siehe Rz 348.

6.1.8.6.3. Inkasso von Handelspapieren

765

Handelspapiere sind Wechsel, Schecks, Quittungen oder ähnliche Dokumente im Sinne der "Einheitlichen Richtlinien für das Inkasso von Handelspapieren" der Internationalen Handelskammer. Nicht als Handelspapiere gelten Karten, die die Inanspruchnahme einer bestimmten Anzahl von Waren oder Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen ermöglichen (EuGH 12.6.2014, Rs C-461/12, *Granton Advertising BV)*. Für die Steuerfreiheit des Inkassogeschäftes ist es gleichgültig, ob die einzuziehende Forderung förmlich "abgetreten" wird oder nur "zum Inkasso" übergeben wird, ob also das Kreditinstitut im eigenen Namen oder im Namen des Inkassoauftraggebers einzieht.

6.1.8.7. Wertpapiere

6.1.8.7.1. Umfang der Befreiung

766

Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 sind sämtliche Umsätze einschließlich der Vermittlung, die sich auf Wertpapiere beziehen, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren. Von der Befreiung sind somit die Umsätze erfasst, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen, sofern es sich nicht um rein materielle, technische oder administrative Leistungen handelt, die nicht zu Änderungen in rechtlicher oder finanzieller Hinsicht führen (vgl. EuGH 13.12.2001, Rs C-235/00, *CSC Financial Services*). Nicht befreit sind demnach auch:

- eigenständige Informationstätigkeiten im finanzwirtschaftlichen Bereich;
- entscheidungsunterstützende Beratungsleistungen, durch welche nicht unmittelbar Rechte und Pflichten in Bezug auf Wertpapiere begründet, geändert oder zum Erlöschen gebracht werden;
- Karten, die die Inanspruchnahme einer bestimmten Anzahl von Waren oder Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen ermöglichen (EuGH 12.6.2014, Rs C-461/12, *Granton Advertising BV)*.

Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 nicht befreit.

Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die Optionsgeschäfte mit Wertpapieren. Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, eine bestimmte Anzahl von Wertpapieren innerhalb einer bestimmten Frist jederzeit zu einem festen Preis fordern (Kaufoption) oder liefern (Verkaufsoption) zu können. Die Steuerbefreiung umfasst sowohl den Abschluss von Optionsgeschäften als auch die Übertragung von Optionsrechten.

Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft, zB die Übernahme und Platzierung von Neuemissionen und die Börseneinführung von Wertpapieren.

Unter die Steuerbefreiung fallen weiters die Umsätze im Geschäft mit Investmentfondsanteilen und mit Immobilien-Investmentfondsanteilen sowie die Provisionen für die (Sub-)Vermittlung derartiger Umsätze (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0099). Die Verwaltung der genannten Sondervermögen ist jedoch nur bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 steuerfrei (vgl. Rz 772a).

Steuerfrei ist auch die entgeltliche Abgabe von Übernahmegarantien durch Kreditinstitute an Emittenten anlässlich der Ausgabe von Wertpapieren (vgl. EuGH 10.03.2011, Rs C-540/09, *Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp*).

Zur Vermittlung bzw. Subvermittlung von Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren sowie zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung der Vermittlung gelten die Ausführungen zur Kreditvermittlung sinngemäß (vgl. Rz 753a und Rz 753b).

Führt ein Vertriebs- bzw. Vermittlungsunternehmer im Zusammenhang mit der Einführung neuer Finanzprodukte für den Emittenten gegen gesondertes Entgelt eigenständige Marketingaktivitäten und Werbeaktivitäten durch, die der allgemeinen Produktinformation dienen (zB die Gestaltung der Emissionsprospekte, die Imagewerbung und die Kontaktpflege zu Journalisten und Verlagen sowie die Information und Schulung von Anlageberatern), liegt diesbezüglich mangels Handelns gegenüber individuellen Vertragsinteressenten keine steuerfreie Vermittlung und – wegen des eigenständigen Charakters derartiger Dienstleistungen – auch keine unselbstständige Nebenleistung zu einer (späteren) Vermittlung vor (vgl. BFH 06.12.2007, V R 66/05).

6.1.8.7.2. Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren

767

Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren sind Leistungen iSd § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994. Zur Bestimmung des Leistungsortes siehe Rz 642d (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 7 UStG 1994). Das gilt auch für die nachfolgend angeführten Bankumsätze.

Gebühren im Zusammenhang mit der Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren fallen nicht unter die Steuerbefreiung. Darunter fallen insbesondere Gebühren für

- Inkasso von Kupons/Tilgungserlöse,
- Besorgung von Zins- und Erträgnisscheinen (Bogenerneuerung),
- Verlosungskontrolle,
- Beschaffung von Ersatzurkunden,
- Ausstellung von Lieferbarkeitsbescheinigungen,
- Erlag, Behebung, Übertrag inkl. Versand, Versicherung, allfällige Namensumschreibung,
- Bearbeitung von Verlustfällen, Aufgebot, Sperren usw.,
- Depotprovision inklusive Evidenzgebühr für § 12-Depotgesetz-Geschäft,
- Erstellung von Depotauszügen, sonstige Übersichten und Aufstellungen, Erträgnisaufstellungen,

- Umschreiben von Namensaktien,
- sonstige Bearbeitungsgebühren, Gerichtssperren, Sperren zugunsten Dritter, Notariatsanfragen, Kosten im Zusammenhang mit KESt-Abgrenzung und -Aufrollung und ausländischen Quellensteuern, Finanzamtsbescheinigungen,
- Besorgung von Stimm-, Besucher-, Teilnehmerkarten,
- Ausbuchung wertlos gewordener Werte, Optionsscheine, Bezugsrechte, Nonvaleurs,
- Duplikatsbelege.

767a

Portfolioverwaltung:

Eine steuerpflichtige Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren liegt auch bei einer entgeltlichen Tätigkeit eines Unternehmers vor, der aufgrund eigenen Ermessens, dh. ohne vorhergehende Weisung des Kunden, über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht (EuGH 19.07.2012, Rs C-44/11, *Deutsche Bank AG*). Dies gilt auch dann, wenn die Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens sowie die durchgeführten Transaktionen jeweils getrennt abgerechnet werden.

Entscheidet der Kunde, ob und welche konkreten Transaktionen durchgeführt werden, liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen sind.

Zum Leistungsort siehe Rz 642d.

768

Steuerfrei sind jedenfalls Gebühren im Zusammenhang mit

- dem Kauf/Verkauf von Wertpapieren (Börsespesen, Ordergebühren, Ausländerprovisionen, Lieferspesen, Devisenprovisionen, Ausübung von Bezugsrechten, Wandel- und Optionsrechten usw.),
- Optionsgeschäft mit Wertpapieren (in- und ausländische Börsespesen, Ordergebühr, Evidenz- bzw. Sperrgebühr für gedeckte Calls usw.),
- Ankauf fälliger Kupons/Stücke im Schaltergeschäft,
- Zahlungsprovision für Überweisungen ausländischer Erträge/Tilgungserlöse, Zahlstellenprovision.

Hievon ausgenommen sind Entgelte für Transaktionen im Rahmen einer Portfolioverwaltung iSd Rz 767a.

769

Nebenkosten (zB Kopien, Übersetzungen, Gutachten) und weiterbelastete Fremdkosten (zB Porti, fremde Gebühren) sind der jeweiligen Leistung zuzuordnen und umsatzsteuerlich in gleicher Weise zu behandeln.

Bei der Vielzahl der im Wertpapierbereich existierenden Gebühren und Kostenarten kann bei der Unterscheidung, ob ein steuerfreies oder steuerpflichtiges (Depotgeschäft) Leistungsentgelt vorliegt, grundsätzlich darauf abgestellt werden, wem gegenüber die Entgeltsabrechnung erfolgt. Erfolgt die Entgeltsabrechnung gegenüber dem Emittenten kann davon ausgegangen werden, dass es sich um (allenfalls Folge-)Leistungen im Zusammenhang mit der Emission handelt, die als solche von der USt befreit ist.

Erfolgt die Entgeltsabrechnung gegenüber dem Kunden, so kann - ausgenommen es handelt sich um Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräußerung von Wertpapieren - im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich um Leistungen im Depotgeschäft handelt. Dies gilt bei Leistungen im Rahmen einer Portfolioverwaltung iSd Rz 767a auch für die Transaktionskosten.

770

Die Ausgabe von Genussscheinen durch Beteiligungsfondsgesellschaften stellt einen steuerfreien Wertpapierumsatz dar. Die treuhändige Übernahme und Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen durch diese Gesellschaften (die Beteiligungen werden durch die Gesellschaft im eigenen Namen erworben und sind daher umsatzsteuerrechtlich dem Treuhänder zuzurechnen, solange sich kein weiterer Übertragungsakt an den Treugeber anschließt) ist steuerpflichtig.

6.1.8.8. Gesellschaftsanteile

771

Die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 erfasst auch Optionsgeschäfte mit Gesellschaftsanteilen sowie die Vermittlung der Umsätze von Anteilen. Unter diese Steuerbefreiung fallen zB die entgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Erwerbsgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereinen und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit. Zur Gesellschaftsgründung und Aufnahme neuer Gesellschafter siehe Rz 36.

Erwirbt jemand treuhänderisch Gesellschaftsanteile und verwaltet diese gegen Entgelt, ist diese Tätigkeit grundsätzlich steuerpflichtig (BFH 29.01.1998, BStBl II 1998, 413).

6.1.8.9. Übernahme von Verbindlichkeiten

772

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h UStG 1994 ist auch die Vermittlung der Umsätze befreit.

Unter die Befreiung fallen - sofern nicht in der Übernahme eine Entgeltszahlung zu sehen ist - zB Schuldübernahmen, die Übernahme von Pensions- und Rentenverpflichtungen, von Einlagen bei der Zusammenlegung von Kreditinstituten und von Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen. Auch Garantieverpflichtungen, Scheck- und Wechselbürgschaften sowie Zinsenhöchstbetragsgarantien fallen unter die Steuerbefreiung.

Die Übernahme von Verbindlichkeiten, die keinen Finanzcharakter haben (zB die Verpflichtung eine Immobilie zu renovieren), fällt nicht unter die Steuerbefreiung (EuGH 19.4.2007, Rs C-455/05).

Beim Kreditkartengeschäft erbringt das Kreditkarteninstitut dem angeschlossenen Händler gegenüber eine Zahlungsgarantie (EuGH 25.5.1993, Rs C-18/92, Slg. I-2871). Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Kreditkartenunternehmer diesen Umsatz als steuerpflichtig behandeln.

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

772a

Sondervermögen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 sind Fonds, die dem ausschließlichen Zweck dienen, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen, das sind insbesondere Fonds, die Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der Richtlinie 2009/65/EG, zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) darstellen. Davon umfasst sind OGAW iSd § 2 Investmentfondsgesetz 2011 (InvFG 2011), BGBl. I Nr. 77/2011, Immobilienfonds iSd § 1 Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, Alternative Investmentfonds (AIF) iSd Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes (AIFMG), BGBl. I Nr. 135/2013, die die Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 2 Z 31 InvFG 2011 erfüllen, sowie von anderen Mitgliedstaaten als solche definierte Sondervermögen. Zum begünstigten Sondervermögen gehört darüber hinaus jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das ungeachtet der Rechtsform nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, sofern derartige Fonds dieselben Merkmale aufweisen wie Organismen für gemeinsame Anlagen im Sinne der OGAW-Richtlinie, 2009/65/EG, und somit dieselben Umsätze tätigen oder diesen zumindest soweit ähnlich sind, dass sie mit ihnen im Wettbewerb stehen (vgl. EuGH 7.3.2013, Rs C-424/11, *Wheels u.a.*, Rn 24 mVa EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, Rn 53 bis 56, sowie EuGH 28.6.2007, Rs C-363/05, *J.P. Morgan*, Rn 48 bis 51).

Ein Investmentfonds, in dem das Kapitalvermögen eines Altersversorgungssystems zusammengeführt wird, fällt nicht unter den Begriff "Sondervermögen", wenn die Mitglieder nicht die mit der Verwaltung dieses Fonds zusammenhängenden Risiken tragen und die Beiträge, die der Arbeitgeber an das Altersversorgungsystem zahlt, für ihn ein Mittel darstellen, seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen (vgl. EuGH 7.3.2013, Rs C-424/11, *Wheels ua.*). Wird hingegen ein solches Sondervermögen von den anspruchsberechtigten Arbeitnehmern bzw. in deren Namen und für deren Rechnung vom Arbeitgeber finanziert, werden die Einzahlungen nach dem Grundsatz der Risikostreuung angelegt und wird das Anlagerisiko von den Arbeitnehmern getragen, kann die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 zur Anwendung gelangen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Beiträge auf kollektiven Vereinbarungen zwischen den Organisationen der Sozialpartner beruhen oder die wirtschaftlichen Modalitäten der Rückgewähr der Ersparnisse verschiedener Art sind (vgl. EuGH 13.3.2014, Rs C-464/12, *ATP PensionService A/S)*.

Gemäß EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, fallen die Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen durch einen Dritten dann unter die Steuerbefreiung, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.

Spezifisch sind neben den Aufgaben der Anlageverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in Anhang II der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) unter der Überschrift "Administrative Tätigkeiten" aufgeführt sind (zB Rechnungslegungsdienstleistungen, Bewertung von Fondsvermögen, Festsetzung der Ausgabepreise von Fondsanteilen, Überwachung der Einhaltung der Rechtsvorschriften, Beantwortung von Kundenanfragen).

Ziel der Befreiung der Umsätze im Zusammenhang mit der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften ist es, die steuerliche Neutralität in Bezug auf die Wahl zwischen unmittelbarer Geldanlage in Wertpapieren und derjenigen zu gewährleisten, die durch Einschaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen erfolgt. Spezifisch und wesentlich sind daher im Grundsatz die Verwaltungstätigkeiten, die nur mit einer mittelbaren, nicht aber auch mit einer unmittelbaren Geldanlage verbunden sind (zB bei der Fondsverwaltung das einzuhaltende Erfordernis der Rechnungslegung, der Führung des Anteilsinhaberregisters und der Ausgabe und Rückgabe von Anteilen).

Bei der Verwaltung von Sondervermögen kommt es gemäß EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, weder auf die Person des Leistenden, noch auf die Person des Leistungsempfängers an. Es können daher auch die Leistungen Dritter befreit sein, wenn die Übertragung der Aufgaben nicht gemäß § 28 Abs. 1 Investmentfondsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 77/2011, oder gemäß § 3 Abs. 3 Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, erfolgt und die dort angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt werden (vgl. auch EuGH 07.03.2013, Rs C-275/11, *GfBK*, zu Beratungsdienstleistungen für Wertpapieranlagen, die durch Dritte an eine Kapitalanlagegesellschaft erbracht werden).

Zur Bestimmung des Leistungsortes bei Katalogleistungen siehe Rz 641q.

Umsätze aus Portfoliomanagementleistungen eines in Österreich ansässigen Wertpapierdienstleistungsunternehmens für Sondervermögen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 mit Sitz im Drittland sind in Österreich nicht steuerbar und berechtigen gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 auch nicht zum Vorsteuerabzug.

6.1.8.11. Steuerbefreiung für Anlagegold

772b

Mit Verordnung des BM für Finanzen wird jährlich bekannt gegeben, welche Goldmünzen die Kriterien für Anlagegold iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j sublit. bb UStG 1994 jedenfalls erfüllen.

Sind Münzen in diesem Verzeichnis angeführt, ist davon auszugehen, dass während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt sind. Die Aufzählung in dem Verzeichnis ist nicht abschließend. Ist eine Münze nicht in der Liste genannt, erfüllt sie aber nachweislich die oben angeführten Voraussetzungen, ist die Steuerbefreiung ebenfalls anwendbar.

Bei der Veräußerung

- von ideellen Miteigentumsanteilen an einem Bestand an Anlagegold,
- von Gewichtsguthaben an einem Goldbarrenbestand,
- von Anlagegoldzertifikaten, oder
- (Abtretung) von Ansprüchen auf Lieferung von Anlagegold,
- von Golddarlehen und Goldswaps, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird, und
- von Terminkontrakten und im Freiverkehr getätigten Terminabschlüssen mit Anlagegold, die zur Übertragung eines Eigentumsrechtes an Anlagegold oder eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Anlagegold führen,

handelt es sich ebenfalls um Lieferungen, die unter die Befreiung fallen können, und nicht um sonstige Leistungen.

In diesen Fällen bestimmt sich der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 danach, wo sich das Anlagegold im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Anlagegold sind steuerfrei (vgl. Rz 1024 und Rz 3941).

Da die Lieferung von Anlagegold im Inland unecht steuerfrei ist, kann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

Behandeln Unternehmer, die

- Anlagegold herstellen oder Gold in Anlagegold umwandeln, oder
- im Rahmen ihrer Tätigkeit üblicherweise Gold zu gewerblichen Zwecken liefern,

eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994 steuerfreie Lieferung von Anlagegold an einen anderen Unternehmer als steuerpflichtig (Option zur Steuerpflicht; § 24a Abs. 5 und Abs. 6 UStG 1994), ist der Leistungsempfänger abweichend von § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 24a Abs. 1 lit. a UStG 1994).

Zu Umsätzen im Zusammenhang mit Anlagegold und einem allfälligen Vorsteuerabzug siehe auch § 24a Abs. 1 und Abs. 2 UStG 1994.

Bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen von Anlagegold hat die unechte Steuerbefreiung Vorrang vor der echten Steuerbefreiung (siehe hierzu auch Rz 3986).

6.1.9. Umsätze, die auch anderen Steuern unterliegen

6.1.9.1. Grundstücksumsätze

6.1.9.1.1. Allgemeines

773

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 1987 unecht von der Steuer befreit. Die Umsatzsteuerfreiheit besteht daher auch dann, wenn ein Grundstücksumsatz nicht unter das GrEStG 1987 fällt oder ein unter das GrEStG 1987 fallender Vorgang von der GrESt befreit ist oder wenn die GrESt nicht erhoben oder aus Billigkeitsgründen erlassen wird.

6.1.9.1.2. Begriff des Grundstückes

774

Der Begriff Grundstück im Sinne des § 2 GrEStG 1987 bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Näheres siehe unter der nächstfolgenden Rz 775.

6.1.9.1.2.1. Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts

775

Nach bürgerlichem Recht gehört zu einem Grundstück auch das Zugehör (vor allem Gebäude) einschließlich der Bestandteile (§§ 294 bis 297a ABGB). Das ABGB kennt den Begriff des Zubehör nicht, sondern spricht von Zugehör (§ 294 ABGB). Darunter versteht es:

- die Bestandteile, das sind die unselbständigen oder selbständigen Teile einer zusammengesetzten Sache,
- die Nebensachen, das sind Sachen des Grundstückseigentümers, die von diesem oder durch Gesetz dem fortdauernden Gebrauch der Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine diesem Zweck dienende Verbindung gebracht sind.

So sind zB Bäume Bestandteile des Grundstücks, solange sie nicht vom Grund und Boden abgesondert werden.

6.1.9.1.2.2. Abgrenzungsfragen (Betriebsvorrichtungen, Gewinnungsbewilligungen, Apothekengerechtigkeiten)

776

Zum Grundstück werden nach dem GrEStG 1987 jedoch nicht gerechnet:

- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,
- Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 und
- Apothekengerechtigkeiten.

Das bedeutet, dass Maschinen und Vorrichtungen, auch wenn sie Bestandteile oder Zubehör eines Grundstückes sind, nicht als Grundstück im Sinne des § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 anzusehen sind und daher auf sie auch nicht die Umsatzsteuerbefreiung angewendet werden kann. Näheres siehe unter Rz 780.

777

Unter Gewinnungsbewilligungen versteht man die von der Berghauptmannschaft erforderliche Bewilligung zur Gewinnung grundeigener mineralischer Stoffe. Die Gewinnungsbewilligung hat dingliche Wirkung und ist übertragbar. Übertragungsvorgänge von Gewinnungsbewilligungen werden nicht als unecht befreiter Grundstücksumsatz eingestuft. Ebenso wird bei Verkauf von Apotheken (bei radizierten Apotheken) der auf die Apothekenberechtigung entfallende Kaufpreisanteil nicht als unecht befreiter Grundstücksumsatz eingestuft.

6.1.9.1.2.3. Abgrenzungsfragen (Baurecht, Gebäude auf fremden Grund und Boden)

778

Nach dem GrEStG 1987 werden wie Grundstücke behandelt:

- Baurechte,
- Gebäude auf fremdem Boden.

779

Unter Baurecht versteht man das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben. Das auf Grund des Baurechts errichtete Bauwerk ist Zubehör des Baurechts; das Baurecht entsteht erst mit der bücherlichen Eintragung. Die Einräumung des Baurechts durch den Grundeigentümer ist eine sonstige Leistung; das dafür bezahlte Entgelt ist steuerfrei. Die entgeltliche Übertragung des Baurechts ist steuerfrei; die Steuerfreiheit umfasst auch das Gebäude, welches auf Grund des Baurechtes errichtet wurde.

Bauwerke, die auf fremden Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen (zB Superädifikate), sind nach § 435 ABGB als bewegliche Sachen anzusehen. Sie werden nicht Bestandteil der Liegenschaft. Auch der Umsatz von diesen Bauwerken ist von der USt befreit.

6.1.9.1.2.4. Betriebsvorrichtungen

780

Der Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" (Betriebsvorrichtungen), ist für den Bereich der USt in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht. Die Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen. Bei der Abgrenzung ist vom Gebäudebegriff auszugehen. Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht. Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Standfestigkeit sowie Beständigkeit ist. Ist ein Bauwerk ein Gebäude im Sinne der Begriffsbestimmung, so kann es nicht mehr als Betriebsvorrichtung eingestuft werden. Unter einer Betriebsvorrichtung sind demgegenüber alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen. Darunter fallen auch Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen (VwGH 21.2.1996, 94/16/0269). Die Unterscheidung von Betriebsvorrichtung und Gebäude ist deshalb wichtig, weil die

Veräußerung von Betriebsvorrichtungen im Gegensatz zur Veräußerung von Grundstücken (ebenso die Vermietung, siehe Rz 888 bis Rz 921) nicht von der USt befreit ist.

6.1.9.1.3. Grundstücke im Miteigentum

6.1.9.1.3.1. Errichtung eines Gebäudes im Wohnungseigentum

781

Ist die Wohnungseigentümer-Errichtergemeinschaft Bauherr, so wird diese unternehmerisch tätig, indem sie das Gebäude errichtet und den einzelnen Miteigentümern das dingliche Nutzungsrecht an den einzelnen Wohnungen einräumt. Der Errichtergemeinschaft steht daher aus der Werklieferung des Gebäudes an sie der Vorsteuerabzug zu. Das dingliche Nutzungsrecht an der Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit wird dem Wohnungseigentümer umsatzsteuerrechtlich mit der Übergabe der zugesagten Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit seitens der Errichtergemeinschaft eingeräumt. Der Umsatz besteht in der Einräumung des Nutzungsrechtes, die Gegenleistung in den von den einzelnen Wohnungseigentümern zu leistenden Kosten. Die Einräumung des Nutzungsrechtes stellt eine steuerpflichtige Leistung dar, die dem Normalsteuersatz unterliegt.

6.1.9.1.3.2. Errichtung eines Gebäudes durch Miteigentümer ohne Begründung von Wohnungseigentum (im Falle Punkt c auch bei Begründung von Wohnungseigentum)

782

a) Das Gebäude als solches wird unternehmerisch genutzt (Bauherr ist die Gemeinschaft)

Wird ein Gebäude errichtet (Gemeinschaft ist Bauherr), das die Gemeinschaft selbst in der Folge unternehmerisch nutzt (zB steuerpflichtige Vermietung), hat nur die Gemeinschaft bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug.

Bei schlichtem Miteigentum dienen die von den Miteigentümern aufgewendeten Beträge lediglich der Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben und bilden kein Entgelt für eine Leistung der Gemeinschaft an ihre Mitglieder. Die Zahlungen der Miteigentümer erfolgen somit nicht im Wege eines Leistungsaustausches.

783

b) Das Gebäude wird den Miteigentümern ohne ein besonderes Entgelt zur Nutzung überlassen (Bauherr ist die Gemeinschaft).

Im Falle der Errichtung eines Gebäudes durch eine Miteigentümergemeinschaft, die keine Unternehmereigenschaft besitzt (zB Ehegattengemeinschaft vgl. Rz 185), sind die Miteigentümer, die diese Gemeinschaft bilden, als unmittelbare Leistungsempfänger der Gebäudeerrichtung anzusehen. Nutzt ein Miteigentümer einen Teil des Gebäudes

ausschließlich für eigene unternehmerische Zwecke, steht ihm der Vorsteuerabzug für die gesamten auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über seinen Miteigentumsanteil hinausgeht (vgl. EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, *HE*). Eine an die Miteigentümergemeinschaft ausgestellte Rechnung ist für Zwecke des Vorsteuerabzuges anzuerkennen, wenn der Unternehmer dieser Rechnung eine leicht nachvollziehbare Darstellung der Ermittlung der auf den unternehmerisch genutzten Teil entfallenden Vorsteuern anschließt. Da nach dem Urteil "HE" die die Gemeinschaft bildenden Miteigentümer als unmittelbare Leistungsempfänger anzusehen sind, ist in einer an die Miteigentümergemeinschaft adressierten Rechnung die UID des unternehmerisch tätigen Miteigentümers anzuführen (vgl. Rz 1554).

Beispiel:

Ein Architekt errichtet gemeinsam mit seiner Ehegattin ein Einfamilienhaus, das er zu 30% ausschließlich für unternehmerische Zwecke nutzt (Planungsbüro). Die Errichtungskosten betragen 300.000,- Euro zuzüglich 60.000 Euro (20%) USt. Die Ehegattengemeinschaft ist als solche nicht unternehmerisch tätig (keine Vermietung an Dritte). Der Miteigentümeranteil des Architekten beträgt

a) 50%

b) 25%.

Zu a)

Da der vom Unternehmer unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes (30%) seinen Miteigentumsanteil (50%) nicht überschreitet, kann er die gesamten, auf den unternehmerisch genutzten Teil entfallenden Vorsteuern geltend machen (30% von 60.000 Euro = 18.000 Euro).

Zu b)

Da der vom Unternehmer unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes (30%) seinen Miteigentumsanteil (25%) überschreitet, kann er maximal die bis zu dem seiner Miteigentumsquote entsprechenden Vorsteuern der gesamten Errichtungskosten geltend machen (25% von 60.000 Euro = 15.000 Euro).

Diese Regelung gilt auch für die laufenden Betriebskosten.

784

c) Errichtung des Gebäudes durch den einzelnen Miteigentümer/Wohnungseigentümer

Bezüglich der einzelnen Gebäudeteile hat der Miteigentümer einen getrennten Werkvertrag mit dem Bauunternehmer abgeschlossen.

Leistungsempfänger kann auch der einzelne Grundstückseigentümer (Wohnungseigentümer) sein, wenn vereinbart ist, dass jeder Eigentümer bestimmte Gebäudeteile nutzt (das dingliche Nutzungsrecht erhält) und wenn jeder Miteigentümer bezüglich dieser einen getrennten Werkvertrag mit dem Bauunternehmer abgeschlossen hat.

Auch wenn der vom schlichten Miteigentümer erworbene Grundstücksanteil ("Gebäudeteil") weiterveräußert wird, handelt es sich um einen grundsätzlich steuerfreien Grundstücksumsatz, der zu einer Änderung der Verhältnisse führen kann oder für den zur Steuerpflicht optiert werden kann.

6.1.9.1.3.3. Wechsel der Miteigentümer bei Miteigentumsgemeinschaften

785

Der Wechsel von Miteigentümern führt bei der Gemeinschaft grundsätzlich zu keiner Änderung der Unternehmereigenschaft. Wenn ein Miteigentümer wechselt, liegt kein steuerbarer Grundstücksumsatz der Gemeinschaft vor. Es könnte allenfalls ein unecht steuerfreier Umsatz des Miteigentümers vorliegen, wenn der Miteigentümer den Miteigentumsanteil ihm Rahmen seines Unternehmens hält.

6.1.9.1.3.4. Miteigentumsgemeinschaft an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude - Begründung von Wohnungseigentum

786

In der unentgeltlichen Einräumung von Wohnungseigentum durch die Miteigentumsgemeinschaft an den jeweiligen Wohnungseigentümer ist keine umsatzsteuerbare Lieferung zu erblicken (VwGH 25.6.1998, 94/15/0087). Ist die schlichte Miteigentumsgemeinschaft bisher mit dem im Miteigentum stehenden Gebäude unternehmerisch tätig gewesen (zB das im Miteigentum stehende Gebäude wurde von der Gemeinschaft vermietet), scheidet das Gebäude aus dem Unternehmensbereich aus und es liegt ein grundsätzlich steuerfreier Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 vor. Die Miteigentumsgemeinschaft kann hinsichtlich des Grundstückes (Grundstücksteiles) zur Steuerpflicht optieren. Der nunmehrige Wohnungseigentümer hat die Möglichkeit, die im Falle der Option in Rechnung gestellte USt bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - insbesondere der Unternehmereigenschaft - als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Abzug zu bringen.

Wurde bis 30. Juni 2000 bei im Miteigentum stehenden vermieteten Gebäuden Wohnungseigentum begründet und trat die Wohnungseigentumsgemeinschaft nach außen hin (ausgenommen im Grundbuch) nicht in Erscheinung, kann aus verwaltungsökonomischen Gründen von einer umsatzsteuerlichen Erfassung der Wohnungseigentumsgemeinschaft und der Wohnungseigentümer Abstand genommen werden. Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb und der Erhaltung des Gebäudes kann daher unmittelbar von der Miteigentums-(Vermieter-)Gemeinschaft in Anspruch genommen werden. Diese Vorgangsweise ist nur insoweit und solange möglich, als sie steuerneutral ist (zB darf eine Eigenverbrauchsbesteuerung nicht außer Ansatz bleiben).

6.1.9.1.3.5. Alleineigentum an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude - Begründung von Miteigentum und unternehmerische Nutzung durch die Miteigentumsgemeinschaft

787

a) Entgeltliche Begründung

Veräußert der Alleineigentümer A einer bisher von ihm vermieteten Liegenschaft einen Liegenschaftsanteil an den neuen Miteigentümer B mit nachfolgender Vermietung durch die Gemeinschaft (A und B), liegt eine entgeltliche Lieferung an den neuen Unternehmer "Miteigentumsgemeinschaft" vor.

788

b) Schenkung eines Miteigentumsanteiles

Wird vom Alleineigentümer A schenkungsweise Miteigentum eingeräumt, so ist von einer entgeltlichen Veräußerung des gesamten Objektes an den neuen Unternehmer "Miteigentumsgemeinschaft" auszugehen (Gegenleistung ist die Einräumung von Rechten an dieser Gemeinschaft).

6.1.9.1.3.6. Alleineigentum an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude - Begründung von Wohnungseigentum

789

Der Alleineigentümer, der bisher das Gebäude unternehmerisch genutzt hat, tätigt einen unecht steuerfreien Grundstücksumsatz hinsichtlich des aus dem Unternehmen des bisherigen Alleineigentümers ausscheidenden Grundstücksanteiles. Hinsichtlich des verbleibenden Anteils (im Wohnungseigentum oder schlichten Miteigentum) bleibt der bisherige Alleineigentümer weiterhin unternehmerisch tätigt, sodass diesbezüglich er und nicht die Gemeinschaft Unternehmer ist. Hinsichtlich der Leistungen, die das gesamte Gebäude betreffen (zB Betriebskosten), ist die Miteigentumsgemeinschaft der Leistungsempfänger. In weiterer Folge überwälzt diese die Kosten anteilig auf den bisherigen Alleineigentümer (wenn dieser nicht Wohnungseigentümer wird) und auf den Wohnungseigentümer (die Wohnungseigentumsgemeinschaft).

6.1.9.1.4. Eigenverbrauch von Grundstücken

6.1.9.1.4.1. Allgemeines

790

Der Eigenverbrauch ist nur dann steuerbar, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Beispiel:

Der Unternehmer hat im Jahre 2001 auf einem ohne Vorsteuerabzug erworbenen Grundstück ein Gebäude errichtet. Dieses wird im Jahre 2003 entnommen.

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt nicht hinsichtlich des nackten Grund und Bodens.

6.1.9.1.4.2. Eigenverbrauch bei Nutzung

791

Der Eigenverbrauch bei vorübergehender Nutzung des Grundstückes bestimmt sich nicht nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994.

6.1.9.1.4.3. Eigenverbrauch bei Entnahme

792

Auch beim Eigenverbrauch von Grundstücken durch Entnahme ist eine Option zur Steuerpflicht möglich (siehe nachstehenden Punkt).

6.1.9.1.5. Option zur Steuerpflicht

6.1.9.1.5.1. Zeitpunkt und Form der Optionsausübung

793

Voraussetzung für die Optionsausübung ist, dass der Unternehmer einen grundsätzlich unter § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 fallenden Umsatz tätigt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist an keine besondere Form oder Frist gebunden und erfordert auch keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Der Verzicht (ebenso wie die Rücknahme des Verzichtes) ist bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides möglich. Der Verzicht ist auch im wieder aufgenommenen Verfahren möglich. Maßgeblich ist nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. Stellt der Unternehmer zwar Umsatzsteuer in Rechnung, behandelt aber den Umsatz gegenüber dem Finanzamt (Voranmeldung, Steuererklärung) steuerfrei, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, ausgenommen er berichtigt die Rechnung.

Bei nach dem 31. Dezember 2004 im Zwangsversteigerungsverfahren ausgeführten Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 nur zulässig, wenn der Verpflichtete dem Gericht spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes (§ 144 EO) ausdrücklich mitteilt, dass der Umsatz an den Ersteher gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandelt wird. Diese gesetzliche Frist kann nicht verlängert werden (vgl. § 110 Abs. 1 BAO). Im Falle der fristgerechten Mitteilung der steuerpflichtigen Behandlung kommt es gemäß § 19 Abs. 1b lit. c UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf den Ersteher, wobei der Verpflichtete als leistender Unternehmer für diese Steuer haftet.

Der Verpflichtete muss eine Rechnung gemäß § 11 Abs. 1a UStG 1994 ausstellen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechtes des Erstehers vgl. Rz 1875 bis Rz 1876.

6.1.9.1.5.2. Berechtigung zur Option

794

Optionsberechtigt sind grundsätzlich alle Unternehmer, die Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ausführen, ausgenommen Kleinunternehmer und pauschalierte Landwirte. Diese müssten, um optieren zu können, zusätzlich auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten (§ 6 Abs. 3 UStG 1994) bzw. erklären, dass ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollen (§ 22 Abs. 6 UStG 1994).

Beispiel:

Kleinunternehmer K veräußert seine Eigentumswohnung, die er bisher vermietete. Die Vermietungsumsätze lagen unter 30.000 Euro. Die Eigentumswohnung wird um 150.000 Euro zuzüglich 20% USt veräußert.

Das Hilfsgeschäft des K (Veräußerung der Eigentumswohnung) bleibt bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze von 30.000 Euro außer Ansatz. K muss, um für den Grundstücksumsatz optionsberechtigt zu sein, neben der Behandlung des Umsatzes gegenüber dem Finanzamt als steuerpflichtig zusätzlich auf die Kleinunternehmerregelung verzichten (Doppeloption). Die Inrechnungstellung der Umsatzsteuer allein würde zu einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung führen.

Ob der leistende Unternehmer zur Besteuerung optiert, steht - aus der Sicht der Umsatzsteuer - in seinem freien Ermessen.

Der Erwerber hat umsatzsteuerlich weder Anspruch auf die Ausübung des Optionsrechtes noch muss er dieser zustimmen (vgl. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0140).

794a

Optionsberechtigt für die Lieferung von Grundstücken im Insolvenzverfahren ist der Insolvenzverwalter als gesetzlicher Vertreter des Schuldners. Dies gilt auch im Falle des Beitritts des Insolvenzverwalters in ein gegen den (Insolvenz)Schuldner im Zuge befindliches Zwangsvollstreckungsverfahren als betreibender Gläubiger.

6.1.9.1.5.3. Umfang der Option

795

Die Option kann für jeden einzelnen Umsatz ausgeübt werden (zB können in einem Gebäude Wohnungen bzw. Geschäftsräume im Wohnungseigentum steuerfrei und steuerpflichtig veräußert werden).

Der USt unterliegt nur der Teil des Grundstückes, der zum Unternehmen gehört. Ob Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung

und Erhaltung von Gebäuden als für das Unternehmen ausgeführt gelten, richtet sich nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994.

796

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.

Beispiel:

Unternehmer U veräußert ein Gebäude an den Erwerber (Käufer) E. Im Gebäude befinden sich verschiedene Geschäftsräumlichkeiten und eine Arztpraxis.

Im gegenständlichen Fall kann vom U die Option auf die veräußerten Geschäftsräumlichkeiten beschränkt werden.

6.1.9.1.5.4. Eigenverbrauch

797

Auch bei einem gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreien Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 (vgl. Rz 790) ist eine Option zur Steuerpflicht möglich.

Es besteht nicht die Möglichkeit, zu berichtigende oder nicht abzugsfähige Steuern gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Rechnung zu stellen, wohl aber im Falle der Option die für den steuerpflichtigen Eigenverbrauch geschuldete Umsatzsteuer.

Beispiel:

Unternehmer U schenkt ein vermietetes Gebäude, welches unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges errichtet wurde, seinem Sohn S, der das Gebäude weiterhin vermietet.

Durch die Schenkung bewirkt der Unternehmer einen Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994. Für den Unternehmer U besteht die Möglichkeit, für den Eigenverbrauch zur Steuerpflicht zu optieren. Damit entfällt eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.

6.1.9.1.5.5. Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer

798

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Grundstücksumsätze wäre für den Fall, dass nach den vertraglichen Vereinbarungen die Grunderwerbsteuer vom Erwerber allein zu tragen ist, die Hälfte der Grunderwerbsteuer zum Nettoentgelt hinzuzurechnen . Aus Vereinfachungsgründen wird vom Erfordernis der Hinzurechnung der Hälfte der Grunderwerbsteuer abgesehen.

6.1.9.1.5.6. Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option

799

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur möglich, wenn er zweifelsfrei darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer - über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender – Umstände), dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens einer Veräußerung.

§ 6 Abs. 2 vorletzter Unterabsatz UStG 1994 regelt nur den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option und die steuerliche Behandlung einer "bis dahin" mangels entsprechender Optionsabsicht vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossenen oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 zu berichtigenden Vorsteuer (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193). Bei Absichtsänderungen ist Rz 901 sinngemäß anzuwenden.

Steht im Zeitpunkt der Vereinnahmung einer Anzahlung zweifelsfrei fest, dass der spätere Grundstücksumsatz steuerpflichtig behandelt werden wird, sind im Zusammenhang mit der späteren Grundstückslieferung vereinnahmte Anzahlungen gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994 steuerpflichtig (Normalsteuersatz) und berechtigen den Erwerber unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug, wenn der Verkäufer in der Anzahlungsrechnung (vgl. Rz 1524) auf die spätere steuerpflichtige Behandlung des Grundstücksumsatzes hinweist.

Beispiel:

Eine Immobilien-Gesellschaft, die die Errichtung und Veräußerung von Gebäuden zum Unternehmensgegenstand hat, errichtet im Jahr 01 Vorsorge-Wohnungen und beabsichtigt diese nach Fertigstellung (voraussichtlich im Jahr 02) entsprechend ihrem Vorsorge-Wohnungs-Konzept an Anleger zu verkaufen, die die Wohnungen in der Folge an fremde Dritte für Wohnzwecke weitervermieten wollen. Die umsatzsteuerpflichtige Wohnungsvermietung und der damit verbundene Vorsteuerabzug für den Anleger sind zentraler Bestandteil der Konzeption. Noch im Jahr des Baubeginnes liegen verbindliche Kaufanbote von Anlegern vor, in denen festgelegt wird, dass der Miteigentumsanteil mit Umsatzsteuer verrechnet wird. In allen Werbeprospekten und –inseraten wird dies hervorgehoben. Auch bei vergleichbaren früheren Projekten ist die Gesellschaft nachweislich so vorgegangen. Als Voraussetzung für die Annahme des verbindlichen Kaufanbotes wird die Leistung von Anzahlungen vereinbart.

Im Hinblick auf den - durch die nach außen hin erkennbaren und verbindlichen Vereinbarungen bzw. die sonstigen Umstände – mit größter Wahrscheinlichkeit

anzunehmenden Zusammenhang mit künftigen steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen an ihrerseits – durch Vermietung für Wohnzwecke - unternehmerisch tätige Anleger steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für im Jahr 01 angefallene Errichtungs- und Planungskosten bereits im Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum 01 zu. Gleichzeitig muss der Unternehmer im Jahr 01 (und später) vereinnahmte Anzahlungen nach Maßgabe des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994 versteuern. Bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Anzahlungsrechnung, die einen ausdrücklichen Hinweis auf die spätere steuerpflichtige Behandlung der Veräußerung enthält, kann der künftige Erwerber – unter den weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 – die darin ausgewiesene Steuer abziehen.

6.1.9.1.5.7. Vorsteuerabzug für vor der Option empfangene Leistungen

800

Optiert der Unternehmer erst bei Lieferung des Grundstückes gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht und war die diesbezügliche Absicht bisher zweifelhaft bzw. ändert er nachweislich bereits vorher nach außen erkennbar und zweifelsfrei seine ursprüngliche Absicht zur steuerfreien Veräußerung in Richtung steuerpflichtige Behandlung, so können – wie bei der Vermietung (vgl. Rz 901) - die bis dahin im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Umsätze gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuern frühestens für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum geltend gemacht werden, in dem der Unternehmer seine Absicht zur steuerpflichtigen Behandlung zweifelsfrei geändert (siehe Rz 799) bzw. in dem er den Umsatz tatsächlich gegenüber dem Finanzamt steuerpflichtig behandelt hat.

6.1.9.1.6. Einzelfälle

801

Ausscheiden des vorletzten Miteigentümers: Ist beim Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zweipersonalen unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaft vertraglich "Anwachsen" vereinbart, liegt eine nichtsteuerbare Anteilsvereinigung vor.

Bauherrnmodell - Lieferung des Grundstückes und des Gebäudes durch verschiedene Unternehmer: Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist der Begriff des "Bauherrn" für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer einheitlich auszulegen. Das bedeutet jedoch umsatzsteuerrechtlich nicht, dass Leistungen des Grundstücksveräußerers und Leistungen Dritter zu einem einheitlichen Grundstückserwerb zusammengefasst werden können. Nur die Grundstückslieferung ist daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit (vgl. auch EuGH 27.11.2008, C-156/08, "Vollkommer", wonach beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstückes künftige, umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung von Verkehrsteuern wie die "Grunderwerbsteuer" einbezogen werden können, sofern diese nicht den Charakter einer Umsatzsteuer besitzen).

Baurecht, Bauzins: Es ist zwischen der Einräumung (Übertragung) eines Baurechtes und der Vermietung und Verpachtung von Baurechten zu unterscheiden. Die Einräumung eines Baurechtes fällt unter § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, wobei es gleichgültig ist, ob der vom Bauberechtigten entrichtete Bauzins als Einmalzahlung oder in wiederkehrenden Beträgen entrichtet wird; auch bei der Übertragung eines Baurechtes handelt es sich um ein Entgelt für den Umsatz eines "Grundstückes".

Die Vermietung und Verpachtung von Baurechten (zB die Vermietung von Wohnungen in einem Gebäude, das Zugehör des Baurechts ist) ist als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen. Diesfalls kommt § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 bzw. § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994) zur Anwendung.

Teilzeiteigentum

Die Veräußerung von Miteigentumsanteilen mit der Nebenabrede, dass dem jeweiligen Miteigentümer das ausschließliche, auf einen bestimmten Zeitraum eines jeden Jahres beschränkte Recht auf Benutzung eines bestimmten Appartements eingeräumt wird (so genanntes "Teilzeiteigentum"), stellt einen Umsatz von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 1987 dar und ist daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei. Das Nutzungsrecht der Käufer stellt sich als Ausfluss der übertragenen ideellen Miteigentumsanteile und als zwischen den Miteigentümern getroffene "Benutzungsregelung" im Sinne des § 828 Abs. 2 ABGB auch dann dar, wenn die Nutzungsvereinbarung schon im Kaufvertrag betreffend die Übertragung der Miteigentumsanteile erfolgt ist (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0185). Zur Einräumung eines Teilzeitnutzungsrechtes ohne gleichzeitige Miteigentumsübertragung (Time-Sharing) siehe Rz 1374 bis Rz 1377.

Randzahlen 802 bis 845: *derzeit frei.*

6.1.9.2. Umsätze von Aufsichtsratsmitgliedern

846

Steuerfrei sind die Leistungen von Mitgliedern des Aufsichtsrates oder Verwaltungsrates oder von anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen. Die – die Überwachung der Geschäftsführung bezweckenden - Aufgaben des begünstigten Personenkreises ergeben sich aus einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (zB §§ 95 - 97 AktG, BGBl. Nr. 98/1965 idgF; § 24e Genossenschaftsgesetz, RGBl. Nr. 70/1873 idgF; §§ 30j bis 30l GmbHG, RGBl. Nr. 58/1906 idgF; § 25 Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993 idgF) oder aus (Gesellschafts-)Verträgen. Verwaltungsräte sind gesellschaftsvertraglich geschaffene Organe, die der Überwachung der Geschäftsführung dienen.

847

Die Befreiung betrifft Vergütungen jeder Art einschließlich Reisekostenersätze (zB fixe "Gehälter"; gewinnabhängige Zuwendungen; sonstige Vorteile). Die Bezeichnung der Gegenleistung ist ohne Bedeutung, es muss sich aber inhaltlich jedenfalls um ein Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung handeln.

848

Nicht unter die Befreiung fallen Entgelte, die das Aufsichtsorgan für andere unternehmerische Tätigkeiten erhält, die nicht der Überwachung der Geschäftsführung dienen (zB Konsulententätigkeit).

Beispiel:

Ein dem Aufsichtsrat einer AG angehöriger Rechtsanwalt erstellt ein Rechtsgutachten für den Aufsichtsrat und erhält dafür neben seinen Aufsichtsratsvergütungen ein gesondertes Honorar. Insgesamt erzielt der Rechtsanwalt 70% seiner gesamten Umsätze aus seiner Anwaltstätigkeit und 30% aus diversen Aufsichtsratstätigkeiten.

Das Honorar für das Rechtsgutachten erhält der Rechtanwalt nicht für die Überwachung der Geschäftsführung, sondern für eine – vom Aufsichtsrat gesondert beauftragte – gutachterliche Tätigkeit. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. b UStG 1994 sind daher diesbezüglich nicht erfüllt. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges muss der Rechtsanwalt eine Aufteilung nach § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen (vgl. Rz 2013 bis Rz 2038).

Vergütungen an Stiftungsprüfer (vgl. §§ 20 und 21 Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993 idgF) sind nicht steuerfrei, weil diese keine Überwachungskompetenz gegenüber der Geschäftsführung besitzen. Ihre Tätigkeiten stellen (gutachterliche) Prüfungstätigkeiten dar, wie sie von Wirtschafts- oder Buchprüfern im Rahmen ihrer berufstypischen Tätigkeiten erbracht werden.

Randzahlen 849 bis 850: *derzeit frei*

6.1.9.3. Versicherungsverhältnisse

6.1.9.3.1. Versicherungsleistungen

851

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994 sind die Umsätze steuerfrei, soweit dafür ein Versicherungsentgelt gemäß § 3 Versicherungssteuergesetz 1953 gezahlt wird. Versicherungsentgelt ist nach § 3 Versicherungssteuergesetz 1953 jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist (zB Prämien, Beiträge, Vorbeiträge, Vor- und Nachschüsse, Umlagen, Unterjährigkeitszuschläge, Kosten für die Ausfertigung des Versicherungsscheines, Eintrittsgelder und sonstige Nebenkosten). Auch wenn eine Zahlung kein Versicherungsentgelt ist, unterliegt sie der Umsatzsteuer nur dann, wenn sie Entgelt für eine spezifische Leistung des Versicherers ist. Das trifft bei Mahnkosten nicht zu. Die Mahnkosten

stellen nicht das Entgelt für einen selbständigen Leistungsaustausch dar und sind daher wie die Hauptleistung (Versicherungsschutz) befreit (VwGH 02.03.1992, 90/15/0143). Bei Mahngebühren sowie bei der Erstattung der Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens handelt es sich grundsätzlich immer um einen nicht steuerbaren Schadenersatz.

Die entgeltliche Übertragung eines Bestands von (Rück-)Versicherungsverträgen auf ein anderes Versicherungsunternehmen, durch die dieses Unternehmen alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen mit Zustimmung der Versicherungsnehmer übernommen hat, ist weder gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994 (kein Versicherungs- oder Rückversicherungsumsatz) noch nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 (kein Finanzgeschäft) steuerfrei (EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding GmbH*; vgl. auch Rz 991).

852

Wenn durch den Erwerb einer von vornherein für eine bestimmte Zeit angelegten Mitgliedschaft bei einem Verein das Recht erworben wird, in einem medizinisch indizierten Notfall kostenlos medizinisch versorgt und mittels Flugrettung (bzw. auf sonstigen Transportwegen) nach Österreich rücktransportiert zu werden, so liegt ein umsatzsteuerlich relevantes Gegenleistungsverhältnis vor. Allerdings trägt dieses alle Merkmale eines Versicherungsverhältnisses, sodass die Steuerbefreiung für Umsätze von Versicherungsverhältnissen zum Tragen kommt (VwGH 11.9.1987, 95/15/0022).

6.1.9.3.2. Verschaffung von Versicherungsschutz

853

Die Verschaffung eines Versicherungsschutzes liegt vor, wenn der Unternehmer mit einem Versicherungsunternehmen einen Versicherungsvertrag zugunsten eines Dritten abschließt. Der Begriff Versicherungsschutz umfasst alle Versicherungsarten. Durch den Versicherungsvertrag muss der begünstigte Dritte - oder bei Lebensversicherungen auf den Todesfall der Bezugsberechtigte - das Recht erhalten, im Versicherungsfall die Versicherungsleistung zu fordern. Unerheblich ist es, ob dieses Recht unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen oder mittelbar über den Unternehmer geltend gemacht werden kann. Bei der Frage, ob ein Versicherungsverhältnis vorliegt, ist von den Grundsätzen des Versicherungssteuergesetzes auszugehen. Ein Vertrag, der einem Dritten lediglich die Befugnis einräumt, einen Versicherungsvertrag zu günstigeren Konditionen abzuschließen, verschafft keinen unmittelbaren Anspruch des Dritten gegen das Versicherungsunternehmen und demnach keinen Versicherungsschutz, der unter diese Befreiungsbestimmung fällt.

6.1.9.4. Glücksspielumsätze – Rechtslage aufgrund der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, ab 2011

6.1.9.4.1. Wetten und Ausspielungen

854

Unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 fallen Wetten (§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG) und Ausspielungen (§ 2 Abs. 1 GSpG). Die Befreiung gilt auch für die mit dem Betrieb von konzessionierten Spielbanken unmittelbar verbundenen Umsätze. Die Umsätze mittels Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und Video-Lotterie-Terminals (VLT; § 12a Abs. 2 GSpG) sind jedoch – ungeachtet einer allfälligen Glücksspielabgabepflicht – von der Befreiung ausdrücklich ausgenommen.

855

Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG sind Glücksspiele,

- die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und
- bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
- bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Beispiele für Ausspielungen:

Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten, Lotto, Toto, Zusatzsatzspiel, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, elektronische Lotterien.

Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 knüpft an den Tatbestand der Ausspielung an und nicht an die Glückspielabgabepflicht (§§ 57 bis 59 GSpG) oder an die Anwendbarkeit des Glücksspielmonopols des Bundes (§ 4 GSpG). Demnach sind auch befreit

- Umsätze aus Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele iSd § 4 Abs. 5 GSpG zu anderen als Erwerbszwecken (zB bei einem steuerpflichtigen Vereinsfest eines gemeinnützigen Vereines) sowie
- Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib durch Gastwirte (§ 4 Abs. 6 GSpG).

856

Nicht steuerfrei sind insbesondere folgende Umsätze:

- Umsätze aus Glücksspielautomaten und VLT (mit oder ohne Bewilligung bzw. Konzession; legal oder illegal);

- Umsätze aus der Vermittlung von Wett- und Glücksspielumsätzen;
- Call-Center-Leistungen zugunsten eines Organisators für Telefonwetten (EuGH 13.07.2006, Rs C-89/05, *United Utilities plc*);
- Umsätze aus der Duldung der Aufstellung eines Glücksspielautomaten oder VLT;
- Veranstaltung von Geschicklichkeitsspielen durch einen Unternehmer (weder Ausspielung noch Wette; zB Kegel- oder Schachturniere, Videospielturniere);
- Umsätze aus der Initiierung, Organisation und Verwaltung von Lottospielgemeinschaften (VwGH 29.07.2010, 2008/15/0272).

857

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

Nicht befreit sind auch Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten iSd § 4 Abs. 3 GSpG, bei denen die vermögenswerte Leistung den Gegenwert von 1 Euro nicht übersteigt und bei denen es sich um Schaustellergeschäfte des „Fadenziehens", „Stoppelziehens", „Glücksrades", „Blinkers", „Fische- oder Entenangelns", „Plattenangelns", „Fische- oder Entenangelns mit Magneten", „Plattenangelns mit Magneten", „Zahlenkesselspiels", „Zetteltopfspiels" sowie um diesen ähnliche Spiele handelt.

858

Video-Lotterie-Terminals sind zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten, durch welche dem Spieler der Zugang zu elektronischen Lotterien ermöglicht wird. Unter elektronischen Lotterien versteht man Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird (vgl. § 12a Abs. 1 und 2 GSpG idgF).

859

Die Umsatzsteuer schuldet der Unternehmer, der gegenüber dem Spielteilnehmer als Anbieter des Glücksspiels auftritt. Maßgeblich ist, mit wem der Spielteilnehmer den Glücksvertrag (konkludent) abschließt. Das wird idR derjenige Unternehmer sein, auf dessen Risiko Glücksspielautomaten und VLTs betrieben werden. Von einem Unternehmerrisiko ist dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten. Die

Beurteilung, wer das Risiko tatsächlich trägt, hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) unter Berücksichtigung der maßgeblichen vertraglichen Vereinbarungen zu erfolgen.

Automatenaufsteller betreiben ihre Geräte entweder auf eigenes Risiko oder überlassen sie einem anderen Betreiber (zB Gastwirt). Liegt das Unternehmerrisiko beim Geräteaufsteller, sind diesem die Glücksspielumsätze zuzurechnen und der Lokalinhaber hat lediglich seine Provision für die Duldung der Automatenaufstellung und die Gestattung der Nutzung dieser Automaten in seinen Geschäftsräumlichkeiten zu versteuern. Liegt das Unternehmerrisiko beim Lokalinhaber, tätigt dieser die steuerpflichtigen Glücksspielumsätze und die Leistung des Geräteaufstellers beschränkt sich auf die ebenfalls steuerpflichtige Nutzungsüberlassung der Automaten an den Lokalinhaber.

860

Sowohl bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten als auch aus Video-Lotterie-Terminals sind als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen, d.s. die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres heranzuziehen (§ 4 Abs. 5 zweiter Unterabsatz UStG 1994 idFd GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010).

Für die Berechnung der Umsatzsteuer und der Glücksspielabgabe gelten die Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer als gemeinsame Bemessungsgrundlage.

Beispiel:

Jahreseinsätze *Ausgezahlte Gewinne*	*220.000 €* *- 160.000 €*	
Jahresbruttospieleinnahmen	*60.000 €*	
abzgl. enthaltene USt (20%)	*- 10.000 €*	*= 60.000 : 120 x 20*
Bemessungsgrundlage für USt und GSpAbg	*50.000 €*	*= 60.000 : 120 x 100*

Für die Voranmeldung, Vorauszahlung, Fälligkeit und Veranlagung der Umsatzsteuer gelten die allgemeinen Vorschriften des § 21 UStG 1994.

6.1.9.4.2. Mitwirkungsvergütungen

861

Provisionen, die vom Konzessionär nach § 14 GSpG unmittelbar an seine Vertriebspartner (wie Geschäftsstellen der Klassenlotterien, Lottokollekturen, Trafikanten) im Vertrieb von umsatzsteuerfreien Lotterieprodukten gezahlt werden, sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. bb UStG 1994 steuerfrei.

Hiervon ausdrücklich ausgenommen sind Vergütungen aufgrund von Ausspielungen mittels Video-Lotterie-Terminals. Nicht steuerfrei sind Vergütungen, die von Unternehmern ohne Konzession (zB illegale Glücksspielveranstalter) für die Mitwirkung an von ihnen abgehaltenen Glücksspielen gezahlt werden sowie Abgeltungen, die nicht direkt vom Konzessionär gezahlt werden.

6.1.9.4.3. Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 3 GSpG

862

Steuerfrei sind Zuwendungen, die die Spielkunden für die Gesamtheit der Arbeitnehmer des Konzessionärs in besonderen, für diesen Zweck in den Spielsälen vorgesehenen Behältern hinterlegen.

Randzahlen 863 bis 870*: derzeit frei.*

6.1.10. Umsätze von Blinden und dem Postwesen dienende Umsätze

6.1.10.1. Blinde

6.1.10.1.1. Allgemeines

871

Befreit sind ausschließlich als Einzelunternehmer tätige natürliche Personen.

Das Tatbestandsmerkmal "drei sehende Arbeitnehmer" ist dahingehend auszulegen, dass es nicht auf die Anzahl der Arbeitnehmer schlechthin, sondern auf ihre zeitliche Arbeitsleistung ankommt. Dem Erfordernis ist somit Genüge getan, wenn die Summe der von allen sehenden Arbeitnehmern im Laufe eines Kalenderjahres geleisteten Arbeitsstunden insgesamt nicht höher ist als die kollektivvertragsmäßige Arbeitszeit von drei vollbeschäftigten Arbeitnehmern.

Die Steuerfreiheit gilt nicht für die Umsätze von Gegenständen, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, wenn der Blinde Schuldner der Verbrauchsteuer ist. Ist also der Blinde zB selbst Schuldner der Mineralölsteuer, so fällt er mit seinen Umsätzen an Kraftstoffen und sonstigen der Mineralölsteuer unterliegenden Gegenständen nicht unter die Steuerbefreiung.

6.1.10.1.2. Verzichtsmöglichkeit

872

Der Unternehmer hat die Möglichkeit, jährlich bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung auf die Befreiung zu verzichten (VfGH 23.10.1980, G 37/79). Der Verzicht hat keine Auswirkungen auf die Inanspruchnahme von einkommensteuerlichen Begünstigungen.

6.1.10.2. Postdienstleistungen

873

Nach der Judikatur des EuGH 23.04.2009, Rs C-357/07, *TNT Post UK*, fallen nur Universaldienstleistungen eines Universaldienstbetreibers unter die Steuerbefreiung, wobei Leistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind, jedenfalls von der Befreiung ausgenommen sind. Der Begriff des Universaldienstbetreibers richtet sich in Österreich nach § 12 des Postmarktgesetzes (PMG), BGBl. I Nr. 123/2009. Danach ist derzeit nur die Österreichische Post AG als Universaldienstbetreiber bestimmt. Für andere Postdienstleister, auch wenn sie dem Grunde nach Universaldienstleistungen erbringen, kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung. Provisionen, die Postpartner für die im Namen und auf Rechnung des Universaldienstbetreibers erfolgende Erbringung von Postdienstleistungen im Rahmen der Übernahme der stationären Vertretung vor Ort erhalten, sind daher steuerpflichtig. Die im Namen und für Rechnung des Universaldienstbetreibers vereinnahmten Entgelte für Postdienste stellen beim Postpartner durchlaufende Posten dar (§ 4 Abs. 3 UStG 1994). Keine Universaldienstleister sind zB auch private Abhol-, Zustell- oder Kurierdienste, Frachtführer, Zeitungsausträger und dergleichen.

873a

Inhalt und Umfang der Universalpostdienstleistungen bestimmen sich nach § 6 PMG. Demnach ist der Universaldienst ein Mindestangebot an Postdiensten, die allgemein zur Aufrechterhaltung der Grundversorgung der Nutzer als notwendig angesehen werden, die flächendeckend im gesamten Bundesgebiet angeboten werden und zu denen alle Nutzer zu einem erschwinglichen Preis Zugang haben. Der Universaldienst umfasst folgende Leistungen:

1. Abholung, Sortierung, Transport und Zustellung von adressierten Postsendungen bis 2 kg;
2. Abholung, Sortierung, Transport und Zustellung von Postpaketen bis 10 kg sowie
3. Dienste für Einschreib- und Wertsendungen.

Vom Universaldienst mit umfasst sind entsprechende Postdienste, die Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und Kataloge – jeweils bis 2 kg - betreffen. Auch im Inland steuerbare grenzüberschreitende Universaldienstleistungen fallen unter die Steuerbefreiung.

Nach § 6 Abs. 3 PMG zählen die genannten Leistungen jedoch nur dann zum Universaldienst, wenn die Postsendungen (Pakete) bei einer Post-Geschäftsstelle bzw. bei einem „Mobilen Postamt" oder bei einem „Landzusteller" aufgegeben oder in einen Postbriefkasten eingeworfen werden. Damit gelten alle Sendungen, die bei Verteilzentren eingeliefert werden, nicht als Universaldienstleistungen, ausgenommen es handelt sich um die

Einlieferung von Zeitungen und Zeitschriften, da Leistungen betreffend diese Postsendungen stets Universaldienstleistungen sind.

873b

Universalpostdienstleistungen, deren Bedingungen – entsprechend den besonderen Bedürfnissen bestimmter Wirtschaftsteilnehmer – individuell ausgehandelt werden, sind nicht nach § 6 Abs. 1 Z 10 lit. b UStG 1994 steuerfrei. Werden gemäß § 21 Abs. 3 PMG mit bestimmten Nutzern des Universaldienstes individuelle Preisabsprachen getroffen, kommt die Befreiung somit nicht zur Anwendung. Die Befreiung ist auch dann ausgeschlossen, wenn in der Vereinbarung bezüglich der Bedingungen auf allgemeine Geschäftsbedingungen verwiesen wird.

873c

Erfolgt die Leistung nur aufgrund der allgemeinen Geschäftsbedingungen und sind hierin Sondertarife enthalten, die von den allgemeinen Tarifen abweichen, ist dies für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 10 lit. b UStG 1994 noch nicht schädlich, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Rabatte werden pro einzelner Einlieferung gewährt werden (es sind somit keine Umsatzrabatte, Jahresbonifikationen und dergleichen vorgesehen),
- die Auflieferung ist österreichweit flächendeckend möglich und
- alle Bedingungen (einschließlich der Bedingungen für eine allfällige Stundungseinräumung) ergeben sich bereits aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen.

6.1.11. Schulen, Privatlehrer

6.1.11.1. Private Schulen und ähnliche Einrichtungen

6.1.11.1.1. Allgemeines

874

Bei öffentlichen Schulen - dazu zählen auch Hochschulen und Universitäten - ist die Unterrichtstätigkeit grundsätzlich dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind Privatschulen befreit, wobei nicht nur die mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschulen, sondern alle Privatschulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen von der Befreiung umfasst sind.

Voraussetzung ist allerdings, dass Kenntnisse allgemein bildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden und eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

875

Der Begriff "Schule" erfordert gemäß § 2 Privatschulgesetz, dass eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem festen Lehrplan unterrichtet wird und in Zusammenhang mit der Vermittlung allgemein bildender oder berufsbildender Kenntnisse oder Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel angestrebt wird.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (bspw. VwGH 25.02.1997, 95/14/0126) ist unter einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung ein schulähnlicher Betrieb anzusehen, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot, in der Regel auch das erforderliche Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auszuüben. Im Falle der Online-Unterrichtserteilung unter Nutzung elektronischer Kommunikationsmöglichkeiten kommt es auf das Vorhandensein körperlicher Schulräume dann nicht an, wenn die Unterrichtserteilung in gemeinschaftsbezogener Weise erfolgt. Für das Vorliegen einer Einrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ist die Rechtsform des Unternehmens ohne Bedeutung (Verweis auf EuGH vom 07.09.1999, Rs C-216/97, *Gregg*).

Neben der Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können auch andere Tätigkeiten – wie Prüfungstätigkeiten oder die Organisation von Unterrichtseinheiten - steuerfrei sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten an Schüler oder Studierende ausgeübt werden (vgl. EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, *Eulitz*). Nicht befreit sind hingegen Umsätze, die aus einer unterrichtsfremden Tätigkeit herrühren (Lieferung von gewerblichen Erzeugnissen oder Gegenständen des Anlagevermögens; Buffet- und Kantinenumsätze sowie sonstige Hilfsgeschäfte).

Die Gestellung von Lehrpersonal durch private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 an andere begünstigte Einrichtungen iSd Vorschrift sowie an öffentliche Schulen fällt dann unter die Steuerbefreiung, wenn

- es sich um eine mit der Hauptleistung der Bildungseinrichtung eng verbundene Tätigkeit handelt,
- das gleiche Niveau und die gleiche Unterrichtsqualität durch den Rückgriff auf gewerbliche Vermittlungsstellen nicht sichergestellt werden könnte und
- derartige Gestellungen nicht dazu bestimmt sind, der Bildungseinrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, sofern sie hinsichtlich der Gestellung mit anderen nicht

befreiten Unternehmen konkurriert (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-434/05, *Horizon College*).

6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen

876

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 (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139).

Die Übereinstimmung im Lehrstoff darf sich nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken (VwGH 29.11.1984, 83/15/0133).

Unabhängig davon, ob eine entsprechende Ausbildung tatsächlich von einer öffentlichen Schule angeboten wird, kann auch dann von einer Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ausgegangen werden, wenn eine aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigung behördlich anerkannte und öffentlich kundgemachte Ausbildungseinrichtung privaten Rechts eine gesetzlich oder mittels Verordnung geregelte mehrsemestrige Berufsausbildung in vollem Umfang anbietet (zB Ausbildungseinrichtungen iSd § 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz, BGBl. I Nr. 29/2003 idgF, mit der Ausbildung zum eingetragenen Mediator (vgl. § 3 der Zivilrechts-Mediations-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 47/2004 idgF) oder Ausbildungen nach der Medizinischer Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 250/2003).

Der beruflichen Fort- oder Weiterbildung dienende Leistungen derartiger Einrichtungen fallen unter den oben angeführten Voraussetzungen der Vergleichbarkeit ebenfalls unter die Steuerbefreiung.

6.1.11.1.3. Einzelfälle

877

Die Steuerbefreiung ist – ausgenommen für Unterrichtseinheiten, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-445/05, *Haderer*, sowie EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, *Eulitz*) - anwendbar:

- Berufsförderungsinstitut (BFI),
- Handels- oder Gewerbeschulen,
- Ländliche Fortbildungsinstitute (LFI)
- Maturaschulen,

- Einrichtungen zur Psychotherapeutenausbildung, wenn die Ausbildungseinrichtung nach Anhörung des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler als propädeutische bzw. psychotherapeutische Ausbildungseinrichtung mit Bescheid anerkannt worden ist (sofern diese Leistungen in der Berufsausbildung bestehen; andere Leistungen, wie zB Berufsfortbildung sind nicht befreit; § 4 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 Psychotherapiegesetz),
- Rechtskurse (VwGH 28.4.1976, 0559/75),
- Sprachschulen, bei denen der vorgetragene Lehrstoff dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd einer Übersetzer- und Dolmetschausbildung einer Universität entspricht,
- Vorbereitungskurse für die Baugewerbeprüfung (VwGH 21.6.1977, 1566/76),
- Beamtenaufstiegsprüfung (VwGH 23.10.1980, 0202/79),
- Richteramts-, Rechtsanwalts- und Notariatsprüfungen (VwGH 28.4.1976, 0559/75),
- Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI).
- Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des § 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetzes, BGBl. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden,
- Lehrgänge universitären Charakters im Sinne des § 27 Universitäts-Studiengesetz, BGBl. I Nr. 48/1997 idF bis 31. Dezember 2003, die mit einem akademischen Grad abgeschlossen werden.

878

Die Steuerbefreiung ist - nach Maßgabe von Rz 876 - nicht anwendbar auf

- AMS-Kurse zur Verbesserung der Chancen am Arbeitsmarkt bzw. zur Unterstützung Arbeitsloser bei der Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt (VwGH 30.06.2010, 2007/13/0019). Zur Behandlung von finanziellen Leistungen des AMS, die sich auf solche Bildungsmaßnahmen iSd § 32 Abs. 3 AMSG beziehen, siehe Rz 26;
- Computerkurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit),
- Einzelunterricht (Unterrichtserteilung erfolgt nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, VwGH 21.05.1990, 89/15/0040);
- Eurhythmie(Kunsttanz)-Schulen (Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes einer allgemein bildenden Schule, VwGH 23.01.1978, 1851/76),
- Fahrschulen (bloße Vermittlung von technischen Fertigkeiten);
- Fernschulen (Unterrichtserteilung erfolgt nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, VwGH 03.06.1987, 86/13/0184);

- Kosmetikschulen (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit), Kurzschulen (Lehrstoff entspricht in Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 20.03.1980, 0246/79);
- Lernhilfekurse (Lehrstoff entspricht nach Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 17.03.1986, 84/15/0001);
- Lymphdrainagekurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit, VwGH 29.11.1984, 83/15/0133);
- Managementkurse (bloße Vermittlung von Fähigkeiten, die für die Übernahme von Führungsaufgaben erforderlich sind, VwGH 23.10.1980, 0202/79);
- Maschinschreibkurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (VwGH 05.03.1990, 88/15/0042);
- persönlichkeitsbildende Kurse (Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes einer allgemein bildenden Schule, VwGH 15.09.1976, 0519/75),
- Rhetorik- und Kommunikationskurse (Lehrstoff entspricht nach Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 04.12.1989, 87/15/0139);
- Schischulen (bloße Unterweisung in einer sportlichen Fertigkeit, VwGH 22.04.1998, 95/13/0129);
- Tanzschulen (bloße Vermittlung von Fertigkeiten, die im gesellschaftlichen Umgang nützlich sind).

6.1.11.2. Privatlehrer

879

Der Begriff Privatlehrer umfasst - unabhängig von der Rechtsform - Unternehmer, die mit der Unterrichtserteilung an öffentlichen Schulen oder umsatzsteuerbefreiten Privatschulen und schulähnlichen Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 beauftragt werden. Die Vorschrift kann somit auch angewendet werden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, sofern die Unterrichtserteilung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen persönlichen und beruflichen Befähigungen für die Ausübung einer unterrichtenden Tätigkeit verfügen. Unter die Befreiung fallen auch Umsätze aus Prüfungsabnahmen bzw. –begutachtungen, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten an Schüler oder Studierende ausgeübt werden (vgl. EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, *Eulitz*).

Entscheidend ist, dass der Privatlehrer (zB auch in der Rechtsform einer GmbH) seine Tätigkeit auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung und deshalb "privat" ausübt, wobei nicht unbedingt das Bestehen einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem Unterrichtenden Voraussetzung ist (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0118).

Wird ein Unternehmer (der nicht selbst Vortragender ist, zB GmbH) durch öffentliche Schulen oder umsatzsteuerbefreite Privatschulen oder schulähnliche Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 mit der Unterrichtserteilung beauftragt und beauftragt dieser selbstständig tätige Vortragende mit der tatsächlichen Durchführung des Unterrichts an diesen Schulen, so sind – neben der Leistung des Unternehmers an seinen jeweiligen Auftraggeber - auch die diesbezüglichen (Vor-)Leistungen der Vortragenden an den Unternehmer unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zu subsumieren, sofern die Vergütungen für die tatsächliche Unterrichtserteilung an der Schule gezahlt werden.

Bloße Personalgestellungsleistungen sowie die Vermittlung von Privatlehrern sind nicht steuerfrei (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-434/05, *Horizon College*).

Psychotherapeuten, die von einer Ausbildungseinrichtung (vgl. Rz 877) im Rahmen der praktischen Berufsausbildung für Psychotherapeuten mit der Durchführung von Ausbildungssupervisionen beauftragt wurden, gelten insoweit als Privatlehrer, wobei es unmaßgeblich ist, ob die Honorare über die Ausbildungseinrichtung oder direkt vom Supervisor an den Ausbildungskandidaten verrechnet werden.

Privatlehrer, die gleichzeitig Träger einer Bildungseinrichtung sind, dh. nicht nur Unterricht erteilen, sondern in eigenem Namen Unterrichtseinheiten organisieren und veranstalten und in einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zu den Teilnehmern stehen, unterliegen mit ihren diesbezüglichen Umsätzen – bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen – der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994.

6.1.12. Vorträge, Kurse, Filmvorführungen

880

Steuerbefreit sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die derartige Veranstaltungen durchführen und Volksbildungsvereine (insbesondere Volkshochschulen).

Als Volksbildungsverein gilt ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbietet, welche allgemein bildendes Wissen, technische und

handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermitteln (vgl. VwGH 25.7.2013, 2010/15/0082).

Es kommt nicht darauf an, was unterrichtet wird. Es werden ua. Kurse für Maschinschreiben, EDV, Fremdsprachen, Esoterik, Kochen und Gymnastikkurse angeboten.

Nicht begünstigt sind Veranstaltungen künstlerischer oder unterhaltender Art.

Die Einnahmen müssen so niedrig sein, dass sie zur Bestreitung der Regien gerade noch ausreichen und wesentliche Gewinne nicht zulassen.

Unter diesen Voraussetzungen sind auch solche Volksbildungsleistungen steuerfrei, die durch gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts erbracht werden, sofern diese unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eines Volksbildungsvereines stehen.

6.1.13. Bausparkassen- und Versicherungsvertreter

881

Die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 erstreckt sich auf alle Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeiten erbracht werden. Unselbständige Nebenleistungen zu den Vermittlungsleistungen wie Inkasso, Kundenbetreuung und Beratung sind steuerbefreit. Die Begutachtung bzw. Bewertung von Schäden sowie Tätigkeiten zur Schadensregulierung sind keine berufstypischen Tätigkeiten von Versicherungsvertretern oder -maklern (vgl. EuGH 20.11.2003, Rs C-8/01, *"Assurander-Societetet"*). Eine steuerfreie unselbstständige Nebenleistung liegt diesbezüglich nur vor, wenn die Schadensbegutachtung bzw. – regulierung ohne gesondertes Entgelt im Zusammenhang mit vom Versicherungsvertreter oder -makler vermittelten Versicherungsverträgen erfolgt (siehe auch VwGH 16.12.1999, 96/15/0116).

Die von einem Versicherungsvertreter bzw. -maklerbüro den Versicherungsnehmern gesondert in Rechnung gestellten Entgelte für die An-, Ab- und Ummeldung von Kraftfahrzeugen sind nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit. Diese Leistungen stellen keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Vermittlung von Versicherungsverträgen dar und werden nur gegenüber dem Versicherungsnehmer erbracht. Leistungsempfänger ist in diesem Fall nicht der Versicherer (VwGH 01.03.2007, 2004/15/0090). Zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung einer Versicherungsvermittlung gilt Rz 753b sinngemäß.

Hilfsgeschäfte sind nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 befreit, können jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 befreit sein. Wird ein Kundenstock veräußert, sind die Nachfolgeprovisionen in den Leistungsaustausch eingebunden, den der Rechtsvorgänger

durch den Abschluss verschiedener Versicherungsverträge begonnen hat. Der Erwerber unterliegt mit diesen der USt, die Umsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerbefreit (VwGH 20.1.1992, 91/15/0067).

Die Tätigkeit der Versicherungsmakler, der Vermittler von Pensionskassenverträgen sowie die Umsätze der Untervertreter fallen ebenfalls unter die Befreiung (vgl. EuGH 03.04.2008, Rs C-124/07, „J.C.M. Beheer BV", zu den steuerfreien Leistungen eines für eine Versicherungsmaklergesellschaft tätigen Untervertreters). Die Befreiung ist weder an eine bestimmte Rechtsform gebunden, noch stellt sie darauf ab, dass die begünstigten Tätigkeiten im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit überwiegen. Unter die Befreiung fällt zB auch ein Kreditinstitut, das Bauspar- oder Versicherungsverträge vermittelt.

882

Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist, dass eine Vermittlungstätigkeit vorliegt. Eine solche ist nicht gegeben, wenn sich die Tätigkeit des Unternehmens auf bloße Adressenbeschaffung und das Führen von Kontaktgesprächen beschränkt. Eine Vermittlungstätigkeit wird jedenfalls dann vorliegen, wenn der Vertreter auf Grund seiner Tätigkeit erreicht, dass der Kunde einen Antrag auf Abschluss eines Versicherungsvertrages unterzeichnet, und der Vertreter diesen Antrag weiterleitet. Auch die mittelbare Vermittlungstätigkeit im Rahmen eines "Strukturvertriebes" ist als berufstypische Tätigkeit eines Versicherungsvertreters anzusehen. Unter die Steuerbefreiung fallen daher alle Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeit erbracht werden, somit insbesondere auch die Abwicklung und laufende Betreuung der Verträge, die Werbetätigkeit, die Einstellung, Ausbildung und Überwachung von Untervertretern sowie ähnliche mit der Organisierung des Außendienstes im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0165, zur Steuerfreiheit von Provisionen in Form von Leitungsvergütungen).

Der Annahme von Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern oder -vertretern erbracht werden, steht es nicht entgegen, wenn der Versicherungsmakler oder -vertreter beim Zustandekommen des von ihm initiierten Versicherungsvertrages von einer Vertragspartei bevollmächtigt gewesen ist (EuGH 03.04.2008, C-124/07, "J.C.M. Beheer BV"). Hausverwalter, die selbst als direkte Stellvertreter der Hauseigentümer Versicherungsverträge abschließen, tätigen daher steuerfreie Vermittlungsleistungen.

Die an einen Versicherungsnehmer gezahlten "Provisionen" stellen hingegen keine Leistungsentgelte für Versicherungsvermittlungen dar, ihnen kommt vielmehr der Charakter von Prämiennachlässen oder Prämienrückzahlungen zu (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0143).

Hagelberater der Österreichischen Hagelversicherung, die aufgrund der Satzung der Versicherung zwar keine Versicherungsanträge unterzeichnen können, sonst aber dieselben

Tätigkeiten ausüben wie ein Versicherungsvertreter (insbesondere die Anbahnung von Hagelversicherungsverträgen), gelten als Versicherungsvertreter iSd § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

6.1.14.1. Begriff Gemeinnützigkeit

883

Hinsichtlich des Begriffes "Gemeinnützigkeit" wird auf die VereinsR 2001 Rz 13 bis Rz 20 sowie Rz 72 verwiesen. Zur steuerlichen Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport siehe VereinsR 2001 Rz 878 ff.

6.1.14.2. Begriff Körpersport

884

- Satzungsmäßiger Zweck muss die Ausübung des Körpersportes sein, wobei dies der Hauptzweck der Vereinigung sein muss. Ist die Ausübung des Körpersportes bloß Nebenzweck, kommt die Befreiung nicht zur Anwendung. Ebenso kann die Befreiung nicht zur Anwendung kommen, wenn die Mitglieder einer Vereinigung zwar tatsächlich überwiegend Körpersport betreiben, dies aber nicht der satzungsmäßige Zweck der Vereinigung ist.
- Der Begriff Körpersport ist weit auszulegen, sodass darunter jede Art von sportlicher Betätigung verstanden wird. Neben den unmittelbar der körperlichen Ertüchtigung dienenden Sportarten, wie zB Leichtathletik, Turnen, Boxen, Ringen, Schwimmen, Rudern, Radfahren, Reiten, Tennis, Fußball, alle Wintersportarten, Handball und Bergsteigen zählen auch der Motorsport, Segelfliegen und Schießen zum Sportbegriff. Nicht zum Körpersport zählen die "Denksportarten", wie zB Schach, Skat oder Bridge, die aber im Übrigen gemeinnützig sein können.

6.1.14.3. Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung

885

Die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die sportliche Betätigung auf einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, nämlich regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt wird, soweit die Ausübung dieser Tätigkeit nicht rein im Rahmen von Erholung oder Unterhaltung stattfindet. Ziel der Befreiung ist die Förderung bestimmter, dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten, nämlich in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbracht werden, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Sie zielt somit darauf ab, eine solche Betätigung durch breite Schichten der Bevölkerung zu fördern (EuGH 21.02.2013, Rs C-18/12,

Zamberk). Daher fallen auch Umsätze aus Dienstleistungen in engem Zusammenhang mit Körpersport an Sportausübende, die nicht Mitglieder der gemeinnützigen Sportvereinigung sind, unter die Befreiung (vgl. EuGH 19.12.2013, Rs C-495/12, *Bridport and West Dorset Golf Club Limited*, zur Nutzung eines Golfclubplatzes durch Nichtmitglieder gegen Entrichtung eines Eintrittsgeldes (Greenfee)).

Es ist zu beachten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung für gemeinnützige Sportvereinigungen nur einen eingeschränkten Wirkungsbereich hat. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrliche Hilfsbetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrliche Hilfsbetriebe) gilt die Liebhabereivermutung (siehe Rz 1239 und Rz 1240). Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idgF, kann diese Liebhabereivermutung jedoch nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 463 ff sowie Rz 520). Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.

6.1.14.4. Verhältnis der Steuerbefreiung zu anderen Steuerbefreiungen

886

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 hat als die speziellere Bestimmung Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 (VwGH 25.06.2007, 2006/14/0001). Gleiches gilt für die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994. Gemeinnützige Sportvereinigungen können demnach sowohl bei Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken, die ansonsten gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei wären, als auch bei Grundstücksumsätzen, die ansonsten gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei wären, gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht optieren. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden, müsste zusätzlich gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 darauf verzichtet werden. Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.

6.1.14.5. Sachsponsoring

886a

Im Hinblick auf die Regelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. m der 6. EG-RL und die mit § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 verfolgten Ziele kann von der Besteuerung der an gemeinnützige Sportvereine bzw. von gemeinnützigen Sportvereinen im Zusammenhang mit dem sogenannten Sachsponsoring erbrachten tauschähnlichen Umsätze Abstand genommen werden. Die Zurverfügungstellung von Ausrüstungsgegenständen, Leihe von Autos und so

weiter an gemeinnützige Sportvereine bzw. die dafür von den gemeinnützigen Sportvereinen erbrachten Werbeleistungen brauchen daher weder als Leistungsaustausch noch als Eigenverbrauch erfasst werden.

6.1.15. Pflege- und Betreuungsleistungen

887

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 sind nur die Umsätze von natürlichen Personen befreit. Bei pflegebedürftigen Personen greift die Befreiung nur, wenn diese im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind.

Ziel der Sozialhilfe ist es, jenen Personen die Führung eines menschenwürdigen Lebens zu ermöglichen, die dazu der Hilfe der Gemeinschaft bedürfen. Es findet im Einzelfall eine Bedürftigkeitsprüfung statt, auf den Grund der Bedürftigkeit kommt es nicht an. Das Pflegegeld hat hingegen den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschal abzugelten. Auf die Bedürftigkeit der pflegebedürftigen Person kommt es im Gegensatz zu den Leistungen im Rahmen der Sozialhilfe (zB nach dem Stmk. Sozialhilfegesetz (SHG), LGBl. Nr. 29/1998 idgF) nicht an. Andere Leistungen als das pauschale Pflegegeld sehen die Pflegegeldgesetze nicht vor.

Der Bezug von Pflegegeldern nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (vgl. zB Steiermärkisches Pflegegeldgesetz (LGBl. Nr. 80/1993 idgF) oder Bundespflegegeldgesetz (BPGG), BGBl. Nr. 110/1993 idgF) reicht daher für die Annahme einer "Unterbringung im Rahmen der Sozialhilfe" nicht aus, weil diese die Übernahme der Kosten oder Restkosten einer Unterbringung in einer stationären Einrichtung (= Pflegefamilie) nicht vorsehen (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0129).

6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

6.1.16.1. Allgemeines

888

Der Grundstücksbegriff des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (siehe Abschn. 6.1.9.1.2.1).

Zum Grundstück gehören auch die mit dem Grund und Boden verbundenen wesentlichen Bestandteile, das sind insbesondere das auf dem Grundstück errichtete Gebäude und Gebäudeteile. Betriebsvorrichtungen, die Bestandteil des Grundstücks sind, sind ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen (siehe Abschn. 6.1.9.1.2.2 und Abschn. 6.1.9.1.2.4).

Einrichtungsgegenstände sind nur dann dem Grundstück zugehörig, wenn sie derart eng damit verbunden sind, dass sie entweder gar nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten (VwGH 24.02.1992, 90/15/0146).

889

Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (siehe auch Rz 776 bis Rz 779). Es handelt sich dabei um Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie zB das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten (zur Verpachtung von Fischereirechten vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0123 und EuGH 6.12.2007, Rs C-451/06, *Walderdorff*).

Die Nutzung von Grundstücken für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist vom 1.1.2004 bis 30.4.2004 steuerpflichtig und unterliegt dem Normalsteuersatz. Ab 1.5.2004 liegt kein steuerbarer Eigenverbrauch vor.

6.1.16.2. Vermietung und Verpachtung

890

Die Vermietung von Grundstücken besteht darin, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 12.06.2003, Rs C-275/01, *Sinclair Collis Ltd*; EuGH 08.05.2003, Rs C-269/00, *Seeling*). Die Dauer des Vertragsverhältnisses ist nicht von Bedeutung. Auch ist die Ausschließlichkeit des Gebrauches nicht erforderlich, Mitbenützung ist ausreichend (VwGH 23.02.1994, 94/13/0003). Auch die Untervermietung von Räumlichkeiten ist als Grundstücksvermietung zu betrachten. Weiters ist der Mietrechtsverzicht durch den Mieter gegen eine Abstandszahlung durch den Vermieter der Vermietung eines Grundstückes gleichzusetzen (EuGH 15.12.1993, Rs C-63/92, *Lubbock Fine*).

Bei der Übertragung der Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag (Nutzungsvertrag) auf einen Nachmieter ist zu unterscheiden, ob der Vor- oder der Nachmieter die sonstige Leistung zugunsten des jeweils anderen erbringt. Leistet der Vormieter dem Nachmieter ein Entgelt dafür, dass letzterer dem Übergang des Mietverhältnisses zustimmt (entgeltliche Übernahme des Mietverhältnisses), liegt keine Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes vor (EuGH 09.10.2001, Rs C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*). Erbringt der Vormieter die Leistung an den Nachmieter (dieser leistet ein Entgelt), so besteht die Leistung in der Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes. In diesem Fall ist die sonstige Leistung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Bezieht sich die Leistung auf ein Grundstück für Wohnzwecke, kommt der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a

UStG 1994) zur Anwendung (VwGH 20.3.2002, 99/15/0041). Die Vermietung eines Gebäudes, das dem Mieter (zB Reisebüro) zur Erzielung von Umsätzen aus der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen dient (zB Betrieb eines Hotels, einer Gästepension, eines Schüler- oder Studentenheimes), ist hingegen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei (vgl. VwGH 23.9.2010, 2007/15/0245).

Mietkaufverträge, das sind Verträge die dem Mieter eine Kaufoption unter Anrechnung des Mietzinses oder von Baukostenbeiträgen einräumen, bleiben bis zur Ausübung der Option Bestandverträge. Leasingverträge sind, soweit sie als Gebrauchsüberlassung zu beurteilen sind, Bestandverträge (siehe Rz 344 und Rz 345).

Der Begriff der Vermietung von Grundstücken umfasst auch die Vermietung von Liegeplätzen für das Festmachen von Booten im Wasser sowie von Stellplätzen im Hafen für die Lagerung dieser Boote an Land (EuGH 03.03.2005, Rs C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*).

Zur Grundstücksvermietung durch Körperschaften des öffentlichen Rechts siehe Rz 265. Zur Ausnahme von der Steuerbefreiung siehe Rz 894 bis Rz 898.

6.1.16.3. Gemischte Verträge

891

Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie umsatzsteuerrechtlich nicht mehr zu beachten wären (VwGH 16.12.1991, 90/15/0081;VwGH 12.11.1990, 90/15/0043). Bei einem gemischten Vertrag ist das Entgelt in einen auf die Grundstücksvermietung und einen auf die Leistungen anderer Art entfallenden Teil - erforderlichenfalls durch Schätzung - aufzugliedern (Campingplätze VwGH 16.3.1987, 85/15/0370; Messestandplätze VwGH 22.11.1965, 2379/64; Tennisplatzvermietung VwGH 18.11.1985, 84/15/0148).

891a

In teilweiser Abweichung von Rz 891 gilt für Umsätze, die ab 1. Jänner 2004 ausgeführt werden, Folgendes:

Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen kann keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß "passiven" Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder Spielanlage, wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden (EuGH 18.1.2001, Rs C-150/99). Wird hingegen die gesamte Tennisplatz-, Golfplatzanlage und dgl. "passiv" zB

einem Verein oder einer Gesellschaft, der/die die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen, so kann eine Aufteilung des Entgelts in einen auf die (unecht steuerfreie) Grundstücksvermietung entfallenden und einen auf die anderen (steuerpflichtigen) Leistungen (einschließlich Überlassung der Betriebsvorrichtungen) entfallenden Entgeltsteil erfolgen.

6.1.16.4. Keine Grundstücksvermietung

892

Tritt die Grundstücksvermietung gegenüber der Hauptleistung vollkommen in den Hintergrund, so liegen keine Mietverträge vor und die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 findet keine Anwendung. Dies trifft zB auf folgende Verträge zu:

Abbauverträge, wenn Entgeltsbemessung nach Umfang des abgebauten Materials (VwGH 3.11.1986, 85/15/0098), Fitnesscenter (VwGH 12.11.1990, 90/15/0043 und VwGH 26.11.1990, 90/15/0062).

6.1.16.5. Nutzungsüberlassung

893

Die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt. Derartige Nutzungsverträge werden vor allem von Baugenossenschaften abgeschlossen. In diesen wird Genossenschaftsmitgliedern die entgeltliche Nutzung von Räumlichkeiten eingeräumt. Die Steuerbefreiung ist aber nicht auf die Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten beschränkt, sondern umfasst Grundstücke ganz allgemein (VwGH 12.11.1990, 90/15/0024; VwGH 22.2.1988, 86/15/0123).

6.1.16.6. Ausnahmen von der Steuerbefreiung

894

- Die Vermietung oder Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (siehe Rz 1185 bis Rz 1188), der Eigenverbrauch ist vom 1. Jänner 2004 bis 30. April 2004 hingegen steuerpflichtig und unterliegt dem Normalsteuersatz. Ab 1. Mai 2004 ist der Eigenverbrauch nicht steuerbar.
- Die Umsätze aus Beherbergung und
- Camping unterliegen, ausgenommen der Eigenverbrauch, dem ermäßigten Steuersatz (siehe Rz 1378 und Rz 1379).
- Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und die Garagierung sind mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

6.1.16.7. Betriebsvorrichtungen bei der Vermietung von Sportanlagen

895

Bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen ist die Leistung in einen steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstücks (falls diesbezüglich nicht zur Steuerpflicht optiert wird) und in einen steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtungen aufzuteilen. Für Umsätze, die ab 1.Jänner 2004 ausgeführt werden, gilt dies nur im Falle der "passiven" Nutzungsüberlassung der Sportanlage (siehe Rz 891a).

6.1.16.8. Garagierung

896

Die Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art unterliegt dem Normalsteuersatz. Die Dauer des Abstellens (langfristig oder kurzfristig) ist ohne Bedeutung.

Unter den Begriff "Fahrzeuge aller Art" fallen sowohl Landfahrzeuge (zB Personen- und Kombinationskraftwagen, Rennwagen, LKW, Busse, Spezialkraftfahrzeuge, Traktoren, Wohnmobile, Motorräder, Mopeds, Fahrräder und Anhänger jeder Art) als auch Wasserfahrzeuge (zB Boote, Yachten) sowie Luftfahrzeuge. Auch beschädigte und nicht fahrbereite Fahrzeuge sowie gebrauchte Fahrzeuge bzw. Fahrzeuge von historischem Wert ("Oldtimer") gelten als Fahrzeuge im Sinne der gegenständlichen Bestimmung; nicht hingegen fallen schrottreife Fahrzeuge (Wracks) hierunter. Selbstfahrende Maschinen sind nicht als Fahrzeuge anzusehen.

897

Es ist gleichgültig, aus welchem Grunde und durch wen das Abstellen erfolgt. So unterliegt zB auch die Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen an einen Unternehmer, der seinerseits andere Personen entgeltlich oder unentgeltlich (zB Kundenparkplatz) Fahrzeuge abstellen lässt, dem Normalsteuersatz. Ein "Abstellen von Fahrzeugen" liegt zB auch vor, wenn Fahrzeuge als Umlaufvermögen vom Fahrzeugimporteur vorübergehend auf einem Grundstück abgestellt werden. Tritt das Kriterium des "Abstellens von Fahrzeugen" gänzlich in den Hintergrund, wie zB bei Schauräumen von Autohändlern, Fahrradhändlern usw., Ausstellungsflächen von Gebrauchtwagenhändlern und dgl. so kommt die Steuerbefreiung zur Anwendung.

898

Für die Frage, ob eine vermietete (zur Nutzung überlassene) Räumlichkeit oder Grundfläche tatsächlich dem Abstellen von Fahrzeugen dient, ist nicht nur die vertragliche Vereinbarung, sondern auch die tatsächliche Nutzung maßgebend. Ist der Vertragsinhalt auf die Garagierung (Abstellung) von Fahrzeugen gerichtet, so ist grundsätzlich dieser Vertragsinhalt

der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Geht hingegen aus der vertraglichen Vereinbarung der Verwendungszweck der vermieteten Räumlichkeit (Grundfläche) nicht oder nicht eindeutig hervor oder scheint ein anderer Verwendungszweck als die Garagierung (Abstellung) von Fahrzeugen auf, dient aber die Räumlichkeit (Grundfläche) tatsächlich dem Abstellen von Fahrzeugen, so ist diese tatsächliche Verwendung maßgebend. Im Falle einer gemischten Nutzung ist eine Aufteilung des einheitlichen Entgeltes vorzunehmen, es sei denn, dass dem Abstellen von Fahrzeugen im Rahmen der Vermietung (Nutzungsüberlassung) der Räumlichkeit (Grundfläche) nur eine sehr untergeordnete Bedeutung zukommt.

6.1.16.9. Option zur Steuerpflicht

899

Rechtslage bis 31. August 2012

Der Unternehmer kann gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 einen steuerfreien Umsatz aus der Vermietung von Grundstücken als steuerpflichtig behandeln. Der Eigenverbrauch ist ab 1. Mai 2004 - da nicht steuerbar - von der Optionsmöglichkeit ausgenommen. Im Falle der Option zur Steuerpflicht kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Siehe auch Rz 793 bis Rz 800.

899a

Allgemeines

Der leistende Unternehmer kann für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten, wenn der Mieter/Pächter das Grundstück/diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich (dh. zu mindestens 95%) für Umsätze verwendet, die dessen Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Beispiel 1:

V errichtet ein zweigeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- *die Räume des Erdgeschosses an einen Arzt;*
- *die Räume im 1. Obergeschoss an einen Rechtsanwalt.*

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Die Geschosse des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile. Die Frage der Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- *Erdgeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt den Gebäudeteil für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die laufenden Mietentgelte sind steuerbefreit.*

- *1. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall sind die laufenden Mietentgelte steuerpflichtig. Nutzt der Rechtsanwalt einen Teil des 1. Obergeschosses für private Wohnzwecke, unterliegt dieser gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994) dem ermäßigten Steuersatz.*

Beispiel 2:

V errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- *die Räume des Erdgeschosses an eine KöR zum Betrieb einer Schule;*
- *die Räume im 1. Obergeschoss an dieselbe KöR zum Betrieb eines steuerpflichtigen Kindergartens;*
- *die Räume im 2. Obergeschoss an dieselbe KöR zur Nutzung als Amtsgebäude. In diesem wird auch ein Raum durch den steuerpflichtige Umsätze erzielenden Abwasserverband genutzt.*

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Die Geschosse des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile. Die Frage der Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- *Erdgeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil für hoheitliche Zwecke verwendet. Die laufenden Mietentgelte sind steuerbefreit.*
- *1. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall sind die laufenden Mietentgelte steuerpflichtig.*
- *2. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil nicht nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.*

Ein einmaliges Unterschreiten der 95%-Grenze auf bis zu 92,5% innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren ist unbeachtlich. Hierbei ist vom Veranlagungszeitraum auszugehen.

Für die Vorsteueraufteilung durch den Leistungsempfänger (Mieter) gelten die allgemeinen Grundsätze. Bei Aufteilung der Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994 können zur Berechnung der 95%-Grenze jedoch Umsätze, die nach § 15 UStG 1994 nicht einzurechnen sind, außer Ansatz gelassen werden.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt mietet seine Kanzleiräumlichkeiten vom Vermieter V. Der Anwalt veräußert eine seinem Unternehmen zugeordnete Liegenschaft (Zweitkanzleisitz) unecht steuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) um 800.000 Euro. Seine Umsätze als Rechtsanwalt betragen 1.600.000 Euro.

Nach § 15 Abs. 3 UStG 1994 müssen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 auch steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, wenn sie vom Unternehmer nur als Hilfsgeschäfte bewirkt werden, nicht in den Umsatzschlüssel einbezogen werden. Obwohl die Umsätze des Rechtsanwalts zu einem Drittel vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, kann der Vermieter weiterhin die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch nehmen.

Der Vermieter hat nachzuweisen, dass der Mieter/Pächter die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrages oder aus anderen Unterlagen ergeben. Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstückes bzw. des Grundstücksteiles sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstückes zu erwarten sind.

Eine Option zur Steuerpflicht ist jedenfalls möglich, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die ihn zum Bezug einer Beihilfe nach § 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes, BGBl. Nr. 746/1996, berechtigen (§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. Stabilitätsgesetz 2012).

899b

Baulich abgeschlossener Grundstücksteil

Ein baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil ist ein solcher, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte.

Die Möglichkeit, Wohnungseigentum begründen zu können, ist dann nicht erforderlich, wenn das gesamte, vom Leistungsempfänger angemietete Grundstück (auch wenn es nicht parifiziert werden kann) nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a) für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.

Beispiel 1:

V, der Eigentümer eines Einkaufszentrums, vermietet einen Standplatz in der Eingangshalle an einen voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer.

Obwohl eine Parifizierung des einzelnen Standplatzes nach WEG 2002 nicht möglich ist, kann der Vermieter hinsichtlich des konkreten Vermietungsumsatzes zur Steuerpflicht optieren, verwendet der Mieter den Standplatz doch ausschließlich zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze.

Beispiel 2:

Der Rechtsanwalt V untervermietet einen Raum seines von X angemieteten Bürogebäudes an einen anderen Unternehmer, der ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausführt. An diesem Raum kann Wohnungseigentum nicht begründet werden. Die Mieteinnahmen des V betragen 30% des gesamten, mit dem Büro erzielten Umsatzes.

V kann gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hinsichtlich der Vermietung zur Steuerpflicht optieren. Tut er dies nicht (und vermietet er den Raum gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei), so besteht wegen Unterschreitens der 95%-Grenze durch V auch für X nicht mehr die Möglichkeit, die Vermietung an V nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig zu behandeln.

899c

Anwendungsbereich der Neuregelung

Die Neuregelung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, somit die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes bzw. Gebäudeteiles. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis. Dies gilt mangels Unternehmeridentität auch dann, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung) erfolgt. Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rahmen eines Zusammenschlusses neue Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen werden, in deren Betriebsvermögen sich bereits das vermietete Grundstück befindet. Unternehmeridentität liegt auch vor bei einer Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet, sowie bei einer Abspaltung oder Abteilung, wenn das vermietete Grundstück bei der abspaltenden/abteilenden Gesellschaft verbleibt. Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel liegt weiters vor, wenn die Änderung auf Vermieterseite innerhalb einer Organschaft stattfindet, die bei Begründung des Mietverhältnisses schon bestanden hat. Entsteht die Organschaft erst nach Begründung des Mietverhältnisses, kann ein Vermieterwechsel nur ausgeschlossen werden, wenn sich das Mietobjekt vor Entstehung der Organschaft bereits im Betriebsvermögen des Organträgers befand. Die dargestellte Wirkung der Organschaft gilt analog für die Prüfung des Vorliegens eines Wechsels auf Mieterseite. Ebenso liegt Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel vor, wenn eine Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt und die Vermietung durch den bisherigen Eigentümer und nunmehr Fruchtgenussberechtigten erfolgt. Wird ein Mietvertrag durch einseitige Willenserklärung oder durch zweiseitige Willenseinigung verlängert, liegt kein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis vor, wenn die Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung erfolgt.

Unter die Neuregelung fallen – unabhängig vom Vorliegen eines aufrechten Miet- bzw. Pachtverhältnisses – nur jene Fälle, in denen mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen (zB Ausheben der Baugrube). Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen (zB erster – nicht bloß symbolischer –Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes. Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte

Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Innutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.

Beispiel:

V errichtet im Jahr 2013 ein Betriebsgebäude, welches er noch im gleichen Jahr an eine (nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigte) Versicherung vermietet.

V kann auf die Befreiung nicht verzichten, da weder das Mietverhältnis noch die Errichtung vor dem 1. September 2012 begonnen haben.

Dass ein Gebäude in mehreren Bauabschnitten errichtet wird, hindert die Annahme eines durchgängigen Errichtungsvorganges nicht von vornherein. Voraussetzung ist aber jedenfalls, dass für alle Bauabschnitte bereits vor dem 1. September 2012 eine Baubewilligung vorliegt und zumindest für den ersten Bauabschnitt bereits eine Errichtungshandlung gesetzt wurde. Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Innutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.

Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. August 2012 gesetzt werden, führen zu keiner Änderung des bestehenden Mietverhältnisses und zu keiner (Neu)Errichtung. Entsteht allerdings durch einen nach dem 31. August 2012 getätigten Herstellungsaufwand ein neuer oder ein neu nutzbar gemachter baulich abgeschlossener Gebäudeteil (zB Zu- oder Anbau; Gebäudeaufstockung), ist insoweit von einer Änderung des Mietverhältnisses und einer (Neu)Errichtung auszugehen, sodass für diese Aufwendungen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn der Vermieter gemäß § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 idF 1. StabG 2012 nicht zur Steuerpflicht optieren darf. Dasselbe gilt für Fälle, in denen nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung auszugehen ist (zB Entkernung unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände).

Hat der Vermieter das Gebäude nicht errichtet, sondern erworben, so gilt die Neuregelung für alle Miet- und Pachtverhältnisse, die ab dem 1. September 2012 beginnen. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerb durch den Vermieter vor dem 1. September 2012 erfolgte.

Beispiel:

V erwirbt im Jahr 2004 ein Betriebsgebäude, welches er noch im gleichen Jahr an eine (nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigte) Versicherung steuerpflichtig vermietet. 2013 kommt es zu einem Mieterwechsel.

V kann auf die Befreiung hinsichtlich des neuen Mietverhältnisses nicht verzichten, da es nach dem 31. August 2012 begründet wurde und er selbst mit der Errichtung des Gebäudes nicht vor dem 1. September 2012 begonnen hat.

6.1.16.10. Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option

900

Hat ein Unternehmer in einem Veranlagungszeitraum keine steuerfreien Umsätze ausgeführt, sind aber Vorsteuern angefallen, die mit späteren Umsätzen dieser Art in Zusammenhang stehen, so hat der Vorsteuerabzug insoweit von vornherein zu unterbleiben. Umgekehrt können Vorsteuern, die den zum Abzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen bereits abgezogen werden, bevor die entsprechenden Umsätze ausgeführt werden.

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur dann möglich, wenn er darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Mietern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063). Dies gilt auch für den Umstand, dass der Mieter das Mietobjekt nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a bis Rz 899c) für Umsätze verwenden wird, die seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

901

Hinsichtlich der Gewährung des Vorsteuerabzuges ist jeder Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen. Ist im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung der Zusammenhang noch nicht sicher, klären sich aber die Verhältnisse noch im Laufe des Veranlagungszeitraumes, so ist auf diese Verhältnisse abzustellen. Stellt sich in einem späteren Veranlagungszeitraum (aber vor dem Veranlagungszeitraum der tatsächlichen Leistung) heraus, dass der zukünftige Umsatz anders zu beurteilen ist (wird zB eine verbindliche Vereinbarung hinsichtlich der Ausübung der Option erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geschlossen oder eine entsprechende Vereinbarung rückgängig gemacht), so ist der Vorsteuerabzug für eine Leistung dieses (und der folgenden) Veranlagungszeitraumes(-räume) nach der neuen Beurteilung zu gewähren oder zu versagen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges des (bzw. der) vorangegangenen Veranlagungszeitraumes(-räume) tritt bereits im Voranmeldungs-(Veranlagungs-)Zeitraum der nach außen hin erkennbaren, klar bestimmten und verbindlichen Absichtsänderung eine Änderung der Verhältnisse iSd des § 12 Abs. 11 UStG 1994 ein und nicht erst im Voranmeldungs-(Veranlagungs-)Zeitraum des tatsächlichen Erzielens eines (Vermietungs-)Umsatzes (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070).

Beispiel:

Im Jahr 2008 errichtet der Unternehmer U ein Gebäude, in dem Geschäftslokale vermietet werden sollen.

Im Hinblick auf die steuerfreie Grundstücksvermietung steht U ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Jahr 2009 (vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes – ist das Kalenderjahr Veranlagungszeitraum: bis zum 31. Dezember) schließt U mit den zukünftigen Mietern die Vereinbarung, dass er zur Steuerpflicht optieren wird.

Im Hinblick auf den – durch die nach außen hin erkennbaren und verbindlichen Vereinbarungen – nunmehr gegebenen Zusammenhang mit einer zukünftigen steuerpflichtigen Vermietung steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für Errichtungskosten, die das Jahr 2009 betreffen, schon im Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum 2009 zu. Zudem liegt hinsichtlich der im Jahr 2008 angefallenen und diese Geschäftslokale betreffenden Vorsteuern bereits im Jahr 2009 und nicht erst im Jahr der Fertigstellung und Umsatzerzielung eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 vor und kann eine Vorsteuerberichtigung somit zur Gänze bereits im Veranlagungsjahr 2009 vorgenommen werden.

Im Jahre 2010 ist das Gebäude fertig gestellt und es kommt zur steuerpflichtigen Vermietung. Dem Unternehmer steht der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Vorsteuern des Jahres 2010 zu.

Randzahlen 902 bis 921: *derzeit frei.*

6.1.17. Wohnungseigentumsgemeinschaften

6.1.17.1. Allgemeines

922

Steuerfrei sind die Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften, ausgenommen für Wohnzwecke (siehe Rz 1214 bis Rz 1217).

Werden in einem Gebäude, an dem Wohnungseigentum besteht, ein Teil der Wohnungen zu Wohnzwecken und ein Teil zu anderen Zwecken, zB als Geschäftslokale, genutzt, so sind nur die Leistungen an die Wohnungseigentümer, die die Wohnungen zu anderen Zwecken nutzen, steuerfrei. Für die Leistungen an die Wohnungseigentümer, die die Wohnung für Wohnzwecke nutzen, kommt grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung.

Besteht an Garagen oder Abstellplätzen Wohnungseigentum, so sind die damit im Zusammenhang stehenden an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten steuerfrei, weil diese Liegenschaftsteile nicht Wohnzwecken dienen. Ab 1.1.2016 entfällt durch das StRefG 2015/2016 die Steuerbefreiung für Garagen und Abstellplätze für Fahrzeuge aller Art. Demnach sind die damit im Zusammenhang stehenden und an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten mit dem Normalsteuersatz zu besteuern.

6.1.17.2. Option zur Steuerpflicht

923

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hat die Wohnungseigentumsgemeinschaft die Möglichkeit zur Steuerpflicht zu optieren. In diesem Fall kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Wird der Miteigentumsanteil, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, nach dem 31. August 2012 erworben (wobei auf die Einverleibung im Grundbuch gemäß § 5 WEG 2002 abzustellen ist), kann die Wohnungseigentumsgemeinschaft von der Option nur Gebrauch machen, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a bis Rz 899c) für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Keine Optionsmöglichkeit besteht daher auch für Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 im Zusammenhang mit im Wohnungseigentum stehenden privat genutzten Fahrzeugabstellplätzen.

6.1.18. Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten

6.1.18.1. Allgemeines

6.1.18.1.1. Umfang der Steuerbefreiung

924

Befreit sind die im § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 genannten Leistungen soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden. Die Befreiung gilt auch für gleichartige Umsätze, soweit sie von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß §§ 34 - 47 BAO erbracht werden (§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994). Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder von den nach §§ 34 - 47 BAO begünstigten Rechtsträger betrieben, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994) (siehe Abschn. 10.2.8.).

6.1.18.1.2. Option zur Steuerpflicht

925

Gemäß Art. XIV Z 1 des BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996, kann der Unternehmer, der gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 steuerfreie Umsätze ausführt, soweit sie sich auf Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime beziehen (nicht für Krankenanstalten und Kuranstalten), zur Steuerpflicht optieren. Voraussetzung ist, dass

- die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bei dem für die Erhebung der USt zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung
  - in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und
  - die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, oder

- das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände ieS vorstehenden Punktes vorliegen.

Die schriftliche Erklärung sowie der Bescheid des BMF können nur abgeändert oder aufgehoben werden, wenn nachgewiesen wird, dass sich die hiefür maßgeblichen Verhältnisse gegenüber jenen im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung oder der Erlassung des Bescheides verändert haben.

6.1.18.2. Kranken- und Pflegeanstalten

6.1.18.2.1. Begriff

926

Als Kranken- und Pflegeanstalten im Sinne dieser Bestimmung sind vor allem sämtliche Einrichtungen anzusehen, die unter das Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG), BGBl. Nr. 1/1957, fallen. Gemäß § 1 KAKuG sind unter Krankenanstalten (Heil- und Pflegeanstalten) Einrichtungen zu verstehen, die zur Feststellung einer Krankheit durch Untersuchung und zur Besserung und Heilung einer Krankheit durch Behandlung bestimmt sind, gleichgültig, ob sie nur der Untersuchung und Behandlung oder auch der Unterbringung und Pflege von Menschen dienen, sowie Einrichtungen, die zur Wartung von Menschen bestimmt sind, wenn eine solche wegen des körperlichen oder geistigen Zustandes erforderlich ist.

927

Im Einzelnen gehören dazu:

- allgemeine Krankenanstalten, das sind Krankenanstalten für Kranke ohne Unterschied der Krankheit und des Alters einschließlich der Universitätskliniken;
- Sonderheilanstalten, das sind Anstalten für die Behandlung bestimmter Krankheiten (zB Anstalten für Lungenkrankheiten, für Geisteskrankheiten, Nervenkrankheiten, Trinkerheilanstalten), für Kranke bestimmter Altersstufen (zB Kinderspitäler) oder für bestimmte Zwecke (zB Inquisitenspitäler);
- Heime für Genesende, die ärztlicher Behandlung und besonderer Wartung bedürfen;
- Pflegeanstalten für Kranke, die an chronischen Krankheiten leiden und die ungeachtet ihrer Unheilbarkeit ärztlicher Behandlung und besonderer Pflege bedürfen;
- Gebäranstalten und Entbindungsheime;
- Sanatorien, das sind Krankenanstalten, die durch ihre besondere Ausstattung höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung, Pflege und Unterbringung entsprechen;

- selbständige Ambulatorien (Röntgeninstitute, Zahnambulatorien und ähnliche Einrichtungen), das sind organisatorisch selbständige Einrichtungen, die der ärztlichen Untersuchung und Behandlung nicht bettlägeriger Kranker dienen;
- Rehabilitationszentren.

6.1.18.2.2. Begünstige Leistungen

928

Befreit sind nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhängen. Die Umsätze dürfen im Wesentlichen nicht dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. Zu den unter § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 fallenden Umsätze der Krankenanstalten gehören - unter den vorstehend angeführten Voraussetzungen - insbesondere

- die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente;
- die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten;
- die auf ärztliche Anordnung erfolgende Vornahme von - der Untersuchung und der vorbeugenden Beobachtung der Patienten dienenden - medizinischen Analysen durch ein anstaltseigenes Labor;
- die Hauskrankenpflege, die von einer Kranken- bzw. Pflegeanstalt durchgeführt wird;
- die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie unmittelbar mit einer Heilbehandlung durch das Krankenhaus im Zusammenhang stehen;
- die Überlassung von medizinisch-technischen Geräten und damit verbundene Gestellungen von medizinischen Hilfspersonal, zB Computer-Tomograph an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit an Krankenhäusern und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
- die Abgabe von ärztlichen Gutachten;
- die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser;
- die Gewährung von Beherbergung, Verköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal; die Beherbergung von Personal nur insoweit, als es sich dabei um die Zurverfügungstellung von Bereitschaftsräumen oder Schlafstellen, nicht jedoch um die Vermietung von Wohnungen, eingerichteten Appartements oder die Zurverfügungstellung

von Dienstwohnungen handelt. Das gilt auch dann, wenn die Leistungen nicht Vergütungen für geleistete Dienste sind;

- die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, zB Röntgeneinrichtung, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände.

Die folgenden - gegen gesondertes Entgelt erbrachten - Umsätze stellen nur dann mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze im Sinne dieser Vorschrift dar, wenn diese Leistungen zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich sind und nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden (EuGH 1.12.2005, Rs C-394/04 und Rs C-395/04, "Ygeia"):

- die Zurverfügungstellung eines Telefons;
- die Vermietung von Fernsehgeräten an Krankenhauspatienten durch Einrichtungen iSd Befreiungsvorschrift (zB Krankenanstalten) sowie
- die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten durch derartige Einrichtungen.

929

Nicht unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 fallen zB:

- Kantinenumsätze;
- die Beherbergung und Verköstigung von Personen, die Kranke besuchen. Unter § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 fällt jedoch die Unterbringung und Verköstigung der notwendigen Begleitperson eines Kranken unter den in Rz 928 genannten Voraussetzungen;
- die Lieferungen von Speisen und Getränken an Besucher;
- die Lieferungen von Arzneimitteln in anderen als den unter der Rz 928 genannten Fällen (nicht unter die Befreiung fallen zB Arzneimittellieferungen an Besucher oder von einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger).

6.1.18.2.3. Umfang der Befreiung - Nebenleistungen

930

Eng verbundene Leistungen und daher unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 18 in Verbindung mit Z 25 UStG 1994 zu subsumieren sind:

- Krankengeschichten - die (entgeltliche) Herstellung von Abschriften durch Krankenanstalten;
- Forschungsarbeiten, die von Krankenhäusern im Auftrag von Firmen, Vereinen oder öffentlichen Institutionen erbracht werden, können als "mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbunden" angesehen werden;
- (zusätzliche) Entgelte, die von Firmen, Vereinen bzw. öffentlichen Institutionen für die bessere Patientenbetreuung geleistet werden.

931

Eine Krankenanstalt und eine an dieser errichteten Krankenpflegeschule mit Schwesternheim bilden einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art. Die Tätigkeit der einer Krankenanstalt angeschlossenen Krankenpflegeschule (mit Schwesternheim) kann nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 subsumiert werden. Für diese Tätigkeit kommt bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Besteuerung nach § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 ("Gemeinnützigkeit") in Betracht.

Die Kostenersätze gemäß § 55 KAKuG ("klinischer Mehraufwand") fallen nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994. Diese Kostenersätze unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz.

6.1.18.3. Alters-, Blinden- und Siechenheime

932

Neben den Kranken- und Pflegeanstalten fallen auch Alters-, Blinden- und Siechenheime, also Einrichtungen, in denen alte, blinde oder körperlich nachhaltig behinderte Menschen nicht nur vorübergehend aufgenommen und versorgt werden, unter die Begünstigung, wobei weder eine besondere Pflege oder ärztliche Betreuung der Patienten noch der Status der Gemeinnützigkeit Voraussetzung für die Befreiung sind. Der Umfang der Befreiung entspricht ebenso wie die Frage der unmittelbaren Verbundenheit mit den begünstigten Leistungen den bei den Krankenanstalten ausgeführten Grundsätzen.

6.1.18.4. Kuranstalten- und Kureinrichtungen

933

Unter Kuranstalten und Kureinrichtungen sind Einrichtungen zu verstehen, die der stationären oder ambulanten Anwendung medizinischer Behandlungsarten dienen, die sich aus den ortsgebundenen Heilvorkommen oder dessen Produkten ergeben. Sie bedürfen für ihre Inbetriebnahme der Bewilligung der Landesregierung. Als natürliche Heilvorkommen gelten insbesondere Heilquellen, Heilmoor, Heilschlamm und Heilschlick und die Heilfaktoren,

wie Klima, Lage, Höhe und dgl., während unter Kurorten Gebiete verstanden werden, in denen behördlich anerkannte Heilvorkommen ortsgebunden genützt werden und die hiefür erforderlichen Kureinrichtungen bestehen. Unmittelbar mit der Kurbehandlung im Zusammenhang stehen auch Zusatztherapien unabhängig davon, ob sie ärztlich verordnet wurden.

Randzahlen 934 bis 940: *derzeit frei.*

6.1.19. Ärzte

6.1.19.1. Allgemeines

941

Befreit sind die Umsätze aus der Tätigkeit als

- Arzt (im Sinne des Ärztegesetzes 1998, BGBl. I Nr. 169/1998),
- Zahnarzt oder Dentist (im Sinne des Zahnärztegesetzes, BGBl. I Nr. 126/2005),
- Psychotherapeut (im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990; aber auch aus selbständig ausgeübter therapeutischer Tätigkeit als Gesundheitspsychologe und klinischer Psychologe im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990),
- Hebamme (im Sinne des Hebammengesetzes, BGBl. Nr. 310/1994),
- freiberuflich Tätiger im Sinne des § 35 Abs. 1 Z 1 iVm § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG), BGBl. I Nr. 108/1997,
- freiberuflich Tätiger im Sinne des § 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Z 1 bis 7 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992 (Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste - MTD-Gesetz). Die Steuerbefreiung umfasst alle im § 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes genannten gehobenen medizinisch-technischen Dienste; das sind der physiotherapeutische Dienst, der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst, der radiologisch-technische Dienst, der Diätdienst und ernährungsmedizinische Beratungsdienst, der ergotherapeutische Dienst, der logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienst und der orthoptische Dienst,
- freiberuflich tätiger Heilmasseur im Sinne des § 45 Z 1 iVm § 29 Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz (MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002. Der Beruf des Heilmasseurs umfasst die eigenverantwortliche Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermotherapie, Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ausschließlich ärztlicher Anordnung. Nähere Regelungen zu den Voraussetzungen bzw. zur Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit durch einen Heilmasseur enthält § 46 MMHmG.
- sonstige Leistungen von Gemeinschaften dieser Berufsgruppen an ihre Mitglieder (Praxisgemeinschaften).

Unter die ärztlichen Umsätze fällt nicht die Tätigkeit der Tierärzte. Diese Umsätze unterliegen dem Normalsteuersatz.

Die Steuerbefreiung für ärztliche und arztähnliche Leistungen ist von der Rechtsform des Unternehmers unabhängig (siehe dazu Rz 958).

6.1.19.2. Tätigkeit als Arzt

942

"Tätigkeit als Arzt" ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung "Arzt" oder "Ärztin". Die Ausübung des ärztlichen Berufes umfasst gemäß § 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idgF jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird. Die Tätigkeit als Arzt im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 umfasst auch die Tätigkeit der Gerichtsmediziner. Dasselbe gilt für die gemäß § 3 Abs. 3 Ärztegesetz 1998, BGBl. Nr. 169/1998, in Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin oder zum Facharzt befindlichen Ärzte (Turnusärzte), die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, soweit sie in Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmen, die gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und hinsichtlich derer der in Ausbildung befindliche Arzt gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994 als Unternehmer gilt.

Hinsichtlich der Tätigkeiten der Betriebsärzte gelten die Ausführungen zu den arbeitsmedizinischen Leistungen in Rz 948 sinngemäß.

Die in der Heilbehandlung der Betriebsärzte bestehenden Leistungen sind nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerbefreit.

Zur Tätigkeit als Arzt gehören auch ästhetisch-plastische Leistungen (Operationen und Behandlungen) mit medizinischer Indikation iSd § 3 Abs. 1 Z 4 ÄsthOpG, BGBl. I Nr. 80/2012, sowie Schwangerschaftsabbrüche, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Die Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzung obliegt dem behandelnden Arzt. Diese Beurteilung, die durch die Erklärung als steuerfreie Arztleistung dokumentiert wird, ist für die Finanzverwaltung bindend.

943

Die Tätigkeit eines Zahnarztes besteht in der berufsmäßigen Ausübung der Zahnheilkunde. Der zahnärztliche Beruf umfasst gemäß § 4 Abs. 2 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005 idgF jede auf zahnmedizinisch wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit einschließlich komplementär- und alternativmedizinischer Heilverfahren, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird.

Als Dentist (§§ 57 ff Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005), wird derjenige anzusehen sein, der auf Grund einer entsprechenden Ausbildung die Zahnheilkunde in ihren wesentlichen Erscheinungsformen ausübt.

943a

Nicht unter die in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 aufgezählten Berufsgruppen subsumierbar sind:

- Heilpraktiker und Homöopathen (ohne medizinisches Studium);
- Mental-Suggesteure oder Hypnotiseure (ohne eine Berufsbefugnis im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder des Psychologengesetzes; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0291);
- Musiktherapeuten (ohne eine Berufsbefugnis im Sinne des Psychotherapiegesetzes; VwGH 29.2.2012, 2008/13/0141);
- medizinische Masseure sowie gewerbliche Masseure (vgl. § 94 Z 48 GewO 1994);
- autodidaktische Chiropraktiker (ohne medizinisches Studium oder eine Berufsbefugnis iSd Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes; VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

6.1.19.2.1. Umsätze als Arzt

6.1.19.2.1.1. Heilbehandlung

944

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen, sowie zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (vgl. EuGH 10.6.2010, Rs C-86/09, *Future Health Technologies Ltd*; EuGH 21.3.2013, Rs C-91/12, *PFC Clinic)*. Darunter fallen insbesondere:

- die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, Geistes- und Gemütskrankheiten, von Gebrechen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;
- die Beurteilung dieser Zustände bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel;
- die Behandlung solcher Zustände;
  Die Verabreichung eines Medikamentes zur sofortigen Einnahme, die Verabreichung einer Injektion oder das Anlegen eines Verbandes im Rahmen einer ärztlichen Behandlungsleistung gehört als übliche Nebenleistung zur begünstigten ärztlichen Heiltätigkeit;
- die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;
- die Vorbeugung von Erkrankungen (dazu gehören auch Drogenpräventivvorträge);
- die Geburtshilfe;

- die Verordnung von Heilmitteln, von Heilbehelfen und medizinisch-diagnostischen Hilfsmitteln;
- die Vornahme von Leichenöffnungen (§ 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. Nr. 169/1998);
- Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte (VwGH 13.03.1997, 95/15/0124); Anpassung von Hörgeräten durch Hals-, Nasen-, Ohrenärzte;
- die Tätigkeit der Ärzte im Rahmen der gemäß § 32 Abs. 1 Strahlenschutzgesetz, BGBl. Nr. 227/1969, durchzuführenden Untersuchungen;
- die fachärztliche Beratung im Sinne des § 69 Abs. 3 und 4 des Gentechnikgesetzes, BGBl. Nr. 510/1994 idF BGBl. I Nr. 127/2005, vor und nach Durchführung einer genetischen Analyse;
- der Einsatz eines freiberuflich tätigen Notarztes einschließlich des Bereitschaftsdienstes.

945

Der Angehörigen des zahnärztlichen Berufs vorbehaltene Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die in § 4 Abs. 3 und 4 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005, angeführten Tätigkeiten.

Die zahnärztliche Behandlungsleistung stellt insgesamt stets eine sonstige Leistung dar, auch wenn Elemente von Lieferungen in ihr enthalten sind. Es sind daher sowohl die Vornahme von Zahnfüllungen, Extraktionen und Wurzelbehandlungen als auch die mit der Eingliederung von Zahnersatz (einschließlich Stiftzähnen, Brücken, herausnehmbaren Zahnprothesen und dgl.) verbundenen Leistungen als sonstige Leistungen des Zahnarztes anzusehen. Die Verabreichung von schmerzstillenden Mitteln und Injektionen im Zuge der Zahnbehandlung gilt als Nebenleistung.

Der Dentistenberuf umfasst die in § 4 Abs. 3 und 4 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005, angeführten Tätigkeiten mit Ausnahme jener zahnmedizinischen Behandlungen, für die eine Vollnarkose durchgeführt wird oder erforderlich ist. Zur Tätigkeit eines Dentisten gehören insbesondere die Eingliederung von Zahnersatz (einschließlich des Einsetzens von Stiftzähnen und Brücken) sowie die Vornahme von Zahnfüllungen, Extraktionen und Wurzelbehandlungen.

6.1.19.2.1.2. Erstellung von Gutachten

946

Auch die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und die Erstattung von ärztlichen Gutachten gehört zur Berufstätigkeit als Arzt (§ 2 Abs. 3 ÄrzteG 1998). Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ("Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt") geht nicht

dadurch verloren, dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens von einem Dritten erteilt wird (zB Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung).

Lediglich die Erstattung folgender ärztlicher Gutachten fällt - zum Teil gestützt auf die Judikatur des EuGH - nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994:

- Die auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft (EuGH 14.09.2000, Rs C-384/98, *D. gegen W.*);
- ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken.
- ärztliche Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz 1957 (KOVG 1957), BGBl. Nr. 152/1957 idgF (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*)
- ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren bzw. im Rahmen einer außergerichtlichen Streitbeilegung, wie zB
  - ärztliche Gutachten für zivil- und strafrechtliche Haftungsfragen (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*);
  - ärztliche Gutachten über ärztliche Kunstfehler (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*) oder Behandlungsfehler;
  - ärztliche Gutachten im Zusammenhang mit Invaliditäts-, Berufs-, oder Erwerbsunfähigkeitspensionen sowie über Leistungen aus Unfallversicherungen (EuGH 20.11.2003, Rs C-212/01, *Unterpertinger*);
  - ärztliche Gutachten zur Feststellung des Grades einer Invalidität, Berufs- oder Erwerbsminderung.

Davon ausgenommen sind ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren, die dem Schutz der Gesundheit des Betreffenden dienen, wie zB Gutachten über die Vernehmungs- oder Verhandlungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit.

6.1.19.2.2. Hilfsgeschäfte

947

Hilfsgeschäfte der Ärzte (Veräußerung und Entnahme von Anlagenvermögen, Veräußerung der Praxis) sind nicht nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 befreit, es kann jedoch die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 in Betracht kommen.

6.1.19.2.3. Keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit

948

Keine Heilbehandlungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind zB die folgenden Tätigkeiten:

- die schriftstellerische Tätigkeit, auch wenn es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;
- die Chefredaktionstätigkeit bei medizinischen Fachzeitschriften;
- die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen der Fortbildung (Fachkongresse) gehalten wird;
- die Lehrtätigkeit;
- die Mitarbeit in Rundfunk- und Fernsehsendungen zu medizinischen Themen;
- die Mitarbeit bei EDV-Programmen für Ärzte;
- die Konsulententätigkeit in medizinischen Fachbeiräten (zB Arzneimittelbeirat);
- die Tätigkeiten der Arbeitsmediziner (§ 82 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz, BGBl. Nr. 450/1994, bzw. § 78 Abs. 4 Bundes-Bedienstetenschutzgesetz, BGBl. I Nr. 70/1999); steuerfrei sind jedoch
  - die individuelle Beratung der Arbeitnehmer bzw. Bediensteten in Angelegenheiten des Gesundheitsschutzes, der auf die Arbeitsbedingungen bezogenen Gesundheitsförderung und der menschengerechten Arbeitsgestaltung,
  - die arbeitsmedizinische Untersuchung von Arbeitnehmern bzw. Bediensteten, ausgenommen Einstellungs- und berufliche Eignungsuntersuchungen,
  - die Durchführung von Schutzimpfungen, sowie
  - die Dokumentation dieser Tätigkeiten

  Bei den genannten Tätigkeiten der Arbeitsmediziner ist im Falle einer Gesamtbetragsabrechnung aus Vereinfachungsgründen aufgrund von Erfahrungssätzen davon auszugehen, dass der Anteil der steuerpflichtigen 90% und der Anteil der steuerfreien Tätigkeiten 10% beträgt.
- die Lieferungen von Hilfsmitteln, zB Kontaktlinsen, Schuheinlagen; anders als die Anfertigung von Zahnprothesen, die schon seit jeher eine typische heilberufliche Tätigkeit des Zahnarztes oder Dentisten gewesen ist, gehört die Lieferung von Kontaktlinsen bzw. -schalen nicht zum typischen Berufsbild eines Augenarztes;

- die Lieferung von Medikamenten zur Einnahme außerhalb der Ordination;
- die Lieferung von Medikamenten aus einer Hausapotheke;
- die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Groß- und Kleingeräten;
- die Vermietung von Räumlichkeiten durch Ärzte (zB an andere Ärzte).

Zur Überlassung von Räumlichkeiten im Rahmen einer Kostengemeinschaft siehe Rz 962 und 963.

Zur Aufteilung des Vorsteuerabzuges siehe Rz 2011 ff, zur Aufteilung der Vorsteuern bei Ärzten mit Hausapotheke siehe Rz 2020.

6.1.19.2.4. Abgrenzung ärztliche Tätigkeit - Krankenanstalt

949

Die Frage, ob medizinische Leistungen als Umsatz im Rahmen einer Krankenanstalt oder als selbständige ärztliche Leistungen erbracht werden, ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (bei Zuordnung zu den Umsätzen als Krankenanstalt) oder der unechten Steuerbefreiung (bei Zuordnung zu den Arztleistungen) von Bedeutung.

950

Betreibt ein Arzt eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetzes (KAKuG), BGBl. Nr. 1/1957 idgF - wie zB Pflegeanstalten für chronisch Kranke, Gebäranstalten und Entbindungsheime, Sanatorien und selbständige Ambulatorien (wozu Röntgeninstitute, Zahnambulatorien und ähnliche Einrichtungen, wie zB auch chemisch-diagnostische Laboratorien gehören) -, so liegen keine Umsätze einer Krankenanstalt vor, wenn die Einkünfte aus dieser Krankenanstalt den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 (bzw. § 22 Z 3 EStG 1988 bei Personengesellschaften) zuzurechnen sind. Die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (mit der Folge der unechten Steuerbefreiung) oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (mit der Folge des ermäßigten Steuersatzes für Krankenanstalten) hängt davon ab, ob der Arzt aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird oder ob der Umsatz als Krankenanstalt im Vordergrund steht.

Der Umsatz als Krankenanstalt wird ua. dann im Vordergrund stehen, wenn sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die angebotenen und erbrachten Leistungen der jeweiligen Anstalt auch objektiv vom Leistungsangebot einer Facharztpraxis unterscheiden.

951

Bildet die Führung eines Sanatoriums oder eines selbständigen Ambulatoriums im Sinne des einer Krankenanstalt durch einen Arzt eine Einheit mit der Praxis dieses Arztes, so ist zu prüfen, ob insgesamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb

vorliegen, da aufgrund des häufig vorliegenden engen wirtschaftlichen und sachlichen Zusammenhanges eine getrennte Beurteilung meist nicht möglich sein wird. Liegen insgesamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, so unterliegen die gesamten Umsätze der unechten Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze als Krankenanstalt kommt nur dann in Frage, wenn insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen oder eine eindeutige Trennung der Krankenanstalt als Gewerbebetrieb (keine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Arztes) möglich ist.

Weitere Ausführungen zur Abgrenzung der Einkunftsarten siehe EStR 2000 Abschn. 16.2.3 und Abschn. 16.2.4.

951a

Unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung liegen jedoch bei einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes Umsätze als Krankenanstalt auch im Sinne des UStG 1994 vor, wenn ua. folgende Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053, VwGH 30.07.2002, 98/14/0203 sowie VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283 mit Verweis auf VfGH-Judikatur):

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- eine Anstaltsordnung, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen,
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Die krankenanstaltenrechtliche Bewilligung kann ein (qualifiziertes) Indiz für das Vorliegen einer Krankenanstalt sein, reicht aber dann nicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen. Das offenkundige Abstellen der Betriebszeiten eines Instituts auf die Arbeitsmöglichkeiten des Arztes spricht gegen das Vorliegen einer für eine Krankenanstalt typischen Organisation (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283).

6.1.19.3. Tätigkeit als Psychotherapeut

952

Psychotherapeutische Tätigkeit ist im Sinne des § 1 Abs. 1 des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990, die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte,

umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern.

6.1.19.3.1. Umsätze als Psychotherapeut

953

Unter Bedachtnahme auf diese grundsätzlichen Ausführungen sind folgende Leistungen der Psychotherapeuten ab 1. Jänner 1997 unecht steuerbefreit:

- Die psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden;
- die psychotherapeutische Beratung unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden, sofern der Schwerpunkt der Tätigkeit in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht. Hierunter fallen zB auch die individuellen Beratungen in Familienberatungsstellen, im Rahmen der Sozialhilfe, Lebenshilfe, Aids-Hilfe und dgl., die Beratung im Sinne des § 69 Abs. 4 des Gentechnikgesetzes, BGBl. Nr. 510/1994 idF BGBl. I Nr. 127/2005, die psychotherapeutische Betreuung gemäß § 5 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des Fortpflanzungsmedizingesetzes, BGBl. Nr. 275/1992; siehe auch Rz 957;
- die Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten, Befunden und dgl., sofern sie sich auf eine konkrete Diagnostik gründet und der psychotherapeutischen Betreuung der betreffenden Person dient. In laufenden Gerichtsverfahren sind solche Gutachten jedoch steuerpflichtig (siehe Rz 946).

6.1.19.3.2. Keine Umsätze aus psychotherapeutischer Tätigkeit

954

Nicht zur Tätigkeit als Psychotherapeut gehören zB folgende Tätigkeiten von Psychotherapeuten, die nicht oder nicht primär Heilbehandlung sind:

- Die Vortragstätigkeit einschließlich der Abhaltung von Seminaren (zB Wirtschaftsseminare, Seminare auf dem Gebiet der Persönlichkeitsentwicklung) und der Fortbildung von Psychotherapeuten;
- Beratungen, die nicht unter Abschn. 6.1.19.3.1, Punkt 2 der Aufzählung fallen, wie zB Berufs-, Betriebs-, Organisations- und Managementberatung;
- die schriftstellerische Tätigkeit einschließlich Redaktionstätigkeit in Fachzeitschriften;

- die Mitarbeit in Rundfunk- und Fernsehsendungen;
- die Tätigkeit in Fachbeiräten, zB Psychotherapiebeirat;
- die Forschungstätigkeit;
- die Erstellung von Gutachten, ausgenommen sie fällt unter Abschn. 6.1.19.3.1, Punkt 3 der Aufzählung;
- die Supervision. Von der Selbsterfahrung und der psychotherapeutischen Behandlung unterscheidet sich die psychotherapeutische Supervision insbesondere dadurch, dass sie, im Gegensatz zu diesen, vom beruflichen Kontext ausgeht und bestimmte Probleme des beruflichen Handelns reflektiert. Sie strebt grundsätzlich keine Rekonstruktion oder Modifikation der gesamten Person bzw. ihres Verhaltens und ebenso wenig primär eine Behebung eines Leidenszustandes im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990, an. Bezüglich der Ausbildungssupervision siehe Abschn. 6.1.11.1.3.

6.1.19.4. Tätigkeit als Psychologe

955

Unter "Umsätze aus der Tätigkeit als Psychotherapeut" fallen in erster Linie die Umsätze der selbständig tätigen Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes. Unter die Befreiung sind aber auch entsprechende therapeutische Tätigkeiten von Psychologen subsumierbar. Dies betrifft die selbständig ausgeübte Tätigkeit der Gesundheitspsychologen und der klinischen Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990.

6.1.19.4.1. Umsätze als Psychologe

956

Die Tätigkeit der Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990 - wie auch der Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990 - wird jedoch nur dann unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 subsumierbar sein, wenn eine therapeutische Tätigkeit ausgeübt wird. Andere Leistungen dieser Berufsgruppe, wie zB die Beratungs-, Lehr- oder Forschungstätigkeit (zB die Durchführung psychologischer Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken, Firmenberatung etwa als Betriebs- oder Organisationspsychologe, Abhaltung von Seminaren, Fortbildungen, Supervision usw.) stellen selbst keine Heilbehandlung dar und fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994. Hinsichtlich der Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten gilt Rz 953 sinngemäß.

6.1.19.4.2. Beratungsleistungen durch Psychologen, Psychotherapeuten und andere Personen

957

Psychotherapeutische bzw. psychologische Beratungsleistungen, deren Schwerpunkt in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht, durch Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes und durch Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes ist unecht umsatzsteuerbefreit. Hingegen sind Beratungsleistungen durch andere Berufsgruppen, wie zB Sozialarbeiter, Familienberater, Entwicklungshelfer nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 umsatzsteuerfrei.

6.1.19.5. Ärztliche Praxisgemeinschaften

6.1.19.5.1. Allgemeines

958

Entsprechend der gemeinschaftsrechtlichen Auslegung ist die Steuerbefreiung für ärztliche und arztähnliche Leistungen von der Rechtsform des Unternehmers unabhängig (EuGH 10.09.2002, Rs C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*). Auch Unternehmer in der Rechtsform von Personengesellschaften oder von Kapitalgesellschaften (zB arbeitsmedizinische GmbH) können daher die Steuerbefreiung für ärztliche oder arztähnliche Leistungen anwenden. Voraussetzung ist aber, dass die unmittelbare Leistungsausführung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise verfügen und die im Falle der selbstständigen Leistungserbringung die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 anwenden könnten.

959

Die Zusammenarbeit von freiberuflich tätigen Ärzten im Sinne des § 49 Abs. 2 des Ärztegesetzes 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idgF, bzw. von Angehörigen des zahnärztlichen Berufes im Sinne des § 24 Abs. 1 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005, kann bei Wahrung der Eigenverantwortlichkeit eines jeden Arztes bzw. Zahnarztes aber auch in der gemeinsamen Nutzung von Ordinationsräumen (Ordinationsgemeinschaft) und/oder von medizinischen Geräten (Apparategemeinschaft) bestehen (§ 52 Abs. 1 Ärztegesetz 1998 bzw. § 25 Abs. 1 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005). Ordinations- und Apparategemeinschaften dürfen nur zwischen freiberuflich tätigen Ärzten oder zwischen freiberuflich tätigen Ärzten und einer ärztlichen Gruppenpraxis, die in der Rechtsform einer Offenen Gesellschaft geführt wird, begründet werden (§ 52 Abs. 3 ÄrzteG 1998). Bei Zahnärzten und Dentisten können solche Gemeinschaften auch mit selbstständig tätigen Angehörigen anderer Gesundheitsberufe eingegangen werden.

Die Zusammenarbeit von Ärzten bzw. von Angehörigen des zahnärztlichen Berufes kann weiters als selbstständig berufsbefugte Gruppenpraxis in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft im Sinne des § 105 UGB, BGBl. I Nr. 120/2005, oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) im Sinne des GmbH-Gesetzes (GmbHG), RGBl. Nr. 58/1906,

erfolgen (§ 52a Ärztegesetz 1998 idF BGBl. I Nr. 61/2010 bzw. § 26 Zahnärztegesetz, BGBl. I Nr. 126/2005 idF BGBl. I Nr. 61/2010). Einer solchen ärztlichen bzw. zahnärztlichen Gruppenpraxis, die keine Organisationsdichte und -struktur einer Krankenanstalt in der Betriebsform eines selbstständigen Ambulatoriums gemäß § 2 Abs. 1 Z 5 KAKuG, BGBl. I Nr. 1/1957 idgF, aufweisen darf, dürfen nur zur selbstständigen Berufsausübung berechtigte Ärzte bzw. Angehörige des zahnärztlichen Berufs als Gesellschafter angehören.

6.1.19.5.2. Innengemeinschaften

960

Unter ärztlichen Praxisgemeinschaften sind vertragliche Zusammenschlüsse nach Art einer Mitunternehmerschaft zum Zwecke gemeinschaftlicher ärztlicher Betätigung zu verstehen, an denen ausschließlich Ärzte beteiligt sind. Die beteiligten Ärzte müssen insbesondere am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven der in der Gemeinschaft genutzten Wirtschaftsgüter sowie am gemeinsamen Firmenwert (Praxiswert) beteiligt sein. Eine weitere Voraussetzung für die Annahme einer Praxisgemeinschaft ist die gemeinschaftliche Anstellung allfälliger für die Ärzte tätiger Arbeitnehmer. Tritt eine derartige Ärztegemeinschaft nicht nach außen in Erscheinung, handelt es sich daher um eine so genannte Innengesellschaft. Mangels eines nach außen gerichteten Auftretens der Gemeinschaft kann diese nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 eingestuft werden. Unternehmer sind die an der Gemeinschaft beteiligten Ärzte, die jeweils die auf sie entfallenden Umsätze zu versteuern haben. Auf ertragsteuerlichem Gebiet sind reine Innengesellschaften in der Regel keine Mitunternehmerschaften (VwGH 20.3.1959, 1593/58). Mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft findet keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 BAO statt. Im Hinblick auf die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den an der Praxisgemeinschaft beteiligten Ärzten sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Ausgaben kann folgende vereinfachte Form der Umsatz- und Vorsteueraufteilung vorgenommen werden (hinsichtlich Gewinnaufteilung siehe EStR 2000).

961

Für Zwecke der USt sind den beteiligten Ärzten die Umsätze - soweit es sich um steuerpflichtige Umsätze handelt (Umsätze, die nicht aus der Tätigkeit als Arzt resultieren) - aus denjenigen Leistungen zuzurechnen, die sie als Unternehmer Dritten gegenüber erbracht haben. Über die Frage, welcher der beteiligten Ärzte jeweils als Unternehmer aufgetreten ist, entscheidet ausschließlich das Außenverhältnis. Der Gewinnverteilungsschlüssel ist daher in diesem Bereich unmaßgeblich.

Abziehbare Vorsteuerbeträge, die auf Gegenstände oder Leistungen entfallen, die von den an der Gemeinschaft beteiligten Ärzten gemeinsam genutzt werden, können ungeachtet dessen, ob die diesbezüglichen Rechnungen an den einzelnen Arzt oder an die Gemeinschaft als solche gerichtet sind, nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt werden.

6.1.19.5.3. Außengemeinschaften

962

Tritt die Gemeinschaft als Unternehmer auf, fallen die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 bezeichneten Berufe sind, unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 zweiter Satzteil UStG 1994.

- Unter die Befreiung fallen grundsätzlich alle sonstigen Leistungen, also zB auch die Gestellung von Personal von Praxisgemeinschaften an die beteiligten Ärzte oder Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen, die von den Gemeinschaften mit eigenem medizinisch-technischen Personal für die Praxen ihrer Mitglieder ausgeführt werden.
- Aus Vereinfachungsgründen kann wenn eine sonstige Leistung der Praxisgemeinschaft auch dann nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfrei belassen wird, wenn der leistungsempfangende Arzt die Gemeinschaftsleistung zur Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes verwendet. Nicht erforderlich ist es weiters, dass die Leistung unmittelbar gegenüber dem Patienten eingesetzt wird (so fällt zB auch die Buchführung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle unter die Befreiung).
- Obliegt der Praxisgemeinschaft die zentrale Beschaffung von Praxisräumen und ihre Überlassung zur Nutzung an die einzelnen Mitglieder, so handelt es sich um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 fallen.
- Soweit eine Praxisgemeinschaft Umsätze an Personen erbringt, die nicht Mitglieder sind, sind diese Umsätze nicht nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfrei. Die Steuerfreiheit der Umsätze an die Mitglieder wird dadurch nicht berührt.

963

Wird eine Kostengemeinschaft mehrerer Ärzte in der Form geführt, dass nur ein Arzt die Anmietung der Ordination, die Anschaffung der Geräte, die Anstellung der Ordinationshilfe usw. vornimmt und die Kosten für die zeitweilige Überlassung der Ordination zur Nutzung dem anderen Arzt (den anderen Ärzten) weiterverrechnet, so kann die Nutzungsüberlassung (einschließlich Personalgestellung) - sofern nicht § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zur Anwendung

kommt - noch unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 subsumiert werden. Voraussetzung hierfür ist, dass nur die anteiligen Kosten (ohne Aufschlag) weiterverrechnet werden und die Geräte, das Personal usw. vom anderen Arzt (von den anderen Ärzten) zur Ausführung von nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen verwendet werden.

Randzahlen 964 bis 970: *derzeit frei.*

6.1.20. Zahntechniker

6.1.20.1. Allgemeines

971

Erfolgt die Lieferung von Zahnersatz aus dem Gemeinschaftsgebiet im Rahmen von Versandhandelslieferungen (Art. 3 Abs. 3 UStG 1994) und ist im anderen Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug für die Lieferung von Zahnersatz nicht ausgeschlossen, so sind die Lieferungen steuerpflichtig.

6.1.20.2. Ausfuhrlieferungen durch Zahntechniker

972

Bei der Lieferung von Zahnersatz ins Ausland hat die unechte Steuerbefreiung Vorrang.

6.1.21. Lieferung von menschlichem Blut und Organen

6.1.21.1. Begriffsbestimmung

973

- Zum menschlichen Blut gehören folgende Erzeugnisse: Vollblutkonserven, Plasmakonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile.
- Nicht hierunter fallen die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate. Dazu gehören insbesondere: Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline.

Plasma, das ausschließlich zur industriellen Weiterverarbeitung und zur Erzeugung von Arzneispezialitäten verwendet wird, fällt nicht unter menschliches Blut im Sinne der genannten Befreiungen. Dieses Produkt muss bei der Lieferung bzw. bei der Einfuhr durch den Einführer durch einen geeigneten Hinweis, wie zB "Nur zur Verarbeitung bestimmt!" gekennzeichnet werden.

Menschliche Organe sind natürliche Organe, nicht hingegen Prothesen.

973a

Die als Hauptleistung (zB an Krankenhäuser oder Laboratorien) durchgeführte Beförderung von menschlichen Organen und von dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen

fällt nicht unter die Steuerbefreiung (vgl. EuGH 03.06.2010, Rs C-237/09, *Nathalie De Fruytier*).

6.1.22. Krankenbeförderung

6.1.22.1. Allgemeines

974

Die Beförderung muss durch Fahrzeuge (Land-, Wasser- oder Luftfahrzeuge) mit einer für den Krankentransport typischen Einrichtung erfolgen (zB Liegen, Spezialsitze).

Ein Unternehmer, dem die Konzession zur Beförderung von Fluggästen, Post und Fracht im gewerblichen Luftverkehr erteilt wurde und der ua. Krankentransporte mit speziell dafür ausgerüsteten Luftfahrzeugen (zB Rettungshubschrauber) durchführt, fällt mit diesen Umsätzen unter die Steuerbefreiung und ist insoweit gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0109).

6.1.22.2. Krankenbeförderung durch Luftfahrzeuge

975

Die grenzüberschreitende Beförderung von kranken oder verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hiefür besonders eingerichtet sind, ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 steuerfrei.

6.1.22.3. Krankenbeförderung mit Notarzt

976

Der Einsatz eines Notarztes im Zusammenhang mit der Beförderung von verletzten und kranken Personen ist nach § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 umsatzsteuerfrei.

6.1.23. Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime

6.1.23.1. Allgemeines

977

Für die Anwendung der Steuerbefreiung für Jugendheime usw. ist es nicht entscheidend, dass das betreffende Heim tatsächlich eine der im Gesetz genannten Bezeichnungen führt. Es können daher auch Kinderheime, Kindergärten, Kinderhorte, Schülerheime, Jugendherbergen und Studentenheime diese Befreiung in Anspruch nehmen. Insbesondere sind auch Einrichtungen erfasst, die der Betreuung von Jugendlichen nur über Tag dienen (Kindergärten usw.).

6.1.23.2. Begriff Körperschaft öffentlichen Rechts

978

Hinsichtlich des Begriffes Körperschaft öffentlichen Rechts wird auf Abschn. 2.3 verwiesen. Ausgegliederte Rechtsträger (zB Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die im Eigentum

von Körperschaften öffentlichen Rechts stehen), fallen nicht unter diese Befreiungsbestimmung (vgl. aber Abschn. 6.1.25).

6.1.23.3. Anwendungsbereich

979

Zu den befreiten Leistungen gehören sowohl die Beherbergung und Verköstigung der Jugendlichen (samt den hiebei üblichen Nebenleistungen) als auch die Betreuungsleistungen, die in der Beaufsichtigung, Erziehung, Ausbildung und Fortbildung bestehen können. Als übliche Nebenleistungen kommen auch zB die Zurverfügungstellung von Spiel- und Sportplätzen, bzw. -einrichtungen in Betracht.

Die Steuerbefreiung kommt allerdings nur für Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Betracht. Werden Leistungen auch an Personen erbracht, die das 27. Lebensjahr vollendet haben, so scheiden diese Leistungen aus der Steuerbefreiung aus.

Auf Getränkeumsätze, Verkauf von Gebrauchsgegenständen, Ansichtskartenverkäufe und andere Hilfsgeschäfte, die nicht den begünstigten Leistungen zuzurechnen sind, kann die gegenständliche Steuerbefreiung keine Anwendung finden. Für diese Umsätze kommt auch nicht der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994) in Betracht.

Hinsichtlich der Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung gilt Abschn. 6.1.25.3.

Randzahl 980: *derzeit frei.*

6.1.24. Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen etc.

6.1.24.1. Begriff Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen etc

981

Zu den Begriffen Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Museen usw. wird auf Rz 1398 ff verwiesen.

6.1.24.2. Musik- und Gesangsaufführungen durch Gebietskörperschaften

982

Eine Befreiung einer Gebietskörperschaft kommt nur dann zum Tragen, wenn ihr die Aufführung selbst zuzurechnen ist, nicht hingegen, wenn sie bloß als Veranstalter auftritt.

6.1.24.3. Begünstigte Rechtsträger

983

Im Gegensatz zur Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 sind nur Umsätze von Bund, Ländern oder Gemeinden befreit und nicht auch von anderen Körperschaften des

öffentlichen Rechts. Eine Befreiung von Umsätzen hinsichtlich Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerten, Museen usw. von anderen Körperschaften öffentlichen Rechts ist nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 möglich.

Hinsichtlich Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung gilt Rz 988.

Randzahlen 984 bis 985: *derzeit frei.*

6.1.25. Gemeinnützige Vereinigungen, die Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime, Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen etc. betreiben

6.1.25.1. Allgemeines

986

Die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (zB Kindergärten, Studentenheime), sind unecht steuerfrei, wenn diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden (vgl. Abschn. 6.1.23). Dasselbe gilt für Leistungen des Bundes, der Länder und Gemeinden, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Theaters, von Musik- und Gesangsaufführungen, eines Museums, botanischen oder zoologischen Gartens oder Naturparks stehen (vgl. Abschn. 6.1.24). Die angeführten Leistungen sind auch dann unecht steuerfrei, wenn sie von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, bewirkt werden. Hinsichtlich der Begriffe "gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke" wird auf die VereinsR 2001 Rz 13 bis Rz 104 verwiesen.

6.1.25.2. Begünstigte Rechtsträger

987

Hinsichtlich der begünstigen Rechtsträger wird auf VereinsR 2001 Rz 9 verwiesen.

6.1.25.3. Option zur Steuerpflicht

988

Gemäß Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996, sind die Steuerbefreiungen für Jugendheime, Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Museen usw. sowie die Steuerbefreiung gemäß Z 25, soweit sie sich auf die vorgenannten Leistungen bezieht, nicht anzuwenden, wenn der Unternehmer zur Steuerpflicht optiert (Näheres siehe Rz 925).

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen können nur dann zur Steuerpflicht optieren, wenn für die jeweilige Tätigkeit (zB Studentenheim, Kindergarten, Theater, Museum, Musikaufführungen) die Umsätze jährlich regelmäßig 2.900 Euro übersteigen.

Die Erklärung ist bis zur Rechtskraft des Bescheides betreffend jenes Kalenderjahres abzugeben, für das die unechte Befreiung erstmals nicht angewendet werden soll.

Unterhält ein Unternehmer mehrere Jugendheime bzw. Theater, Museen usw., kann die Erklärung auf einzelne Jugendheime bzw. Theater, Museen usw. beschränkt werden.

Im Falle des Vorliegens der schriftlichen Erklärung oder des Bescheides unterliegen die Umsätze aus den angeführten Tätigkeiten, die die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 erfüllen, dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 8 bzw. Z 14 UStG 1994).

Randzahlen 989 bis 990: *derzeit frei.*

6.1.26. Lieferung und Entnahme von Gegenständen

6.1.26.1. Lieferung und Entnahme

991

Nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist die Lieferung von Gegenständen, für die kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, befreit, wenn sie der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet hat, die nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 25 UStG 1994 steuerfrei sind.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Versicherungsvertreter, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerfrei sind, stellt seine Tätigkeit ein und veräußert seinen Kundenstock.*
>
> *Die Lieferung des Kundenstockes ist steuerfrei.*

Die entgeltliche Übertragung eines Bestands von (Rück-)Versicherungsverträgen ist nicht befreit (EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*; vgl. auch Rz 851).

992

Aus Vereinfachungsgründen kann die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 auch in den Fällen in Anspruch genommen werden, in denen der Unternehmer die Gegenstände in geringfügigem Umfang (höchstens 5%) für Tätigkeiten verwendet hat, die nicht nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 25 UStG 1994 befreit sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Unternehmer für diese Gegenstände darauf verzichtet, einen anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Bank erwirbt für den Bankbetrieb eine EDV-Ausstattung. Ein Vorsteuerabzug wird nicht vorgenommen. Die EDV-Ausstattung wird auch in geringfügigem Maße für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet (zB Depotgeschäft).*

§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist auf die Veräußerung anwendbar.

6.1.26.2. Nutzungseigenverbrauch

993

Die vorübergehende Verwendung von Gegenständen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wenn diese Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet wurden, ist nicht steuerbar, da ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer ausschließlich steuerfreien Tätigkeit nicht zulässig ist.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Versicherungsvertreter nutzt seinen im Unternehmen eingesetzten PC zu 40% privat.*
>
> *Die Umsätze des Versicherungsvertreters sind unecht steuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994).*

Die Privatnutzung des PC ist nicht steuerbar.

6.1.27. Kleinunternehmer

6.1.27.1. Allgemeines

994

Anwendbar ist die Regelung auf Unternehmer, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro (für Veranlagungszeiträume vor dem 1. Jänner 2007: höchstens 22.000 Euro) betragen.

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ebenfalls nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs C-97/09, *Schmelz*). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach §§ 26 und 27 BAO.

Von einem Wohnsitz im Inland (§ 26 BAO) ist zB auszugehen, wenn der Wohnungs- oder Hauseigentümer, die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung der Wohnung oder (eines Teiles) des Gebäudes hat (VwGH 23.05.1990, 89/13/0015) oder wenn er bei bloß gelegentlichen Vermietungen (zB an Feriengäste) rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit hat, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen (VwGH 04.11.1980, 3235/79, zu einer Ferienwohnung, die teils der Vermietung, teils der Eigennutzung dient). Ergibt sich aus den konkreten Umständen, dass ein ausländischer Vermieter weder über einen Wohnsitz noch einen Sitz im Inland verfügt, unterliegen seine Vermietungsumsätze nicht der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (siehe aber Rz 2601 zum Übergang der Steuerschuld).

Auch ein unter die unechte Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fallender Unternehmer hat jedenfalls die Einfuhrumsatzsteuer und – soweit nicht die Erwerbsschwellenregelung nach Art. 1 Abs. 4 UStG 1994 anzuwenden ist – die Erwerbsteuer an das Finanzamt zu

entrichten. Gleiches gilt für die Steuerbeträge, die sich durch die Anwendung des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994, § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 und § 16 UStG 1994 ergeben, sowie für die von ihm infolge des Übergangs der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, 1b, 1c, 1d und 1e UStG 1994 geschuldeten Steuerbeträge.

6.1.27.2. Ermittlung der 30.000 Euro - Umsatzgrenze

995

Für die Berechnung der Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab (VwGH 28.10.1998, 98/14/0057).

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt im Veranlagungszeitraum Gesamteinnahmen von 31.860 Euro, die sich wie folgt zusammensetzen:

Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit bei einem privaten Seminarveranstalter in Höhe von 17.400 Euro,

Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro und

Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnung in Höhe von 3.190 Euro.

Für die Ermittlung der 30.000 Euro (bis 31.12.2006: 22.000 Euro) - Umsatzgrenze ist zunächst von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen. Es ergibt sich somit folgende für die Kleinunternehmerregelung maßgebliche Umsatzhöhe:

Umsätze aus einer Vortragstätigkeit bei einem privaten Seminarveranstalter in Höhe von 14.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt),

Umsätze aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro (unter Außerachtlassung der Kleinunternehmerregelung unecht befreit gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994) und

Umsätze aus der Wohnungsvermietung in Höhe von 2.900 Euro (Herausrechnung von 10% USt).

Weiters tätigt der Unternehmer noch durch die laufende 40-prozentige private Nutzung eines ansonsten unternehmerisch genutzten PC´s einen Eigenverbrauch in Höhe von 750 Euro.

Dies ergibt insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 29.420 Euro. Die 30.000 Euro Kleinunternehmergrenze ist somit nicht überschritten. Die Umsätze des Unternehmers sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

996

Es sind alle Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 - außer Hilfsgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen - bei der Prüfung, ob die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze überschritten wird, mit einzubeziehen. Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung

gemäß § 22 UStG 1994 fallen. Im Falle einer Schätzung, können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO) angesetzt werden.

Umsätze, für die der Kleinunternehmer auf Grund eines Übergangs der Steuerschuld Steuerschuldner geworden ist, und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht zu berücksichtigen (siehe auch Rz 994). Bei der Ermittlung der 30.000-Euro-Grenze ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze von der nach § 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994 errechneten Bemessungsgrundlage auszugehen.

6.1.27.3. Toleranzgrenze von 15%

997

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann der Unternehmer - unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 - einmal die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze um 15% überschreiten. Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 2002, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 2007).

Abweichend davon, kann die ab 1. Jänner 2007 geltende "neue" Toleranzgrenze auch dann einmal in Anspruch genommen werden, wenn die vor dem 1. Jänner 2007 gültige Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde.

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt dem Normalsteuersatz unterliegende (Netto-) Umsätze in folgender Höhe:

Umsätze bis 2004:	*20.000 Euro*
Umsätze 2005:	*24.000 Euro*
Umsätze 2006:	*20.000 Euro*
Umsätze 2007:	*32.000 Euro*
Umsätze 2008:	*33.000 Euro*

Im Jahr 2007 kommt weiterhin die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung, obwohl die bis 31.12.2006 geltende Toleranzregelung innerhalb des fünfjährigen Beurteilungszeitraumes bereits einmal (im Jahr 2005) beansprucht wurde. Die im Jahr 2007 erfolgte Überschreitung der "neuen" Kleinunternehmergrenze von 30.000 Euro liegt innerhalb der 15-prozentigen Toleranz (max. 34.500 Euro) und gilt als erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von fünf Kalenderjahren. Erst im Jahr 2008 kommt es infolge neuerlicher Überschreitung der Umsatzgrenze zu einem „Herausfallen" aus der Kleinunternehmerbefreiung.

998

Auch bei Ermittlung der Toleranzgrenze ist von den Einnahmen unter Herausrechnung der allenfalls hierin enthaltenen USt - wie in Abschn. 6.1.27.2 dargestellt - auszugehen. Bei der Prüfung, ob die Toleranzgrenze in früheren Veranlagungszeiträumen bereits überschritten wurde, ist bereits von der Netto-Umsatzgrenze im Sinne der VwGH-Judikatur auszugehen, auch wenn für die zu prüfenden Veranlagungszeiträume bereits rechtskräftige Bescheide vorliegen, die von einer Bruttoumsatzgrenze ausgegangen sind.

Beispiel:

Der Unternehmer, der für kein Veranlagungsjahr zur Steuerpflicht optiert hat, erzielte in den Jahren bis einschließlich 1996 Umsätze in Höhe von jeweils eindeutig unter 300.000 S. Im Jahr 1997 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 348.000 S. In Folge der seinerzeitigen Berechnungsmethode der Kleinunternehmergrenze wurde diese um mehr als 15% überschritten. Unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt ergab sich ein steuerpflichtiger Umsatz von 290.000 S. Es liegt hierüber ein rechtskräftiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vor, dessen Aufrollung nicht mehr möglich ist. Die Umsätze des Jahres 1998 lagen wieder eindeutig unter 300.000 S. Im (noch nicht veranlagten) Jahr 1999 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 408.000 S. Die Umsätze unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt betrugen somit 340.000 S. Der Unternehmer fällt im Jahr 1999 unter die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, da unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur die Kleinunternehmergrenze erstmals um nicht mehr als 15% überschritten wurde.

6.1.27.4. Abweichendes Wirtschaftsjahr

999

Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres findet die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 keine Anwendung (§ 20 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994).

6.1.27.5. Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze

1000

Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerfreiheit aus und überschreitet er im Laufe des Kalenderjahres die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze (bzw. innerhalb von fünf Kalenderjahren einmal die jeweils geltende Toleranzgrenze, so werden sämtliche Umsätze dieses Jahres (somit auch die schon bewirkten Umsätze nachträglich) steuerpflichtig. In diesem Fall können die schon bewirkten Umsätze als in den Voranmeldungszeitraum fallend angesehen werden, in dem die maßgebliche Umsatzgrenze überschritten wird. Eine Berichtigung der Rechnung (mit Ausweis der Umsatzsteuer), die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist möglich.

1001

Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerpflicht aus und stellt er Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer aus und ergibt sich am Ende des Veranlagungszeitraumes, dass die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze nicht überschritten

wurde, und gibt der Unternehmer keine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab, so kann er die Rechnungen nachträglich berichtigen. Bis zur Berichtigung schuldet der Unternehmer die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994.

6.1.27.6. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmer

1002

Die persönliche unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 geht den echten Befreiungen (zB Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG 1994 und innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 7 UStG 1994) vor. Lediglich hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge gilt gemäß Art. 6 Abs. 5 UStG 1994 die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht; in diesem Fall liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

Randzahlen 1003 bis 1010: *derzeit frei.*

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

6.1.28.1. Allgemeines

1011

§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 befreit Umsätze von Unternehmern, die überwiegend gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 bzw. Z 9 lit. c UStG 1994 steuerfreie Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen (begünstige Unternehmer). Es handelt sich um folgende Befreiungen, wobei im ersten und im zweiten Fall Voraussetzung ist, dass die Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten Umsätze verwendet werden (begünstigte Umsätze):

- Sonstige Leistungen von Zusammenschlüssen von begünstigten Unternehmern an ihre Mitglieder, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden,
- sonstige Leistungen von begünstigten Unternehmern untereinander, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden,
- Personalgestellung von begünstigten Unternehmern an Zusammenschlüsse begünstigter Unternehmer.

Bei den im § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 als Voraussetzung für die Steuerbefreiung geforderten Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätzen muss es sich um steuerbare Umsätze handeln.

Für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ist die gewerberechtliche Behandlung (Besitz einer entsprechenden Konzession) nicht maßgebend.

6.1.28.2. Zusammenschlüsse

1012

Zusammenschlüsse im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 sind nur solche, an denen ausschließlich Unternehmer beteiligt sind, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen. Die Tatbestandsvoraussetzung, dass überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze getätigt werden, muss nicht beim Zusammenschluss, sondern bei den Unternehmern gegeben sein, die den Zusammenschluss bilden.

- Die Steuerfreiheit geht nicht verloren, wenn an dem Zusammenschluss ein Unternehmer beteiligt ist, an dem zB nur Banken beteiligt sind, der selbst aber keine Bankumsätze bewirkt (mittelbare Beteiligung).
- Die Befreiung gilt auch für Zusammenschlüsse in der Rechtsform einer GmbH.
- Die Befreiung gilt nicht für Zusammenschlüsse, an denen ein Unternehmer mit Sitz im Ausland beteiligt ist, da dieser regelmäßig nicht überwiegend steuerbare begünstigte Umsätze erbringt (siehe Rz 1011).

6.1.28.3. Begünstigte Leistungen der Zusammenschlüsse

1013

Voraussetzung ist, dass diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung von Bankumsätzen verwendet werden. Unmittelbar bedeutet hier, in einem funktionalen betriebswirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätzen stehend. Unter die genannte Befreiungsbestimmung können demnach EDV-Leistungen, Beratungsleistungen, Personalausbildung und -schulung etc subsumiert werden.

1014

Aus Vereinfachungsgründen kann eine sonstige Leistung auch dann nach § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 steuerfrei belassen werden, wenn die leistungsempfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse diese sonstige Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet (zB Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren durch eine Zwischenbank).

Unter die Befreiung fallen grundsätzlich alle sonstigen Leistungen (zB Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten oder Gebäuden oder Gebäudereinigung). Aus Vereinfachungsgründen konnte bis 31. August 2012 bei der Vermietung von Grundstücken die Regelung des § 6 Abs. 2 UStG 1994 (Option zur Steuerpflicht) angewendet werden. In

diesen Fällen kann, wenn bei der Vermietung von Grundstücken die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 zulässig ist (siehe Rz 899a bis 899c), die bereits ausgeübte Option weiterhin beibehalten werden.

1015

Es ist nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass der Zusammenschluss überwiegend Leistungen an die Mitglieder erbringt. Die Steuerfreiheit für die Personalgestellung geht daher auch dann nicht verloren, wenn der Zusammenschluss keine oder nur geringfügige Leistungen an die Mitglieder erbringt. Der Umstand, dass der Zusammenschluss damit keine (oder nur im geringfügigen Umfang) nach § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 steuerfreie Leistungen erbringt, ist dabei unbeachtlich.

6.1.28.4. Kosten

1016

Unter Kosten sind sämtliche in der Gewinn- und Verlustrechnung nach den Rechnungslegungsbestimmungen des UGB im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit berücksichtigten Aufwendungen (einschließlich Steueraufwendungen) zu verstehen, soweit sie mit den unecht befreiten Leistungen im Zusammenhang stehen. Dazu zählen auch Fremdkapitalzinsen, welche von dem Zusammenschluss aufgewendet werden müssen, sowie die Amortisation immaterieller Wirtschaftsgüter, insbesondere von Firmenwerten oder Softwarepaketen, die vom Zusammenschluss erworben wurden. Auch Nebenkosten, wie zB die Kosten für die Personalverrechnung für jene Mitarbeiter, welche zur Ausführung der nach § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 benötigt werden, oder etwa die Abwicklung der Anlagenbuchhaltung, soweit sie sich auf Anlagegüter bezieht, die im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen stehen, fallen unter die Steuerbefreiung.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Zusammenschlüsse lediglich Kostenersatz fordern und dass die Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Erforderlich ist nicht nur, dass der Zusammenschluss hinsichtlich der Leistungen an seine Mitglieder insgesamt keinen Gewinn erzielt, sondern auch eine verursachungsgerechte Aufteilung auf die einzelnen Mitglieder. Ist es aus praktischer Sicht nicht möglich, die Höhe der Kosten bereits bei der Fakturierung der Leistung festzustellen, wird es zweckmäßig sein, zunächst eine vorläufige und bei Feststehen der tatsächlichen Kosten eine endgültige Verrechnung vorzunehmen (VwGH 28.03.2012, 2008/13/0172).

Bei der **Leistungsverrechnung** bestehen keine Bedenken, wenn den Mitgliedern zunächst Sockelbeträge in Form einer Bereitstellungsgebühr in Rechnung gestellt werden und womit die Fixkosten (Amortisation und Verzinsung der Investitionen) abgedeckt werden. Diese Bereitstellungsprovision orientiert sich an der Anzahl der Mitglieder. Der verbleibende

Restbetrag der (geschätzten) Kosten wird durch die erbrachten Leistungseinheiten dividiert, wodurch sich ein Preis pro Leistungseinheit ergibt. Dieser Preis wird den Mitgliedern nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistung verrechnet. Ergibt sich nach Vorliegen der effektiven Kosten des Jahres eine Abweichung, erfolgt ein Ausgleich über entsprechende Gutschriften oder Nachbelastungen.

6.1.28.5. Leistungen zwischen den Unternehmen

1017

Die genaue Kostenerstattung, wie sie für die Leistungen der Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder gefordert wird, ist für die unter den zweiten Satz dieser Regelung fallenden Leistungen nicht Voraussetzung.

Die sonstigen Leistungen zwischen Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und Z 9 lit. c UStG 1994 steuerfreie Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, können unter die Befreiungsbestimmung der § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 subsumiert werden.

§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 gilt nicht, wenn die Umsätze zwischen Unternehmern erbracht werden, bei denen ein Unternehmer seinen Sitz im Ausland hat, da dieser regelmäßig nicht überwiegend steuerbare begünstigte Umsätze erbringt (siehe Rz 1011).

6.1.28.6. Einzelfälle

1018

Depotgebühren: Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren durch Banken für die folgenden Institutionen und Einrichtungen ist befreit:

- Wohlfahrtsfonds der Ärztekammern,
- Wohlfahrtseinrichtungen der Österreichischen Dentistenkammer,
- Wohlfahrtseinrichtungen der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten,
- Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von Orden und Kongregationen,
- Pensionsfonds von Kammern (zB Wirtschafts-, Arbeiter-, Landwirtschaftskammer) oder einer Diözese,
- Gebietskrankenkassen.

Gestionsprovisionen: Gestionsprovisionen, die an einen Konsortialführer für die Verwaltung der Kreditanteile der übrigen Konsorten gezahlt werden, sind steuerfrei. Das gilt auch für Gestionsprovisionen, die vom Kreditnehmer dem Kreditgeber bezahlt werden.

Landeshypothekenanstalt: Werden die von den Ämtern der Landesregierungen gewährten Darlehen (zB Landeswohnbauförderung) durch eine Landeshypothekenbank verwaltet, ist diese Verwaltung befreit.

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften gemäß § 6b KStG 1988: Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sind begünstigte Unternehmer iSd Rz 1011.

Verbundkosten: Die sonstige Leistung selbst muss nicht bank- oder versicherungstypisch sein. Daher kann auch die Weiterverrechnung von Verbundkosten im Bankenbereich befreit sein.

6.2. Option zur Steuerpflicht

Siehe Rz 758, Rz 772, Rz 793 bis Rz 800, Rz 899 und Rz 923.

6.3. Kleinunternehmer, Option zur Steuerpflicht

6.3.1. Option zur Steuerpflicht (Verzichtserklärung)

1019

Der Unternehmer kann gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 durch eine schriftliche, beim Finanzamt einzureichende Erklärung auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichten und damit zu der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optieren.

Eine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 hat keine Auswirkung auf die unter die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 fallenden Umsätze.

Beispiel:

Ein unter die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 fallender Landwirt erzielt aus der Vermietung einer Eigentumswohnung im Veranlagungszeitraum Mieteinnahmen in Höhe von 7.500 Euro. Die unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallenden - allenfalls geschätzten - Einnahmen betragen im Veranlagungszeitraum 11.000 Euro.

Eine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 bewirkt die Steuerpflicht der Mieteinnahmen. Die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 wird hierdurch nicht berührt.

6.3.2. Rücknahme der Verzichtserklärung

1020

Verzichtserklärungen gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 können bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides wieder zurückgenommen werden.

Beispiel:

Der Unternehmer K erzielt jährliche Umsätze von rund 15.000 Euro. Der Umsatzsteuererklärung 2001 legt er eine Verzichtserklärung bei.

a) Noch vor Ergehen des Umsatzsteuerbescheides 2001 erklärt er schriftlich gegenüber seinem Finanzamt, dass er die Verzichtserklärung wieder zurücknimmt.

b) K wird erklärungsgemäß zur USt veranlagt. Er beruft gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und nimmt dabei die Verzichtserklärung zurück.

In beiden Fällen wurde die Verzichtserklärung wirksam zurückgenommen.

Es tritt weder für 2001 noch für die vier Folgejahre bis einschließlich 2005 eine Bindungswirkung ein. K kann in diesen Jahren die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen.

6.3.3. Widerruf der Verzichtserklärung

1021

Hat ein Unternehmer eine Verzichtserklärung abgegeben und diese nicht bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides wieder zurückgenommen, so tritt die in § 6 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994 normierte Bindungswirkung ein, wenn die Verzichtserklärung Rechtswirksamkeit entfaltet hat (dh. zur steuerpflichtigen Behandlung der Umsätze aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse in dem Veranlagungszeitraum, für den sie abgegeben wurde, erforderlich war).

Der Unternehmer ist danach für das Jahr, für das er die Verzichtserklärung abgegeben hat, und für mindestens noch vier darauf folgende Jahre (insgesamt also mindestens fünf Jahre) an die Regelbesteuerung gebunden, innerhalb der vier Folgejahre ist eine Rücknahme der Verzichtserklärung für eines dieser Jahre nicht mehr möglich.

Endet das Unternehmen (und geht damit die Unternehmereigenschaft verloren), so erlöschen damit auch die im § 6 Abs. 3 UStG 1994 festgelegten Folgen. Dies trifft etwa zu, wenn der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit endgültig eingestellt hat. Wird danach später eine unternehmerische Tätigkeit vom früheren Unternehmer (wieder) aufgenommen, so leben die mit der vorangegangenen Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit erloschenen Folgen nicht auf, weshalb der (neue) Unternehmer gegebenenfalls (neuerlich) die Erklärung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben hat (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0041). Ist hingegen von vornherein eine bloß zeitlich befristete Unterbrechung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit beabsichtigt (vgl. Rz 202), die am Fortbestand der Unternehmereigenschaft nichts ändert, bleibt die Bindung an die Verzichtserklärung iSd § 6 Abs. 3 UStG 1994 aufrecht.

1022

Erst nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraumes kann gemäß § 6 Abs. 3 dritter und vierter Satz UStG 1994 die Verzichtserklärung bis zum Ablauf des ersten Monats eines Kalenderjahres widerrufen und die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer wiederum in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Sachverhalt zunächst wie Beispiel in Abschnitt 6.3.2., K gibt in weiterer Folge im Jahr 2003 neuerlich eine Verzichtserklärung ab, die er bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 nicht wieder zurücknimmt.

K ist für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 an seine Erklärung gebunden und hat seine Umsätze zu versteuern. Gibt er bis Ende Jänner 2008 eine Widerrufserklärung ab, so kann er frühestens ab dem Jahr 2008 seine Umsätze wieder steuerfrei behandeln.

Weiteres Beispiel:

Der Unternehmer hat für das Jahr 2005 "sicherheitshalber" eine Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben.

Diese Verzichtserklärung entfaltet nur Wirkung, wenn der Unternehmer die für 2005 geltende Kleinunternehmergrenze von 22.000 Euro unterschritten hat bzw. in die 15-prozentige Toleranzregelung fallen würde. Nur in diesen Fällen wird die fünfjährige Bindungswirkung ausgelöst. Der Unternehmer könnte frühestens mit Wirkung für das Jahr 2010 die für das Jahr 2005 abgegebene Optionserklärung widerrufen. Die mit 1.1.2007 erfolgte Anhebung der Kleinunternehmergrenze auf 30.000 Euro (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101/2006) hat in diesem Zusammenhang keine Bedeutung.

Hätte der Unternehmer im Jahr 2005 die Kleinunternehmergrenze überschritten und käme auch die Toleranzregelung nicht zum Tragen, ist eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht erforderlich, seine Umsätze sind jedenfalls steuerpflichtig. Wird eine derartige Erklärung dennoch abgegeben, entfaltet sie keine Rechtswirkung, sodass die fünfjährige Bindungswirkung nicht ausgelöst wird.

6.4. Befreiungen bei der Einfuhr

6.4.1. Allgemeines

1023

Die Steuerbefreiungen für die Einfuhr werden in § 6 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 UStG 1994 abschließend aufgezählt.

Das UStG 1994 enthält teilweise eigenständige Bestimmungen zu den Steuerbefreiungen bei der Einfuhr, teilweise entsprechen die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr aber auch den Zollbefreiungen.

§ 6 Abs. 4 UStG 1994 verweist daher weitgehend auf zollrechtliche Befreiungsbestimmungen und enthält nur insoweit eigenständige Regelungen, als die Befreiungen von der Mehrwertsteuer von den Zollbefreiungen abweichen.

Die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr können grundsätzlich von jedem Unternehmer oder Nichtunternehmer unter Berücksichtigung der gesetzlich genannten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden.

Ist für bestimmte Waren eine Befreiung von der Umsatzsteuer bei der Einfuhr vorgesehen, ist auch der innergemeinschaftliche Erwerb befreit (siehe Rz 3941).

6.4.2. Im UStG 1994 gesondert geregelte Befreiungen von der Einfuhrumsatzsteuer

1024

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, deren Lieferung im Inland ebenfalls steuerfrei wäre:

- Wertpapiere iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f, g, h und i UStG 1994;
- Anlagegold iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994;
- Zahnersatz iSd § 6 Abs. 1 Z 20 UStG 1994;
- Menschliche Organe (keine Prothesen), menschliches Blut und Frauenmilch iSd § 6 Abs. 1 Z 21 UStG 1994.

Ebenfalls von der Steuer befreit ist nach § 6 Abs. 4 Z 2 UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, sofern die im Gesetz ausdrücklich genannten Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung der jeweiligen Gegenstände vorliegen:

- Gesetzliche Zahlungsmittel unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994;
- Amtliche Wertzeichen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994;
- Luftfahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 10 lit. c UStG 1994 (entfällt ab 1. Jänner 2011);
- Gegenstände für die Seeschifffahrt unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Z 1, Z 2 und Z 3 UStG 1994;
- Gegenstände für die Luftfahrt unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Z 1, Z 2 und Z 3 UStG 1994.

Auch die Einfuhr von Gold ist nach § 6 Abs. 4 Z 3 UStG 1994 steuerfrei, wenn sie durch Zentralbanken (zB österreichische Nationalbank) vorgenommen wird.

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 3a UStG 1994 außerdem die Einfuhr von:

Rechtslage bis 31. Dezember 2010:

- Gas über das Erdgasverteilungsnetz und
- Elektrizität.

Rechtslage ab 1. Jänner 2011:

- Gas über ein Erdgasnetz oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz oder

- Gas, das von einem Gastanker aus in ein Erdgasnetz oder ein vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird,
- Elektrizität,
- Wärme über Wärmenetze oder
- Kälte über Kältenetze.

§ 6 Abs. 4 Z 6 UStG 1994 sieht die steuerfreie Einfuhr für die dort genannten amtlichen Veröffentlichungen und Drucksachen vor.

Ebenfalls steuerfrei kann nach § 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994 die Einfuhr von Gegenständen mit einem Gesamtwert bis 22 Euro erfolgen, ausgenommen sind jedoch Alkoholika, Parfums und Toilettewasser sowie Tabak und Tabakwaren. Ist die Einfuhr von Gegenständen innerhalb bestimmter Wertgrenzen oder Freimengen nach anderen Vorschriften befreit, ist dies bei der Berechnung des Gesamtwertes von 22 Euro zu berücksichtigen.

6.4.3. Steuerbefreiungen in Anlehnung an Zollbefreiungen

1025

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 4 lit. a bis lit. o UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, für die eine Zollbefreiung vorliegt, für die aber gegebenenfalls ausdrücklich genannte umsatzsteuerrechtliche Sonderregelungen zu berücksichtigen sind:

- Übersiedlungsgut von natürlichen Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz aus einem Drittland in die Gemeinschaft verlegen;
- Heiratsgut;
- Erbschaftsgut;
- Ausstattung, Ausbildungsmaterial und Haushaltsgegenstände von Schülern und Studenten;
- Sendungen von Privatperson an Privatperson unter Beachtung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. b UStG 1994 vorgesehenen Mengenbeschränkung für Kaffee, Kaffee-Extrakte und –Essenzen, Tee sowie Tee-Extrakte und -Essenzen;
- Investitionsgüter und andere Ausrüstungsgegenstände, die anlässlich einer Betriebsverlegung aus einem Drittland in die Gemeinschaft eingeführt werden, unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. c UStG 1994 angeführten Einschränkungen;
- Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung ist außerdem die vorangegangene Anzeige der Betriebseröffnung beim zuständigen Finanzamt im Inland;

- von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschaftete Erzeugnisse sowie die in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. d UStG 1994 angeführten Sonderfälle bei der Einfuhr reinrassiger Pferde;
- Saatgut, Düngemittel und andere Erzeugnisse zur Boden- oder Pflanzenbehandlung, die von Landwirten aus Drittländern zur Verwendung in grenznahen Betrieben eingeführt werden;
- Gegenstände erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. a UStG 1994 und § 6 Abs. 4 Z 4 lit. g UStG 1994 genannten Einschränkungen für wissenschaftliche Instrumente und Apparate;
- die unentgeltliche Einfuhr von Tieren für Laborzwecke und biologische und chemische Stoffe für Forschungszwecke (§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. h UStG 1994);
- Therapeutische Stoffe menschlichen Ursprungs sowie Reagenzien zur Bestimmung der Blut- und Gewebegruppen;
- Vergleichssubstanzen für die Arzneimittelkontrolle;
- pharmazeutische Erzeugnisse zur Verwendung bei internationalen Sportveranstaltungen;
- für Organisationen der Wohlfahrtspflege bestimmte Waren, Waren für Blinde und andere behinderte Personen; die Einfuhr „lebenswichtiger Waren" und die Einfuhr von Gegenständen für Blinde und andere Behinderte muss dabei aber unentgeltlich erfolgen und die Gegenstände dürfen nicht von den Blinden oder anderen Behinderten selbst eingeführt werden (§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. i und j UStG 1994);
- Auszeichnungen und Ehrengaben;
- Geschenke im Rahmen zwischenstaatlicher Beziehungen;
- zum persönlichen Gebrauch von Staatsoberhäuptern bestimmte Waren;
- zur Absatzförderung eingeführte Waren (Warenmuster oder -proben von geringem Wert, Werbedrucke und Werbegegenstände, auf Ausstellungen oder ähnlichen Veranstaltungen ge- oder verbrauchte Waren) unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. k und l UStG 1994 vorgesehenen Erweiterungen, die über die zollrechtlichen Befreiungsbestimmungen hinausgehen;
- zu Prüfungs-, Analyse- oder Versuchszwecken eingeführte Waren;
- Sendungen an die für Urheberrechtsschutz oder gewerblichen Rechtsschutz zuständigen Stellen;

- Werbematerial für den Fremdenverkehr, wobei das Werbematerial gemäß § 6 Abs. 4 Z 4 lit. m UStG 1994 im Gegensatz zu den Zollvorschriften auch private Geschäftsreklame zugunsten von Gemeinschaftsfirmen enthalten darf;
- verschiedene Dokumente und Gegenstände, wie zB
  - bestimmte Dokumente an Dienststellen der Mitgliedstaaten oder Veröffentlichungen ausländischer Regierungen und offizieller internationaler Organisationen;
  - Stimmzettel für Wahlen;
  - Gegenstände, die vor Gerichten oder anderen Instanzen der Mitgliedstaaten als Beweisstücke oder zu ähnlichen Zwecken verwendet werden sollen;
  - Unterschriftsmuster;
  - an die Zentralbanken der Mitgliedstaaten gerichtete amtliche Drucksachen;
  - Informationsträger;
  - Entwürfe, technische Zeichnungen;
  - diverse Vordrucke;
  - Steuermarken und ähnliche Marken, die die Entrichtung von Abgaben in einem Drittland bestätigen;
- Verpackungsmittel zum Verstauen und Schutz von Waren während ihrer Beförderung sowie die in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. n UStG 1994 genannten Behältnisse und Verpackungen, sofern der Wert der Verpackungsmittel in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 UStG 1994) einbezogen wird;
- Streu und Futter für Tiere während ihrer Beförderung;
- Treib- und Schmierstoffe in Straßenkraftfahrzeugen und Spezialcontainern, unter Berücksichtigung der sich aus § 6 Abs. 4 Z 4 lit. o UStG 1994 iVm § 97 Abs. 1 ZollR-DG allenfalls ergebenden Beschränkungen;
- Waren zum Bau, zur Unterhaltung oder Ausschmückung von Gedenkstätten oder Friedhöfen für Kriegsopfer;
- Särge, Urnen und Gegenstände zur Grabausschmückung.

1026

Weiters ist nach § 6 Abs. 4 Z 5 UStG 1994 auch die Einfuhr folgender Gegenstände steuerfrei, die nach den §§ 89 bis 93 des ZollR-DG unter Beachtung einer in § 93 ZollR-DG vorgeschriebenen Verwendungspflicht zollfrei eingeführt werden können:

- Diplomaten- und Konsulargut (§ 89 ZollR-DG);
- Ausstattung ausländischer Dienststellen (§ 90 ZollR-DG);
- Bestimmte Bordvorräte (§ 91 ZollR-DG);
- Treib- und Schmierstoffe in Wasser- und Luftfahrzeugen.

1027

Von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist unter Beachtung der in § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994 hierzu vorgesehenen Einschränkungen auch die Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 137 bis 144 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 302 S. 1 (Zollkodex) in der jeweils geltenden Fassung, im Verfahren der vorübergehenden Verwendung von den Einfuhrabgaben befreit eingeführt werden können.

1028

Steuerfrei ist unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 8 UStG 1994 genannten weiteren Bedingungen die Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 185 bis 187 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 302 S. 1 (Zollkodex) als Rückwaren frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden können.

Randzahlen 1029 bis 1035: *derzeit frei*

6.5. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck

6.5.1. Allgemeines

1036

Waren im persönlichen Reisegepäck von Personen, die aus dem Drittland zurückkehren, können nur dann steuerfrei eingeführt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- gesetzlich festgelegte Höchstmengen wurden eingehalten,
- die Waren befinden sich im persönlichen Reisegepäck,
- es handelt sich um eine nichtgewerbliche Einfuhr.

6.5.2 Einhaltung der gesetzlich festgelegten Höchstmengen

1037

Jeder Reisende kann nur bis zu der in § 6 Abs. 5 UStG 1994 für die jeweilige Warengruppe genannten Höchstmenge Waren steuerfrei einführen.

Danach sind Beschränkungen für Tabakwaren im Allgemeinen, Tabakwaren aus dem Samnauntal, sowie Alkohol und alkoholische Getränke, ausgenommen nicht schäumender Wein und Bier, vorgesehen, wobei in diesen Fällen eine Kombination der verschiedenen Waren einer Warengruppe bis zur zulässigen Höchstmenge vorgenommen werden kann, sofern die Summe der Anteile insgesamt 100% nicht übersteigt.

Einer mengenmäßigen Beschränkung unterliegen weiters nicht schäumender Wein, Bier und der im Hauptbehälter bzw. tragbaren Behälter (maximal 10 Liter) eines Motorfahrzeuges befindliche Kraftstoff.

Andere als die soeben genannten Waren dürfen bis zu einem Gesamtwert von 300 Euro je Reisenden steuerfrei eingeführt werden, für Flugreisende beträgt dieser Schwellenwert 430 Euro. Für Reisende unter 15 Jahren verringert sich dieser Schwellenwert generell auf 150 Euro.

Weitere Bestimmungen zur Berechnung der Schwellenwerte sind in § 6 Abs. 5 UStG 1994 explizit angeführt.

Für Reisende unter 17 Jahren gelten die Bestimmungen über die steuerfreie Einfuhr von Tabakwaren und Alkoholika nicht, somit kommen für sie nur die Einfuhrbefreiungen für Kraftstoffe und andere Waren zur Anwendung.

Randzahlen 1038 bis 1044: *derzeit frei*

6.6. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises

1045

Für Personen mit gewöhnlichem Wohnsitz im Grenzgebiet, Grenzarbeitnehmer sowie Besatzungen von Verkehrsmitteln in bestimmten Fällen gelten gemäß § 6 Abs. 6 UStG 1994 von § 6 Abs. 5 UStG 1994 abweichende Höchstmengen.

1046

Neben den für diese Personen geltenden, in § 6 Abs. 6 UStG 1994 genannten geringeren Höchstmengen ist hier weiters eine prozentuelle Kombination der einzelnen Warensorten zur Ausnutzung nicht ausgeschöpfter Anteile nicht vorgesehen.

Andere Waren als jene, für die eine Höchstmenge vorgesehen ist, dürfen nur bis zu einem Gesamtwert von 20 Euro eingeführt werden, wovon 4 Euro auf Lebensmittel und nichtalkoholische Getränke entfallen dürfen.

Die Bestimmungen für die steuerfreie Einfuhr von Tabakwaren oder Alkoholika gelten nicht für Reisende unter 17 Jahren.

Weiters enthält § 6 Abs. 6 UStG 1994 für bestimmte Fälle Ausnahmen von den vorgenannten Einschränkungen.

Randzahlen 1047 bis 1050: *derzeit frei*

7. Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

1051

Eine Ausfuhrlieferung ist unter folgenden Voraussetzungen steuerfrei:

- der liefernde Unternehmer hat den Gegenstand in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, oder
- der ausländische Abnehmer hat den Gegenstand in das Drittlandsgebiet versendet oder befördert,
- über die erfolgte Ausfuhr liegt ein Ausfuhrnachweis vor und
- die vorstehenden Voraussetzungen werden buchmäßig nachgewiesen (siehe Rz 2521 bis Rz 2593).

Die Ausfuhrbelege müssen sieben Jahre im Original aufbewahrt werden.

Wird die Ausfuhr im Rahmen des ECS (Export Control System) erbracht, stellt der beim Zollamt befindliche elektronische Datensatz das Original des Ausfuhrnachweises dar. Diesfalls erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht für den Ausfuhrnachweis auf den Ausdruck des vom Zollamt übermittelten Datensatzes (pdf-File) bzw. ist insoweit auch eine elektronische Aufbewahrung möglich.

Zum Drittlandsgebiet im umsatzsteuerrechtlichen Sinne siehe Rz 146 bis Rz 148.

1051a

Erfolgt vor dem 1. Juli 2013 die Lieferung eines Gegenstandes in das Gebiet des neuen Mitgliedstaates Kroatien, die Verbringung nach Kroatien jedoch erst nach dem 30. Juni 2013, wird eine zollamtliche Ausgangsbestätigung nicht mehr erteilt. In diesen Fällen gilt der Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung der Zollbehörde für Zwecke der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wurde, als Ausfuhrnachweis.

1051b

Der Gegenstand der Lieferung kann durch einen Beauftragten oder mehrere Beauftragte des Abnehmers oder eines folgenden Abnehmer sowohl im Inland als auch in einem anderen EU-Mitgliedstaat bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

1051c

Durch die spezielle Ortsregelung für die Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte gemäß der Bestimmung des § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 wird klargestellt, dass Lieferungen dieser Gegenstände keine bewegten Lieferungen sind. Daraus folgt, dass keine Ausfuhrlieferung nach § 7 UStG 1994 vorliegen kann.

1051d

Da beim Kundenstock eine Beförderung oder Versendung mangels physischer Substanz nicht möglich ist, kann die Lieferung eines Kundenstocks keine bewegte Lieferung sein. Der Lieferort bestimmt sich gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 danach, wo der überwiegende Teil der Kunden im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ansässig ist. Eine Ausfuhrlieferung oder eine innergemeinschaftliche Lieferung können nicht vorliegen.

7.1. Beförderung oder Versendung

7.1.1. Beförderung

1052

Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer befördert den Gegenstand selbst in das Drittland. Im Falle der Beförderung durch den Abnehmer ist seine Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

7.1.2. Versendung

1053

Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer lässt den Gegenstand der Lieferung durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen. Im Falle der Versendung durch den Abnehmer ist dessen Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

7.1.3. Touristenexport

1054

Ein solcher liegt vor, wenn

- der Erwerb des Gegenstandes nicht für unternehmerische Zwecke erfolgt und
- der Abnehmer den Gegenstand im persönlichen Reisegepäck ausführt.

Zum persönlichen Reisegepäck gehören diejenigen Gegenstände, welche ein Reisender bei einem Grenzübertritt mit sich führt (zB das Handgepäck oder das im KFZ mitgeführte Gepäck). Als "im Reisegepäck mitgeführt" gelten auch solche Gegenstände, die nicht im selben Beförderungsmittel wie der Reisende befördert werden (zB im Eisenbahnverkehr oder Flugverkehr aufgegebenes Gepäck). Ein PKW gilt nicht als persönliches Reisegepäck.

1055

Die zugrunde liegende Lieferung kann unter folgenden Voraussetzungen steuerfrei belassen werden:

- der Abnehmer darf keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben (Rz 1062 bis Rz 1064);

- der Gegenstand muss vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt werden;
- der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände muss 75 Euro übersteigen.

Randzahlen 1056 bis 1058: *derzeit frei.*

7.2. Ausländischer Abnehmer

1059

Im Falle der Beförderung bzw. Versendung durch den Abnehmer muss dieser ein ausländischer Abnehmer im Sinne der folgenden Ausführungen sein. Die Beurteilung als „ausländischer Abnehmer" setzt zwingend voraus, dass die Person des Abnehmers bekannt ist. Erst wenn feststeht, welchem Rechtsträger die Lieferung des Unternehmers zuzuordnen ist, kann in einem weiteren Schritt festgestellt werden, ob der Abnehmer einen Sitz bzw. einen Wohnsitz im Inland hat oder nicht (vgl. VwGH 05.09.2012, 2008/15/0285).

7.2.1. Grundsatz

1060

Grundsätzlich liegt ein ausländischer Abnehmer nur dann vor, wenn dieser keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat. Bei der Beurteilung ist von den tatsächlichen Verhältnissen auszugehen. Dasselbe gilt auch für ausländische Zweigniederlassungen, die das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen haben.

1061

Botschaften und Konsulate ausländischer Staaten in Österreich bzw. internationale Organisationen mit Amtssitz in Österreich sind keine ausländischen Abnehmer, weil sie ihren Sitz im Bundesgebiet haben. Die österreichischen Botschaften, Konsulate und sonstigen Vertretungsbehörden im Ausland sind als ausländische Abnehmer im Sinne dieser Bestimmung anzusehen, sofern sie das Umsatzgeschäft mit dem inländischen Unternehmer im eigenen Namen abgeschlossen haben.

7.2.2. Touristenexport

1062

Im Falle des Touristenexportes (Rz 1054 bis Rz 1058) darf der Abnehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben. Zu dessen Bestimmung ist der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist, heranzuziehen.

Befindet sich im Reisepass keine Eintragung über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Bei Abnehmern, deren Reisepass von einer Behörde eines Mitgliedstaates ausgestellt wurde, ist davon auszugehen, dass ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet vorliegt.
- In den übrigen Fällen ist von einem Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet auszugehen, wenn im Reisepass ein Aufenthaltstitel für die Republik Österreich (§ 2 Abs. 4 Z 14 Fremdenpolizeigesetz 2005, BGBl. I Nr. 100/2005 idgF) oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet eingetragen ist. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung sind in diesen Fällen nicht erfüllt.
- Dasselbe gilt, wenn ein Aufenthaltstitel gemäß § 8 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz - NAG, BGBl. I Nr. 100/2005 idF BGBl. I Nr. 135/2009, insbesondere in Form der Aufenthaltstitel "Daueraufenthalt" iSd § 8 Abs. 1 Z 3 NAG und "Aufenthaltsbewilligung für einen vorübergehenden befristeten Aufenthalt im Bundesgebiet zu einem bestimmten Zweck" iSd § 8 Abs. 1 Z 5 NAG gegeben ist.

Die obigen Ausführungen gelten nicht für jene Fälle, in denen im Grenzübertrittsdokument lediglich Sichtvermerk ("Visum" oder "Visa") iSd Schengener Grenzkodex (Verordnung (EG) Nr. 562/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. März 2006 über einen Gemeinschaftskodex für das Überschreiten der Grenzen durch Personen, ABl. Nr. L 105 vom 13.04.2006 S. 1) vermerkt ist, sofern dieses Visum nicht auch einen Aufenthaltstitel beinhaltet.

Erfolgt die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde, dann ist damit der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergibt (zB Vermerk eines inländischen Wohnsitzes oder inländischen KFZ-Kennzeichens des Ausführenden).

Randzahlen 1063 bis 1064: *derzeit frei.*

7.3. Ausrüstung und Versorgung eines Beförderungsmittels

1065

Ist der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so ist in Abholfällen die Steuerfreiheit grundsätzlich auf jene Fälle eingeschränkt, in denen

- ein ausländischer Abnehmer vorliegt und
- das Beförderungsmittel unternehmerischen Zwecken des Abnehmers dient.

Bei der Anwendung sind die folgenden Ausführungen zu beachten.

7.3.1. Gegenstände zur Ausrüstung eines KFZ

1066

Dazu gehören KFZ-Bestandteile (Ersatzteile) und KFZ-Zubehörteile einschließlich Sonderausstattungen.

7.3.2. Werklieferungen

1067

Werklieferungen fallen nicht unter die gegenständliche Einschränkung. Die Reparatur eines KFZ ist als Werklieferung anzusehen, wenn der auf die Bestandteile entfallende Entgeltsteil mehr als 50% des Gesamtentgelts beträgt. Im umgekehrten Fall ist zwingend von einer Werkleistung auszugehen. Unter Bestandteile fallen nicht Hilfsstoffe, Kleinmaterial oder Betriebsstoffe (zB Dichtungen, Ölfilter, Zündkerzen, Scheibenwischerblätter, Motoröl, Bremsflüssigkeit usw.). Bei der Aufteilung des Entgelts müssen die im Unternehmen üblichen Entgelte angesetzt werden.

7.3.3. Feste Verbindung bzw. bestimmungsgemäße Verwendung

1068

Unter die gegenständliche Einschränkung fallen - soweit nicht eine Werklieferung zur Anwendung kommt (diesbezüglich siehe den vorstehenden Rz 1067) - die gelieferten Ausrüstungsgegenstände nur,

- wenn sie bereits vor der Ausfuhr mit dem Fahrzeug fest verbunden werden (zB Montage der Reifen, der Stoßstange, der Zusatzscheinwerfer usw.) oder
- wenn es sich um Gegenstände handelt, die nicht zur festen Verbindung mit dem KFZ bestimmt sind (zB Schonbezüge, Warnblinkleuchte, Reservereifen usw.), und diese Gegenstände im Zeitpunkt der Ausfuhr schon im KFZ bestimmungsgemäß verwendet werden. Eine derartige Verwendung liegt nicht vor, wenn sich die Gegenstände noch in der Originalverpackung oder in einer Verpackung des liefernden Unternehmers befinden oder noch nicht in eine vorgesehene Halterung des Fahrzeuges eingefügt worden sind (zB Reservereifen).

1069

Nicht im Rahmen einer Werklieferung erfolgende Lieferungen liegen vor, wenn keine Be- oder Verarbeitungsleistung des liefernden Unternehmers erbracht wird (zB bloßes Anschrauben des Ausrüstungsgegenstandes oder Montage nicht durch den Lieferer).

7.3.4. Versorgung eines KFZ

1070

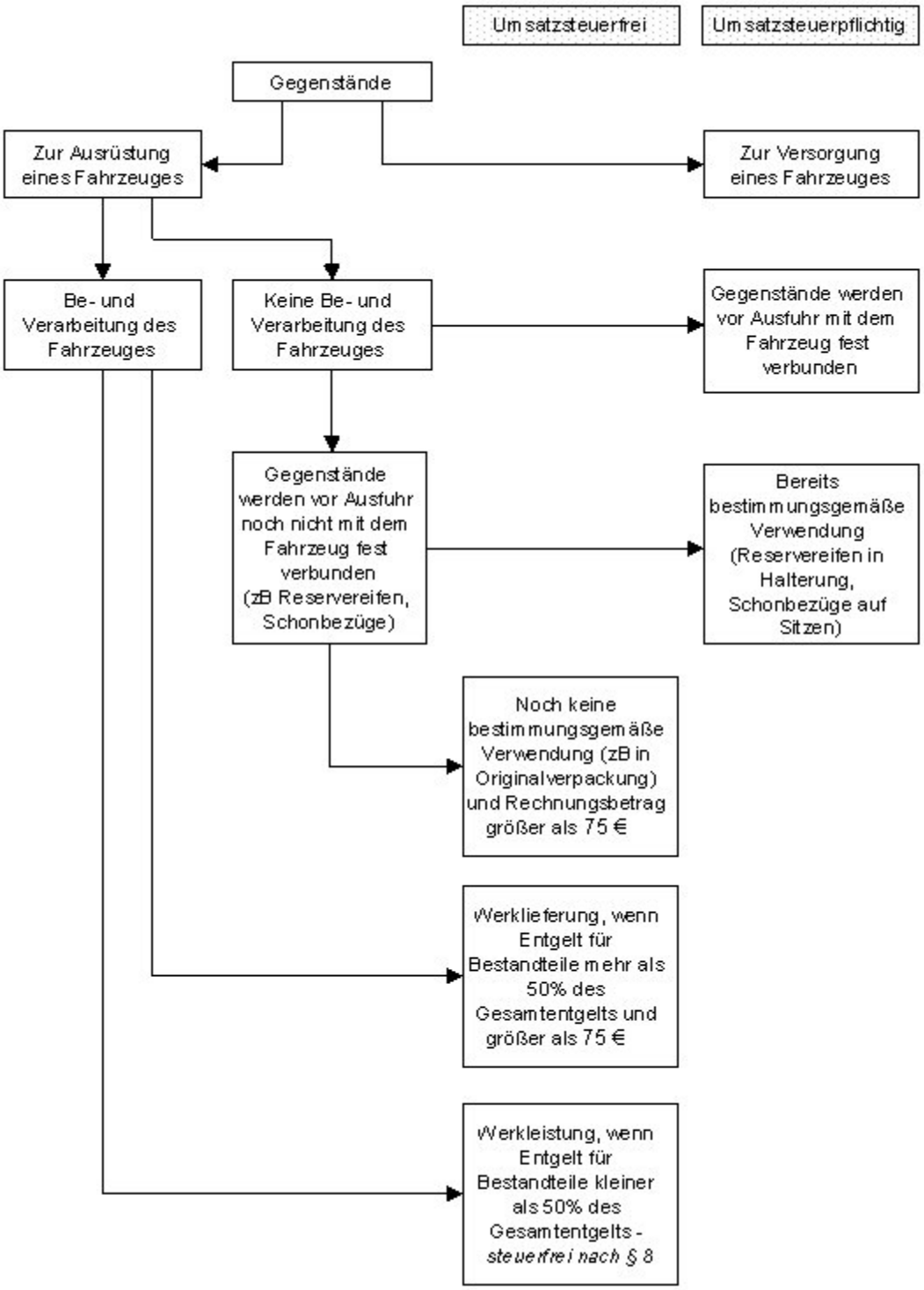
Dazu gehören zB Treibstoffe, die sich bei der Ausfuhr im Hauptbehälter oder Reservekanister des Fahrzeuges befinden, Motoröle, Bremsflüssigkeiten, Frostschutzmittel usw., die vor der Ausfuhr in das KFZ eingefüllt worden sind.

7.3.5. Entscheidungsbaum

1071

Lieferung von Gegenständen zur Ausrüstung oder Versorgung eines Fahrzeuges an Nichtunternehmer in Abholfällen

Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994) - Lohnveredlung (§ 8 UStG 1994)



7.3.6. Andere Beförderungsmittel

1072

Die vorstehenden Ausführungen gelten für andere Beförderungsmittel als KFZ sinngemäß (zB Wasser- und Luftfahrzeuge).

Randzahlen 1073 bis 1074: *derzeit frei.*

7.4. Ausfuhrnachweis allgemein

1075

Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Nachweis, dass der Liefergegenstand ins Drittland befördert oder versendet wurde, vorliegen. Wie der Unternehmer den Ausfuhrnachweis zu führen hat, regelt das Gesetz (§ 7 Abs. 5 und Abs. 6 UStG 1994). Sind die vorgelegten Ausfuhrnachweise mangelhaft oder liegt kein Ausfuhrnachweis iSd Gesetzes vor, dann ist die Steuerfreiheit nur zu gewähren, wenn (aufgrund anderer Belege und Nachweise) zweifelsfrei feststeht, dass der Liefergegenstand ins Drittland gelangt ist.

Im Falle des Touristenexports ist der Ausfuhrnachweis jedenfalls durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung (vgl. auch Art. 147 MwSt-RL 2006/112/EG) zu führen.

Im Hinblick darauf, dass der Unternehmer zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist, muss er jeweils bei Abgabe der Voranmeldungen prüfen, für welche Ausfuhrlieferungen der Ausfuhrnachweis bereits erbracht worden ist. Nur bei Vorliegen der Ausfuhrnachweise kann die Steuerfreiheit geltend gemacht werden. In den übrigen Fällen müssen die Umsätze zunächst steuerpflichtig behandelt werden.

In jenen Fällen, in denen mehrere Unternehmer die Ausfuhr nachweisen müssen, jedoch nur ein Unternehmer über den (Original-)Ausfuhrnachweis verfügt (zB Be- oder Verarbeitung vor der Ausfuhr durch einen anderen Unternehmer), kann den anderen Unternehmern die Steuerfreiheit dann gewährt werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Ausfuhr tatsächlich erfolgt ist.

1076

§ 7 UStG 1994 sieht aus Vereinfachungsgründen vor, dass der Unternehmer bereits vor Erbringung des Ausfuhrnachweises die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen kann, wenn dieser Nachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird. Wird der Nachweis innerhalb dieses Zeitraumes nicht erbracht, so ist die diese Lieferung betreffende Voranmeldung (bzw. Jahreserklärung) zu berichtigen (ex tunc). Langt der Ausfuhrnachweis nach der Berichtigung ein, kann die Steuerfreiheit wiederum in Anspruch genommen werden (ex tunc) und zwar bis zur Rechtskraft des Bescheides für jenen Zeitraum, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist (von den Fällen einer Wiederaufnahme des Verfahrens abgesehen).

1077

Nimmt der Unternehmer im Falle des Touristenexports die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene

Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der UVA für jenen UVA-Zeitraum rückgängig gemacht werden, in dem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt (ex nunc). Dies erfolgt in der Jahreserklärung unter der Kennziffer 090.

Randzahlen 1078 bis 1082: *derzeit frei.*

7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall

1083

Der Ausfuhrnachweis ist bei Versendung des Gegenstandes in das Drittland durch Versendungsbelege zu erbringen. Versendungsbelege sind

- Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dgl. oder deren Doppelstücke. Drittschriften oder lediglich der Schriftwechsel mit dem Beförderungsunternehmer oder dem ausländischen Abnehmer können in aller Regel nicht als Versendungsbelege anerkannt werden. In den Fällen, in denen der Unternehmer den Gegenstand ohne Einschaltung eines Spediteurs in das Ausland versendet und das Frachtbriefdoppel einem Dritten überlassen werden muss, wie dies insbesondere beim Dokumenteninkasso, Akkreditiv oder bei einem Remboursgeschäft üblich ist, kann der Ausfuhrnachweis in Form des Frachtbrieftriplikates oder einer Ablichtung bzw. bestätigten Abschrift des Frachtbriefdoppels in Verbindung mit den übrigen Aufzeichnungen der Finanzbuchhaltung erbracht werden.

Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch führen durch

- die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs oder
- die schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehen ist oder
- ab 1. Juli 2007 durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64.

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss ab 1. Jänner 2007 folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des Ausstellers (Spediteur) sowie den Tag der Ausstellung
- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist
- Datum der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur

- Handelsübliche Bezeichnung und Menge der Gegenstände
- Ort und Tag der Ausfuhr oder Ort und Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet
- Name und Anschrift des Empfängers und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet
- Eine Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind
- Unterschrift des Ausstellers

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss vom Spediteur nicht eigenhändig unterschrieben worden sein, wenn das für den Spediteur zuständige Finanzamt die Verwendung des Unterschriftsstempels (Faksimile) oder einen maschinellen Unterschriftsausdruck genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung des Finanzamtes unter Angabe des Ausstellungsdatums hingewiesen wird.

Zur Spediteurbescheinigung als Versendungsbeleg bei innergemeinschaftlichen Lieferungen siehe Rz 4006.

1084

Die Zollanmeldung in der Ausfuhr sowie die Bestätigung des Ausgangs der Ware einschließlich der Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 idgF (ZK-DVO) regelt das Zollrecht (siehe auch Arbeitsrichtlinie – Ausfuhr ZK-1610, Arbeitsrichtlinie „Zollanmeldung allgemein" ZK-0610).

Mit der Ausfuhranzeige im Sinne von Artikel 796e ZK-DVO wird der Austritt der Waren im elektronischen Ausfuhrverfahren in e-zoll (ECS) bestätigt, die Austrittsbestätigung wird vom e-zoll-System im Feld 44 des Exemplars Nr. 3 eingedruckt. Die Ergebnisse bei der Ausgangszollstelle und allfällige dort festgestellte Unregelmäßigkeiten werden auf einem Zusatzblatt vermerkt.

Andere Anmeldeformen bestehen nur noch in Ausnahmefällen (zB Notfallverfahren, Warensendungen unter 1.000 Euro).

1085

Die Ausgangsbestätigung wird grundsätzlich von der Ausgangszollstelle erteilt. Dies ist die letzte Zollstelle vor dem Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft. Im Falle der Beförderung im Eisenbahn-, Post-, Luft- oder Schiffsverkehr ist dies jene Zollstelle, wo der Beförderer den Gegenstand zur durchgehenden Beförderung ins Drittland übernimmt. Bei Abfertigung zum Versandverfahren (Carnet TIR, oder gemeinschaftliches und gemeinsames Versandverfahren mit T1 oder T2) mit Bestimmung in ein Drittland übernimmt die

Abgangsstelle die Aufgaben der Ausgangszollstelle und bestätigt den Ausgang der Waren auf dem Ausfuhrpapier bzw. im ECS-System. In diesem Fall wird der weitere Warenweg ab der Eröffnung des Versandverfahrens von der Abgangsstelle überwacht. Kommt es nicht zur ordnungsgemäßen Rückmeldung seitens der Bestimmungszollstelle im Drittland bzw. seitens der Ausgangszollstelle, führt die Abgangsstelle ein Suchverfahren durch. Nach einem erfolglos durchgeführten Suchverfahren fordert die Abgangsstelle den Versender auf, die Zollanmeldung zwecks Streichung der Ausgangsbestätigung vorzulegen. Daneben verständigt die Abgangsstelle das für den Unternehmer zuständige Finanzamt, dass die erteilte Ausgangsbestätigung zu Unrecht erfolgte. Kann die Ausgangsbestätigung nicht ungültig gemacht werden, wird dies unter Angabe des Grundes in der Kontrollmitteilung vermerkt. Erhält ein Finanzamt eine solche Kontrollmitteilung über die Ungültigkeit einer Ausgangsbestätigung, hat es festzustellen, ob die allenfalls zugrunde liegende Ausfuhrlieferung steuerpflichtig behandelt wurde.

1086

Bei der Ausfuhr von Zeitungen, Zeitschriften, Büchern und sonstigen Drucksachen, die bei einem Postamt aufgegeben werden, dient als Ausfuhrnachweis der Versendungsbeleg (Aufgabeschein, EMS-Formular oder Lieferschein) oder die Zollanmeldung der Post.

1087

Bei der Ausfuhr von Zeitungen, Zeitschriften, Büchern und sonstigen Drucksachen, die bei einem Postamt als einfacher Brief aufgegeben werden und für die durch das Postamt kein Versendungsbeleg ausgestellt wird, kann die Ausfuhr des Gegenstandes durch innerbetriebliche Unterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen der Finanzbuchhaltung nachgewiesen werden.

Der Ausfuhrnachweis für die Ausfuhr solcher Gegenstände kann jedoch nur dann als erbracht angesehen werden, wenn jede der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- Die Bestellung des Gegenstandes durch den Abnehmer muss schriftlich erfolgt sein und nachgewiesen werden können (Bestellschreiben, Schriftverkehr).
- Die einzelnen Sendungen müssen in einem fortlaufend und lückenlos geführten Postversandbuch eingetragen sein; aus den Eintragungen müssen der Tag der Versendung, der Name des ausländischen Abnehmers und der Bestimmungsort der Sendung hervorgehen. Als Postversandbuch können auch Versandlisten oder ähnliche, für innerbetriebliche Zwecke eingerichtete Aufzeichnungen anerkannt werden, wenn aus diesen die oben geforderten Angaben hervorgehen.
- Der Ausfuhrvorgang muss buchmäßig nachgewiesen sein.

Bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten muss die Begleichung des Gegenwertes der Lieferung belegt werden können (Nachweis des Zahlungseinganges).

Randzahlen 1088 bis 1092: *derzeit frei.*

7.6. Ausfuhrnachweis im Touristenexport bzw. bei sonstiger Beförderung

7.6.1. Ausfuhrnachweis im Touristenexport

1093

Im Falle des so genannten Touristenexports (dh. der Gegenstand der Lieferung wird nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt) ist der Ausfuhrnachweis durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehenen Ausfuhrbescheinigung zu führen.

1094

Was als Ausgangszollstelle gilt, bestimmt Art. 793 Abs. 2 ZK-Durchführungsverordnung (ZK-DVO). Demgemäß gilt in der Regel die letzte Zollstelle vor dem Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft als Ausgangszollstelle. Diese kann daher auch in einem anderen Mitgliedstaat als Österreich liegen.

1095

Wird der Gegenstand der Ausfuhr dem Beförderer bereits in Österreich zur durchgehenden Beförderung ins Drittlandsgebiet übergeben (zB "durchgechecktes" Reisegepäck im Flugverkehr), kann die Bestätigung vom dortigen Zollamt erteilt werden.

1096

Wenn ein Abnehmer die zollamtliche Bestätigung der Ausgangszollstelle nicht erlangen konnte, so ist für die nachträgliche Bestätigung der Ausfuhr die Zollverwaltung des Mitgliedstaates, der ursprünglich die Ausgangsbestätigung erteilt hätte, zuständig. Wenn eine österreichische Ausgangsstelle zuständig ist, dann richten sich die Voraussetzungen für eine nachträgliche Ausgangsbescheinigung nach Abschnitt 8 der Arbeitsrichtlinie Ausfuhrbescheinigungen, UM-1400 Abschnitt 8.

1097

Keine zollamtlichen Bestätigungen liegen jedenfalls vor, wenn österreichische Vertretungsbehörden im Ausland oder Finanzbehörden im Inland entsprechende Bestätigungen ausstellen.

1098

Als Ausfuhrbescheinigung ist das Formular Lager Nr. U 34 oder ein inhaltlich entsprechendes anderes Formblatt zu verwenden. Auch eine Rechnung, die den Inhaltserfordernissen des

§ 11 UStG 1994 (abgesehen von dem auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag) entspricht, und die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehen wurde, kann als Ausfuhrnachweis verwendet werden, sofern die Ausgangszollstelle bestätigt, dass die Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdokument übereinstimmen.

7.6.2. Ausfuhrnachweis bei sonstiger Beförderung

1099

Im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland (durch den Lieferer oder durch den Abnehmer), welche nicht im Rahmen des Touristenexportes erfolgt (zB weil der Gegenstand vom Lieferer befördert wird oder für unternehmerische Zwecke erworben oder nicht im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wurde), ist der Ausfuhrnachweis zu führen

- durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 idgF oder
- durch eine vom Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn nach zollrechtlichen Vorschriften weder eine schriftliche noch eine elektronische Zollanmeldung erforderlich ist (zB es handelt sich um eine Ausfuhr zu kommerziellen Zwecken, deren Gesamtwert die statistische Wertschwelle von 1.000 Euro nicht übersteigt (siehe Rz 1093 bis Rz 1097) oder
- durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, die jedoch nur noch dann vorgesehen ist, wenn Ausfuhren nicht im Rahmen des ECS stattfinden können (zB Notfallverfahren).

Randzahlen 1100 bis 1102: *derzeit frei.*

7.7. Verordnungsermächtigung

Randzahlen 1103 bis 1105: *derzeit frei.*

7.8. Unselbständige Nebenleistungen

1106

Wird im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen auch der Antrag erteilt, die zur Herstellung oder Bearbeitung notwendigen Formen, Modelle oder besonderen Werkzeuge herzustellen oder zu beschaffen, kann eine unselbständige Nebenleistung zur Ausfuhrlieferung vorliegen, wenn

- die Verfügungsmacht über die Formen, Modelle und Werkzeuge beim inländischen Unternehmer verbleibt, der sie nach Erfüllung des Auftrags ins Drittland versendet oder
- die Verfügungsmacht über die Formen, Modelle und Werkzeuge vom Hersteller dem ausländischen Abnehmer zwar sofort eingeräumt wird, aber nur um zu verhindern, dass sie vom Unternehmer auch für die Bearbeitung etc. von Gegenständen anderer Unternehmer verwendet werden, und dieser Umstand aus Vereinbarungen eindeutig ersichtlich ist.

Dabei ist es unerheblich, ob und in welchem Zustand die Formen nach der Auftragserfüllung in das Drittland gelangen, ob die Kosten getrennt verrechnet werden, und ob die Formen durch den inländischen Unternehmer selbst hergestellt wurden oder in seinem Auftrag durch einen anderen Unternehmer.

Von einer selbständigen Lieferung hinsichtlich der Formen, Modelle oder Werkzeuge ist hingegen auszugehen, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über sie erwirbt, um sie für eigene wirtschaftliche Zwecke zu verwenden, sein Hauptinteresse also auf die Beschaffung der Formen, Modelle oder Werkzeuge gerichtet ist (zB wenn der Abnehmer die Formen, Modelle oder Werkzeuge auch anderen Unternehmern zur Herstellung von Gegenständen zur Verfügung stellen will).

Dies gilt sinngemäß auch für innergemeinschaftliche Lieferungen (siehe Rz 3981).

Randzahlen 1107 bis 1110: *derzeit frei*

8. Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8 UStG 1994)

1111

Die Steuerfreiheit für Lohnveredlungen ergänzt ua. jene für Ausfuhrlieferungen. Gegenstände der Ausfuhr können vor der Ausfuhr von einem anderen Unternehmer be- und verarbeitet werden. Auch diese Be- und Verarbeitung kann bei Vorliegen der Voraussetzungen steuerfrei belassen werden.

8.1. Voraussetzungen

8.1.1. Einfuhr oder Erwerb zum Zweck der Lohnveredlung

1112

Eine steuerfreie Lohnveredlung liegt nur vor, wenn der Auftraggeber den Gegenstand zum Zweck der Lohnveredlung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck im Gemeinschaftsgebiet erworben hat. Der Zweck der Lohnveredlung muss zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Einfuhr bereits gegeben sein, jedoch muss die Veredlung nicht der Hauptzweck oder der ausschließliche Zweck für die Einfuhr oder für den Erwerb sein.

> *Beispiel:*
>
> *A mit Wohnsitz in der Schweiz erwirbt vom Privaten P in Wien ein Gemälde und lässt dies dort von U restaurieren, um es anschließend in die Schweiz zu exportieren. Hauptzweck des Erwerbs bildet zwar die Erlangung der Verfügungsmacht am Gegenstand, es liegt aber dennoch eine begünstigte Veredlung vor.*

1113

Die Voraussetzung der Einfuhr eines Gegenstandes zum Zweck seiner Bearbeitung oder Verarbeitung kann zB als erfüllt angesehen werden, wenn eine zollrechtliche Bewilligung über die aktive Lohnveredlung vorliegt. Wird zB ein Fahrzeug eines ausländischen Touristen während eines Aufenthaltes im Inland reparaturbedürftig, kann die Steuerbefreiung aufgrund der Lohnveredlung nicht zur Anwendung kommen. Dasselbe gilt, wenn ein ausländischer Abnehmer ein Fahrzeug im Inland erworben hat, dieses vor der Ausfuhr genutzt wurde und es während dieser Zeit wider Erwarten repariert werden musste.

8.1.2. Sonstige Voraussetzungen

1114

Hinsichtlich der Voraussetzungen der Steuerfreiheit ist zu unterscheiden, ob der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand vom Unternehmer oder vom ausländischen Abnehmer in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird. Wird der Gegenstand vom Auftraggeber befördert oder versendet, darf dieser keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland haben.

1115

Die mehrfache Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Ausfuhr ist zulässig. Der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand kann durch weitere Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet werden. Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Der Lohnveredler lässt die Arbeiten durch einen Subunternehmer durchführen. Die Leistung des inländischen Subunternehmers ist steuerpflichtig.

  Beispiel:

  U in Linz übernimmt für Z in Zürich (Schweiz) die Bearbeitung eines beigestellten Gegenstandes. U lässt diese aber von S in Salzburg durchführen, um anschließend den Gegenstand nach Zürich zu befördern. Der Umsatz U/Z ist eine steuerfreie Lohnveredlung. Der Umsatz S/U ist steuerpflichtig, da U kein ausländischer Auftraggeber ist.

- Die weitere Bearbeitung oder Verarbeitung erfolgt durch einen dritten Unternehmer im Auftrag des ausländischen Auftraggebers. Schaltet der Auftraggeber selbst nacheinander mehrere Unternehmer zur Bearbeitung oder Verarbeitung ein, können ggf. alle Umsätze steuerfrei behandelt werden.

- Hinsichtlich Reparatur, Ausrüstung und Versorgung eines Beförderungsmittels siehe Rz 1065 bis Rz 1074.

1116

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ist buchmäßig nachzuweisen. Ist der Gegenstand durch mehrere Beauftragte nacheinander bearbeitet oder verarbeitet worden, muss jeder dieser Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung (einschließlich der Einfuhr oder des Erwerbs im Gemeinschaftsgebiet zum Zweck der Bearbeitung oder Verarbeitung) buchmäßig nachweisen. Die für den Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen maßgebenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden.

Randzahlen 1117 bis 1130: *derzeit frei.*

8.2. Ausländischer Abnehmer

Siehe Rz 1059 bis Rz 1064.

8.3. Ausfuhrnachweis

Siehe Rz 1075 bis Rz 1102.

9. Umsätze für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt (§ 9 UStG 1994)

1131

Es handelt sich um eine Vorstufenbefreiung, dh. nicht die Umsätze der See- und Luftfahrt sind befreit, sondern die Umsätze für die Seeschifffahrt bzw. Luftfahrt.

Diese Steuerbefreiung kommt nur für solche Umsätze in Betracht, die unmittelbar an den begünstigten Unternehmer (Betreiber eines Wasserfahrzeuges, Luftfahrzeuges oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffsbrüchiger) erbracht werden und ist auf Umsätze vorhergehender Stufen (Subunternehmer) nicht anzuwenden.

Beispiel:

Der Unternehmer A, der einen Handel mit technischen Geräten betreibt, liefert Bordinstrumente an die Fluggesellschaft B.

9.1. Umsätze für die Seeschifffahrt

9.1.1. Betroffene Wasserfahrzeuge

1132

Unter Seeschifffahrt ist die Hochseeschifffahrt zu verstehen.
Gemäß § 2 Z 2 Seeschifffahrtgesetz, BGBl. Nr. 174/1981 idF BGBl. Nr. 452/1992, versteht man unter "Seeschiff" ein Fahrzeug, das nach Größe, Bauart und Ausrüstung für Fahrten auf See verwendet werden kann. Betriebsvorrichtungen wie Bohrinseln, Schwimmkräne, Schwimmdocks sowie Schiffe, die zwar hochseetauglich sind, aber in der Flussschifffahrt eingesetzt werden (Donauschifffahrt), fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

Die Schiffe müssen Erwerbszwecken dienen (Ausnahme: Rettungsschiffe). Die Befreiung bezieht sich somit weder auf Seeschiffe, die hoheitliche Aufgaben erfüllen (zB Kriegsschiffe), noch auf Ausbildungsschiffe, Forschungsschiffe, hochseetüchtige Segelyachten oder sonstige der Freizeitgestaltung dienende Seeschiffe.

9.1.2. Betroffene Leistungen

1133

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG 1994 sind befreit:

- Z 1: Die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vermietungen und Vercharterungen von Seeschiffen (befreit ist auch Leasing).
- Z 2: Die Lieferungen, Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Ausrüstungsgegenständen für Seeschiffe, auch wenn diese nicht fest verbunden sind

(etwa optische und nautische Geräte, Tauwerk, Rettungsboote und -ringe, Schwimmwesten, Werkzeug, Möbel, Geschirr, Wäsche, Seekarten, Handbücher, nicht aber Transportbehälter zB Container).

- Z 3: Die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Seeschiffen, wie zB Treibstoffe, Schmierstoffe, Farben sowie Proviant, Genussmittel, Wasser und Waren für Bordapotheken oder Bordläden. Die Befreiung bezieht sich nicht auf Lieferungen zur Versorgung von Schiffen, die auf einer vorhergehenden Handelsstufe erfolgen.
- Z 4: Die sonstigen Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der Fahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen bestimmt sind (zB Leistungen der Schiffsmakler, Havariekommissare, Sachverständigen, Hafenbetriebe; das Schleppen, Lotsen, Bergen).

1134

Von der Befreiung sind Vermittlungsleistungen nicht umfasst. Diese können jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 steuerfrei sein.

Randzahlen 1135 bis 1140: *derzeit frei.*

9.2. Umsätze für die Luftfahrt

9.2.1. Betroffene Luftfahrzeuge

1141

Bei den Luftfahrzeugen muss es sich um solche handeln, die zur Verwendung durch Unternehmer bestimmt sind und die im entgeltlichen Luftverkehr eingesetzt werden. Entgeltlicher Luftverkehr muss nicht den alleinigen Betriebsgegenstand des Unternehmens ausmachen. Der Unternehmer muss jedoch im Rahmen des entgeltlichen Luftverkehrs überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf reinen Auslandsstrecken durchführen. Maßstab dafür, ob im Rahmen des entgeltlichen Luftverkehrs der internationale oder der inländische Luftverkehr überwiegt, sind die Umsatzverhältnisse. Erfüllt der Unternehmer die Voraussetzungen des Überwiegens der grenzüberschreitenden Beförderungen bzw. der reinen Auslandsbeförderungen, gilt die Steuerbefreiung auch für die im § 9 Abs. 2 UStG 1994 genannten Leistungen betreffend Luftfahrzeuge, die der Unternehmer zum überwiegenden Teil oder ausschließlich für Inlandsflüge einsetzt (EuGH 16.9.2004, Rs C-382/02, "Cimber Air A/S").

1142

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung muss der leistende Unternehmer wie folgt prüfen:

Hat das Luftverkehrsunternehmen seinen Sitz im Ausland, kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Hat es seinen Sitz im Inland, prüft die Finanzverwaltung das Vorliegen der Voraussetzungen und veröffentlicht jährlich eine Liste der Unternehmer mit Sitz im Inland, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie diese Voraussetzungen erfüllen.

1142a

Bis zur Aufnahme eines Unternehmers in die in Rz 1142 genannte Liste gilt Folgendes: Hat das zuständige Finanzamt festgestellt, dass der Unternehmer im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt, erteilt das zuständige Finanzamt hierüber eine schriftliche Bestätigung, die bis zur Veröffentlichung einer neuen Liste gilt. Der Unternehmer kann anderen Unternehmern Kopien dieser Mitteilung übermitteln und sie auf diese Weise informieren. Die anderen Unternehmer sind berechtigt, diese Kopien bis zur Veröffentlichung einer neuen Liste für die Führung des buchmäßigen Nachweises zu verwenden.

1143

Auch Fluggesellschaften, welche (auch) Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen durchführen, die hiefür besonders eingerichtet sind, und gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, fallen unter die Vorstufenbefreiung nach § 9 Abs. 2 UStG 1994 (vgl. VwGH 05.09.2012, 2009/15/0213).

> *Beispiel:*
>
> *Das österreichische Unternehmen X verkauft Treibstoff an das österreichische Flugunternehmen Y. Y betreibt ein Flugunternehmen, das auch Krankenbeförderungen durchführt und ist mit den Krankenbeförderungen (unecht) steuerbefreit. Ihm kann – bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 UStG 1994 – steuerfrei geliefert werden.*

9.2.2. Betroffene Leistungen

1144

Folgende Leistungen können befreit sein:

- § 9 Abs. 2 Z 1 UStG 1994: Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen (ebenso Leasing von Luftfahrzeugen). Grundsätzlich steht es dem leistenden Unternehmen frei, bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerbefreiung gemäß § 7 bzw. § 8 UStG 1994 oder nach § 9 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch zu nehmen. Für jede der genannten Befreiungen ist die Erbringung eines Buchnachweises Voraussetzung.

- § 9 Abs. 2 Z 2 UStG 1994: Lieferungen, Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Ausrüstungsgegenständen für Luftfahrzeuge, wie zB Instrumente, Werkzeuge, Karten, Handbücher, Schwimmwesten.
- § 9 Abs. 2 Z 3 UStG 1994: Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Luftfahrzeugen. Das sind technische Verbrauchsgegenstände (zB Treibstoffe, Schmierstoffe), sonstige zum Verbrauch durch die Besatzungsmitglieder und Fluggäste bestimmte Gegenstände (zB Proviant, Genussmittel, Toiletteartikel, Zeitungen und Zeitschriften), Waren für Flugzeugapotheken und Waren (Genussmittel und Non-food-Artikel), die an Bord verkauft werden sollen, auch wenn sie nicht zum Verbrauch oder Gebrauch an Bord bestimmt sind.

1145

§ 9 Abs. 2 Z 4 UStG 1994: Zu den anderen als den in Z 1 und 2 bezeichneten sonstigen Leistungen für den unmittelbaren Bedarf von Luftfahrzeugen gehören insbesondere:

- Die Duldung der Benützung des Flughafens und seiner Anlagen (zB die Überlassung von Abstellflächen und Hallen zu Abstellzwecken; die Überlassung von Räumlichkeiten zu Abfertigungszwecken) einschließlich der Erteilung der Start- und Landeerlaubnis;
- die Reinigung und das Enteisen von Luftfahrzeugen;
- die Umschlagsleistungen in Zusammenhang mit dem Be- bzw. Entladen von Luftfahrzeugen;
- die Leistungen der Havariekommissare, soweit sie bei Beförderungen im Luftverkehr anlässlich von Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen tätig werden. Ein Havariekommissar ist in der Regel als Schadensagent für Versicherer, Versicherungsnehmer, Versicherte oder Beförderungsunternehmer tätig. Er hat hauptsächlich die Aufgabe, die Interessen seines Auftraggebers wahrzunehmen, wenn bei Beförderungen Schäden an den Beförderungsmitteln oder an ihren Ladungen eintreten;
- die Abfertigung von Luftfahrzeugen, Fluggästen, Fracht und Luftpost, soweit es sich nicht um behördliche Aufgaben (zB Pass- und Zollabfertigung) handelt. Es sind dies Tätigkeiten, die insbesondere beim Ein- und Aussteigen von Fluggästen, beim Ein- und Ausladen von Fracht und Luftpost durchzuführen sind (zB Ladekontrolle, Gepäcksabfertigung, Dokumentenabfertigung, Postabfertigung, Beförderung von Passagieren, Fracht und Post zwischen Flugzeug und Flughafenabfertigungsgebäude bzw. im Flughafenabfertigungsgebäude);

- die mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden sonstigen Leistungen von Luftfahrtunternehmen untereinander (zB Schleppen von Flugzeugen eines anderen Unternehmers).

1146

Nicht unter die Steuerbefreiung des § 9 UStG 1994 fallen sonstige Leistungen, die nur mittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienen. Das sind insbesondere:

- Die Vermittlung von befreiten Umsätzen. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 in Betracht kommen.
- Die Vermietung von Hallen für Werftbetriebe auf Flughäfen.
- Die Leistungen an eine Luftfahrtbehörde für Zwecke der Luftaufsicht.
- Die Beherbergung von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeuges.
- Die Beförderung von Besatzungsmitgliedern (zB mit einem Taxi, vom Flughafen zum Hotel und zurück).
- Die Beherbergung von Passagieren bei Flugunregelmäßigkeiten sowie die Beförderung von Passagieren und Fluggepäck (zB mit einem KFZ, zu einem Ausweichflughafen).
- Die Transporte von Luftfracht mit KFZ zum Zielflughafen (so genannte Luftfrachtersatztransporte).
- Die Überlassung von Räumlichkeiten des Flughafens zu Veranstaltungszwecken (zB für Pressekonferenzen).
- Die Überlassung von Piloten.

Randzahlen 1147 bis 1151: *derzeit frei.*

9.3. Buchnachweis

1152

Der Buchnachweis ist materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung und bezieht sich auf Umstände, die in der Sphäre des Leistungsempfängers liegen.

Randzahlen 1153 bis 1160: *derzeit frei.*

10. Steuersätze (§ 10 UStG 1994)

10.1. Normalsteuersatz

1161

Der Normalsteuersatz beträgt 20% und gilt für Lieferungen, sonstige Leistungen, Einfuhr, Eigenverbrauch und innergemeinschaftliche Erwerbe. Der Normalsteuersatz ist immer dann anzuwenden, wenn nicht Sondervorschriften wie Steuerbefreiung (zB § 6 UStG 1994), Steuerermäßigung (zB § 10 Abs. 2 UStG 1994) oder sonstige Ausnahmeregelungen (zB § 22 UStG 1994) in Betracht kommen.

Randzahlen 1162 bis 1165: *derzeit frei.*

10.2. Ermäßigter Steuersatz von 10%

10.2.1. Gegenstände der Anlage 1

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage 1 Z 1 – Z 34

1166

Die Gegenstände, deren Lieferung (einschließlich Werklieferung), Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994, Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen, sind in der Anlage 1 Z 1 bis Z 34 erschöpfend aufgezählt.

1167

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist nicht von einem buchmäßigen Nachweis abhängig und hat auch im Falle einer Schätzung des Umsatzes zu erfolgen.

1168

Die Zugehörigkeit der Gegenstände zu Anlage 1 richtet sich nach der Kombinierten Nomenklatur (KN, das ist der gemeinsame Zolltarif der EU). Maßgebend für die Einreihung von Waren in den Zolltarif sind der Wortlaut der Positionen bzw. Unterpositionen und die Anmerkungen zu den Abschnitten, nicht die Überschriften. Die für die Tarifierung maßgeblichen EU-Vorschriften sind im Österreichischen Gebrauchszolltarif und in den Erläuterungen zum Österreichischen Zolltarif enthalten.

1169

Bei Lieferungen von Gegenständen der Anlage 1 ist der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung anzuwenden, daher gilt der ermäßigte Steuersatz auch für unselbständige Nebenleistungen (zB Beförderung eines Gegenstandes, Verpackungen, Behältnisse, Warenumschließungen), auch wenn das Entgelt für die Nebenleistung gesondert in Rechnung gestellt wird.

1170

Eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung von Wasser ist zB die Vermietung von Zählern, für die neben der laufenden Gebühr auch noch eine Grundgebühr eingehoben wird; ebenso eine Leistung, für die eine so genannte Anschlussgebühr verrechnet wird. Wird Obst oder Gemüse in Mehrweggebinden geliefert, so ist davon auszugehen, dass es sich um eine einheitliche Leistung handelt und das vom Käufer aufgewendete Pfandgeld Teil des Entgelts für die einheitliche Warenlieferung ist. Bei Rückerstattung des Pfandgeldes liegt eine Entgeltsminderung nach § 16 UStG 1994 vor. Daher ist für die Lieferung von Obst und Gemüse in Mehrweggebinden der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Werden Sachgesamtheiten geliefert (zB Geschenkkorb), die aus Waren bestehen, die verschiedenen Positionen der KN zuzuordnen sind, so ist das Entgelt - ggf. im Schätzungsweg - aufzuteilen, wenn verschiedene Steuersätze zur Anwendung kommen.

1171

Wird für ein Frühstück ein einheitlicher Preis verlangt, so können die mit 20% zu versteuernden Entgeltsteile (insbesondere für Kaffee, Tee) mit 20% des einheitlichen Preises angesetzt werden. Die übrigen Entgeltsteile sind dem 10-prozentigen Steuersatz zu unterwerfen. Diese Pauschalregelung kann nur einheitlich für alle Frühstücksabgaben eines Betriebes während eines Voranmeldungszeitraumes angewendet werden.

1172

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Gegenständen der Anlage 1 Z 1 bis Z 34 UStG 1994 (zB im Zusammenhang mit Büchern oder anderen Druckerzeugnissen; ausgenommen die Vermietung von Druckerzeugnissen, siehe Rz 1177) fallen nicht unter den ermäßigten Steuersatz (zB die Herstellung von Fotokopien; Verkauf von digitalen oder elektronischen Büchern vgl. EuGH 5.3.2015, Rs C-502/13, *Kommission/Luxemburg*; EuGH 5.3.2015, Rs C-479/13, *Kommission/Frankreich*). Beim Binden von Zeitschriften nach Jahrgängen, Berichten, Patentschriften udgl. liegt eine Werkleistung vor, für die der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt (VwGH 29.11.1984, 83/15/0083; VwGH 14.11.1988, 86/15/0086). Werden hingegen Zeitschriften, Bundesgesetzblätter udgl. mit festen Einbanddecken gebunden und zusätzlich mit einem Index (zB Inhaltsverzeichnis, Stichwortverzeichnis) versehen, liegt eine Werklieferung vor, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

1173

Das Binden von Büchern und Dissertationen ist als Werklieferung anzusehen und dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen (VwGH 29.10.1979, 2259/77; VwGH 14.11.1988, 86/15/0086).

1173a

Fotobücher sind in die Position 4901 9900 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen und daher von § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 iVm Z 33 der Anlage 1 erfasst.

1173b

Die gesonderte Verrechnung eines Gedecks in einem Speiselokal hat gegenüber der Hauptleistung Restaurationsumsatz eine dienende Funktion und wird als unselbstständige Nebenleistung zur Abgabe von Speisen gesehen.

1173c

Sirupe der Unterpositionen 2106 90 der KN in Gebinden, die ausschließlich für den Ausschank durch eine Schankanlage vorgesehen sind, unterliegen ab 1.1.2016 unabhängig von der Lebensmittelzusammensetzung dem Normalsteuersatz (Z 21 der Anlage 1).

Randzahl 1174: *derzeit frei.*

10.2.1.2. Umsätze von Arzneimitteln

1174a

Für die Umsätze (Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und Einfuhren) von Arzneimitteln kommt der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung. Dies gilt für alle Arzneimittel, die unter das Arzneimittelgesetz, BGBl. Nr. 185/1983 idgF, fallen, sowohl im Bereich der Humanmedizin als auch der Veterinärmedizin.

Entsprechend der im Arzneimittelgesetz vorgenommenen Abgrenzung unterliegen hingegen Umsätze von Medizinprodukten im Sinne des Medizinproduktegesetzes 1996 weiterhin dem Normalsteuersatz von 20%.

Zuständig für die Einstufung von Waren als Arzneimittel ist die Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit GmbH (AGES).

Für jene Waren, die bereits bisher in der Anlage 1 zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 aufgrund der zolltariflichen Erfassung in den jeweiligen Positionen der Kombinierten Nomenklatur (KN) enthalten sind, tritt keine Änderung ein. So unterliegen etwa Kräutertees oder verschiedene Lebensmittelzubereitungen nach Z 13 und Z 21 der Anlage 1 weiterhin dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

Bei der Einfuhr von Arzneimitteln ist jedenfalls aus zollrechtlicher Sicht Kapitel 30 der KN (Pharmazeutische Erzeugnisse) zu beachten, das sowohl Arzneimittel als auch im geringen Umfang Medizinprodukte enthält. Der Anmelder muss daher bei Abgabe der Anmeldung entscheiden, um welche Art von Ware es sich jeweils handelt, damit auch im Rahmen der Einfuhrumsatzsteuer nur Arzneimittel dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen.

1174b

Während die tierärztliche Heilbehandlung dem Normalsteuersatz von 20% unterliegt, ist gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 auf die Lieferung von Arzneimitteln – somit auch auf die Lieferung von Arzneimitteln für Tiere – der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Bei der Lieferung von Arzneimitteln durch Tierärzte kann nur dann von einer unselbständigen Nebenleistung zu der in der tierärztlichen Leistung bestehenden Hauptleistung, die dem Normalsteuersatz von 20% unterliegt, gesprochen werden, wenn das Arzneimittel im Zuge einer Behandlung vom Tierarzt direkt am Tier oder unter Aufsicht des Tierarztes durch den Tierhalter selbst angewendet wird. In allen anderen Fällen ist von der Lieferung eines Arzneimittels auszugehen, die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegt.

Randzahlen 1175 bis 1176: *derzeit frei.*

10.2.2. Vermietung von Druckerzeugnissen

1177

Bei den in der Z 33 der Anlage 1 angeführten Gegenständen gilt der ermäßigte Steuersatz auch für die Vermietung. Darunter fällt die Vermietung von Büchern und Zeitschriften, Noten, kartographischen Erzeugnissen aller Art, wobei sich die Ermäßigung nicht nur auf die Benützungsgebühr beschränkt, sondern auch auf die Anmeldegebühren anzuwenden ist. Für die Vermietung von anderen Gegenständen der Anlagen 1 und 2 (zB Vermietung lebender Tiere) gilt der Normalsteuersatz.

Randzahlen 1178 bis 1183: *derzeit frei.*

10.2.3. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentumsgemeinschaften

10.2.3.1. Allgemeines

1184

Die Vermietung und Verpachtung sowie die Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu Wohnzwecken und die Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften im Zusammenhang mit Wohnungen unterliegen aufgrund einer Vereinbarung im Beitrittsvertrag dem ermäßigten Steuersatz. Diese ursprünglich auf vier Jahre beschränkte Ausnahmeregelung wurde durch die Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30.3.2000 verlängert. Der ermäßigte Steuersatz findet in unionsrechtskonformer Interpretation keine Anwendung auf eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung. Diese ist zwingend unecht steuerbefreit ohne die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht zu optieren (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 30.4.2015, 2014/15/0015; siehe LRL 2012 Rz 168 und 184).

10.2.3.2. Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke

1185

Für die Frage, ob eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, ist der tatsächliche letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. So kommt der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung zB auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet, sondern untervermietet wird. Wird ein Grundstück teils für Wohnzwecke und teils für andere Zwecke verwendet, ist für die Umsatzbesteuerung eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen (zB Vermietung eines Gebäudes, in dem sich teils Wohnungen und teils Geschäftslokale befinden). Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn in diesen Fällen einheitlich eine Versteuerung mit dem Normalsteuersatz vorgenommen wird. Diese Vorgangsweise würde sich etwa dann anbieten, wenn ein gemischt genutztes Gebäude (Gebäudekomplex) an einen einzigen Unternehmer vermietet wird und der letztliche Verwendungszweck der einzelnen Gebäudeteile von vornherein nicht feststeht.

1186

Wird ein grundsätzlich als Wohnung dienender Mietgegenstand teilweise auch für andere Zwecke verwendet (zB Teile der Wohnung dienen als Arbeitszimmer, Kanzleiräume, Ordination, Verkaufslokal usw.) und wird ein einheitliches Mietentgelt verrechnet, kann insgesamt von einer Vermietung für Wohnzwecke ausgegangen und der ermäßigte Steuersatz angewendet werden. Diese Vorgangsweise ist nicht möglich, wenn der Mietgegenstand "Wohnung" zur Gänze anderen als Wohnzwecken dient (zB ausschließliche Nutzung als Kanzlei, Ordination, Geschäftsräume usw.).

1187

Verwendet der Mieter den Mietgegenstand als Gästehaus für Schüler, ist der letztliche Verwendungszweck nicht die Vermietung zu Wohnzwecken, sondern die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen, sodass der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommt. Dies gilt auch bei der Vermietung von Gebäuden, die dem Mieter zum Betrieb eines Hotels, Studentenheimes udgl. dienen (VwGH 23.09.2010, 2007/15/0245, zur Überlassung einer eingerichteten Gästepension an ein Reisebüro).

1188

Bezieht sich ein Bestandvertrag auf ein unbebautes Grundstück und errichtet der Bestandnehmer selbst - etwa in der Rechtsform eines Superädifikats - ein Wohngebäude, so handelt es sich dabei um die Nutzungsüberlassung eines Grundstückes, das nicht Wohnzwecken dient. Das Wohngebäude ist in diesem Fall nicht Gegenstand des Leistungsaustausches, der ermäßigte Steuersatz kommt somit nicht zur Anwendung.

10.2.3.3. Nebenleistungen

10.2.3.3.1. Allgemeines

1189

Der ermäßigte Steuersatz erstreckt sich auch auf unselbständige Nebenleistungen. Dazu zählen zB die Aufzugsbenützung, Reparaturen und Verbesserungen auf Wunsch des Mieters, Waschküchenbenützung, Endreinigung bei Ferienwohnungen und Appartements, Wasserversorgung, Flur- und Treppenreinigung, Treppenbeleuchtung.

1190

Nicht begünstigt ist die Vermietung von beweglichen Einrichtungsgegenständen (zB im Rahmen der Vermietung einer möblierten Wohnung). Die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme ist ausdrücklich von der ermäßigten Besteuerung ausgenommen (siehe Rz 1192 bis Rz 1196).

10.2.3.3.2. Fahrzeugabstellplätze

1191

Werden im Zusammenhang mit einer Wohnungsvermietung den Mietern auch Garagen oder Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen (siehe Rz 896 bis 898) überlassen, so ist darauf der Normalsteuersatz anzuwenden (vgl. VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119 und 24.3.2015, 2012/15/0042). Diese Leistung kann nicht als unselbständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung angesehen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Mieter eine Garage, eine Garagenbox oder ein Abstellplatz in einer Garage oder im Freien zur Verfügung steht und ob die Garagierung (Abstellung) des Fahrzeuges auf einem fixen oder frei wählbaren Platz erfolgt. Auch kommt es nicht darauf an, ob für die Garagierung (Abstellung) ein gesondertes Entgelt verrechnet wird (was die Regel sein wird) oder ob ein einheitliches Entgelt für die Wohnungsvermietung einschließlich der Nutzungsüberlassung der Garage (des Abstellplatzes) verlangt wird. Im Falle eines einheitlichen Entgelts ist der auf die Nutzungsüberlassung der Garage (des Abstellplatzes) entfallende Entgeltsanteil - allenfalls im Schätzungswege - zu ermitteln. Dieser Entgeltsanteil wird neben den Errichtungskosten der Garage (des Abstellplatzes) jedenfalls die anteiligen Betriebskosten einschließlich Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die anteiligen Verwaltungskosten und einen allfälligen Gewinnzuschlag zu umfassen haben.

10.2.3.4. Lieferung von Wärme

1192

Bei der Ermittlung des auf die Wärmelieferung entfallenden Entgeltsteiles sind alle Kosten zu berücksichtigen, die mit der Gewinnung und Verteilung der Wärme in Zusammenhang

stehen. Das sind vor allem jene Kosten, die regelmäßig unter der Bezeichnung "Heizkosten" verrechnet werden.

Was unter den Begriff Heizkosten zu subsumieren ist und wie diese Kosten auf die einzelnen Mieter bzw. Eigentümer einer Wohnhausanlage zu verteilen sind, ist im Heizkostenabrechnungsgesetz (HeizKG), BGBl. Nr. 827/1992, geregelt. Nach § 2 Z 8 HeizKG werden die Heizkosten in Energiekosten und sonstige Kosten des Betriebes unterteilt. Energiekosten sind gemäß § 2 Z 9 leg. cit. die Kosten jener Energieträger, die zur Umwandlung in Wärme bestimmt sind, wie Kohle, Öl, Gas, Strom, Biomasse oder Abwärme, und die Kosten der sonst für den Betrieb der Wärmeversorgungsanlage erforderlichen Energieträger, wie etwa Stromkosten für die Umwälzpumpe, für den Brenner oder für die Regelung der Aggregate. Die sonstigen Kosten des Betriebes umfassen nach § 2 Z 10 leg. cit. alle übrigen Kosten des Betriebes, zu denen die Kosten für die Betreuung und Wartung einschließlich des Ersatzes von Verschleißteilen - insbesondere von Vorrichtungen zur Erfassung (Messung) der Verbrauchsanteile - und die Kosten der Abrechnung, nicht aber der Aufwand für Erhaltung oder Verbesserung der gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage zählen (vgl. VwGH 29.01.2014, 2009/13/0220).

1193

Keine Lieferung von Wärme liegt bei der Lieferung von Warmwasser für Gebrauchszwecke (zB für Reinigungs- oder Badezwecke) vor.

1194

Wird für die Lieferung der Wärme kein vom Mietentgelt (Nutzungsentgelt) abgesondertes Entgelt vereinbart, so ist der auf die Lieferung von Wärme entfallende Entgeltsteil aus dem einheitlichen Entgelt zu ermitteln.

1195

Bei der Ermittlung des auf die Wärmelieferung entfallenden Entgeltsteiles sind alle Kosten zu berücksichtigen, die mit der Gewinnung und Verteilung der Wärme in Zusammenhang stehen. Das sind vor allem jene Kosten, die regelmäßig unter der Bezeichnung "Heizkosten" verrechnet werden.

Was unter den Begriff Heizkosten zu subsumieren ist und wie diese Kosten auf die einzelnen Mieter bzw. Eigentümer einer Wohnhausanlage zu verteilen sind, ist im Heizkostenabrechnungsgesetz (HeizKG), BGBl. Nr. 827/1992, geregelt. Nach § 2 Z 8 HeizKG werden die Heizkosten in Energiekosten und sonstige Kosten des Betriebes unterteilt. Energiekosten sind gemäß § 2 Z 9 leg. cit. die Kosten jener Energieträger, die zur Umwandlung in Wärme bestimmt sind, wie Kohle, Öl, Gas, Strom, Biomasse oder Abwärme, und die Kosten der sonst für den Betrieb der Wärmeversorgungsanlage erforderlichen

Energieträger, wie etwa Stromkosten für die Umwälzpumpe, für den Brenner oder für die Regelung der Aggregate. Die sonstigen Kosten des Betriebes umfassen nach § 2 Z 10 leg. cit. alle übrigen Kosten des Betriebes, zu denen die Kosten für die Betreuung und Wartung einschließlich des Ersatzes von Verschleißteilen - insbesondere von Vorrichtungen zur Erfassung (Messung) der Verbrauchsanteile - und die Kosten der Abrechnung, nicht aber der Aufwand für Erhaltung oder Verbesserung der gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage zählen (vgl. VwGH 29.01.2014, 2009/13/0220).

1196

Die Abschreibung der Heizanlage (AfA) und die Finanzierungskosten für die Anschaffung der Heizanlage zählen nicht zum Entgelt für die Wärmelieferung (VwGH 27.2.2003, 99/15/0128).

10.2.3.5. Eigenverbrauch

1197

Ist ein zum Teil unternehmerisch, zum Teil privat (hoheitlich) genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet, so stellt die Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke ab 1. Mai 2004 einen nicht steuerbaren Vorgang dar. Die auf diesen Vorgang entfallenden Vorsteuern sind nicht abziehbar.

Randzahlen 1198 bis 1213: *derzeit frei.*

10.2.3.6. Wohnungseigentumsgemeinschaften

1214

Die Steuerermäßigung erstreckt sich nur auf Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht. Dazu gehören insbesondere die Betriebs- und Verwaltungskosten und die Erhaltungskosten. Errichtungs- bzw. Herstellungskosten zählen nicht zu den Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften. Werden im Rahmen der Betriebskostenabrechnungen auch Annuitäten für Darlehen, die für die Errichtung der Eigentumswohnungen aufgenommen wurden, an die Wohnungseigentümer weiterverrechnet, so sind diese nicht steuerbar. Zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind nicht die ertragsteuerlichen Grundsätze heranzuziehen sondern die mietrechtlichen Bestimmungen (VwGH 12.04.1994, 93/14/0215). Die Regelung des nach dem Miet- und Wohnungseigentumsrecht maßgeblichen Erhaltungsbegriffes findet sich im § 3 MRG. Danach stellt zB der Ersatz einer nur mit unwirtschaftlichem Aufwand reparierfähigen Liftanlage durch eine gleichartige neue Anlage noch Erhaltung dar. Die Funktionstüchtigkeit der Anlage ist im Zeitpunkt der Erneuerung nicht erforderlich, wohl aber im Zeitpunkt des Entstehens der Wohnungseigentumsgemeinschaft. Erfasst sind daher nur solche Aufwendungen, die einen originären Erhaltungsbedarf der

Wohnungseigentumsgemeinschaft decken, nicht aber einen solchen, der aus der Zeit vor dem Entstehen der Unternehmereigenschaft der Wohnungseigentumsgemeinschaft übernommen wurde. Entscheidend ist aber auch hier nicht der Zeitpunkt der grundbücherlichen Eintragung des Wohnungseigentums, sondern der Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der Wohnungseigentumsgemeinschaft unter der Voraussetzung, dass in der Folge tatsächlich Wohnungseigentum errichtet wird. Wird eine Liftanlage erstmals errichtet, kommt für die an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten der Normalsteuersatz zur Anwendung.

1215

Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften liegen auch im Falle der teilweisen oder gänzlichen Wiederherstellung des Gebäudes infolge eines Schadensfalles vor. Der Wohnungseigentumsgemeinschaft steht daher diesbezüglich der Vorsteuerabzug zu. Dies auch dann, wenn der Schaden ganz oder teilweise durch eine Versicherung abgedeckt ist und daher nicht steuerbare Schadenersatzleistungen anfallen. Werden die Reparaturkosten zunächst den einzelnen Wohnungseigentümern in Rechnung gestellt, so tätigt die Wohnungseigentumsgemeinschaft damit einen steuerbaren Umsatz, der dem Normalsteuersatz unterliegt. Wenn die Wohnungseigentumsgemeinschaft dann infolge der Auszahlung der Versicherungssumme die den Wohnungseigentümern vorgeschriebenen Kosten wieder refundiert, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 UStG 1994 vor.

1216

Die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme ist vom ermäßigten Steuersatz ausdrücklich ausgenommen (siehe Rz 1192 bis Rz 1196). Handelt es sich beim Austausch einer reparaturunwürdigen Heizungsanlage um Erhaltungsaufwendungen im Sinne des § 3 MRG, so liegen keine Heizkosten vor. Aus umsatzsteuerlicher Sicht folgt daraus, dass es sich hierbei nicht um ein Entgelt für die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme handelt (vgl. VwGH 29.1.2014, 2009/13/0220 mVa VwGH 27.2.2003, 99/15/0128) und zur Gänze der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. b UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994) zur Anwendung gelangen kann.

10.2.3.7. Garagen im Wohnungseigentum

1217

In jenen Fällen, in denen die Wohnungseigentümer auch an der Garage (dem Abstellplatz) Wohnungseigentum erworben haben, kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, weil dieser ausdrücklich auf Liegenschaftsteile beschränkt ist, die Wohnzwecken dienen (vgl. VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119 und 24.3.2015, 2012/15/0042). Die darauf

entfallenden weiterverrechneten Kosten sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 steuerfrei, sofern nicht zur Steuerpflicht optiert wird. Ab 1.1.2016 unterliegen die darauf entfallenden weiterverrechneten Kosten jedenfalls dem Normalsteuersatz (siehe auch Rz 922).

Wird der Miteigentumsanteil, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, nach dem 31. August 2012 erworben, besteht die Optionsmöglichkeit nur, soweit der Leistungsempfänger die Garage (den Abstellplatz) nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Wurde hingegen an Garagen (Abstellplätzen) Wohnungseigentum nicht begründet, sondern erfolgt eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) der Garagen (Abstellplätze) durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer an alle oder einzelne Wohnungseigentümer oder an andere Personen, so unterliegt diese Leistung zwingend dem Normalsteuersatz. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wenn kein gesondertes oder kein angemessenes Entgelt für die Garagierung (Abstellung) verrechnet wird, siehe Rz 1189 bis Rz 1191.

10.2.3.8. Studenten-, Lehrlings-, Kinder- und Schülerheime

1218

Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß § 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz, BGBl. Nr. 291/1986 idF BGBl. I Nr. 24/1999, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Benutzungsverträge sind Verträge hinsichtlich der Benutzung von Heimplätzen zwischen Studentenheimträger und Studierenden. Als Studentenheimträger gelten juristische Personen, insbesondere öffentlich-rechtliche Körperschaften, die nach ihrer Satzung oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage Heimplätze für Studierende zur Verfügung stellen (§ 3 Studentenheimgesetz). Studierende sind an österreichischen Universitäten und an Universitäten der Künste aufgenommene ordentliche Studierende sowie Studierende von Fachhochschul-Studiengängen, Pädagogischen Akademien, Berufspädagogischen Akademien, Akademien für Sozialarbeit oder ähnlichen Einrichtungen. Gleichgestellt sind außerordentliche Studierende, die sich durch die Absolvierung eines Universitätslehrganges auf ein ordentliches Studium oder die Studienberechtigungsprüfung vorbereiten sowie Empfänger von Stipendien öffentlich-rechtlicher Körperschaften.

Nicht begünstigt sind Gastverträge gemäß § 5a Studentenheimgesetz. Solche Gastverträge können abgeschlossen werden, wenn ein Studentenheim nicht ausgelastet ist. Diese Verträge können auch mit Personen abgeschlossen werden, die keine Studierenden sind. Gemäß § 10 Studentenheimgesetz können Studentenheime in den Sommerferien ganz oder teilweise auch zu anderen Betriebszwecken verwendet werden (Sommerbetrieb). Umsätze aus dem Sommerbetrieb fallen nicht unter § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 118/2015.

Mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% begünstigt sind mit dem Studentenheimgesetz vergleichbare Umsätze aus Lehrlings-, Kinder- und Schülerheimen, die eine Beherbergung umfassen. Auch hier fallen vergleichbare Umsätze aus Gastverträgen sowie dem Sommerbetrieb nicht unter diese Bestimmung.

Randzahlen 1219 bis 1232: *derzeit frei.*

10.2.4. Gemeinnützige Rechtsträger

10.2.4.1. Begünstigte Rechtsträger

1233

Unter den Begriff Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen alle im § 1 KStG 1988 angeführten juristischen Personen sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts.

1234

Zu den Begriffen "gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich" siehe VereinsR 2001 Rz 13 bis Rz 104.

10.2.4.2. Gemeinnützige Bauvereinigungen

1235

Hinsichtlich des Begriffes „Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG), BGBl. Nr. 139/1979 idgF, als gemeinnützig anerkannt sind", siehe KStR 2013 Rz 210.

10.2.4.3. Umfang der Begünstigung

1236

Hinsichtlich der Abgrenzung der Leistungen, die von einem begünstigten Rechtsträger im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO (begünstigungsschädliche Betriebe) ausgeführt werden, zu den übrigen (dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden) Leistungen siehe VereinsR 2001 Rz 522 bis Rz 524. Zu den begünstigten Geschäften iSd § 7 Abs. 1 bis 3 WGG der gemeinnützigen Bauvereinigungen siehe KStR 2013 Rz 214 ff.

1237

Nicht begünstigt sind auch die steuerpflichtigen Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art, eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme und die Lieferung von bestimmten in § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a bis d UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 lit. a bis d UStG 1994) aufgezählten Energieträgern.

1238

Nicht begünstigt ist auch der Eigenverbrauch.

1238a

Leistungen, die unter die Steuerbefreiungen nach § 6 Abs. 1 UStG 1994 fallen, können nicht nach § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994) begünstigt sein (zB Leistungen, die nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 14, Z 16, Z 17 oder Z 25 UStG 1994 befreit sind). Optiert der Unternehmer bei Leistungen nach § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 gemäß Art. XIV, BG BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996 zur Steuerpflicht (vgl. Rz 988 mit Verweis auf Rz 925), kommt die Steuerermäßigung von 10% zur Anwendung (zum Vorrang des 10%-Steuersatzes vor dem 13%-Steuersatz vgl. Rz 1351).

Bei Optionen gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 bezüglich der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 UStG 1994 befreiten Umsätze kommt zwingend der Normalsteuersatz zur Anwendung.

10.2.4.4. Liebhabereivermutung

1239

Bezüglich Liebhabereivermutung bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, bzw. deren Nichtanwendung siehe VereinsR 2001 Rz 463 bis Rz 467.

1240

Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben iSd § 45 Abs. 1 und 2 BAO jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen (vgl. VereinsR 2001 Rz 463).

10.2.4.5. Auswirkung einer Ausnahmegenehmigung nach der BAO

1241

Erteilt das zuständige Finanzamt dem begünstigten Rechtsträger eine Ausnahmegenehmigung (gemäß § 44 Abs. 2 BAO), bzw. besteht eine automatische Ausnahmegenehmigung (gemäß § 45a BAO) für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 3 BAO, Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe (vgl. VereinsR 2001 Rz 184 bis Rz 214), so entfällt dadurch die Abgabenpflicht grundsätzlich nicht. Hinsichtlich der ausgenommenen Betriebe kann daher auch in diesem Fall der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994) grundsätzlich nicht zur Anwendung kommen. Eine Ausnahmegenehmigung bewirkt somit, dass die Begünstigungen für die nicht schädlichen Betriebe nicht verloren gehen.

10.2.4.6. Umfang des betrieblichen Bereiches bei gemeinnützigen Vereinen

1242

Neben dem betrieblichen können gemeinnützige Vereine auch einen außerbetrieblichen Bereich haben. Nur für den betrieblichen Bereich besteht Unternehmereigenschaft. Der

betriebliche (= unternehmerische) Bereich umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche (= nichtunternehmerische) Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Hilfsgeschäfte, wie zB der Verkauf von Vermögensgegenständen, sind dann dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn die Gegenstände zuletzt im unternehmerischen Bereich Verwendung gefunden hatten.

1243

Die Vereinseinnahmen sind dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich im Zusammenhang stehen. Mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen sind zB echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Rechtsträgers. Keine echten Mitgliedsbeiträge liegen jedoch vor, wenn damit Sonderleistungen an Mitglieder abgegolten werden ("unechte Mitgliedsbeiträge").

Beispiele:

"Mitgliedsbeiträge" für Eintrittskarten von Kulturvereinen, für Versorgung der Mitglieder mit Sportartikeln, für die Einschaltung eines Inserates in der Vereinszeitung sind unechte Mitgliedsbeiträge.

Randzahl 1244 bis 1245: *derzeit frei.*

10.2.4.7. Aufteilung der Vorsteuern

1246

Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu. Weist ein Verein neben seinem unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten - wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder -, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen) auf, ist der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für Vorleistungen nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen den unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines zuzurechnen sind (EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*). Der Unternehmer muss daher in einem solchen Fall eine Vorsteueraufteilung analog den Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen. Vorsteuern, die weder direkt dem unternehmerischen noch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten), müssen unter Heranziehung eines objektiven und sachgerechten Aufteilungsschlüssels (Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel) aufgeteilt werden (EuGH 13.03.2008, Rs C-437/06, *Securenta*).

Da die sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, bei Vereinen zu verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten führen könnte, kann wie folgt vorgegangen werden:

1247

Die Aufteilung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, erfolgt nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich. Aus Vereinfachungsgründen können auch alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die so genannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen (zB die Vorsteuer für die Beschaffung des Büromaterials) einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären.

1248

Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw. Echte Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Förderungen und Zuschüsse, die zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt werden und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit stehen, sind für die Vorsteueraufteilung nach Rz 1247 zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

1249

Für die Voranmeldungszeiträume können die Vorsteuerbeträge auch nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufgeteilt werden. Bei der Veranlagung sind jedoch in jedem Falle die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zugrunde zu legen.

1250

Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dieser Methode ist aber dann ausgeschlossen, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Die Bestimmung des § 12 Abs. 6 UStG 1994 ist in diesem Zusammenhang sinngemäß anzuwenden.

1251

Ist einem Verein (der Unternehmer ist) eine Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) untergeordnet, so ist diese hinsichtlich der Berechnung der USt und des Vorsteuerabzuges in

analoger Anwendung der Regelung des § 12 Abs. 7 UStG 1994 wie ein selbständiges Unternehmen zu behandeln.

10.2.4.8. Eigenverbrauch

1252

Sofern in das Verfahren der Vorsteuerermittlung Vorsteuerbeträge einzubeziehen sind, die durch den Erwerb, die Herstellung oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände angefallen sind (zB durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Kraftwagens), führt die vorübergehende Verwendung (Nutzung) dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich zu keiner Vorsteuerberichtigung. Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in das Aufteilungsverhältnis einzubeziehen.

1253

Die Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich (Entnahme zur dauernden Verwendung außerhalb des Unternehmens) führt zu einer Vorsteuerberichtigung (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vgl. EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO)*.

10.2.4.9. Sinngemäße Anwendung

1254

Die Ausführungen der Rz 1242 f. gelten analog für gemeinnützige Vereine im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 und auch für nicht gemeinnützige Vereine.

Randzahlen 1255 bis 1275: *derzeit frei.*

10.2.5. Rundfunk

10.2.5.1. Leistungen von Rundfunkunternehmen

1276

Die Ermäßigung gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 erster Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 erster Fall UStG 1994) ist nicht auf öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen beschränkt.

1277

Auch Rundfunkunternehmer, deren Programme nicht auf drahtlosem terrestrischen Weg sondern mittels Satelliten oder über Kabelnetze verbreitet werden, fallen - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - unter die Bestimmung.

1278

Begünstigt ist allerdings nur der "programmschöpfende" Rundfunk. Notwendig ist, dass es sich um eigene, dh. selbst hergestellte, Programme handelt. Die bloße Programmweiterleitung ist kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 2 Z 5 erster Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 erster Fall UStG 1994). Der "passive" Kabelrundfunk ist daher nicht begünstigt, fällt allerdings - bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen - unter die Ermäßigung nach § 10 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 zweiter Fall UStG 1994).

1279

Zu den Rundfunk- und Fernsehrundfunkentgelten gehört zB das Programmentgelt des ORF, nicht aber die Rundfunkgebühr auf Grund des Rundfunkgebührengesetzes, BGBl. I Nr. 159/1999. Eine von Rundfunkunternehmen zu leistende Vergütung für die Einhebung des Entgelts beim Kunden stellt keine Entgeltsminderung sondern eine Entgeltsverwendung dar.

Leistungen, die nicht durch Rundfunk- und Fernsehrundfunkentgelte abgegolten werden, unterliegen nicht der gegenständlichen Begünstigung.

1280

Nicht begünstigt sind zB:

- Umsätze aus Werbesendungen,
- der Tausch von Programmen mit anderen Rundfunkunternehmen,
- die Vergabe von Aufführungsrechten,
- die Veranstaltung von Konzerten,
- der Verkauf von Tonträgern, Videokassetten, Druckwerken.

10.2.5.2. Leistungen von Kabelfernsehunternehmen

1281

Damit sonstige Leistungen unter die Begünstigung des § 10 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 zweiter Fall UStG 1994) fallen können, ist es nicht notwendig, dass "Kabelfernsehen" der einzige Betriebsgegenstand des Unternehmens ist.

1282

Die Verbreitung eigener Programme ist nicht begünstigt, kann aber unter § 10 Abs. 2 Z 5 erster Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 erster Fall UStG 1994) fallen.

1283

Gemeinschaftsantennen erfüllen erst bei mehr als 500 Teilnehmern das Erfordernis der "Allgemeinheit".

1284

Bei der Anschlussgebühr für die Berechtigung an das Kabelnetz angeschlossen zu werden, handelt es sich um das Entgelt für eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung (der Verbreitung von Rundfunk und Fernsehen mittels Kabelnetz). Diese Nebenleistung unterliegt daher ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

1285

Nicht unter die Begünstigung des § 10 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 9 zweiter Fall UStG 1994) fallen zB:

- Entgelte für das Schaffen der technischen Voraussetzungen beim einzelnen Empfänger (zB Verlegung von Leitungen innerhalb der Wohnung oder des Grundstücks des Empfängers, Installation von Geräten),
- Lieferung von Gegenständen,
- Vermietung von Geräten,
- Entgelte für Werbesendungen.

Randzahlen 1286 bis 1300: *derzeit frei.*

10.2.6. Personenbeförderung

10.2.6.1. Allgemeines

1301

Soweit es sich bei steuerbaren Beförderungsleistungen um grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen oder Luftfahrzeugen (ausgenommen auf dem Bodensee) handelt, fallen sie unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 (siehe dazu Rz 727 bis Rz 731). Ab 1.1.2016 fallen Inlandsflüge unter den 13-prozentigen Steuersatz (vgl. Rz 1439).

1302

Die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die dafür besonders eingerichtet sind, ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 steuerfrei (siehe dazu Rz 974 bis Rz 976).

1303

Unter Personenbeförderung ist eine Leistung zu verstehen, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist.

1304

Bei einer Beförderung in Schlafwagen bewirkt neben dem Eisenbahnunternehmen auch die Schlafwagengesellschaft eine Beförderungsleistung. Die gegenständliche Begünstigung ist

daher auch auf die Zurverfügungstellung von Schlafgelegenheiten in Eisenbahnschlafwagen anzuwenden.

1305

Leistungen, die (zumindest überwiegend) der Unterhaltung bzw. der sportlichen oder Abenteuer vermittelnden Betätigung dienen, stellen keinen Anwendungsfall des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994) dar.

1306

Die bloße Vermietung eines Verkehrmittels ist keine Personenbeförderung.

1307

Ein Mietvertrag wird in all jenen Fällen vorliegen, in welchen das Beförderungsmittel ohne Bedienungspersonal überlassen wird. Der Vermieter ist in den eigentlichen Beförderungsvorgang nicht eingeschaltet. Das Mietentgelt unterliegt daher dem Normalsteuersatz. Dies gilt auch dann, wenn der Vermieter Leistungen erbringt, die über den Rahmen eines gewöhnlichen Mietvertrages hinausgehen, aber nicht den unmittelbaren Beförderungsvorgang betreffen (zB Pflege, Reinigung, Instandsetzung, Auftanken, Versicherung und Unterstellen des Fahrzeuges).

1308

Keine Personenbeförderung liegt auch dann vor, wenn das Beförderungsmittel samt Bedienungspersonal überlassen wird und der Mieter für die Dauer der Überlassung uneingeschränkt über das Beförderungsmittel und das Bedienungspersonal verfügen kann. Der Mieter erhält für die Dauer der Überlassung des Beförderungsmittels die unmittelbare Weisungsbefugnis gegenüber dem Fahrer eingeräumt. In diesen Fällen liegt ein so genannter Gestellungsvertrag vor. In der Beistellung des Fahrers ist nur eine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung des Beförderungsmittels zu sehen. Eine vertragliche Bindung an eine bestimmte Fahrtstrecke oder an bestimmte Fahrziele ist diesfalls nicht gegeben. Das auf eine bestimmte Dauer abgestellte Mietverhältnis endet auch nicht schon mit der Erbringung einer Beförderungsleistung, sondern erst mit Ablauf der für den Gebrauch des Beförderungsmittels vereinbarten Zeit.

1309

Demgegenüber liegt ein den Werkverträgen zuzurechnender Beförderungsvertrag in allen jenen Fällen vor, in welchen zwischen dem Auftraggeber und dem Beförderungsunternehmer eine Einigung über die Beförderung von Personen (oder Gütern) von einem bestimmten Ort zu einem anderen bestimmten Ort erzielt wird. Bei einem Beförderungsvertrag erhält daher der Auftraggeber kein unmittelbares Weisungsrecht über den Fahrer und das Fahrzeug; er muss vielmehr dem Beförderungsunternehmer einen bestimmten Beförderungsauftrag erteilt

haben, in dem einerseits der Ausgangs- und Endpunkt der Beförderung und andererseits das Beförderungsobjekt umschrieben ist. Diesen Erfordernissen wird allerdings schon Genüge getan sein, wenn der Ausgangs- und Endpunkt der Fahrt einem vom Beförderungsunternehmer zur Entgegennahme dieses Auftrags ermächtigten Fahrer bekannt gegeben wird. Was das Beförderungsobjekt betrifft, so werden nicht unbedingt alle seine Eigenschaften genau umschrieben sein müssen. Ein Beförderungsvertrag wird daher auch schon angenommen werden können, wenn sich die Charakterisierung des Beförderungsobjektes auf allgemeine Bezeichnungen wie "Reisegesellschaft" oder "Schulklasse" beschränkt. In welcher Form das Beförderungsentgelt vereinbart wird, ist für die Frage des Vorliegens eines Beförderungsvertrages nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Es wird daher in aller Regel gleichgültig sein, ob das Beförderungsentgelt nach der Zahl der gefahrenen Kilometer (Personenkilometer) oder nach der Zeit oder pauschal bemessen wird.

1310

Es wird von einem Gestellungsvertrag auszugehen sein, wenn ein Omnibusunternehmer die Beförderung von Personen für Namen und Rechnung des Inhabers einer Kraftfahrlinie durchführt. Der Omnibusunternehmer vermietet den Omnibus mit Fahrer an den Linieninhaber und der Linieninhaber erbringt die Beförderungsleistung.

1311

Benützt ein Beförderungsunternehmer ein dem Unternehmen dienendes Verkehrsmittel für Zwecke außerhalb des Unternehmens, so unterliegt dieser Eigenverbrauch dem Normalsteuersatz.

1312

Unter die Begünstigung fallen auch die unmittelbar mit der Personenbeförderung im Zusammenhang stehenden Nebenleistungen, wie zB die Beförderung von Reisegepäck (nicht jedoch die Gepäckaufbewahrung). Fahrpreiszuschläge (zB Schnellzugszuschlag, Platzkarten, Liegewagen- oder Schlafwagenzuschlagskarten usw.) stellen kein Entgelt für selbständige Leistungen dar, sondern sind Entgeltsteile für die Beförderungsleistungen, mit denen ihre Zahlung im Zusammenhang steht.

10.2.6.2. Einzelfälle

1313

Aufzüge: Fest in Gebäude eingebaute Aufzüge stellen keine Verkehrsmittel im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994) dar (VwGH 22.6.1987, 87/15/0022, VwGH 16.2.1994, 93/13/0266).

Bergbahnen, Seilbahnen, Sessel- und Schilifte: Die Personenbeförderung mit diesen Verkehrsmitteln fällt unter den ermäßigen Steuersatz.

Gas- und Heißluftballonfahrten: Bei Gas- und Heißluftballons handelt es sich nicht um Verkehrsmittel im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994), da sie ihrer Art oder Funktion nach nicht den im seinerzeitigen Beförderungssteuergesetz genannten gleichen. Es ist daher der Normalsteuersatz anzuwenden.

Rafting: Beim Rafting (Wildwasserfahrten) steht nicht die Personenbeförderung sondern die (Abenteuer vermittelnde) Sportausübung im Vordergrund. Die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes liegen daher nicht vor (VwGH 30.3.1992, 90/15/0158).

Sommerrodelbahnen: Umsätze aus dem Betrieb von Sommerrodelbahnen fallen, da es sich nicht um eine Personenbeförderung handelt, nicht unter den ermäßigten Steuersatz (VwGH 23.9.1985, 84/15/0073, VwGH 23.9.1985, 84/15/0049).

Randzahlen 1314 bis 1320: *derzeit frei*

10.2.7. Müllbeseitigung und Abfuhr von Spülwasser und Abfällen

10.2.7.1. Allgemeines

1321

Die Anwendung der Bestimmung ist nicht auf Körperschaften des öffentlichen Rechts beschränkt.

10.2.7.2. Müllbeseitigung

1322

Der Begriff "Müll" ist eine Sammelbezeichnung für feste Abfallstoffe wie zB Hausmüll, Gewerbemüll, Industriemüll, Bauschutt und Straßenkehricht (VwGH 18.09.1978, 2416/77), aber auch Sperrmüll, Sondermüll, Autoreifen, Autowracks, Biomüll, Altpapier, Altglas, Tierkörper uÄ.

Unter Müllbeseitigung ist die Übernahme von Müll, die Verwertung von übernommenen Müllbestandteilen mit und ohne Bearbeitung, die Lagerung und Deponierung auf ordnungsgemäß errichteten Deponien, aber auch die Sortierung von Müll zu verstehen. Der Verkauf von aus dem Müll gewonnenen neu verwertbaren Produkten unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz.

1323

Unter den ermäßigten Steuersatz fällt aber der Verkauf von Mülltonnen und Müllsäcken, sowie die Vermietung von Müllcontainern durch den Müllbeseitigungsbetrieb, wenn diese Behältnisse für den Abtransport des Mülls durch diesen Betrieb bestimmt sind.

1324

Die Beseitigung von Altpapier unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, nicht aber die Lieferung von Altpapier (zB Verkauf an Papierfabrik).

1325

Die Altlastensanierungsabgabe ist Bestandteil des Entgelts, welches der Deponiebetreiber von seinem Kunden einhebt, und unterliegt somit der Umsatzsteuer (ermäßigter Steuersatz).

Die Elektroaltgeräteverordnung - EAG-VO, BGBl. II Nr. 121/2005, verpflichtet die Hersteller von Elektro- und Elektronikgeräten zur Rücknahme von Altgeräten (§ 7 EAG - VO). Unabhängig davon, ob die Kosten der Sammlung und Behandlung (dazu zählt auch die Entsorgung) vom Hersteller getrennt ausgewiesen werden oder nicht (§ 9 EAG - VO), unterliegt die "Altgeräteabgabe" als Teil des Entgelts für die Lieferung des Neugerätes dem Normalsteuersatz von 20%.

10.2.7.3. Abfuhr von Spülwasser und Abfällen

1326

Unter dem Begriff "Abfuhr von Spülwasser" ist der Abtransport von Abwässern mittels Kanalanlagen oder durch Fahrzeuge zu subsumieren.

1327

Der begünstigte Steuersatz erstreckt sich auch auf die Kanalanschlussgebühren (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140).

10.2.7.4. Entsorgung von Klärschlamm

1327a

Bei kontaminiertem Klärschlamm, der einer Entsorgung (zB Verbrennung, Kompostierung usw.) zugeführt werden muss, handelt es sich idR um Müll iSd § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994).

Transport, Verbrennung und Kompostierung dieses Klärschlamms sind jeweils Tätigkeiten, die unter den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) fallen. Dabei ist es auch nicht schädlich, wenn nicht der Unternehmer selbst, sondern von ihm beauftragte Dritte die eigentliche Transport- bzw. Verbrennungs- oder Kompostierungstätigkeit vornehmen.

Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben Klärschlamm auf seine Felder gegen Entgelt auf, so stellt dies ebenfalls eine Entsorgungsleistung dar, die

grundsätzlich von § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) erfasst ist. Von einem tauschähnlichen Umsatz ist nicht auszugehen, wenn eine gesonderte Verrechnung des Materialwerts (Klärschlamm als Dünger) gegenüber der Entsorgungsleistung des Landwirts nicht erfolgt. Zur Entsorgung von Klärschlamm durch pauschalierte Landwirte siehe Rz 2900.

Randzahlen 1328 bis 1335: *derzeit frei.*

10.2.8. Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten usw.

10.2.8.1. Allgemeines

1336

Nach § 6 Abs. 1 Z 18 in Verbindung mit Z 25 UStG 1994 sind die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden-, und Siechenheime sowie der Kuranstalten und Kureinrichtungen unecht steuerfrei, wenn sie von Körperschaften öffentlichen Rechts bzw. von gemeinnützigen Rechtsträgern bewirkt werden (siehe Rz 924 bis Rz 940).

10.2.8.2. Abgrenzung zu § 6 Abs. 1 Z 18 und Z 25

1337

Krankenanstalten usw., die nicht unter die Befreiung fallen, unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994) dem ermäßigten Steuersatz. Die Ermäßigung betrifft einerseits die genannten Einrichtungen, soweit sie nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Rechtsträgern bewirkt werden, andererseits an sich befreite Einrichtungen, bei denen gemäß Art. XIV Z 1, BGBl. Nr. 21/1995 auf die Steuerbefreiung verzichtet wurde (siehe Rz 925).

Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich der Bestimmung stimmt mit dem im § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 überein.

10.2.8.3. Abgrenzung zur ärztlichen Leistung

1338

Siehe Rz 949 bis Rz 951a.

Randzahlen 1339 bis 1350: *derzeit frei.*

10.3. Ermäßigter Steuersatz von 13%

10.3.1. Gegenstände der Anlage 2

1351

Der ermäßigte Steuersatz von 13% kommt nur zur Anwendung, wenn Umsätze nicht vom ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 UStG 1994 erfasst sind.

Vor 1.1.2016 bzw. 1.5.2016 war auf die unter Abschnitt 10.3. erfassten Gegenstände der Anlage und Umsätze der ermäßigte Steuersatz von 10% anzuwenden. Dies galt nicht für Umsätze, die nunmehr unter § 10 Abs. 3 Z 11 und Z 12 UStG 1994 (Wein ab Hof und Eintrittsberechtigungen zu sportlichen Veranstaltungen) fallen.

Rz 1167 ist zu beachten.

10.3.1.1. Gegenstände der Anlage 2 Z 1 bis Z 9

1352

Die Gegenstände, deren Lieferung (einschließlich Werklieferung), Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994, Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb dem ermäßigten Steuersatz von 13% unterliegen, sind in der Anlage 2 Z 1 bis Z 9 UStG 1994 abschließend aufgezählt.

Die Ausführungen in Rz 1168, 1169 und 1172 gelten sinngemäß.

10.3.1.2. Gegenstände der Anlage 2 Z 10 bis 13

1353

Der ermäßigte Steuersatz ist auf die Einfuhr dieser Gegenstände beschränkt (Ausnahme siehe Rz 1354). Soweit die Umsätze von grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Münzen (zB Sammlungsstücke von münzkundlichem Wert) gemäß § 6 UStG 1994 unecht steuerbefreit sind (zB Goldmünzen), geht die Steuerbefreiung vor.

Bis 31.12.2015 ermäßigt sich die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Münzen und Medaillen aus Edelmetallen auf 10%, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250% des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt (aus Position 7118 sowie aus Unterpositionen 9705 00 00 und 9706 00 00 der KN).

Die Ausführungen in Rz 1168, 1169 und 1172 gelten sinngemäß.

10.3.1.3. Gegenstände der Anlage 2 Z 10 (Kunstgegenstände)

1354

Unter den im § 10 Abs. 3 Z 1 lit. c UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994) genannten Voraussetzungen kann der ermäßigte Steuersatz auch für die Lieferungen und den Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 dieser Gegenstände zur Anwendung kommen.

Wenn ein Unternehmer die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 nicht anwendet, ist er kein Wiederverkäufer im Sinn dieser Bestimmung und der ermäßigte Steuersatz kann zur Anwendung gelangen.

Randzahlen 1355 bis 1360: *derzeit frei.*

10.3.2. Tierzucht, Anzucht von Pflanzen und unmittelbar der Tierzucht dienende Leistungen

10.3.2.1. Tierzucht (Aufzucht, Mästen und Halten von Tieren)

1361

Zu den Tieren der Z 1 der Anlage 2 zählen insbesondere Pferde zum Schlachten, weiters Esel, Maultiere und Maulesel, Rinder, Schweine, Schafe, Ziegen und Hausgeflügel. Nicht dazu gehören Hasen, Kaninchen, Rehe, Hirsche, Pelztiere, Raubtiere, Fasane, Rebhühner, Schwäne, Tauben, Wildenten und Wildgänse, Katzen, Hunde, Singvögel, Zierfische, Schlangen, Mäuse, Ratten und Meerschweinchen.

1362

Begünstigt ist die Aufzucht, das Mästen und Halten dieser Tiere, wenn diese Leistungen als Hauptleistungen entgeltlich einem anderen gegenüber erbracht werden. Darunter fällt die entgeltliche Duldung der Mitbenützung von Wiesen durch fremdes Vieh oder die Inpflegenahme von Weidevieh sowie die Unterbringung, Fütterung und Pflege (Pensionsviehhaltung) und die Aufzucht und das Mästen von Vieh für andere (Lohnmast).

10.3.2.2. Anzucht von Pflanzen

1363

Die Anzucht von Pflanzen ist als sonstige Leistung zu qualifizieren und liegt vor, wenn ein Pflanzenzüchter junge Pflanzen (Sämlinge, Setzlinge) einem Unternehmer überlässt, damit dieser sie auf seinem Grundstück einpflanzt, pflegt und dem Pflanzenzüchter auf Abruf zurückgibt. Eine Lieferung und Rücklieferung wäre bei Überlassung von Samen, Wurzeln oder Knollen und Rückgabe der gezogenen Pflanzen anzunehmen und dem Normalsteuersatz zu unterziehen. Ebenso ist die Pflege von fremden Pflanzen keine Anzucht und unterliegt daher auch dem Normalsteuersatz.

10.3.2.3. Vatertierhaltung, Förderung der Tierzucht und künstliche Besamung

1364

Vatertierhaltung: Begünstigt sind Deckgelder, Umlagen, die nach der Zahl der deckfähigen Tiere bemessen werden, Zuschüsse, die nach Maßgabe der gedeckten Tiere bemessen werden.

1365

Förderung der Tierzucht: Unter Tierzucht sind die Maßnahmen zu verstehen, die auf eine Verbesserung der erblich bedingten Anlagen von Tieren gerichtet sind. Begünstigt sind Entgelte für Abstammungsnachweise und Stallbücher, Körgebühren, Standgelder, Provisionen für die Vermittlung des An- und Verkaufes von Zuchttieren oder der

Durchführung von Zuchttierversteigerungen, Entgelte, die von Tierzüchtern oder ihren Angestellten für die Teilnahme an Ausstellungen erhoben werden.

1366

Künstliche Tierbesamung: Auch die Verabreichung von Tiersamen und von Arzneimitteln im Rahmen der künstlichen Besamung fällt hierunter.

Randzahl 1367: *derzeit frei.*

10.3.3. Beherbergung

10.3.3.1. Allgemeines

1368

Begünstigt ist die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen samt den regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (zB Beleuchtung, Beheizung, Bedienung). Es fallen sowohl die gewerbliche Beherbergung in Hotels, Gaststätten usw. als auch die Privatzimmervermietung unter den ermäßigten Steuersatz.

Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen erfordert über die bloße Überlassung von Räumlichkeiten, einschließlich deren typischer Nebenleistungen, hinaus auch eine gewisse Betreuung der überlassenen Räumlichkeiten oder des Gastes. Dazu zählen zB die Reinigung der Räumlichkeiten oder die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche und Handtüchern sowie die Beheizung, Kühlung und Beleuchtung (vgl. VwGH 23.9.2010, 2007/15/0245). Die zusätzliche Erbringung von Dienstleistungen muss es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen (vgl. VwGH 29.4.1992, 88/17/0184).

10.3.3.2. Aufteilung eines pauschalen Entgelts

1369

Die Aufteilung eines pauschalen Entgelts, das Beherbergung und Verköstigung beinhaltet (zB Halbpension), erfolgt bei Vorliegen von Einzelverkaufspreisen für die Leistungsteile im Verhältnis der Einzelverkaufspreise.

> *Beispiel:*
>
> *Preis Beherbergung 70 Euro (brutto); Preis Halbpension 90 Euro (brutto);*
>
> *Aufteilung Halbpension: Beherbergung 61,95 Euro (= 70 Euro / 1,13) sind mit 13% zu besteuern, Restauration 18,18 Euro (=20 Euro / 1,1) sind mit 10% zu besteuern. Somit fallen 9,87 Euro Umsatzsteuer an. Getränke (ausgenommen Getränke im Rahmen der Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks iZm der Beherbergung) sind separat zu behandeln und unterliegen dem Normalsteuersatz.*

Liegen keine Einzelverkaufspreise vor, weil bspw. ausschließlich Halbpension angeboten wird, ist nach den Kosten aufzuteilen.

Diese Aufteilung der Kosten bei Nichtvorliegen von Einzelverkaufspreisen kann vom Unternehmer aufgrund von Erfahrungswerten im Bereich der Beherbergung differenziert nach Preiskategorien (brutto) wie folgt festgesetzt werden:

Preis pro Person und Nacht bis 140 Euro:

Zimmer (13%)/Frühstück (10%)	= Verhältnis 80% / 20%
Zimmer (13%)/Halbpension (10%)	= Verhältnis 60% / 40%
Zimmer (13%)/Vollpension (10%)	= Verhältnis 50% / 50%

Preis pro Person und Nacht bis 180 Euro:

Zimmer (13%)/Frühstück (10%)	= Verhältnis 82,5% / 17,5%
Zimmer (13%)/Halbpension (10%)	= Verhältnis 65% / 35%
Zimmer (13%)/Vollpension (10%)	= Verhältnis 55% / 45%

Preis pro Person und Nacht bis 250 Euro:

Zimmer (13%)/Frühstück (10%)	= Verhältnis 85% / 15%
Zimmer (13%)/Halbpension (10%)	= Verhältnis 70% / 30%
Zimmer (13%)/Vollpension (10%)	= Verhältnis 60% / 40%

Preis pro Person und Nacht über 250 Euro:

Zimmer (13%)/Frühstück (10%)	= Verhältnis 90% / 10%
Zimmer (13%)/Halbpension (10%)	= Verhältnis 80% / 20%
Zimmer (13%)/Vollpension (10%)	= Verhältnis 70% / 30%

Beispiel:

Der Verkaufspreis eines Halbpensionszimmers liegt bei 130 Euro (brutto) pro Person und Nacht. Da keine Einzelverkaufspreise für die Beherbergung bzw. Verköstigung vorliegen, kann der Verkaufspreis im Verhältnis 60% / 40% aufgeteilt werden. 69,03 Euro (= 130 Euro x 60% / 1,13) sind mit 13% zu besteuern; 47,27 Euro (= 130 Euro x 40% / 1,1) sind mit 10% zu besteuern. Somit fallen 13,7 Euro Umsatzsteuer an.

Für die Zuordnung zu den jeweiligen Preiskategorien kann vom Unternehmer alternativ auch auf die entsprechenden durchschnittlichen Umsätze (des Hotels bzw. bei Reisebüros oder Reiseveranstaltern aller Hotels) des vorangegangenen Veranlagungszeitraums je Angebotsumfang (zB Umsatz des vorangegangenen Veranlagungszeitraums aus Halbpension dividiert durch die Anzahl an Beherbergungen aus Halbpension des gleichen Zeitraums) zurückgegriffen werden.

Beispiel:

Im Jahr 2015 wurden im Bereich der Halbpension Umsätze iHv 96.000 Euro brutto (1.200 Beherbergungsleistungen), im Bereich der Vollpension Umsätze iHv 156.000 Euro brutto (1.600 Beherbergungsleistungen) erzielt. Der durchschnittliche Preis der Halbpension hat somit 80 Euro (brutto), jener der Vollpension 97,5 Euro (brutto)

betragen. Die Entgelte der Beherbergungsleistungen im Bereich der Halbpension können im Jahr 2016 im Verhältnis 60% / 40% aufgeteilt werden, jene im Bereich der Vollpension im Verhältnis 50% / 50% (jeweils Preiskategorie bis 140 Euro).

Getränke (ausgenommen Getränke im Rahmen der Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks im Zusammenhang mit der Beherbergung) sind separat zu behandeln und unterliegen grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

Zu Getränken im Rahmen von All-Inclusive-Angeboten siehe Rz 1373.

1370

Die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks, wenn sie zusammen mit der Beherbergung erbracht wird, fällt gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994 unter den ermäßigten Steuersatz von 10%. Alkoholische Getränke sind nicht Teil eines ortsüblichen Frühstücks.

1371

Die Zurverfügungstellung von Seminarräumen kann nicht als begünstigte Nebenleistung zur Beherbergung qualifiziert werden, dies schon deshalb, weil die Räume üblicherweise einem Veranstalter und nicht dem einzelnen Hotelgast überlassen werden (siehe VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

10.3.3.3. All-Inclusive

1372

In der österreichischen Tourismusbranche kommt es vermehrt zu Packages- und All-Inclusive-Angeboten. "All-Inclusive" umfasst insbesondere die Benützung von Sporteinrichtungen und die Tischgetränke beim Abendessen. Daneben werden von Hoteliers für die Hotelgäste häufig Begrüßungscocktails gereicht oder mit den Hotelgästen Wanderungen (Skitouren) durchgeführt.

1373

Folgende Leistungen können als regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden, wenn dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet wird:

- Begrüßungstrunk,
- Vermietung von Parkplätzen, Garagenplätzen oder von Hotelsafes,
- Kinderbetreuung,
- Überlassung von Wäsche (zB Bademäntel),
- Zurverfügungstellung von Fernsehgeräten,
- Verleih von Sportgeräten,
- Zurverfügungstellung von Sauna, Solarium, Dampf- und Schwimmbad, Fitnessräume,

- Verabreichung von Massagen,
- Verleih von Liegestühlen, Fahrrädern und Sportgeräten,
- geführte Wanderungen oder Skitouren,
- Zurverfügungstellung eines Tennis-, Golf- oder Eislaufplatzes, einer Kegelbahn oder Schießstätte usw.,
- die Bereitstellung von Tennis-, Ski-, Golf- oder Reitlehrern,
- die Abgabe von Liftkarten (zB Skilift), von Eintrittskarten (zB Theater), der Autobahnvignette oder - zB in Kärnten - der "Kärnten-Card",
- Animation,
- Wellness-Leistungen, ausgenommen hievon sind Beauty- bzw. Kosmetikbehandlungen,
- Tischgetränke (einschließlich zwischen den Mahlzeiten oder an der Bar abgegebene Getränke) von untergeordnetem Wert (Einkaufswert liegt unter 5% des Pauschalangebotes); in diesem Fall erhöhen sich die in Rz 1369 festgesetzten Prozentsätze für die Beherbergung (Zimmer) um 5 Prozentpunkte. Liegt der Verkaufspreis eines Vollpensionszimmers bspw. bei 130 Euro (brutto) pro Person und Nacht, kann dieser somit, wenn keine Einzelverkaufspreise vorliegen, im Verhältnis 55% / 45% aufgeteilt werden. 63,27 Euro (= 130 Euro x 55% / 1,13) sind mit 13% zu besteuern; 53,18 Euro (= 130 Euro x 45% / 1,1) sind mit 10% zu besteuern. Somit fallen 13,86 Euro Umsatzsteuer an.

Wird allerdings im Rahmen einer so genannten "Golf(trainings)woche" annähernd täglich die Benützung eines Golfplatzes und dazu auch noch ein mehrmaliger Golfunterricht oder die Teilnahme an einem Golfturnier angeboten, so können diese zusätzlichen Leistungen aufgrund des Leistungsumfanges nicht mehr als üblicherweise mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden. Das Gleiche gilt für vergleichbare Sport- oder Freizeitkurse (zB Segel-, Tenniswochen, usw.).

10.3.3.4. Time-Sharing

1374

Im Rahmen des Time-Sharing wird für einen längeren Zeitraum (zB 30 Jahre) oder auf Dauer das (übertragbare) Recht eingeräumt, alljährlich für einen im Vorhinein vertraglich vereinbarten Zeitraum ein möbliertes Appartement, Hotelzimmer, Ferienhaus oder eine sonstige Unterkunftseinheit samt allfälliger infrastruktureller Nebeneinrichtungen ausschließlich und uneingeschränkt zu nutzen.

1375

Die vereinbarte Leistung steht im Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück und ist nur steuerbar, wenn das Grundstück, an dem das Nutzungsrecht vereinbart wurde, im Inland gelegen ist (siehe Rz 639v bis Rz 640c).

1376

Die Einräumung des Nutzungsrechtes erfolgt an Räumlichkeiten, die rasch wechselnden Benützern zu Erholungszwecken dienen. Die Umsätze unterliegen daher dem für die Beherbergung anzuwendenden ermäßigten Steuersatz. Zur Einräumung von Teilzeitnutzungsrechten im Zusammenhang mit der Übertragung eines ideellen Miteigentumsanteiles ("Teilzeiteigentum") siehe Rz 801.

1377

Wird vertraglich die Möglichkeit eingeräumt, im "Tauschwege" andere Räumlichkeiten zu nutzen, so ist ggf. die Umsatzbesteuerung zu berichtigen.

10.3.3.5. Camping

1378

Neben der Überlassung der Stellfläche für das Zelt, den Wohnwagen, das KFZ usw. unterliegen auch die Zurverfügungstellung von sanitären Anlagen, von Gemeinschaftseinrichtungen, wie zB Aufenthaltsräumen, von Strom- und Wasseranschlüssen, von Koch- und Bügeleinrichtungen, die Nutzungsmöglichkeit eines Badestrandes usw. dem ermäßigten Steuersatz. In allen Fällen kommt der ermäßigte Steuersatz jedoch nur dann zur Anwendung, wenn ein einheitliches Benützungsentgelt, das sich häufig aus Stellplatz- und Personengebühr zusammensetzt, verrechnet wird. Nicht begünstigt ist zB die Zurverfügungstellung von Sporteinrichtungen oder Sportgeräten, von Stromanschlüssen von technischen Geräten usw., wenn für diese Leistungen ein gesondertes Entgelt verrechnet wird.

1379

Die Überlassung von Campingplätzen zum Abstellen von Fahrzeugen außerhalb des Campingbetriebes (zB im Winter, wenn nicht campiert wird) fällt nicht unter die Begünstigung.

In der Zeit vom 1.1.2004 bis 30.4.2004 erbrachte Campingleistungen für nichtunternehmerische Zwecke unterliegen dem Normalsteuersatz.

Für ab 1.5.2004 erbrachte Campingleistungen für nichtunternehmerische Zwecke gilt Rz 1197 sinngemäß.

1380

Bis 30.4.2016 ist auf die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen gemäß § 10 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG 1994 sowie die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke gemäß § 10 Abs. 3 Z 3 lit. b UStG 1994 der ermäßigte Steuersatz von 10% anzuwenden. Wurde eine Buchung und An- oder Vorauszahlung vor dem 1.9.2015 vorgenommen und der Umsatz zwischen 1.5.2016 und 31.12.2017 ausgeführt, unterliegen diese Leistungen nach § 28 Abs. 42 Z 2 UStG 1994 weiterhin dem ermäßigten Steuersatz von 10%. § 28 Abs. 42 Z 2 UStG 1994 stellt nicht auf die Vereinnahmung der An- oder Vorauszahlung, sondern lediglich auf die Buchung und die Leistung einer An- oder Vorauszahlung ab (zur Abrechnung mit Kreditkarte siehe Rz 1403).

Beispiel:

Folgende Beherbergungsumsätze werden erbracht am:

- *15.3.2016, mit oder ohne Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015;*
- *29.10.2016, ohne Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015;*
- *19.11.2017, mit Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015.*

Unabhängig davon, ob für die Beherbergungsleistung am 15.3.2016 eine Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015 vorgenommen wurde, unterliegt der Umsatz dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10%. Ebenfalls ist die Beherbergungsleistung am 19.11.2017 mit 10% zu besteuern, weil eine Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015 stattgefunden hat. Der Beherbergungsumsatz am 29.10.2016 ist mangels Buchung und An- bzw. Vorauszahlung vor dem 1.9.2015 mit 13% zu besteuern.

Randzahlen 1381 bis 1385: *derzeit frei.*

10.3.4. Künstler

10.3.4.1. Begriff Künstler

1386

Der Begriff "Künstler" im § 10 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994) entspricht dem des § 22 Z 1 lit. a EStG 1988. Für Auslegungsfragen wird daher auf die EStR 2000 Abschn. 16.2.6 verwiesen.

10.3.4.2. Begriff Tätigkeit als Künstler

1387

Begünstigt sind nur die Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler, nicht also allfällige Hilfsgeschäfte (zB der Verkauf eines beruflich verwendeten Computers) bzw. Umsätze aus nichtkünstlerischer Tätigkeit. Der Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 (zB von selbst hergestellten Kunstwerken für private Zwecke) unterliegt aber dem begünstigten Steuersatz.

1388

Eine Personenvereinigung (ohne Rechtspersönlichkeit), die als solche nach außen in Erscheinung tritt und somit Unternehmereigenschaft besitzt, kann die Begünstigung für sich in Anspruch nehmen, sofern jeder Beteiligte (wenn auch im Zusammenhang mit den anderen Mitgliedern) eine künstlerische Leistung erbringt (VwGH 26.11.1985, 83/14/0249; VwGH 20.11.1989, 89/14/0142).

10.3.4.3. Einräumung und Übertragung von urheberrechtlich geschützten Rechten

1389

Bei Einräumung und Übertragung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994) dann zur Anwendung kommen, wenn es sich um die Einräumung (Übertragung) der Rechte an künstlerischen Werken durch den Künstler handelt.

10.3.4.4. Autoren

1390

Unter "Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler" fallen neben den Umsätzen der künstlerisch tätigen Komponisten auch die Umsätze der künstlerisch tätigen Literaten und Textautoren. Nicht künstlerisch tätig sind Fach- und Sachbuchautoren.

Randzahlen 1391 bis 1392: *derzeit frei.*

10.3.5. Schwimmbäder, Thermalbehandlung

10.3.5.1. Begünstigte Umsätze von Schwimmbädern

1393

Die Begünstigung wird unabhängig vom Rechtsträger des Bades gewährt. Betroffen sind somit Hallen- oder Freibäder öffentlich-rechtlicher Körperschaften (= Betriebe gewerblicher Art), ebenso wie Vereins- und Privatbäder. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Natur- oder Kunstbäder handelt. Nicht umfasst sind die Umsätze von Reinigungsbädern.

1394

Begünstigt sind nur die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze. Darunter fallen insbesondere Entgelte für die Benützung der Schwimmbäder (durch Einzelpersonen, Gruppen oder Vereine), Zuschläge für ergänzende Nebenleistungen (zB für die Benützung von Einzelkabinen), Entgelte für die Erteilung von Schwimmunterricht und Nebeneinnahmen aus unmittelbar notwendigen Hilfsleistungen (zB die Aufbewahrung der Garderobe, die Vermietung von Schwimmgürteln, Badekleidung, Handtüchern oder Haartrocknern).

Nicht unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbunden sind ua. die Umsätze aus dem Betrieb von Kiosken, Restaurants und Buffets, die Vermietung von Parkplätzen und Fahrradabstellflächen und die Nutzungsüberlassung zusätzlicher Sportanlagen und -geräte (Minigolf, Tischtennis oder Wasserrutsche gegen gesondertes Entgelt). Nicht begünstigt sind ferner die Vermietung von Liegestühlen, Strandkörben oder Sonnenschirmen und Solarienumsätze (VwGH 31.3.1998, 93/13/0073).

10.3.5.2. Begünstigte Umsätze im Rahmen der Thermalbehandlung

1395

Nach der Verkehrsauffassung wird unter Thermalbehandlung die medizinische Nutzung von Temperaturänderungen, im Besonderen von Wärme zu therapeutischen Zwecken verstanden. Die Begünstigung erstreckt sich somit auf Dampf-, Heißluft-, und Kneippbäder, auf Thermalbäder im engeren Sinn und den Saunabetrieb.

1396

Die Thermalbehandlung umfasst ua. nicht die Verabreichung von Mineralbädern, Heilmassagen oder physikalischer Therapie.

1397

Die Entgelte so genannter Pauschalbadekuren (für die Beherbergung und Verköstigung von Kurgästen und die Verabreichung von Thermalbehandlungen) können zur Gänze mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert werden.

10.3.6. Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw.

10.3.6.1. Theateraufführungen

10.3.6.1.1. Begriff Theater

1398

Ein Theater im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 6 lit. a UStG 1994 (bis 30.4.2016: § 10 Abs. 2 Z 8 lit. a UStG 1994) liegt vor, wenn so viele künstlerische und technische Kräfte und die zur Aufführung von Theaterveranstaltungen notwendigen technischen Voraussetzungen unterhalten werden, dass die Durchführung eines Spielplanes aus eigenen Kräften möglich ist. Es genügt, dass ein Theater die künstlerischen und technischen Kräfte nur für die Spielzeit eines Stückes verpflichtet. Ein eigenes oder gemietetes Theatergebäude braucht nicht vorhanden zu sein. Bei Auslegung des Begriffes Theater wird im Hinblick auf § 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994) ein nicht allzu strenger Maßstab anzuwenden sein, wobei aber ein gewisser Mindeststandard der Darbietung gegeben sein muss. So sind zB auch die Vorführungen der Spanischen Hofreitschule nach dieser Bestimmung begünstigt.

10.3.6.1.2. Beispiele

1399

Begünstigt sind demnach zB Schauspiel-, Opern-, Operettenaufführungen, ferner Kabarett, Tanzkunst, Kleinkunst und Varieté, Pantomime und Ballett, Puppen- und Marionettenspiele, Eisrevuen, sowohl durch Berufsdarbietende, als auch durch Laien. Als Theater sind nicht nur Schauspiel- und Opernhäuser, Keller- und Kaffeehaustheater, sondern auch Freilichttheater, Wanderbühnen, Tourneetheater usw. anzusehen. Begünstigt sind auch Theateraufführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder lediglich aufgezeichnet wird.

1400

Nicht begünstigt sind hingegen die Zusammenstellung von Balleröffnungen und Schautänzen durch Debütanten (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195), eine "Peep Show" (VwGH 14.10.1991, 91/15/0069, 91/15/0070) oder Diavorträge oder Diashows (VwGH 23.11.1992, 91/15/0133) und Filmvorführungen (diesbezüglich siehe aber Rz 1423 bis Rz 1426).

10.3.6.1.3. Umfang der Begünstigung

1401

Begünstigt sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit verbundenen Nebenleistungen. Als Theaterleistungen sind auch solche Leistungen anzusehen, die gegenüber einem gastgebenden Theater ausgeführt werden, zB Zurverfügungstellung eines Ensembles, nicht hingegen die Leistungen von Agenturen. Veranstalter im Sinne dieser Bestimmung ist jeder, der - ohne selbst ein Theater zu betreiben - Theaterleistungen selbständig organisiert und im eigenen Namen anbietet. Werden bei Theatervorführungen mehrere Veranstalter tätig, so kann bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen jeder Veranstalter den ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen. Die Begünstigung kann daher bei Tourneeveranstaltungen sowohl dem Tourneeveranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zustehen.

10.3.6.1.4. Nebenleistungen

1402

Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbundenen - und somit begünstigten - Nebenleistungen gehören insbesondere die Aufbewahrung der Garderobe, der Verkauf von Programmen und die Vermietung von Theatergläsern. Nicht unter diese Begünstigung fällt zB die Führung eines Buffets oder die Aufnahme von Inseraten in die Programmhefte. Ebenso fallen nicht unter diese Begünstigung die Leistungen der Kostüm- und Textbücherverleiher an den Veranstalter. Für den Verleih von Textbüchern kann allerdings § 10 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 zur Anwendung kommen.

1403

Bis 30.4.2016 unterliegen Leistungen gemäß § 10 Abs. 3 Z 6 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Werden An- oder Vorauszahlungen vor dem 1.9.2015 vorgenommen und die Umsätze zwischen 1.5.2016 und 31.12.2017 ausgeführt, unterliegen diese Umsätze weiterhin dem ermäßigten Steuersatz von 10%. § 28 Abs. 42 Z 3 UStG 1994 stellt nicht auf die Vereinnahmung der An- oder Vorauszahlung, sondern lediglich auf die Leistung einer An- oder Vorauszahlung ab. Demnach ist der Zufluss des Entgelts beim Leistungserbringer irrelevant und es kommt nur auf den Erwerb der Eintrittsberechtigung durch den Kunden an, sofern hierbei gleichzeitig zumindest eine An- oder Vorauszahlung geleistet wird. Dies wird bei Kreditkartenzahlung dann der Fall sein, wenn die Überprüfung der Kreditkarten- bzw. Zahlungsdaten positiv verläuft und in unmittelbarer Folge der Auftrag zur Belastung der Karte erfolgt.

Randzahlen 1404 bis 1405: *derzeit frei.*

10.3.6.2. Musik- und Gesangsaufführungen usw. (§ 10 Abs. 3 Z 6 lit. b UStG 1994; bis 30.4.2016: § 10 Abs. 2 Z 8 lit. b UStG 1994)

10.3.6.2.1. Begriffe

1406

- Unter Musik wird sowohl die Instrumentalmusik (Orchester-, Kammer- und Salonmusik), als auch Vokalmusik, wie reine A-cappella-Musik, bzw. die von Instrumenten begleitete Gesangsmusik, in Chor und Sologesang verstanden. Auf die Art der Musik kommt es nicht an. Auch Musikgruppen aus der Unterhaltungsbranche können demnach unter den ermäßigten Steuersatz fallen.
- Orchester ist eine größere Gruppe von Instrumentalisten, die ein in sich differenziertes, musikalisch sinnvolles Klangensemble bilden, das in der Regel unter der Leitung eines Dirigenten steht. Es umfasst alle Musiksparten, bzw. alle instrumentalen Klangkörper der unterschiedlichen Musizierformen, auch außereuropäische Instrumentengruppen. Es werden darunter zB auch Volks-, Blas-, Marsch- und Militärmusik, große und kleine Unterhaltungsorchester und Jazzorchester (Bigband) verstanden. Ebenfalls begünstigt sind Kammermusikensembles (Trio, Quartett, Quintett).
- Gesang ist ein Singen, das in der Regel an Worte oder Texte mit deutlich geprägtem Sinnzusammenhang gebunden ist. Es ist aber auch möglich, sinnleere Laute oder Silben zu singen (zB Jodeln, Vocalise oder Scat).
- Chor ist eine Vereinigung von Sängern, die ein Gesangsstück gemeinsam vortragen, wobei jede Stimme mehrfach besetzt ist.

10.3.6.2.2. Umfang der Begünstigung

1407

Musik- und Gesangsaufführungen aus der Konserve (Tonband, Schallplatte oder elektronische Tonträger) sind nicht begünstigt. In Bezug auf Musik- und Gesangsaufführungen durch andere Unternehmer gilt das für die Theater Gesagte sinngemäß.

10.3.6.2.3. Zusammentreffen mit anderen Leistungen

1408

Werden in Verbindung mit Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen auch Leistungen anderer Art erbracht, und sind diese nicht von untergeordneter Bedeutung, wird dadurch der Charakter der Veranstaltung als Theater-, Musik- und Gesangsaufführung beeinträchtigt. Dies wird etwa bei zB gesanglichen, kabarettistischen oder tänzerischen Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher von Gaststätten der Fall sein. In diesem Fall geht die Begünstigung für den Veranstalter verloren, die Leistungen an den Veranstalter (zB von Musikgruppen und Solisten) fallen jedoch unter die Ermäßigung.

Randzahl 1409: *derzeit frei.*

10.3.6.3. Museen usw.

10.3.6.3.1. Begriff Museum allgemein

1410

Museen sind Einrichtungen, die der Sammlung und systematischen Aufbewahrung von Gegenständen von kultureller Bedeutung dienen. Die Begünstigung erstreckt sich somit vor allem auf wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen, aber auch auf Ausstellungen zu besonderen Anlässen (Landesausstellungen). Des Weiteren werden auch Denkmäler der Bau- und Gartenkunst als Museen gewertet.

10.3.6.3.2. Begriff wissenschaftliche Sammlung und Kunstsammlung

1411

Wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen sind vor allem Gemäldegalerien, Volkskunde- und Heimatmuseen, kunst- und naturhistorische Museen. Als Kunstausstellungen können auch Kunstsammlungen in Betracht kommen. Hiebei muss es sich um Kunstsammlungen handeln, die ausgestellt und dadurch der Öffentlichkeit zum Betrachten und den damit verbundenen kulturellen und bildenden Zwecken zugänglich gemacht werden. Kunstausstellungen, die Verkaufszwecken dienen und damit gewerbliche Zwecke verfolgen, sind keine Museen (zB Verkaufsausstellungen wie Antiquitätenmessen oder Galerien).

10.3.6.3.3. Begriff Denkmäler der Baukunst

1412

Denkmäler der Baukunst sind Bauwerke, die nach denkmalpflegerischen Gesichtspunkten als schützenswerte Zeugnisse der Architektur anzusehen sind. Hiezu gehören zB Kirchen, Schlösser, Burgen und Burgruinen. Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es nicht an.

10.3.6.3.4. Begriff Denkmäler der Gartenbaukunst

1413

Zu den Denkmälern der Gartenbaukunst gehören zB Parkanlagen mit künstlerischer Ausgestaltung.

10.3.6.3.5. Umfang der Begünstigung

1414

Begünstigt sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelt Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbundenen Nebenleistungen gehören der Verkauf von Museumsführern und Katalogen sowie von Ansichtskarten, Fotografien, Diapositiven usw., wenn es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt, das Museum diese Abbildungen selbst herstellt oder herstellen lässt und diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - vertrieben werden. Zu den üblichen Nebenleistungen gehört auch das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Erlaubnis zu fotografieren. Nicht begünstigt sind der Betrieb von Restaurants oder Buffets sowie der Verkauf von Ansichtskarten, Fotos und Broschüren, die zum Museum selbst in keinerlei Beziehung stehen.

10.3.6.3.6. Begriff botanische Gärten

1415

Unter dem Begriff botanischer Garten ist eine Anlage für Forschung und Unterricht in Pflanzenkunde zu verstehen. Eine große Anzahl von ausländischen Bäumen und Gewächsen (in Parkanlagen) ist noch kein botanischer Garten im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 6 lit. c UStG 1994 (bis 30.4.2016: § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994), kann aber als Denkmal der Gartenkunst unter den Museumsbegriff fallen.

10.3.6.3.7. Begriff zoologische Gärten

1416

Zu den zoologischen Gärten zählen neben den Tiergärten (Menagerien) und Tierparks auch Aquarien und Terrarien. Bezüglich der üblichen Nebenleistungen gelten die Ausführungen zu den Museen sinngemäß. Der Verkauf von Tieren kann begünstigt sein, wenn er den

Aufgaben des zoologischen Gartens dient oder mit dem Betrieb zwangsläufig im Zusammenhang steht. Dies ist insbesondere beim Verkauf zum Zweck der Zurschaustellung in einem anderen zoologischen Garten, oder beim Verkauf zum Zwecke der Zucht oder Verjüngung des Tierbestandes gegeben.

10.3.6.3.8. Begriff Naturpark

1417

Naturparks sind Landschafts- oder Naturschutzgebiete oder Teile von solchen, die für die Erholung und für die Vermittlung von Wissen über die Natur besonders geeignet sind, allgemein zugänglich sind und durch entsprechende Einrichtungen eine Begegnung des Menschen mit dem geschützten Naturgut ermöglichen. Bei der Beurteilung, ob ein Naturpark vorliegt, wird in erster Linie auf die jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften abzustellen sein. Naturdenkmäler (zB Wasserfälle, Seen, Klammen) oder Naturhöhlen (Schauhöhlenbetriebe, Karsterscheinungen) sind - auch wenn diese unter Denkmalschutz gestellt sind - keine Naturparks und fallen nicht unter diese Begünstigung.

Randzahlen 1418 bis 1422: *derzeit frei.*

10.3.7. Filmvorführungen

10.3.7.1. Begriff Film

1423

Unter "Film" ist eine den Eindruck eines bewegten Bildes vermittelnde Bildfolge bzw. Bild-Tonfolge zu verstehen, wobei es auf das bei der Bildaufzeichnung bzw. Bild-Tonaufzeichnung verwendete Trägermaterial nicht ankommt; auch auf "Videokassetten" oder auf elektronischen Datenträgern gespeicherte bewegte Bild- Tonfolgen sind unter den Begriff "Film" zu subsumieren (VwGH 8.10.1990, 89/15/0080).

10.3.7.2. Begriff Vorführung

1424

Unter "Vorführungen" (VwGH 8.10.1990, 89/15/0080) sind öffentliche Aufführungen (Vorführungen) zu verstehen. Eine Aufführung ist nach dem herrschenden Öffentlichkeitsbegriff dann öffentlich, wenn der Zutritt im Wesentlichen jedermann freisteht, die Aufführung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen, nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern abgestimmt ist. Begünstigt sind daher auch Großprojektionen von Fernsehsendungen. Filmvorführungen liegen nicht vor, wenn zentral abgespielte Videofilme den Kunden eines "Sexshop" bzw. einer "Videopeepshow" nach Münzeinwurf auf Vorführgeräten in Einzelkabinen über Drahtleitungen sichtbar gemacht werden (EuGH 18.3.2010, Rs C-3/09, *Erotic Center BVBA*).

1425

Keine begünstigten Filmvorführungen sind Diavorträge, Diashows oder Tonbildschauen (VwGH 23.11.1992, 91/15/0133) und die Leistungen der Film- und Videoverleiher (VwGH 29.4.1991, 90/15/0088). Die Vorführung von Werbefilmen ist eine Filmvorführung und daher begünstigt; nicht begünstigt sind hingegen die Entgelte, die der vorführende Unternehmer vom werbenden Unternehmer für die Werbeleistung erhält.

10.3.7.3. Umfang der Begünstigung

1426

Entgelte für die Filmvorführungen sind die Eintrittsgelder. Die Aufbewahrung der Garderobe und der Verkauf von Programmen unterliegen als Nebenleistungen ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz, nicht hingegen der Verkauf von Getränken an die Besucher.

Randzahl 1427: *derzeit frei.*

10.3.8. Zirkusvorführungen und Schausteller

10.3.8.1. Begriff Zirkusvorführung

1428

Als Zirkusvorführungen wird die Vorführung eines Programms anzusehen sein, dass sich in aller Regel aus artistischen und komischen Darbietungen sowie aus Dressurleistungen (zB mit Pferden, Raubtieren, Elefanten) und ähnlichen Leistungen zusammensetzt und musikalisch umrahmt wird. Die Vorführungen finden üblicherweise in einem ortsfesten Gebäude oder in einem transportablen Großzelt (Wanderzirkus) mit einer in der Mitte befindlichen Manege statt.

10.3.8.2. Umfang der Begünstigung

1429

Auch die mit den Zirkusveranstaltungen üblicherweise verbundenen Nebenleistungen (zB Aufbewahrung der Garderobe, Verkauf von Programmen, Tierschauen) fallen unter die Begünstigung. Ebenso fällt das Entgelt, das der Zirkusunternehmer von Fernseh- oder Filmunternehmungen für die Übertragung von Zirkusvorführungen erhält, unter diese Ermäßigung.

10.3.8.3. Nicht begünstigte Nebenleistungen

1430

Nicht begünstigt ist nach dieser Bestimmung die Vermietung des Zirkuszeltes, der Betrieb von Gaststätten oder der Verkauf von Erfrischungen und Getränken. Hilfsumsätze, wie der Verkauf von Inventar oder lebenden Tieren, unterliegen grundsätzlich dem

Normalsteuersatz, sofern es sich nicht um Tiere handelt, die unter die Z 1 der Anlage 2 zum UStG 1994 fallen (zB Pferde, Maultiere, Rinder).

10.3.8.4. Begriff Schausteller

1431

Schausteller sind Personen, die gewerbsmäßig Jahrmärkte und Volksfeste mit ihrem der Unterhaltung und Belustigung dienenden Unternehmen beschicken. Für die Tätigkeit als Schausteller ist maßgebend, ob die Leistungen entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten, Volksfesten, Messen oder aber im Rahmen von ortsgebundenen festen Rummelplätzen erbracht werden. Erst die Vielfalt der bei solchen Anlässen gebotenen Schaustellungen, Belustigungen und Fahrgeschäften aller Art macht jene Personen, die bei einer solchen Veranstaltung Schaustellungsleistungen erbringen, zu Schaustellern gemäß § 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994) (vgl. VwGH 27.7.1994, 93/13/0263). Leistungen von Schaustellern sind unabhängig davon vom ermäßigten Steuersatz erfasst, ob sie von einem oder von mehreren Unternehmern (Schaustellern) erbracht werden (vgl. VwGH 27.11.2014, 2011/15/0079). In aller Regel üben sie ihr Gewerbe nicht in einer ortsgebundenen festen Anlage aus, doch gibt es Ausnahmen, wie etwa der Wiener Prater, oder auch Themen- und Freizeitparks (Westerncitys, Erlebniswelten usw.).

10.3.8.5. Umfang der Begünstigung

1432

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).

10.3.8.6. Nicht begünstigte (Neben-)Leistungen

1433

Nicht begünstigt sind Warenlieferungen, sofern es sich nicht um Waren handelt, die unter die Anlage zum UStG 1994 fallen, sowie Hilfsgeschäfte der Schausteller (zB Verkauf von

Betriebseinrichtungen). Ebenso nicht unter die gegenständliche Begünstigung fällt zB auch die Aufstellung und der Betrieb von Musik- und (Glücks-)Spielautomaten (VwGH 3.11.1986, 85/15/0117), wie etwa Flipper, Aufrechner und auch Videospiele in Gaststätten und in anderen Räumlichkeiten (zB Spielhallen), der Betrieb eines Spielsalons (VwGH 9.2.1987, 87/15/0004), oder einer Sommerrodelbahn (VwGH 23.9.1985, 84/15/0073) sowie eine "Peep Show" (VwGH 14.10.1991, 91/15/0069, 91/15/0070). Das Aufstellen von Kinderreitautomaten im örtlichen Bereich von Kaufhäusern, Einkaufszentren, Supermärkten und Sparkassen ist nicht begünstigt (VwGH 27.7.1994, 93/13/0263).

Randzahlen 1434 bis 1438: *derzeit frei.*

10.3.9. Personenbeförderung mit Luftfahrzeugen

1439

Soweit es sich bei steuerbaren Beförderungsleistungen um grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen oder Luftfahrzeugen (ausgenommen auf dem Bodensee) handelt, fallen sie unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 (siehe dazu Rz 727 bis Rz 731). Rz 1303 bis 1312 mit den darin enthaltenen allgemeinen Ausführungen zur Personenbeförderungsleistung gelten sinngemäß auch für den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes von 13%.

Randzahlen 1440 bis 1443: *derzeit frei.*

10.3.10. Jugendheime

1444

Nach § 6 Abs. 1 Z 23 in Verbindung mit Z 25 UStG 1994 sind die genannten Leistungen der Jugend- Erziehungsheime usw. unecht steuerfrei, wenn sie von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Rechtsträgern erbracht werden.

1445

Auf die Steuerbefreiung kann gemäß Art. XIV Z 1, BGBl. Nr. 21/1995 verzichtet werden. Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 kommt der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 10% zur Anwendung (zB Leistungen von gemeinnützigen Körperschaften). In den übrigen Fällen kommt der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 13% gemäß § 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994 zur Anwendung.

Bis 31.12.2015 fielen alle derartigen Umsätze unter § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 und unterlagen dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10%.

Randzahlen 1446 bis 1447: *derzeit frei.*[1]

[1] *Redaktionelle Anmerkung: Aufgrund eines redaktionellen Versehens wurde anlässlich der Wartung 2015 die neue Randzahl 1449 als Rz 1448 eingefügt. Gemäß Rz 1445 sollte Randzahl 1448 aber derzeit frei sein. Im*

Rahmen einer Korrektur am 14. Oktober 2016 wurde der diesbezügliche Vermerk in Rz 1445 daher entsprechend adaptiert.

10.3.11. Lieferungen (und der den Lieferungen gleichgestellte Eigenverbrauch) von Wein und anderen gegorenen Getränken

1448

Nicht unter Wein aus frischen Weintrauben (Unterpositionen 2204 21 und 2204 29 der Kombinierten Nomenklatur) fällt Schaumwein.

Unter andere gegorene Getränke aus der Position 2206 der Kombinierten Nomenklatur fallen zB Apfel-, Birnen- und Ribiselwein sowie Met. Gebrannte Getränke fallen nicht hierunter.

10.3.11.1 Selbsterzeugter Wein

1450

Lässt sich nicht feststellen, ob und inwieweit der vom Landwirt verkaufte Wein aus selbst geernteten oder zugekauften Trauben erzeugt wurde, so geht deshalb die Begünstigung nicht zur Gänze verloren. In derartigen Fällen wird vielmehr unter Berücksichtigung des Zukaufes und der üblichen Ausbeutesätzen das Ausmaß der Begünstigung im Schätzungswege ermittelt werden müssen.

10.3.11.2. Lieferung von Wein, der im Rahmen der Übergabe des Betriebes an nahe Angehörige mitübergeben wurde

1451

Unter Betriebsübergabe ist die unentgeltliche Betriebsübergabe unter Lebenden (etwa im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge), der Übergang im Erbweg als auch der entgeltliche Betriebsübergang erfasst. Die Begünstigung kann auch im Fall der Verpachtung angewendet werden, sofern davon ausgegangen werden kann, dass der Verpächter den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird.

Randzahlen 1452 bis 1453: *derzeit frei.*

10.3.12. Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen

1454

Zum Begriff des Sports siehe VereinsR 2001 Rz 72.

Zur Definition der Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen, vgl. Rz 641f.

Randzahlen 1455 bis 1475: *derzeit frei.*

10.4. Änderung des Steuersatzes und Anzahlungen

1476

Ändert sich der Steuersatz, regelt grundsätzlich § 28 UStG 1994 ab welchem Zeitpunkt der neue Steuersatz zur Anwendung gelangt. Dabei wird grundsätzlich auf den Leistungszeitpunkt bzw. Zeitpunkt der Einfuhr oder des ig. Erwerbs abgestellt.

Werden Anzahlungen geleistet, sind diese zunächst nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Vereinnahmung zu versteuern. Ändert sich bis zum Leistungszeitpunkt die steuerrechtliche Lage, ist die Besteuerung der Anzahlung nach Maßgabe der Rechtslage im Zeitpunkt der Leistung zu korrigieren. Diese Korrektur erfolgt im ersten Voranmeldungszeitraum nach Wirksamwerden der Änderung. Es hat eine Berichtigung bereits ausgestellter Anzahlungsrechnungen zu erfolgen, die Ausstellung der Schlussrechnung richtet sich in jedem Fall nach der Rechtslage zum Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Davon abweichend kann der Unternehmer aus Praktikabilitätsgründen die Anzahlung in der Rechnung bereits mit jenem Steuersatz ausweisen und versteuern, der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung gelten wird. Diesfalls ist bei Inkrafttreten der Steuersatzänderung keine Rechnungsberichtigung und in den Fällen der Erhöhung des Steuersatzes (zB von 10% auf 13%) auch keine Korrektur in der Steuererklärung erforderlich.

Beispiel 1: Erhöhung des Steuersatzes von 10 auf 13%

Der Unternehmer A veranstaltet ein Konzert im Juni 2016. Er verkauft die Eintrittskarten für dieses Konzert im September 2015 zum Preis von 55 Euro inklusive Umsatzsteuer.

Variante 1 (Besteuerung der Anzahlung nach Rechtslage zum September 2015)

A verrechnet dem Kunden B für eine Karte 10% Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 2 Z 8 lit. b UStG 1994 idF vor StRefG 2015/2016) und stellt eine Vorauszahlungsrechnung über 55 Euro (brutto, dh. inklusive 5 Euro USt) aus. B bezahlt im September 2015.

Lösung:

A erklärt in der UVA 9/2015 den Umsatz von 50 Euro mit einem Steuersatz von 10% (Kennzahlen: 000 und 029 jeweils 50).

Mit Mai 2016 kommt es zur Anhebung des Steuersatzes für Konzerteintritte auf 13% (§ 10 Abs. 3 Z 6 lit. b iVm § 28 Abs. 42 Z 3 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016). Daher erfolgt eine Korrektur der erhaltenen Vorauszahlung in der UVA 5/2016 unter der Kennzahl 090 (sonstige Berichtigungen).

Der zu berichtigende Betrag ergibt sich aus der Differenz der Umsatzsteuer aus geleistetem Bruttobetrag unter Anwendung des Steuersatzes von 13% (55 – 55/1,13 = 6,33 Euro) und der bereits entrichteten Umsatzsteuer (5 Euro). Die Differenz ist somit 1,33 Euro.

Der in der Kennzahl 090 zu erfassende Berichtigungsbetrag ist daher +1,33.

Gegenüber Unternehmern hat eine Berichtigung der Rechnung mit 1.5.2016 zu erfolgen.

Variante 2 (Besteuerung der Anzahlung nach künftiger Rechtslage)

A verrechnet dem Kunden B für eine Karte 13% Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 3 Z 6 lit. b iVm § 28 Abs. 42 Z 3 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016) und stellt eine Vorauszahlungsrechnung über 55 Euro (brutto, dh. inklusive 6,33 Euro USt) aus. B bezahlt im September 2015.

Lösung:

Da A auf der Rechnung einen USt-Betrag von 6,33 Euro ausgewiesen hat, schuldet er den zu hoch ausgewiesenen Betrag (1,33 Euro) gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Inrechnungstellung.

A erklärt in der UVA 9/2015 daher 50 Euro Umsatz (der aus 55 Euro herausgerechnete Nettobetrag) mit einem Steuersatz von 10% und 1,33 Euro Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 (Kennzahlen: 000 und 029 jeweils 50; 056: 1,33).

Bei Inkrafttreten der Neuregelung (1.5.2016) sind keine weiteren Berichtigungen (weder der Rechnung noch der Steuererklärung) erforderlich.

Der Kunde B kann aus der im September 2015 ausgestellten Vorauszahlungsrechnung bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 den vollen Vorsteuerabzug unter den Bedingungen der Rz 1825 für die ausgewiesenen 13% Umsatzsteuer geltend machen. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Mai 2016 ist daher nicht erforderlich.

Beispiel 2: Minderung des Steuersatzes von 20 auf 13%

Der Profi-Fußballverein C veranstaltet ein Fußballspiel im März 2016. Er verkauft die Eintrittskarten für dieses Spiel im September 2015 zum Preis von 24 Euro inklusive Umsatzsteuer.

Variante 1 (Besteuerung der Anzahlung nach aktueller Rechtslage)

C verrechnet dem Kunden D für eine Karte 20% Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 UStG 1994) und stellt eine Vorauszahlungsrechnung aus. D bezahlt im September 2015.

Lösung:

C erklärt in der UVA 9/2015 den Umsatz von 20 Euro mit einem Steuersatz von 20% (Kennzahlen: 000 und 022 jeweils 20).

Mit Jänner 2016 kommt es zur Minderung des Steuersatzes für Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen auf 13% (§ 10 Abs. 3 Z 12 iVm § 28 Abs. 42 Z 1 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016). Daher erfolgt eine Korrektur der Umsatzsteuer aus der erhaltenen Vorauszahlung in der UVA 1/2016 unter der Kennzahl 090 (sonstige Berichtigungen).

Der zu berichtigende Betrag ergibt sich aus der Differenz der Umsatzsteuer aus dem geleistetem Bruttobetrag unter Anwendung des Steuersatzes von 13% (24 – 24/1,13 = 2,76 Euro) und der bereits entrichteten Umsatzsteuer (4 Euro). Die Differenz ist somit -1,24 Euro.

Der in der Kennzahl 090 zu erfassende Berichtigungsbetrag ist daher -1,24.

Gegenüber dem Kunden hat eine Berichtigung der Rechnung mit 1.1.2016 zu erfolgen, ansonsten schuldet C die zu hoch ausgewiesene Steuer (1,24 Euro) weiterhin aufgrund der Rechnung.

Der Kunde D kann aus der im September 2015 ausgestellten Vorauszahlungsrechnung bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 den Vorsteuerabzug für die ausgewiesenen 20% USt geltend machen. Eine Berichtigung (Minderung) des Vorsteuerabzugs im Jänner 2016 ist erforderlich (siehe auch oben zur Rechnungsberichtigung).

Variante 2 (Inrechnungstellung der Anzahlung nach künftiger Rechtslage)

C verrechnet dem Kunden D für eine Karte 13% Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 3 Z 12 iVm § 28 Abs. 42 Z 1 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016) und stellt eine Vorauszahlungsrechnung über 24 Euro inklusive 13% Umsatzsteuer aus. B bezahlt im September 2015.

Lösung:

Wie Variante 1. Eine Rechnungsberichtigung ist jedoch nicht erforderlich.

Der Kunde D kann aus der im September 2015 ausgestellten Vorauszahlungsrechnung bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 den Vorsteuerabzug für die ausgewiesenen 13% Umsatzsteuer geltend machen.

Randzahlen 1477 bis 1500: *derzeit frei.*

11. Ausstellung von Rechnungen (§ 11 UStG 1994)

11.1. Rechnungslegung

11.1.1. Verpflichtung bzw. Anspruchsberechtigung

1501

Bei Ausführung von Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist der Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen berechtigt. Sofern der Unternehmer Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet (siehe aber Rz 1501a und Rz 1501b). Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage ist ein ausdrückliches Verlangen des Leistungsempfängers nicht mehr vorgesehen. Eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht seit 1. Jänner 2008 auch dann, wenn der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer ausführt.

Die Verpflichtung zur Rechnungslegung gilt grundsätzlich auch für pauschalierte Land- und Forstwirte (siehe Rz 2858) und für den Fall der Erbringung von steuerbefreiten Leistungen sowie von solchen Leistungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Unternehmer, die überwiegend Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 lit. c UStG 1994 (Banken- bzw. Versicherungsumsätze) ausführen, sind ab 1. Jänner 2004 aufgrund der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 279/2004, hinsichtlich dieser Umsätze von der Rechnungslegungsverpflichtung ausgenommen (siehe Rz 1543).

Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung hat nur der Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, die juristische Person, die Nichtunternehmer ist und der Nichtunternehmer, für den die steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt wird. Das gilt auch dann, wenn Leistungsempfänger und Zahlungsverpflichteter auseinander fallen (Entgelt von dritter Seite). Ob eine Leistung für das Unternehmen bestimmt ist, richtet sich nach § 12 UStG 1994. Wenn nach § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 bestimmte Leistungen wie zB für einen PKW oder Repräsentationsaufwendungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, hat dies auch für § 11 Abs. 1 UStG 1994 Bedeutung. Nach § 2 Abs. 1 IStVG, BGBl. I Nr. 71/2003, sind auch ausländische Vertretungsbehörden und deren im diplomatischen oder berufskonsularischen Rang stehende Mitglieder, denen unter bestimmten Voraussetzungen ein Anspruch auf Vergütung der Umsatzsteuer für die an sie erbrachten Lieferungen oder sonstige Leistungen zusteht, berechtigt, vom leistenden Unternehmer eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis zu verlangen.

1501a

Rechnungsausstellung bei nicht steuerbaren Auslandsleistungen

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht bei Umsätzen, die nach dem 31. Dezember 2012 ausgeführt werden, unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 auch für bestimmte vom Inland aus erbrachte, im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige Leistungen, für die es am Empfängerort zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Die Regelung über die Kleinbetragsrechnung (§ 11 Abs. 6 UStG 1994) kommt in diesen Fällen nicht zur Anwendung. Wird mittels Gutschrift abgerechnet, so entfällt die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung.

Schuldet in den oben genannten Fällen der Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idgF (zwingender Übergang der Steuerschuld), so ist die Rechnung spätestens am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats auszustellen. Diese Leistungen sind auch mittels Zusammenfassender Meldung bekannt zu geben (siehe auch Rz 4154 f).

Beispiel 1:

Ein österreichischer Rechtsanwalt erbringt eine Beratungsleistung im Mai an einen spanischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in Spanien.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 hat der Rechtsanwalt eine Rechnung nach dem UStG 1994 auszustellen, es sei denn, die Abrechnung erfolgt durch den spanischen Leistungsempfänger mittels Gutschrift. Bei einem Rechnungsgesamtbetrag von nicht mehr als 400 (bis 28.2.2014: 150 Euro) kommt die Regelung über die Kleinbetragsrechnung iSd § 11 Abs. 6 UStG 1994 nicht in Betracht. Da es nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idgF zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in Spanien kommt, hat der Rechtsanwalt die Rechnung spätestens bis 15. Juni auszustellen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach dem UStG 1994 besteht auch, wenn sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, erbracht wird. Die Rechnungsausstellungsvorschriften nach dem UStG 1994 gelten auch, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird. Die Frist, wonach die Rechnung spätestens am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats auszustellen ist, gilt in diesen Fällen nicht.

Beispiel 2:

Ein österreichischer Rechtsanwalt erbringt eine Beratungsleistung an einen Schweizer Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in der Schweiz.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 hat der Rechtsanwalt eine Rechnung nach dem UStG 1994 auszustellen.

Beispiel 3:

Der österreichische Unternehmer A erbringt eine Werbeleistung an den Schweizer Unternehmer CH. Die Leistung wird von der deutschen Betriebsstätte des A erbracht. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in der Schweiz.

Da die Leistung von der ausländischen Betriebsstätte des A erbracht wird, richtet sich die Rechnungsausstellung nicht nach dem UStG 1994.

Beispiel 4:

Der russische Unternehmer R bestellt beim österreichischen Unternehmer A eine Ware, die A nicht lagernd hat. A bezieht die Ware vom niederländischen Produzenten N, der sie vereinbarungsgemäß direkt an R versendet. Die ruhende Lieferung des A ist in Russland ausgeführt. Da A die Lieferung von seinem Unternehmen im Inland aus erbringt, hat er die Rechnung nach österreichischem Recht auszustellen.

Allfällige steuerliche Verpflichtungen in Russland bleiben hiervon unberührt.

1501b

Entfall der Rechnungsausstellungsverpflichtung in bestimmten Fällen des Übergangs der Steuerschuld ab 1. Jänner 2013

Zur Rechnungsausstellung beim Übergang der Steuerschuld allgemein siehe Rz 2602.

Beim Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und § 19 Abs. 1c UStG 1994 ist der Unternehmer zur Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates verpflichtet, von dem aus er die Leistung erbracht hat (siehe Art. 219a Z 2 lit. a MwSt-RL 2006/112/EG), wenn sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet. Dies gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger mittels Gutschrift abrechnet. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 oder § 19 Abs. 1c UStG 1994 können die Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (auch im Fall der Gutschrift) nicht angewendet werden.

Erfolgt die Abrechnung für eine nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Inland steuerbare sonstige Leistung (zwingender Übergang der Steuerschuld nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idgF) nach dem UStG 1994, ist diese spätestens am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats vorzunehmen. Dies gilt auch, wenn die Leistung vom Drittlandsgebiet aus erbracht wird.

Beispiel 1:

Ein deutscher Rechtsanwalt erbringt im Mai eine Beratungsleistung an einen österreichischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in Österreich. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Für den deutschen Rechtsanwalt besteht gemäß § 11 Abs. 1a letzter Unterabsatz UStG 1994 keine Verpflichtung, eine Rechnung auszustellen.

Erfolgt die Abrechnung jedoch mittels Gutschrift durch den österreichischen Leistungsempfänger, so richtet sich diese nach dem UStG 1994. Sie ist bis spätestens 15. Juni auszustellen. Bei einem Gutschriftsgesamtbetrag von nicht mehr 400 (bis 28.2.2014: 150) Euro gelten hierbei nicht die Erleichterungen des § 11 Abs. 6 UStG 1994.

Befindet sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sind weiterhin für alle im Inland steuerbaren Umsätze die Rechnungsausstellungsvorschriften des § 11 UStG 1994 anzuwenden.

Beispiel 2:

Ein Schweizer Rechtsanwalt erbringt im Mai eine Beratungsleistung an einen österreichischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in Österreich. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Der Rechtsanwalt hat eine dem § 11 Abs. 1a UStG 1994 entsprechende Rechnung bis spätestens 15. Juni auszustellen (siehe Rz 2602). Die Frist gilt auch, wenn durch den Leistungsempfänger mittels Gutschrift abgerechnet wird.

11.1.2. Zivilrechtliche Vereinbarung

1502

Ist nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen der Leistungsempfänger abrechnungsverpflichtet, so kann eine solche Abrechnung (Gutschrift) auch umsatzsteuerrechtlich die Abrechnung durch den Leistenden ersetzen. Der zivilrechtliche Anspruch auf Rechnungslegung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 wird dann durch die vertragliche Vereinbarung überlagert (OGH 15.2.1978, 8 Ob 607/78, JBl 1980/375). Ob das Entgelt vertraglich vereinbart oder gesetzlich festgelegt ist, ist unerheblich.

11.1.3. Durchsetzung des Anspruchs

1503

Der Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ist ein zivilrechtlicher und daher vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen (OGH 19.12.1975, 6 Ob 142/75, EvBl 1976/140). Ein entsprechend erwirktes Urteil ersetzt jedoch nicht die fehlende oder formgerechte Rechnung.

11.1.4. Zeitpunkt der Rechnungserteilung

1504

Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung nach § 11 UStG 1994 besteht - soweit nichts anderes vereinbart - ab dem Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. bei einer Anzahlung für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung ab dem Zeitpunkt der Vereinnahmung (zu Anzahlung und Vorauszahlung siehe Rz 1521 bis Rz 1524). Eine zunächst unterlassene Rechnungsausstellung bzw. eine unvollständige oder unrichtige Rechnung kann nachgeholt oder berichtigt werden. Bei einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage ist eine Berichtigung der Rechnung erforderlich, wenn der Leistungsempfänger den auf die Erhöhung entfallenden Steuerbetrag als Vorsteuer gelten machen will.

11.1.5. Rechnungsmerkmale

11.1.5.1. Rechnungserteilung durch Dritte

1505

Als Aussteller einer Rechnung kommt nur der leistende Unternehmer oder dessen gesetzlicher Vertreter (zB Ausstellung der Rechnung durch den Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren) in Betracht. Im Rahmen einer Organschaft kann eine Rechnung auch vom zivilrechtlich leistenden Organ ausgestellt werden. Rechnet der Leistungsempfänger über eine Leistung ab, so handelt es sich um eine Gutschrift (§ 11 Abs. 7 und 8 UStG 1994). Der zur Abrechnung über den Leistungsaustausch Verpflichtete kann sich im Abrechnungsverfahren dritter Personen bedienen. Das gilt für Rechnungen des leistenden Unternehmers als auch für Abrechnungen des Leistungsempfängers. Hinsichtlich der Rechnungslegung durch Vermittler siehe Rz 1530 bis Rz 1532. Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzurechnen, entsteht für den Aussteller eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994.

11.1.5.2. Rechnungsmängel

1506

Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (VwGH 24.4.1996, 94/13/0133). Bei Fehlen von Angaben über den Namen und die Adresse des leistenden Unternehmers steht der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn dem Leistungsempfänger Name und Anschrift bekannt sind und die USt unstrittig an das Finanzamt abgeführt wurde (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027). Die Verwendung eines Scheinnamens (Scheinfirma) entspricht ebenfalls nicht den Erfordernissen einer Rechnung.

Eine Rechnungslegung nach Löschung im Firmenbuch ist nicht schädlich, da die Löschung nicht die Rechtssubjektseigenschaft der juristischen Person beendet (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

11.1.5.3. Name und Anschrift des Leistungsempfängers

1507

Werden die Rechnungen nicht an den Leistungsempfänger selbst oder an seinen Bevollmächtigten adressiert (Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder, Hausverwalter), so muss aus der Rechnung hervorgehen, für wen die Leistung bestimmt war. Stimmt der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger überein (zB Gesellschafter statt Gesellschaft), so führt dies neben der Steuerschuld auf Grund des Umsatzes zu einer Steuerschuld auf Grund der Inrechnungstellung. Ein Unternehmen, das an mehreren Standorten umsatzsteuerliche Betriebsstätten unterhält, ist insgesamt als ein Unternehmen anzusehen. Die Standortadressen gelten als Adressen des Unternehmers. Die Angabe des richtigen Firmenwortlautes und einer Standortadresse ist bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ausreichend. Die Angabe der Geschäftsanschrift laut Firmenbuch ist nicht erforderlich, aber ausreichend, wenn an dieser Anschrift tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Hinsichtlich Rechnungsberichtigung siehe Rz 1771 bis Rz 1800.

11.1.5.4. Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ware

11.1.5.4.1. Art und Umfang der Leistung

1508

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen, wie zB Speisen, Getränke, Lebensmittel, Textil-, Reinigungs- und Putzmittel, Büromaterial, Eisenwaren, Bekleidung, Fachliteratur, Wäsche, Werkzeuge usw., stellen keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können. Es bedarf in derartigen Fällen einer den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Ergänzung der Rechnung durch den Lieferer. Die Bezeichnung Geschenkkorb wird hingegen als handelsüblich angesehen (siehe Rz 1623 und Rz 1624). Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben sind nicht ausreichend. Unselbständige Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistung teilen, müssen nicht gesondert angeführt werden.

1509

Besteht zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung, steht der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn die

Bezeichnung als handelsüblich angesehen werden kann. Von fehlender Übereinstimmung wird dabei auch dann ausgegangen, wenn die in der Rechnung gewählte Bezeichnung eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen ist (zB anstatt teurer Parfumöle billige Riechstoffe - VwGH 28.5.1998, 96/15/0132). An der erforderlichen Übereinstimmung zwischen Rechnung und geliefertem Gegenstand fehlt es auch dann, wenn es sich bei den tatsächlich gelieferten, weitgehend wertlosen Produkten aufgrund ihrer Minderwertigkeit offensichtlich um anders geartete Gegenstände handelt als die in der Rechnung ausgewiesenen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Die Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers ist dabei ohne Bedeutung (VwGH 25.6.1998, 97/15/0019).

11.1.5.4.2. Versorgungsunternehmen

1510

Gemäß § 17 Abs. 1 UStG 1994 gelten bei Versorgungsunternehmen Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen auch dann als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, wenn sie keine Angaben über Menge und Bezeichnung der Lieferung enthalten.

11.1.5.5. Zeitpunkt und Zeitraum

1511

Aufgrund der seit 1. Jänner 2003 geltenden Rechtsgrundlage muss eine Rechnung sowohl das Ausstellungsdatum, als auch den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Leistungszeitraum enthalten. Sofern der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung mit dem Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung zusammenfällt, kann die gesonderte Angabe des Leistungszeitpunktes entfallen, wenn die Rechnung den Vermerk "Rechnungsdatum ist Liefer- bzw. Leistungsdatum" enthält.

11.1.5.6. Entgelt

11.1.5.6.1. Wert der Gegenleistung

1512

Es ist die getrennte Angabe des Entgeltes und des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages erforderlich. Der Hinweis auf den Steuersatz ist weder ausreichend, wenn das Entgelt allein, noch wenn Entgelt und Steuer in einer Summe ausgewiesen werden. Der Ausweis eines Bruttobetrages in Zusammenhang mit einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 ist nur bei Kleinbetragsrechnungen (siehe Rz 1625 bis Rz 1637) und Fahrausweisen (siehe Rz 1691 bis Rz 1710) zulässig.

1513

Zum Entgelt gehört nach § 4 UStG 1994 auch, was der Leistungsempfänger freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten sowie was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer gewährt (Entgelt von dritter Seite). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der leistende Unternehmer in der Rechnung auch die auf das zusätzliche Entgelt entfallende USt ausweist.

Beispiel:

Werkleistung	*60.000 Euro*
zuzüglich Entgelt von dritter Seite	*10.000 Euro*
	70.000 Euro
zuzüglich 20% USt	*14.000 Euro*
	84.000 Euro
abzüglich Zuschuss von dritter Seite	*10.000 Euro*
noch zu begleichen	*74.000 Euro*

11.1.5.6.2. Durchlaufende Posten

1514

Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten). Diese sind - soweit sie in der Rechnung angeführt werden - entsprechend kenntlich zu machen. Werden Entgelt und durchlaufende Posten in einer Summe angegeben und hievon die USt berechnet, entsteht die Steuerschuld für die auf die durchlaufenden Posten entfallende USt auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1994.

11.1.5.6.3. Tausch

1515

Beim Tausch (tauschähnlichen Umsatz) zwischen zwei Unternehmern gilt der Wert jedes Umsatzes zugleich als Entgelt für den anderen Umsatz (§ 4 Abs. 6 UStG 1994; siehe Rz 671 bis Rz 675). Als Entgelt ist somit der gemeine Wert der erhaltenen Gegenleistung anzugeben. Eine Saldierung mit dem Wert der eigenen Leistung ist nicht zulässig. Wird über den Tausch - mit oder ohne Baraufzahlung - nur in einer Urkunde (Gegenrechnung) abgerechnet, hat diese alle geforderten Angaben des § 11 UStG 1994 für beide Umsätze zu enthalten.

11.1.5.6.4. Auf- und Abrundung

1516

Über die Auf- oder Abrundung der USt bei der Rechnungserteilung enthält das Steuerrecht keine besonderen Vorschriften. Die USt muss daher vom Unternehmer für die von ihm

ausgeführten steuerpflichtigen Leistungen genau berechnet werden. Soweit in einer Rechnung der Steuerbetrag oder der Rechnungsendbetrag (der zivilrechtliche Preis) auf- oder abgerundet wurde, hat dies für die Höhe der Steuerschuld keine Bedeutung bzw. ist § 11 Abs. 12 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.

Siehe auch EURO-Einführungserlass, AÖF Nr. 019/1999.

11.1.5.7. Gesonderter Steuerausweis

11.1.5.7.1. Entgelt und Steuerbetrag

1517

Nicht von Bedeutung ist es, ob der ausgewiesene Steuerbetrag als "USt" oder als "Mehrwertsteuer" bezeichnet wird.

Enthält eine Rechnung entgegen § 11 Abs. 1 Z 3 lit. f UStG 1994 weder die Angabe des Steuerbetrags in Euro, noch – soweit dieser nicht feststeht – die Angabe der Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 UStG 1994, kann der Leistungsempfänger auch ohne Berichtigung der Rechnung den Vorsteuerabzug aus jenem Euro-Betrag vornehmen, der sich bei Anwendung der Umrechnungsmethoden gemäß § 20 Abs. 6 UStG 1994 als Mindestbetrag ergibt.

11.1.5.7.2. Unterschiedliche Steuersätze

1518

Werden in einer Rechnung Leistungen abgerechnet, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, so ist bei der Rechnungsausstellung darauf Bedacht zu nehmen.

Beispiel:

Bestell Nr.	*Bezeichnung*	*Menge*	*Einzelpreis*	*Steuersatz*	*Betrag*	*Steuer*
24	*Ware A*	*100 kg*	*0,60 Euro*	*10%*	*60 Euro*	*6 Euro*
33	*Ware B*	*50 Lt*	*2,00 Euro*	*10%*	*100 Euro*	*10 Euro*
44	*Ware C*	*40 St*	*2,50 Euro*	*20%*	*100 Euro*	*20 Euro*
96	*Ware D*	*20 Fl*	*3,00 Euro*	*20%*	*60 Euro*	*12 Euro*
					320 Euro	*48 Euro*
	+ Mehrwertsteuer				*48 Euro*	
	Gesamtrechnungsbetrag				*368 Euro*	

1519

Unselbständige Nebenleistungen unterliegen dem gleichen Steuersatz wie die Hauptleistungen. Werden in einer Rechnung Leistungen zu unterschiedlichen Steuersätzen abgerechnet, so sind auch die unselbständigen Nebenleistungen entsprechend aufzuteilen.

11.1.5.8. Organschaft

1520

Rechnungen innerhalb eines Unternehmens (zB zwischen dem Hauptbetrieb und den Filialen, innerhalb der Gesellschaften eines Organkreises im Inland) gelten nicht als Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994. Derartige Rechnungen stehen mit keinen steuerbaren Umsätzen im Zusammenhang und lösen als bloße Innenumsätze keine Steuerpflicht aus; sie berechtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug.

11.1.5.9. Rechnung bei Voraus- oder Anzahlungen

11.1.5.9.1. Allgemein

1521

Die Vorschrift über Rechnungslegung in Zusammenhang mit Voraus- oder Anzahlungen gelangt sowohl bei der Sollbesteuerung als auch in den Fällen der Istbesteuerung zur Anwendung. Über die vereinnahmten Voraus- oder Anzahlungen kann auch mittels Gutschrift abgerechnet werden.

11.1.5.9.2. Zeitpunkt der Rechnungserteilung

1522

Voraussetzung für die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Begebung einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung ist, dass die Anforderung bzw. Vereinnahmung des Entgelts bzw. Teilentgelts für eine bestimmte, unbedingte, steuerpflichtige und in Zukunft auszuführende Leistung erfolgt.

1523

Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis können schon erteilt werden, bevor eine Voraus- oder Anzahlung vereinnahmt wurde. Ist das im Voraus vereinnahmte Teilentgelt niedriger als in der Rechnung angegeben, so entsteht die Umsatzsteuerschuld nur insoweit, als sie auf das tatsächlich vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt entfällt. Einer Berichtigung der Rechnung bedarf es in diesem Falle nicht. Der Unternehmer kann für jede einzelne Voraus- oder Anzahlung eine separate Abrechnungsurkunde mit gesondertem Steuerausweis erteilen. Es besteht aber auch die Möglichkeit, mittels einer Abrechnungsurkunde über mehrere oder alle in Zusammenhang mit einer Leistung stehenden Voraus- oder Anzahlungen abzurechnen.

11.1.5.9.3. Angaben in der Vorauszahlungs- oder Anzahlungsrechnung

1524

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 gilt sinngemäß. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung oder sonstigen Leistung ist der (vereinbarte) voraussichtliche Zeitpunkt oder Zeitraum anzugeben. Sollte der Zeitpunkt oder Zeitraum der Leistung noch nicht feststehen, genügt der Hinweis, dass diesbezüglich noch keine Vereinbarung getroffen wurde. An die Stelle des Entgelts und des darauf entfallenden Steuerbetrages für die Leistung tritt das vor der Ausführung der Leistung vereinnahmte oder angeforderte Entgelt (Teilentgelt) sowie der darauf entfallende Steuerbetrag. Erteilt der Unternehmer losgelöst von einer Voraus- oder Anzahlung über eine noch nicht erbrachte Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ("Vorausrechnung"), so schuldet er den ausgewiesenen Steuerbetrag auf Grund der Inrechnungstellung, ohne dass der Empfänger dieser Rechnung das Recht hätte, die ausgewiesene Steuer als Vorsteuer geltend zu machen. Um eine Steuerschuld auf Grund der Inrechnungstellung hintanzuhalten, muss aus der vor Ausführung der Leistung erstellten Abrechnungsurkunde zweifelsfrei ersichtlich sein, dass damit über eine Voraus- oder Anzahlung abgerechnet wird. Um diesem Erfordernis zu entsprechen, empfiehlt sich eine entsprechende Bezeichnung der Abrechnungsurkunde (zB "*Anzahlungsrechnung über den am ... vereinnahmten Teilbetrag", "1. Teilrechnung über die vereinbarte und am ... fällig werdende Abschlagszahlung"*) unter Angabe des Ausstellungsdatums sowie eine ergänzende und klarstellende Formulierung (zB Hinweis auf einen erst in der Zukunft liegenden Leistungszeitpunkt) im eigentlichen Abrechnungstext der Vorauszahlungs- oder Anzahlungsrechnung.

11.1.5.9.4. Rechnungen für künftige Miet-, Pacht-, Wartungs- oder ähnliche Leistungen

1524a

Werden bei Miet-, Pacht-, Wartungs- oder ähnlichen Leistungen Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge für zukünftige Leistungen in Rechnung gestellt, kann der Vorsteuerabzug abweichend vom allgemeinen Grundsatz, dass nach der Leistungserbringung begrifflich keine Anzahlungen mehr möglich sind, entsprechend den geleisteten Zahlungen in sinngemäßer Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b UStG 1994 vorgenommen werden. Ein Vorsteuerabzug ohne Zahlung aufgrund einer solchen Rechnung ist in diesen Fällen nicht zulässig. Weiters kann bei Anzahlungsrechnungen betreffend die genannten Leistungen die Angabe des Leistungszeitraumes auch in der Weise erfolgen, dass der Beginn des Leistungszeitraumes mit dem Zusatz angeführt wird, dass die Vorschreibung (= Anzahlungsrechnung) bis zum Ergehen einer neuen Vorschreibung gilt.

11.1.5.10. Endrechnung

1525

Wird über die bereits tatsächlich erbrachte Leistung insgesamt abgerechnet ("Endrechnung"), so sind in ihr die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Teilentgelte Voraus- oder Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 11 Abs. 1 vierter Satz UStG 1994). Der Vorschrift 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 vorausgezahlten Teilentgelte und die hierauf entfallenden Steuerbeträge in einer Summe abgesetzt werden.

Beispiel 1:

Absetzung der einzelnen vereinnahmten Teilentgelte und der hierauf entfallenden Steuerbeträge:

Endrechnung über die Errichtung einer Seilbahntalstation

Lieferung und Abnahme: 13. Oktober 2000

	Entgelt	*USt (20%)*	*brutto*
Endrechnungsbetrag	*9.000.000 Euro*	*1.800.000 Euro*	*10.800.000 Euro*
Abschlagszahlungen			
5.6.2000	*-1.500.000 Euro*	*-300.000 Euro*	*-1.800.000 Euro*
8.7.2000	*-2.000.000 Euro*	*-400.000 Euro*	*-2.400.000 Euro*
3.8.2000	*-3.000.000 Euro*	*-600.000 Euro*	*-3.600.000 Euro*
Restforderung	*2.500.000 Euro*	*500.000 Euro*	*3.000.000 Euro*

Beispiel 2:

Absetzung des Gesamtbetrags der vereinnahmten Teilentgelte und der hierauf entfallenden Steuerbeträge in einer Summe:

Endrechnung über die Errichtung einer Seilbahntalstation

Lieferung und Abnahme: 13. Oktober 2000

	Entgelt	*USt (20%)*	*brutto*
Endrechnungsbetrag	*9.000.000 Euro*	*1.800.000 Euro*	*10.800.000 Euro*
Abschlagszahlungen 5.6, 8.7. und 3.8.2000	*-6.500.000 Euro*	*-1.300.000 Euro*	*-7.800.000 Euro*
Restforderung	*2.500.000 Euro*	*500.000 Euro*	*3.000.000 Euro*

1526

Unterbleibt in der Endrechnung die Absetzung der vereinnahmten Teilentgelte und der darauf entfallenden Steuerbeträge, schuldet der Unternehmer diese Beträge nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung. Die Steuerschuld besteht bis zum Zeitpunkt der Berichtigung der Endrechnung (ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung).

Keine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1994 entsteht, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer nicht vom Gesamtentgelt, sondern nur hinsichtlich des Restentgelts ausgewiesen wird.

Beispiel:
Endrechnung über die Errichtung einer Seilbahntalstation
Lieferung und Abnahme: 13. Oktober 2000

Gesamtentgelt netto	*9.000.000 Euro*
Abschlagszahlungen netto 5.6, 8.7. und 3.8.2000	*-6.500.000 Euro*
Restentgelt netto	*2.500.000 Euro*
Umsatzsteuer	*500.000 Euro*
Restforderung	*3.000.000 Euro*

Bei Unterlassung der geforderten Absetzung der vereinnahmten Teilentgelte und der darauf entfallenden Steuerbeträge in der Schlussrechnung ist eine Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich des gesamten ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages (bestehend aus den bereits geltend gemachten Steuerbeträgen aus den entrichteten Voraus- oder Anzahlungen und dem restlichen Mehrwertsteuerbetrag) wegen offensichtlicher Unrichtigkeit (siehe auch Rz 1825) nicht gegeben.

Die Ausstellung einer Endrechnung kann entfallen, wenn das gesamte Entgelt und der hierauf entfallende Steuerbetrag durch die bereits ausgehändigten Voraus- oder Anzahlungsrechnungen abgedeckt sind und die Beträge vor Leistungserbringung vereinnahmt wurden. Nach Leistungserbringung ist begrifflich eine Anzahlung nicht mehr möglich. Für Beträge nach Leistungserbringung ist für Zwecke des Vorsteuerabzuges eine Schluss- oder Restrechnung erforderlich.

11.1.5.11. Duplikat

1527

Der leistende Unternehmer darf in Bezug auf einen Umsatz nur eine Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis) ausstellen. Hat der Unternehmer über einen Umsatz (zB Lieferung) eine Rechnung erteilt, darf er grundsätzlich eine zweite Rechnung für

denselben Umsatz nicht mehr erteilen. Stellt er eine zweite Rechnung für denselben Umsatz aus, so kann sich daraus eine Steuerschuld auf Grund des unberechtigten Steuerausweises ergeben.

1528

Davon zu unterscheiden ist die Anfertigung von Duplikaten oder Abschriften von Rechnungen. Soll es zu keiner Steuerschuld auf Grund des unberechtigten (nochmaligen) Steuerausweises kommen, muss die Rechnung eindeutig als "Duplikat", "Zweitschrift" und dgl. gekennzeichnet sein.

11.1.5.12. Mautgebühren

1529

Automationsunterstützt erstellte Maut-Rechnungsausdrucke über 400 (bis 28.2.2014: 150 Euro) enthalten vielfach keine Angaben über den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers und werden daher auch ohne diese Angaben gespeichert.

Es ist dabei regelmäßig vorgesehen, dass in den Beleg der Leistungsempfänger seinen Namen und seine Anschrift einsetzt. Automationsunterstützt erstellte Rechnungen, die in einer Mautkabine abgegeben werden und alle im § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Angaben, mit Ausnahme der Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers enthalten, und die der Leistungsempfänger durch Eintragung seines Namens und seiner Anschrift ergänzt, berechtigen den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug.

Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß im Falle eines Beleges über die Vorschreibung einer Ersatzmaut und über die Ausgabe einer Pre-Pay Go-Box gemäß Bundesstraßen-Mautgesetz 2002, sofern in den Belegen überdies das KFZ-Kennzeichen angegeben ist.

11.1.5.13. Rechnungslegung durch Vermittler

1530

Der Unternehmer kann sich zur Abrechnung grundsätzlich Dritter bedienen (siehe Rz 1505).

Beispiel:

Die Tankstelle Herbert Stremayer, 3243 St. Leonhard 11, vermittelt am 17. Jänner 2004 die Lieferung von 300 Liter Diesel vom Unternehmer Treibstoff AG, 1234 Wien, Heidemariestraße 12, an den Unternehmer Robert Grabner, 3243 Thal 1, um 270 Euro (brutto).

Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994:

Herbert Stremayer

Tankstelle *St. Leonhard, am 17.1.2004*

3243 St. Leonhard 11 *Rechnung Nr. 76/2004*

UID-Nr.: ATU12345678

vermittelt für

Treibstoff AG
Heidemariestraße 12
1234 Wien

UID-Nr.: ATU 87654321

An
Robert Grabner
Steinbruch
3243 Thal 1

Liefertag: 17. Jänner 2004

300 Liter Diesel	*netto à 0,75 Euro*	*225 Euro*
+ 20% USt		*45 Euro*
		270 Euro

oder

Herbert Stremayer *St. Leonhard, am 17.1.2004*
Tankstelle
3243 St. Leonhard 11 *Rechnung Nr. 76/2004*

UID-Nr.: ATU12345678

An
Robert Grabner
Steinbruch
3243 Thal 1

Liefertag: 17. Jänner 2004

300 Liter Diesel	*netto à 0,75 Euro*	*225 Euro*
+ 20% USt		*45 Euro*
		270 Euro

Die Lieferung erfolgte im Namen und für Rechnung der Treibstoff AG, 1234 Wien, Heidemariestraße 12 (UID-Nr.: ATU87654321).

1531

Ist der Dritte (Vermittler) nicht zur Ausstellung von Rechnungen oder Gutschriften mit gesondertem Ausweis der USt bevollmächtigt und legt er trotzdem eine Rechnung, so schuldet er nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 die in der Rechnung ausgewiesene USt (VwGH 22.2.2000, 99/14/0062).

1532

Erbringt der Unternehmer gegenüber seinem Auftraggeber eigene Umsätze und wird er daneben zugleich als Vermittler für einen oder mehrere Unternehmer tätig, so kann er die eigenen und fremden Umsätze zusammen auf einem Schriftstück abrechnen. Derartige Schriftstücke sind als Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 anzusehen, wenn

- der Unternehmer von dem anderen Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen bevollmächtigt ist und
- aus dem Schriftstück klar zu ersehen ist, welche Umsätze einem anderen Unternehmer zuzurechnen sind.

Beispiel:

Rechnung der Tankstelle Herbert Stremayer, 3243 St. Leonhard 11, über die Lieferung von Zeitschriften um 6,60 Euro (USt 10%) und der Vermittlung von 30 Liter Diesel für die Treibstoff AG, 1234 Wien, Heidemariestraße 12, um 22,50 Euro (USt 20%) an den Unternehmer Robert Grabner, 3243 Thal 1, am 17. Jänner 2004.

Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994:

Herbert Stremayer *St. Leonhard, am 17.1.2004*

Tankstelle *Rechnung-Nr.: 76/2004*

3243 St. Leonhard 11

UID-Nr.: ATU12345678

An

Robert Grabner

Steinbruch

3243 Thal 1

Tag der Lieferung: 17. Jänner 2004

Zeitschrift "Motorjournal"		*6,00 Euro*
+ 10% USt		*0,60 Euro*
** 30 Liter Diesel*	*netto à 0,75 Euro*	*22,50 Euro*
+ 20% USt		*4,50 Euro*
		33,60 Euro

**) Die Lieferung erfolgte im Namen und für Rechnung der Treibstoff AG, 1234 Wien, Heidemariestraße 12 (UID-Nr.: ATU87654321).*

Rechnung nach § 11 Abs. 6 UStG 1994:

Herbert Stremayer *St. Leonhard, am 17.1.2004*

Tankstelle

3243 St. Leonhard 11

Tag der Lieferung: 17. Jänner 2004

Zeitschrift "Motorjournal"		*6,60 Euro*	*inklusive 10% USt*
** 30 Liter Diesel*	*netto à 0,75 Euro*	*27,00 Euro*	*inklusive 20% USt*
		33,60 Euro	

**) Die Lieferung erfolgte im Namen und für Rechnung der Treibstoff AG, 1234 Wien, Heidemariestraße 12.*

11.1.5.14. Berichtigung von Rechnungen

1533

Die vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung oder Ergänzung einer Rechnung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden oder eine berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird. Der Unternehmer muss nachweisen, dass die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger zugekommen ist. Stellt der Unternehmer eine zweite Rechnung für einen Umsatz aus, über den er bereits eine Rechnung gelegt hat, so kann sich eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ergeben. Um die Rechtsfolgen einer zweiten Rechnungslegung zu vermeiden, muss der Unternehmer in der berichtigten Rechnung auf die ursprüngliche Rechnung hinweisen.

1534

Für die Frage der Ordnungsmäßigkeit von Rechnungen (auch im Rahmen von Berichtigungen) ist es nicht erforderlich, dass über jeden Einzelumsatz eine gesonderte Rechnung ausgestellt wird. In einer Rechnung kann durchaus über mehrere Lieferungen oder Leistungen mit unterschiedlichem Liefer- oder Leistungsdatum abgerechnet werden. Demgemäß sind auch Berichtigungen oder Ergänzungen im Wege von Sammelberichtigungen oder -ergänzungen zulässig.

11.1.5.15. Rechnungsberichtigung Touristenexport

1535

Wurden in den Fällen des Touristenexportes Rechnungen mit offenem Steuerausweis gelegt, kann eine Rechnungsberichtigung unterbleiben, ohne dass eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 entsteht, wenn der Unternehmer das Original der Rechnung, in der die Steuer offen ausgewiesen wurde, zurückerhalten hat. Das Rechnungsoriginal muss der Unternehmer bei seinen Unterlagen über den maßgeblichen Umsatz aufbewahren und in seinen Aufzeichnungen darauf hinweisen.

11.1.5.16. Rechnungslegung bei Leistungen aus Stromlieferungsverträgen und Netzanschluss- und Netznutzungsverträgen

1536

Beauftragt bzw. bevollmächtigt der Netzbetreiber den Stromlieferanten für ihn seine Leistung an den Endkunden abzurechnen und wird dieses Auftragsverhältnis bzw. Vollmachtsverhältnis dem Endkunden gegenüber offengelegt, dann kann der Stromlieferant für den Netzbetreiber auch dessen Leistung an den Endverbraucher im Sinne des § 11 UStG 1994 abrechnen. Die Ausstellung einer Rechnung für den Netzbetreiber führt dabei zu einer Rechnung des Netzbetreibers. Der Kunde ist unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Stromlieferant versteuert die Stromlieferung, der Netzbetreiber versteuert das Entgelt für die Netzbereitstellung. Rz 1505, Rz 1530 bis Rz 1532 gelten sinngemäß. Der Stromlieferant hat dem Netzbetreiber die Rechnungsdaten in geeigneter Form (Rechnungsduplikate, elektronischer Datenträger usw.) zu übermitteln, wobei die Daten der vom Rechnungsaussteller selbst erbrachten Leistung abgedeckt werden können bzw. nicht enthalten sein müssen.

Abweichend von den zivilrechtlichen Verhältnissen wird für umsatzsteuerliche Zwecke die Leistung des Netzbetreibers als für den Stromlieferanten erbracht angesehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung zwischen Stromlieferanten, Netzbetreiber und Kunden über die Anwendung dieser Vereinfachungsmöglichkeit getroffen wird. In diesem Fall legt der Netzbetreiber seine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 an den Stromlieferanten,

welcher seinerseits eine Rechnung über Stromlieferung und die Netzbereitstellung an den Endkunden ausstellt. Dabei ist es ausreichend, wenn der Netzbetreiber die für Kunden eines Stromlieferanten erbrachten Netzdienstleistungen in einer Sammelrechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 oder durch elektronischen Rechnungsdatenaustausch gemäß Rz 1561 bis Rz 1563 abrechnet. Hinsichtlich der Netzbereitstellung hat der Lieferant den Vorsteuerabzug. Der Stromlieferant versteuert seinerseits sowohl die Stromlieferung als auch die Netzbereitstellung. Der Endkunde hat nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 den Vorsteuerabzug aus der vom Stromlieferanten ausgestellten Rechnung. Diese Vorgangsweise kann nur solange angewendet werden, als eine Vereinbarung über ihre Anwendung zwischen dem Stromlieferanten, dem Netzbetreiber und dem Kunden besteht. Die Anwendung der Vereinfachungsregelung setzt voraus, dass die Leistung des Netzbetreibers an den Endkunden gemäß § 3a UStG 1994 im Inland steuerbar ist. Diese Vereinfachungsregelung gilt nur für die Rechnungsausstellung und den Vorsteuerabzug, führt jedoch zu keiner Änderung des Leistungsortes.

Beauftragt ein Endkunde den Energielieferanten mit der Administration und Bezahlung von Netzrechnungen (Jahresrechungen oder Teilzahlungsrechnungen), ohne dass es zu einer Änderung der Rechtsbeziehung mit dem Netzbetreiber kommt, kann wie folgt vorgegangen werden, vorausgesetzt, dass diesbezüglich Einvernehmen mit dem Netzbetreiber hergestellt wird:

Der Netzbetreiber kann die Originalrechnung betreffend die Netzbereitstellung an den Energielieferanten übermitteln. Die Originalrechung verbleibt beim Energielieferanten. Die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt den Energielieferanten nicht zum Vorsteuerabzug. Der Energielieferant legt an den Endkunden eine Rechnung über die Stromlieferung und teilt dem Endkunden die Daten der Rechnung des Netzbetreibers mit. Der Energielieferant versteuert nur die Energielieferung. Die Bekanntgabe der Netzbereitstellung-Rechungsdaten führt beim Energielieferanten zu keiner Steuerschuld auf Grund der Rechnung. Der Endkunde kann den in der Rechnung des Energielieferanten für die Stromlieferung ausgewiesenen bzw. für die Netzbereitstellung genannten Steuerbetrag nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 als Vorsteuer abziehen.

1536a

Rz 1536 gilt sinngemäß auch für Gaslieferungen.

11.1.6. Änderungen der Rechnungslegung auf Grund des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002

11.1.6.1. Allgemeines

1537

Auf Grund des 2. AbgÄG 2002 hat der § 11 Abs. 1 UStG 1994 folgende Änderungen erfahren:

- Werden Leistungen an juristische Personen erbracht, haben auch diese einen Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994.
- Es besteht auch ein Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung, wenn der Umsatz steuerfrei ist.
- Die Rechnung hat den anzuwendenden Steuersatz bzw. einen Hinweis auf die Steuerbefreiung zu enthalten.
- Die Rechnung hat das Ausstellungsdatum,
- eine fortlaufende Nummer und
- die dem Unternehmer erteilte UID zu enthalten.

1538

Diese Bestimmungen gelten auch für Anzahlungsrechnungen und Gutschriften, nicht jedoch für Kleinbetragsrechnungen, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr. Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage haben aber auch Kleinbetragsrechnungen, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr jedenfalls ein Ausstellungsdatum zu enthalten. Hinsichtlich der Fahrausweise siehe weiters Rz 1691.

1539

Das Vorliegen dieser Merkmale ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Hinsichtlich der fortlaufenden Nummer ist durch den Leistungsempfänger keine Überprüfung vorzunehmen.

1540

Die Bestimmungen über die Ausstellung von Rechnungen betreffen nur solche über steuerbare Vorgänge. In den Fällen, in denen die Steuerpflicht auf den ausländischen Unternehmer im Binnenmarkt übergeht, ist jedoch zu beachten, dass die übrigen Mitgliedstaaten - jedenfalls ab 1. Jänner 2004 - die gleiche Rechtslage wie Österreich haben und überdies die Anführung der UID in der Rechnung dem leistenden Unternehmer ua. als Nachweis dienen wird, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist.

1541

Wird eine Rechnung berichtigt und wird dieselbe Rechnungsnummer verwendet, so muss ein Hinweis erfolgen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt. Wird eine neue Rechnungsnummer verwendet, muss auf die ursprüngliche Rechnung und deren Nummer verwiesen werden.

Randzahl 1542: *derzeit frei*.

11.1.6.2. Erleichterungen

1543

Unternehmer, die überwiegend Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 lit c UStG 1994 ausführen, sind für die genannten Umsätze im Jahre 2003 von der Verpflichtung der zusätzlichen Rechnungsmerkmale nach dem 2. AbgÄG 2002 befreit. Aufgrund der VO des BMF, BGBl. II Nr. 279/2004 sind Unternehmer, die überwiegend Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 lit. c UStG 1994 ausführen, für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2003 nicht mehr verpflichtet, für derartige Umsätze Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 auszustellen.

1544

Für das Jahr 2003 ist es nicht zu beanstanden, wenn Rechnungen bis zu einem Entgelt von 300 Euro nicht die zusätzlichen Rechnungsmerkmale nach dem 2. AbgÄG 2002 aufweisen.

11.1.6.3. Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung

1545

Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage hat Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung

- jeder Unternehmer, wenn Umsätze für sein Unternehmen ausgeführt werden sowie
- jede juristische Person, auch soweit sie nicht Unternehmer ist.

Von der unter Rz 1543 genannten Ausnahme abgesehen, besteht ein Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung auch dann, wenn der Umsatz steuerfrei ist oder wenn die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist (siehe auch Rz 1503).

11.1.6.4. Steuersatz und Steuerbefreiung

1546

Es genügt der Hinweis auf den Steuersatz und die Steuerbefreiung. Die Anführung der gesetzlichen Bestimmung ist nicht erforderlich. Die Verpflichtungen gemäß Art. 11 UStG 1994 bleiben jedoch aufrecht.

11.1.6.5. Ausstellungsdatum

Randzahl 1547: *derzeit frei*

11.1.6.6. Fortlaufende Nummer

1548

Die Rechnung hat eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung einmalig vergeben werden, zu enthalten. Im Rahmen der fortlaufenden Nummer sind auch Buchstaben zulässig, sofern das Erfordernis der fortlaufenden Bezeichnung gewährleistet ist.

1549

Das Erfordernis der Rechnungsnummer gilt sowohl für die Ausstellung von Rechnungen als auch für die Ausstellung von Gutschriften. Die Rechnungsnummern können für Gutschriften auch getrennt erteilt werden. Gutschriften benötigen keine fortlaufende Nummer beim Empfänger der Gutschrift.

1550

In die fortlaufende Nummerierung können auch die Kleinbetragsrechnungen einbezogen werden.

1551

Der Zeitpunkt des Beginnes der laufenden Nummer kann frei gewählt werden, muss jedoch systematisch sein (auch täglicher Nummernbeginn ist zulässig).

1552

Es sind verschiedene Rechnungskreise zulässig (zB Filialen, Betriebsstätten, Bestandobjekte, Registrierkassen), die Zuordnung muss jedoch eindeutig sein. Es können auch verschiedene Vertriebssysteme, Warengruppen oder Leistungsprozesse (zB Safe oder Depotleistungen bei Kreditinstituten) als eigene Rechnungskreise angesehen werden.

1553

Bei ausländischen Unternehmern ist für inländische Umsätze ein eigener Nummernkreis erforderlich. Ebenso ist bei Konzernunternehmen (die keine Organschaft sind) für jeden Unternehmer ein eigener Nummernkreis erforderlich.

11.1.6.7. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

1554

Die Verpflichtung zur Angabe der UID des leistenden Unternehmers in der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Ist in den Fällen des Übergangs der Steuerschuld ein ausländischer Unternehmer im Inland nicht zur Umsatzsteuer zu erfassen, ist bei einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet die ausländische UID anzugeben, bei einem Drittlandsunternehmer entfällt die Anführung einer UID.

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt (maßgebend ist der in der Rechnung angeführte Gesamtbetrag, dh. Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer), ist als zusätzliches Rechnungsmerkmal auch die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) anzuführen, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen

Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wird.

Kann der leistende Unternehmer auf der Rechnung die UID des Kunden nicht anführen, weil dieser über keine gültige UID verfügt (zB erteilt das Finanzamt Unternehmern, die ausschließlich unecht befreite Umsätze ausführen oder pauschalierten Landwirten nicht automatisch eine UID) oder diese nicht angibt, hat das für den leistenden Unternehmer keine Konsequenzen. In den genannten Fällen genügt der Hinweis "Keine UID angegeben". Verfügt der Leistungsempfänger nur über eine ausländische UID, ist diese anzugeben.

Die Richtigkeit der UID muss vom Rechnungsaussteller nicht überprüft werden.

Der Leistungsempfänger seinerseits ist nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Rechnung alle erforderlichen Merkmale (dh. auch seine eigene UID) aufweist. Eine Rechnungsberichtigung (zB fehlende UID) kann nur vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden.

1555

Die UID muss im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Wird sie erst später ergänzt, steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen. Im Rahmen einer Überprüfung durch die Finanzbehörde ist dem Unternehmer eine angemessene Frist zur Behebung des Mangels zu stellen. Wird die UID rechtzeitig ergänzt, ist die Rechnung rückwirkend anzuerkennen (siehe Rz 1831).

1556

Unternehmer, die nur Umsätze bewirken, für die die Steuer nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 mit 10% bzw. 13% (bis 31.12.2015: 12%) der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird, erhalten in der Regel keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer, siehe aber auch den letzten Absatz) und können daher in ihren Rechnungen auch die "dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer" (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. i UStG 1994) nicht angeben. Derartige Rechnungen berechtigen trotz Fehlens der UID-Nummer des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug, vorausgesetzt der leistende Unternehmer weist in der Rechnung an einen anderen Unternehmer darauf hin, dass der Umsatz nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 dem Durchschnittssteuersatz von 13% (bis 31.12.2015: 12%) unterliegt (Vermerk: „Durchschnittssteuersatz 13%" (bzw. bis 31.12.2015: „Durchschnittssteuersatz 12%"). Wird mit Gutschrift gegenüber pauschalierten Land- und Forstwirten abgerechnet, ist der oben geforderte Hinweis auf der Gutschrift erforderlich.

Diese Vereinfachung gilt auch für Rechnungen an Unternehmer betreffend Lieferungen von bestimmten Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten, die gemäß § 22 Abs. 2 UStG 1994

der Zusatzsteuer in Höhe von 7% (bis 31.12.2015: 8%) unterliegen (siehe Rz 2871 und Rz 2872; zB Ausschank von Schnaps und Obstsäften im Buschenschank), wenn die Rechnung bzw. Gutschrift den Vermerk "Durchschnittssteuersatz 13% zzgl. Zusatzsteuer 7%" (bis 31.12.2015: "Durchschnittssteuersatz 12% zzgl. Zusatzsteuersatz 8%") enthält.

In Rechnungen (Gutschriften) über (steuerpflichtige) innergemeinschaftliche Lieferungen von pauschalierten Land- und Forstwirten ist jedoch zwingend die UID-Nummer des leistenden Unternehmers anzugeben, da pauschalierte Land- oder Forstwirte in diesen Fällen über eine UID-Nummer verfügen und Zusammenfassende Meldungen abgeben müssen (siehe Rz 3988, Rz 4154 und Rz 4339).

Auch Rechnungen über Pferdeeinstellungsleistungen (vgl. Rz 2877) oder Verkäufe von Produkten im Rahmen einer „gewerblichen" Direktvermarktung (vgl. Rz 2893) oder andere nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegende Umsätze müssen – sofern nicht eine Kleinbetragsrechnung iSd § 11 Abs. 6 UStG 1994 vorliegt – die UID des leistenden Unternehmers enthalten, da ansonsten eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt ist.

11.2 Rechnungsarten

11.2.1. Urkundenprinzip

1557

Als Rechnung gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet (siehe jedoch Rz 1561 betreffend elektronisch übermittelte Rechnung). Es ist nicht erforderlich, dass diese Urkunde die Bezeichnung "Rechnung" trägt.

1558

Erfolgt über eine erbrachte Leistung eine Gebührenabrechnung in Form eines Bescheides (zB Wassergebühren), so gilt dieser Bescheid als Rechnung, wenn in ihm alle jene Angaben enthalten sind, die § 11 UStG 1994 vorsieht.

1559

Als Urkunde kann nur ein Schriftstück verstanden werden. Nach der Judikatur des VwGH muss jedoch der Beweis darüber, dass dem Unternehmer eine Rechnung zugekommen ist, nicht ausschließlich durch Vorlage der Originalrechnungen (Schriftstücke) erbracht werden. Vielmehr ist auch, wenn diese Rechnungen nicht mehr vorhanden sind (aber vorhanden waren), ein anderer Beweis zulässig. Dieser Beweis kann zB durch mikroverfilmte Rechnungen erbracht werden. Dasselbe gilt für die optische Speicherplatte, wenn die mittels Scanner erfassten und urschriftgetreu auf der optischen Speicherplatte gespeicherten Rechnungen nicht mehr verändert werden können.

Eine urschriftgetreue Speicherung setzt voraus, dass auch beschriebene oder bedruckte Rückseiten der Belege eingescannt werden. Eine farbgetreue Wiedergabe ist dann erforderlich, wenn beim Einscannen in Schwarz-Weiß Informationen oder Zusammenhänge, die nur auf Grund der farblichen Gestaltung erkennbar sind, verloren gehen würden.

11.2.2. Sammelrechnungen

1560

Die Erleichterung betreffend Sammelrechnungen (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994) kann von jedem Unternehmer in Anspruch genommen werden, sie ist nicht auf bestimmte Branchen beschränkt (VwGH 24.6.1985, 84/15/0170).

11.2.3. Elektronisch übermittelte Rechnung (Rechtslage bis 31. Dezember 2012; für Umsätze ab 1. Jänner 2013 siehe Abschnitt 11.2.3a, Rz 1564c bis Rz 1564l)

11.2.3.1. Grundsätze

1561

Rechnungen können - vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers - auch auf elektronischem Weg übermittelt werden (§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Die Zustimmung kann zB in Form einer Rahmenvereinbarung erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.

Nach § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gilt eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung nur dann als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Dies kann gemäß § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 auf zwei Arten erfolgen:

- Mit elektronischer Signatur gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 (im Folgenden als "fortgeschrittene Signatur" bezeichnet) und
- Im EDI-Verfahren gemäß § 1 Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010.

Gemäß § 2 Z 1 und Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 erfüllt die Anforderungen an eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung auch

- eine über FinanzOnline an den Bund als Leistungsempfänger übermittelte Rechnung sowie
- ab 1.1.2011 auch eine über das Unternehmensserviceportal an den Bund als Leistungsempfänger übermittelte Rechnung.

Der Aufbau und der Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen leicht nachprüfbar sein. Vor allem muss überprüft werden können, auf welche Daten sich die elektronische Signatur bezieht, wer der Signator ist und ob die Möglichkeit besteht, bereits signierte Daten zu verändern. Dies setzt für jede neue Programmversion eine Verfahrensdokumentation voraus, die all jene Informationen enthält, die die Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durch die Abgabenbehörde (zB Betriebsprüfer) ohne Erschwernisse innerhalb angemessener Frist ermöglicht (zB bei Standardsoftware eine Ablaufbeschreibung des Herstellers einschließlich Datenformat der Rechnung und Signaturformat).

Fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage der Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegt. Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, auf Anforderung nachzuweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UStG 1994 erfüllt.

11.2.3.2. Elektronische Signatur

1562

Gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 ist eine elektronisch übermittelte Rechnung mit einer Signatur zu versehen, die den Erfordernissen des § 2 Z 3 lit. a bis d Signaturgesetz entspricht und auf einem Zertifikat eines Zertifizierungsdiensteanbieters im Sinne des Signaturgesetzes beruht (fortgeschrittene Signatur). Die von österreichischen Zertifizierungsdiensteanbietern angebotenen Dienste werden auf der Website der Aufsichtsstelle für elektronische Signaturen (http://www.signatur.rtr.at/) veröffentlicht.

Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen bevollmächtigt werden, für den Unternehmer zu signieren. Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.

Es ist zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer fortgeschrittenen Signatur an den Empfänger zu übermitteln. Der Rechnungsaussteller kann die Rechnungen auch in einem automatisierten Massenverfahren signieren.

11.2.3.3. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

1563

Gemäß § 1 Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 ist es zulässig, eine Rechnung im EDI-Verfahren zu übermitteln, wenn zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese mit einer elektronischen Signatur versehen wurde (siehe oben), übermittelt wird. Voraussetzung für die Anerkennung der im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.

Hinsichtlich der Sammelrechnung ist es ausreichend, wenn die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge für die einzelnen Umsätze eines Datenübertragungszeitraumes gesondert oder in einer Summe zusammengefasst angeführt sind, sofern folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die in der Sammelrechnung fehlenden Merkmale (insbesondere § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 müssen beim Leistungsempfänger aus den gespeicherten Einzelabrechnungen oder aus den Unterlagen, auf die in diesen Einzelabrechnungen verwiesen wird, eindeutig hervorgehen.
- Es muss erkennbar sein, dass die schriftliche Sammelabrechnung der leistende Unternehmer erstellt hat (zB Bestätigung des Leistenden durch Stempelaufdruck und Unterschrift darüber, dass er der Rechnungsaussteller ist).
- In der Sammelrechnung wird auf diese Einzelabrechnungen hingewiesen. Grundlage für den Vorsteuerabzug ist die Sammelrechnung. Der Vorsteuerabzug ist daher, wenn die Rechnungsausstellung in einem der Leistung folgenden Voranmeldungszeitraum erfolgt, für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Sammelrechnung ausgestellt worden ist.

Zur Verfahrensdokumentation siehe Rz 1561.

11.2.3.4. Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung

1564

Auch bei Rechnungen, die per Telefax oder E-Mail übermittelt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. Elektronische übermittelte Rechnungen gelten nur als Rechnungen, wenn sie mit einer fortgeschrittenen Signatur versehen sind oder im Rahmen des EDI-Verfahrens übermittelt werden.

Bis zum Ende des Jahres 2012 können Rechnungen weiterhin mittels Fernkopierer (Telefax) übermittelt werden.

11.2.3.5. Elektronisch übermittelte Gutschriften

1564a

Eine Gutschrift auf elektronischem Weg ist zulässig. Dabei ist die Gutschrift durch den Leistungsempfänger mit einer elektronischen Signatur zu versehen. Bei Abrechnung durch Gutschrift im EDI-Verfahren hat der Leistungsempfänger zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Gutschrift) nach Maßgabe des Z 2 VO BGBl. II Nr. 583/2003 zu erstellen und zu übermitteln (siehe oben).

11.2.3.6. Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte

1564b

Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers von einem Dritten ausgestellt werden (Rz 1505). Dies gilt auch für elektronisch übermittelte Rechnungen.

Bei der Einschaltung von Dritten werden eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt, für den leistenden Unternehmer oder im Fall der Gutschrift für den Leistungs-empfänger Rechnungen mit einer elektronischen Signatur zu versehen.

Die Anforderungen des § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gelten nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. Der Dritte ist nach § 143 BAO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen zu gestatten.

Der Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung, die mit einer fortgeschrittenen Signatur versehen wurde, kann die Prüfung der Signatur auch auf einen Dritten übertragen. Dies gilt insbesondere für die entsprechende Prüfung einer elektronisch übermittelten Rechnung in Form einer Gutschrift mit einer elektronischen Signatur.

11.2.3a. Elektronische Rechnung (Rechtslage für Umsätze ab 1. Jänner 2013; § 11 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012)

11.2.3a.1. Begriff

1564c

Rechnungen können - vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers - auch elektronisch ausgestellt werden (§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994). Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie kann zB mittels E-Mail, als E-Mail-Anhang oder Web-Download, in einem elektronischen Format (zB als PDF- oder Textdatei), aber auch in einem strukturierten Dateiformat (zB xml) ausgestellt werden. Eine spezielle Form der elektronischen Übertragung ist nicht vorgeschrieben.

Wird eine auf Papier ausgestellte Rechnung vom Leistenden eingescannt und elektronisch versendet, so gilt dies als Ausstellung im elektronischen Format. Die Papierrechnung selbst darf nur dann ausgefolgt werden, wenn darin auf die erfolgte elektronische Übermittlung Bezug genommen wird. Mittels Telefax übermittelte Rechnungen sind, unabhängig von der verwendeten Telefax-Technologie, als elektronische Rechnungen anzusehen.

11.2.3a.2. Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit

1564d

Die elektronische Rechnung gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 und Abs. 1a UStG 1994, dass die Echtheit ihrer Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Dies haben Leistungserbringer und Leistungsempfänger unabhängig voneinander in ihrem Verfügungsbereich zu gewährleisten.

Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Leistungserbringers oder Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach dem UStG 1994 erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Aus der Unversehrtheit des Inhalts folgt jedoch nicht, dass die Rechnung inhaltlich (zB Anschrift des Leistenden) tatsächlich richtig ist oder bei Rechnungsausstellung richtig war.

Das Format, in das der Inhalt der Rechnung eingebettet ist, darf in andere Formate konvertiert werden, wenn Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts weiterhin durch eine der in § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, genannten Verfahren oder Technologien gewährleistet sind.

Die Rechnung muss von Menschen lesbar sein, also mit Hilfe von vorhandener technischer Ausrüstung so dargestellt werden, dass sie vom Menschen inhaltlich erfasst und verstanden

werden kann. Es muss überprüft werden können, dass das vorgelegte lesbare Format gegenüber der Ausgangsdatei inhaltlich nicht verändert wurde. Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen vom Zeitpunkt der Ausstellung bis zum Ende der Aufbewahrungsdauer gewährleistet werden.

Jeder Unternehmer kann selbst bestimmen, in welcher Weise er die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit des Inhalts gewährleistet. Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung sind nach § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, gewährleistet, wenn eines der dort genannten Verfahren bzw. Technologien angewendet wird:

- Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird (siehe Rz 1564f);
- Übermittlung der Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine; siehe Rz 1564h);
- Versehen der Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur im Sinne des § 2 Z 3a Signaturgesetz, BGBl. I Nr. 190/1999 (siehe Rz 1564i);
- Übermittlung der Rechnung im EDI-Verfahren gemäß Artikel 2 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98; siehe Rz 1564j)

11.2.3a.3. Zustimmung zur elektronischen Rechnung

1564e

Die Zustimmung des Empfängers der elektronischen Rechnung bedarf keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch ausgestellt werden soll. Die Zustimmung kann zB in Form einer Rahmenvereinbarung, aber auch nachträglich erklärt werden. Es genügt auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.

11.2.3a.4. Innerbetriebliches Steuerungsverfahren

1564f

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts können durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gewährleistet werden, wenn dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird. Es sind keine speziellen technischen Übermittlungsverfahren vorgegeben, die der Unternehmer verwenden müsste.

Ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren ist ein Kontrollverfahren, das der leistende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinem Zahlungsanspruch oder der die Leistung empfangende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt. Der Leistungsempfänger wird schon im eigenen Interesse insbesondere überprüfen, ob die Rechnung inhaltlich korrekt ist, dh. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in der dargestellten Qualität und Quantität erbracht wurde, der Rechnungsaussteller also tatsächlich den Zahlungsanspruch hat, die vom Rechnungsaussteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und ähnliches, um zu gewährleisten, dass er nur Rechnungen bezahlt, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist. Jeder Unternehmer kann das für ihn geeignete Verfahren frei wählen. Dies kann im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens geschehen, aber zB auch durch einen manuellen Abgleich der Rechnung mit den vorhandenen geschäftlichen Unterlagen (zB Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein).

Ein Prüfpfad kann als verlässlich angesehen werden, wenn die Verbindung zwischen dem abgewickelten Umsatz und der Rechnung leicht nachzuvollziehen ist (mit Hilfe ausreichender Details, um die Dokumente miteinander zu verknüpfen) und wenn er die dokumentierten Verfahren einhält und die tatsächlichen Abläufe widerspiegelt. Dies lässt sich zum Beispiel auch anhand von Dokumenten wie Kontoauszügen, Dokumenten des Empfängers oder des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (des Geschäftspartners) und internen Kontrollen wie der Aufgabentrennung erreichen.

Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnung sichergestellt werden. Eine inhaltlich richtige Rechnung (richtige Rechnungsmerkmale) kann ein Indiz dafür sein, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit und Unversehrtheit beeinträchtigenden Fehler aufgetreten sind.

Bei Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, ist die Überprüfung und Archivierung einer auf einer Rechnung angebrachten qualifizierten elektronischen Signatur nicht erforderlich.

Auch bei Rechnungen, die per Telefax übermittelt werden, handelt es sich um elektronische Rechnungen (siehe Rz 1564c). Sie können – vorausgesetzt, sie sind in ein entsprechendes innerbetriebliches Steuerungsverfahren eingebunden – den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen.

1564g

In welcher Weise der Unternehmer das innerbetriebliche Steuerungsverfahren samt dem verlässlichen Prüfpfad einrichtet, bleibt ihm selbst überlassen. Das Finanzamt schreibt weder

eine bestimmte Methode vor, noch kann es eine solche im Einzelfall akkreditieren. Die innerbetrieblichen Steuerungsverfahren sollten der Größe, Tätigkeit und Art des Unternehmers angemessen sein und Zahl und Wert der Umsätze sowie Zahl und Art der Leistenden und Kunden berücksichtigen. Der Unternehmer braucht daher keine Verfahren und Technologien einzusetzen, die von einem Unternehmer dieser Art und Größe üblicherweise nicht zu erwarten sind. Zu erwarten ist jedenfalls der Einsatz jener technischen und organisatorischen Verfahren, die dem Unternehmer tatsächlich zur Verfügung stehen. Ein KMU wird in der Regel andere Verfahren zur Rechnungsprüfung einsetzen als zB ein Konzernunternehmer.

Zu Nachweiszwecken hat der Unternehmer das von ihm angewendete Verfahren seinen Verhältnissen entsprechend zu dokumentieren. Die Dokumentation des Verfahrensdurchlaufs hinsichtlich jeder einzelnen Rechnung ist nicht notwendig, wenn die generelle Anwendung des dokumentierten Verfahrens gewährleistet ist.

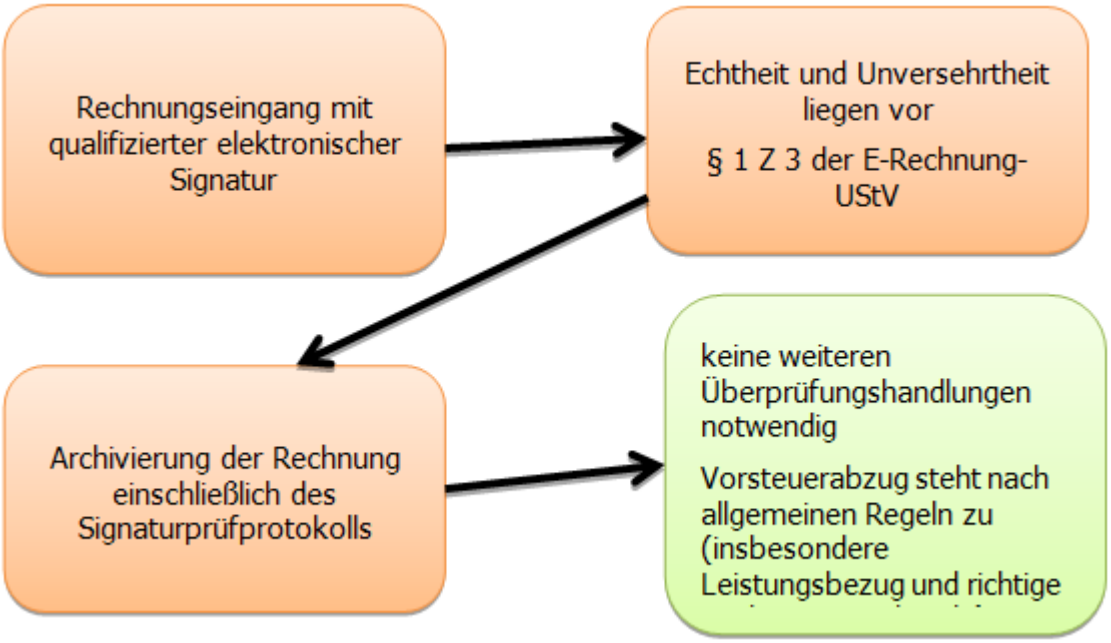
Beispiel für innerbetriebliche Steuerungsverfahren bzw. Technologien bei einem KMU

1.

Die Rechnung langt als PDF-Datei im Anhang einer E-Mail beim Unternehmer A ein. Die Datei ist mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen. A nimmt seine Einkünfteermittlung ohne (EDV-) Buchführung als Einnahmen/Ausgabenrechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994.

Da die Signatur den Anforderungen des § 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, entspricht, sind Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet. A hat die Lesbarkeit zu gewährleisten und die Rechnung samt Signaturprüfprotokoll zu archivieren. Es steht der Vorsteuerabzug aus der Rechnung nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 zu. Insbesondere muss die Rechnung auch inhaltlich (Vorliegen der in § 11 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale) korrekt sowie die Leistung für das Unternehmen des A ausgeführt sein.

graphische Darstellung:



2.

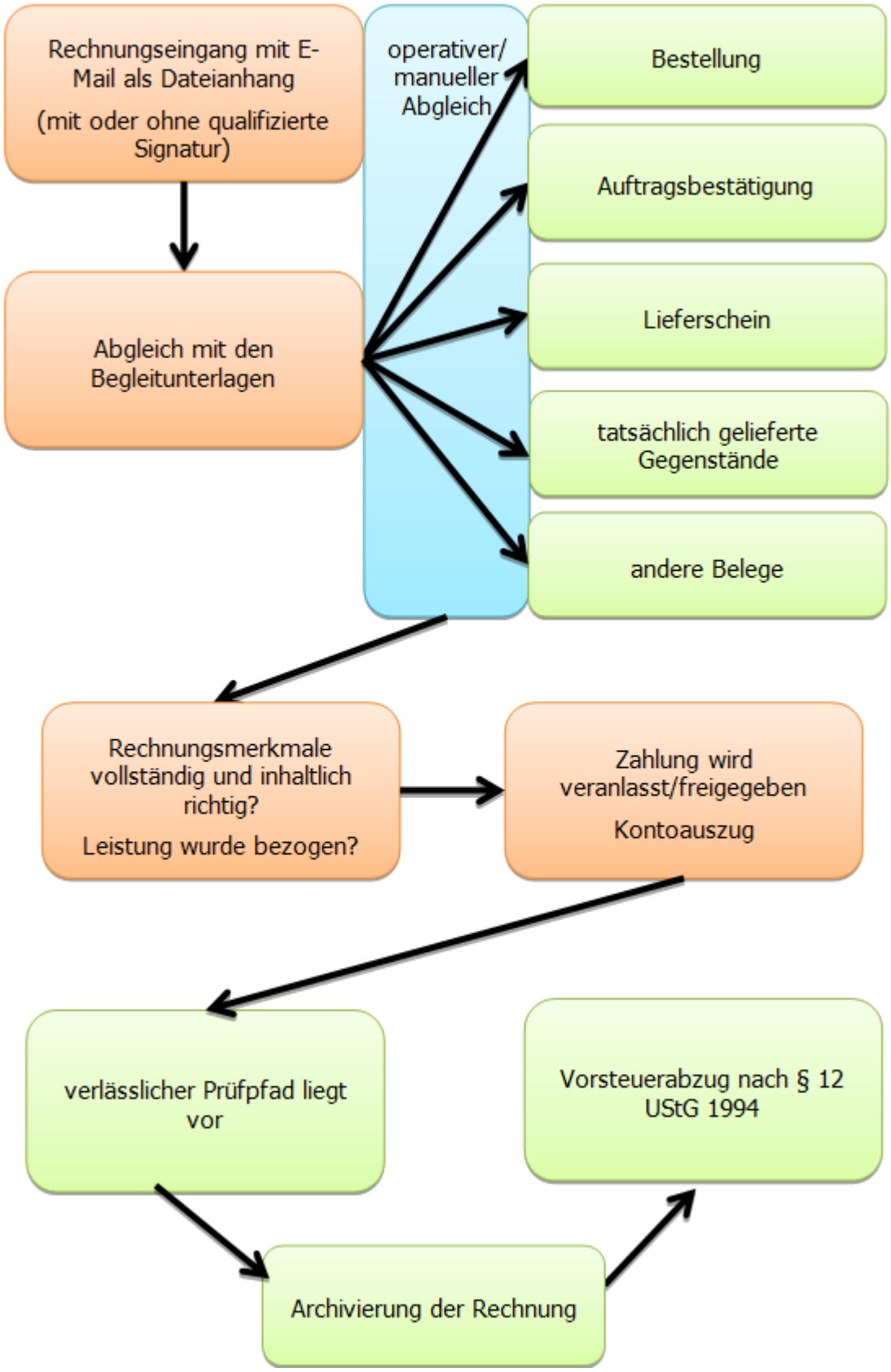
Die Rechnung langt als Text-Datei mittels E-Mail mit oder ohne qualifizierte Signatur beim Unternehmer A ein. A nimmt seine Einkünfteermittlung ohne (EDV-) Buchführung als Einnahmen/Ausgabenrechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994. A gleicht die Rechnung mit den vorhandenen Unterlagen (Bestellung, Lieferschein, erhaltene Leistung, E-Mail-Adresse des Lieferers, Geschäftspapieren usw.) manuell ab.

Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung können durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens (§ 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012) gewährleistet werden, wenn dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird.

Der manuelle Abgleich der Unterlagen ist ausreichend. Eine spezielle technische Verfahrensweise ist nicht vorgeschrieben. Die Rechnung (Text-Datei) und das innerbetriebliche Steuerungsverfahren müssen archiviert werden. Es steht der Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 zu.

Die Rechnung muss auch inhaltlich korrekt sowie die Leistung für das Unternehmen des A ausgeführt sein.

graphische Darstellung:



Beispiel für innerbetriebliche Steuerungsverfahren bzw. Technologien bei einem größeren Unternehmer (Bilanzierer) inklusive Archivierung

Die Rechnung gelangt in die Mailbox einer (extern bekanntgegebenen) Rechnungsmailadresse beim empfangenden Unternehmen.

Wird fälschlicherweise eine Rechnung an eine andere E-Mailadresse desselben Unternehmens gesendet, so ist diese Rechnung vom Inhaber der Adresse an die Rechnungsmailadresse weiterzuleiten.

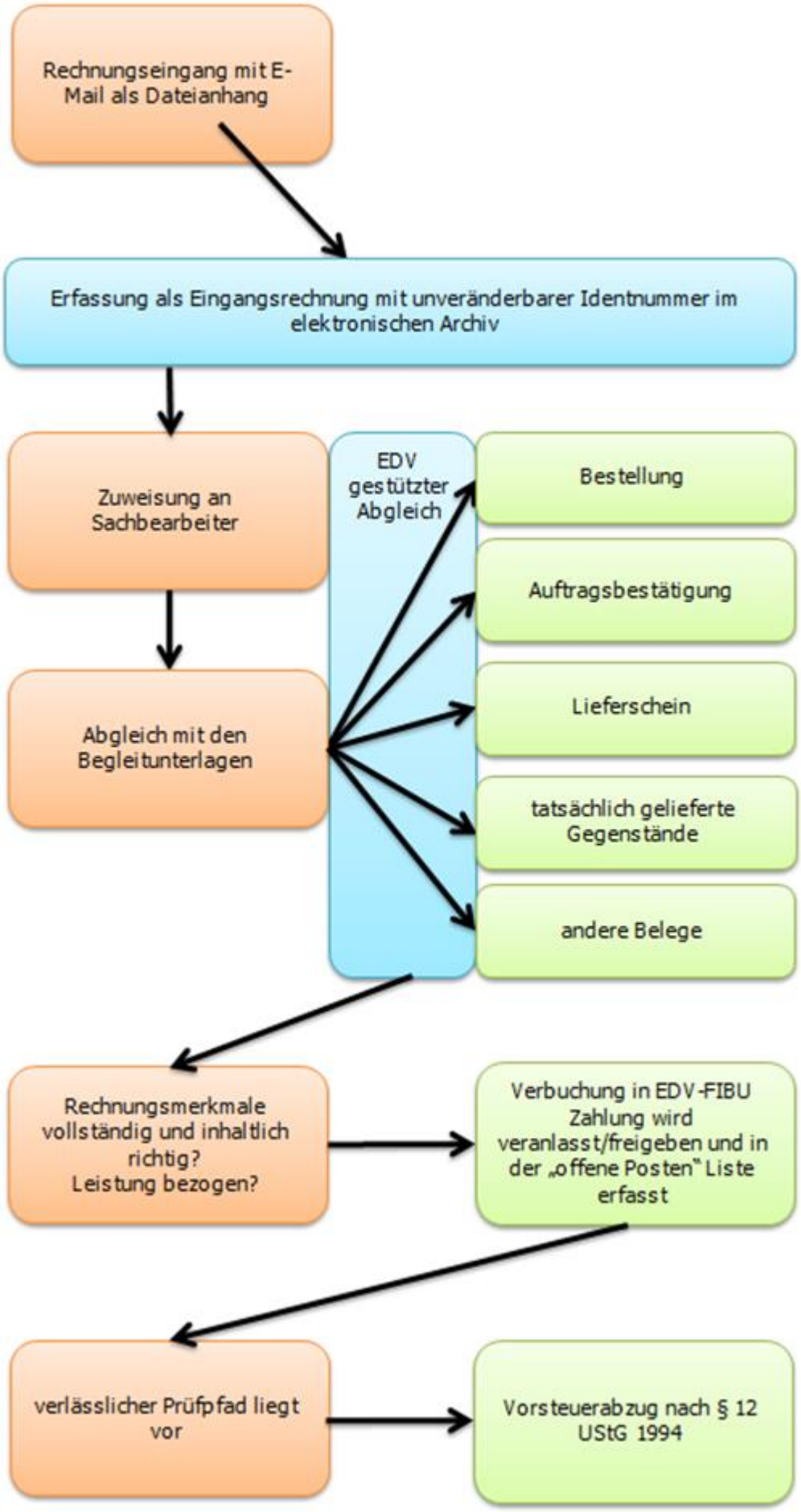
Die sodann in der Rechnungsmailadresse befindlichen Dokumente werden von einer fachkundigen Person als Rechnung identifiziert (Spam aussortiert), als Eingangsrechnung im elektronischen Archiv erfasst und einem Verantwortlichen zugeordnet. Im gleichen elektronischen Archiv werden allenfalls auch gescannte Papierrechnungen erfasst. Das elektronische Archiv wurde herstellerseitig auf Unveränderbarkeit und Unlöschbarkeit eingerichtet.

Beim Freigabevorgang wird die Richtigkeit der Rechnung (Bestellung, Lieferung, Leistungserhalt) geprüft.

Nach Freigabe durch den Sachbearbeiter erfolgt die Verbuchung in der EDV-Finanzbuchhaltung. Ein Ausdruck von sortierten Kontrolljournalen ist möglich.

Die verbuchten Rechnungen gelangen in die Offene-Postenliste und werden dort mittels Zahlung oder Gegenverrechnung oder Gutschrift offen abgestattet. Dadurch ist der Abgleich der Rechnungen mit den Zahlungsverpflichtungen gewährleistet.

Die per E-Mail erhaltenen Rechnungen sind im elektronischen Archiv unveränderbar gespeichert, wiedergebbar und können elektronisch zur Verfügung gestellt werden.


Rechnungseingang mit E-Mail als Dateianhang
Erfassung als Eingangsrechnung mit unveränderbarer Identnummer im elektronischen Archiv
Zuweisung an Sachbearbeiter
EDV gestützter Abgleich
Bestellung
Auftragsbestätigung
Lieferschein
tatsächlich gelieferte Gegenstände
andere Belege
Abgleich mit den Begleitunterlagen
Rechnungsmerkmale vollständig und inhaltlich richtig? Leistung bezogen?
Verbuchung in EDV-FIBU Zahlung wird veranlasst/freigeben und in der „offene Posten" Liste erfasst
verlässlicher Prüfpfad liegt vor
Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994

11.2.3a.5. Rechnungen über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine)

1564h

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung werden gewährleistet, wenn eine elektronische Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) übermittelt wird (§ 1 Z 2 Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012). Derzeit ist die Übermittlung einer elektronischen Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) nur an den Bund als Leistungsempfänger möglich.

11.2.3a.6. Elektronische Signatur

1564i

Gemäß § 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, ist die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet, wenn die Rechnung mit einer Signatur des Ausstellers versehen ist, die den Erfordernissen des § 2 Z 3a des Signaturgesetzes, BGBl. I Nr. 190/1999 idF BGBl. I Nr. 75/2010, entspricht (qualifizierte elektronische Signatur).

Die Verwendung einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur, die die Kriterien für eine qualifizierte elektronische Signatur nicht erfüllt (zB kein qualifiziertes Zertifikat oder keine sichere Signaturerstellungseinheit), erfüllt die Anforderungen der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts nach § 11 Abs. 2 UStG 1994, wenn sie auf einem vom Signaturprüfdienst der RTR oder einer vergleichbaren ausländischen Stelle prüfbaren Zertifikat beruht, unabhängig davon, bei welcher Stelle die tatsächliche Signaturprüfung erfolgt.

Eine fortgeschrittene elektronische Signatur ist ausschließlich dem Signator zugeordnet, ermöglicht die Identifizierung des Signators, wird mit Mitteln erstellt, die der Signator unter seiner alleinigen Kontrolle halten kann und ist mit den Daten, auf die sie sich bezieht, so verknüpft, dass jede nachträgliche Veränderung der Daten festgestellt werden kann.

Weitere Informationen sowie eine Liste der Zertifizierungsdiensteanbieter, deren Zertifikate vom Signaturprüfdienst der RTR erkannt werden, finden sich auf der Website der Aufsichtsstelle für elektronische Signaturen (http://www.signatur.rtr.at).

Zertifikate von im Ausland niedergelassenen Zertifizierungsdiensteanbietern sind inländischen gleichgestellt, wenn sie die Anforderungen des § 24 Signaturgesetz, BGBl. I Nr. 190/1999 idF BGBl. I Nr. 75/2010, erfüllen.

Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen betraut werden, für den Unternehmer elektronisch zu signieren. Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.

Es muss überprüft werden können, auf welche Daten sich die elektronische Signatur bezieht, wer der Signator ist und ob die Möglichkeit besteht, bereits signierte Daten zu verändern. Dies setzt für jede neue Programmversion eine Verfahrensdokumentation voraus, die all jene Informationen enthält, die die Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durch die Abgabenbehörde (zB Betriebsprüfer) ohne Erschwernisse innerhalb angemessener Frist ermöglicht (zB bei Standardsoftware eine Ablaufbeschreibung des Herstellers einschließlich Datenformat der Rechnung und Signaturformat). Der Empfänger einer elektronischen Rechnung, die mit einer elektronischen Signatur versehen wurde, kann die Prüfung der Signatur auch auf einen Dritten übertragen. Dies gilt insbesondere auch für die entsprechende Prüfung einer elektronischen Gutschrift.

11.2.3a.7. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

1564j

Gemäß § 1 Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012 können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung auch im elektronischen Datenaustausch (EDI-Verfahren) gewährleistet werden. Voraussetzung dafür ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten. Dies wird dann anzunehmen sein, wenn eine der Empfehlung 94/820/EG entsprechende Vereinbarung zwischen den Beteiligten besteht, die auch tatsächlich eingehalten wird. Auch eine Vereinbarung mit einem als Netzwerkknoten fungierenden Unternehmer kann diese Voraussetzungen erfüllen.

Nach Art. 2 Z 2.2. des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG wird als elektronischer Datenaustausch die elektronische Übertragung kommerzieller und administrativer Daten zwischen Computern nach einer vereinbarten Norm zur Strukturierung einer EDI-Nachricht bezeichnet.

Als EDI-Nachricht gilt eine Gruppe von Segmenten, die nach einer vereinbarten Norm strukturiert, in ein rechnerlesbares Format gebracht wird und sich automatisch und eindeutig verarbeiten lässt.

Nach Art. 6 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG besteht die Verpflichtung, Sicherheitsverfahren und –maßnahmen durchzuführen und aufrechtzuerhalten, um EDI-Nachrichten vor unbefugtem Zugriff, Veränderung, Verzögerung, Zerstörung oder Verlust zu schützen. Dazu gehören auch die Überprüfung des Ursprungs, die Überprüfung der Integrität, die Nichtabstreitbarkeit von Ursprung und Empfang sowie die Gewährleistung der Vertraulichkeit von EDI-Nachrichten.

Nach Art. 8 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG ist ein vollständiges und chronologisches Protokoll aller während einer geschäftlichen Transaktion ausgetauschten EDI-Nachrichten unverändert und sicher zu speichern. Die Protokolle müssen zugänglich und bei Bedarf les- und druckbar sein. Die EDI-Nachrichten werden grundsätzlich in dem Format gespeichert, in dem sie empfangen werden.

Nach Anhang 2 der Empfehlung 94/820/EG sind in der EDI-Vereinbarung jedenfalls Spezifikationen zu folgenden Punkten vorzusehen:

- Spezifikationen in Bezug auf die Betriebsanforderungen mit
  - den erforderlichen Spezifikationen in Zusammenhang mit Software und Übersetzungssoftware für den EDI-Austausch
  - Kommunikationsprotokollen und Diensten dritter Parteien
  - UN/EDIFACT-Nachrichtennormen und –Empfehlungen, einschließlich der Liste von Nachrichten und ihren Referenzen
  - gegebenenfalls bedingten Komponenten
  - Leitlinien für den Nachrichtenaufbau
  - Implementierungsleitlinien
  - Verzeichnissen
  - Codelisten
  - Verweis auf die Dokumentation
  - Versionen und Programmaktualisierungen
- für die Verarbeitung und Bestätigung von Nachrichten erforderliche Spezifikationen
- Spezifikationen in Bezug auf Sicherheitsmaßnahmen für Nachrichten
- Spezifikationen in Bezug auf die Aufzeichnung und Speicherung
- Fristen

- Test- und Versuchsverfahren

Die zusätzliche Übermittlung einer Sammelrechnung im Rahmen des EDI-Verfahrens ist nicht erforderlich, aber zulässig, wenn auf den Umstand, dass es sich um eine bloße Zusammenfassung bereits abgerechneter Umsätze und keine Rechnungsneuausstellung handelt, hingewiesen wird. Werden im Rahmen des elektronischen Datenaustausches Dokumente übermittelt, die nicht alle Rechnungsmerkmale gemäß § 11 UStG 1994 enthalten, ist für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eine Sammelrechnung erforderlich.

Hinsichtlich dieser Sammelrechnung ist es ausreichend, wenn die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge für die einzelnen Umsätze eines Datenübertragungszeitraumes gesondert oder in einer Summe zusammengefasst angeführt sind, sofern folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die in der Sammelrechnung fehlenden Merkmale (insbesondere § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c und d UStG 1994) müssen beim Leistungsempfänger aus den gespeicherten Einzelabrechnungen oder aus den Unterlagen, auf die in diesen Einzelabrechnungen verwiesen wird, eindeutig hervorgehen.
- Es muss erkennbar sein, dass die schriftliche Sammelabrechnung der leistende Unternehmer erstellt hat (zB Bestätigung des Leistenden durch Stempelaufdruck und Unterschrift darüber, dass er der Rechnungsaussteller ist).
- In der Sammelrechnung wird auf diese Einzelabrechnungen hingewiesen. Grundlage für den Vorsteuerabzug ist die Sammelrechnung. Der Vorsteuerabzug ist daher, wenn die Rechnungsausstellung in einem der Leistung folgenden Voranmeldungszeitraum erfolgt, für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Sammelrechnung ausgestellt worden ist.

11.2.3a.8. Elektronische Gutschriften

1564k

Die Abrechnung mittels elektronischer Gutschrift ist grundsätzlich zulässig. Sie muss die Anforderungen des § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, erfüllen. Zulässig ist daher zB, dass der Leistungsempfänger die Gutschrift mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versieht. Auch eine elektronische Gutschrift muss als solche bezeichnet werden (siehe § 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994).

11.2.3a.9. Erstellung elektronischer Rechnungen durch Dritte

1564l

Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers von einem Dritten ausgestellt werden (Rz 1505). Dies gilt auch für elektronische Rechnungen.

Die vom Dritten ausgestellten Rechnungen haben den Anforderungen der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012, zu entsprechen.

Die Anforderungen des § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gelten nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. Der Dritte ist nach § 143 BAO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen zu gestatten.

11.2.4. Aufbewahrungspflicht

11.2.4.1. Durchschriften und Abschriften von Rechnungen

1565

Durchschriften werden gleichzeitig mit dem Original hergestellt. Abschriften sind zeitlich nachfolgende Ausfertigungen einer Urkunde, die inhaltlich mit dem Original übereinstimmen. Durchschriften und Abschriften sind, so sie vom Rechnungsersteller ausgegeben werden, ausdrücklich als solche zu kennzeichnen, widrigenfalls der Aussteller die ausgewiesene Steuer wegen Inrechnungstellung schuldet. Dasselbe gilt, wenn ein und dieselbe elektronische Rechnung vom Unternehmer in mehreren Formaten ausgestellt (zB als PDF-Datei und xml-Datei) wird (vgl. auch Rz 1564c). Dies gilt nicht, wenn hinsichtlich der Rechnungsmerkmale inhaltlich identische Mehrfachausfertigungen derselben Rechnung gemeinsam versandt werden (zB gemeinsamer Versand einer PDF-Datei und einer xml-Datei; gleichzeitiger Versand an mehrere E-Mailadressen desselben Unternehmens bzw. gleichzeitiger Versand an eine E-Mailadresse des Leistungsempfängers und an eine E-Mailadresse eines die Rechnung für den Leistungsempfänger empfangenden Dritten, wie etwa der Steuerberater des Unternehmers).

1566

Papierrechnungen können auf Datenträgern aufbewahrt werden, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (§ 132 Abs. 2 BAO). Diesfalls ist eine körperliche Aufbewahrung der Papierrechnung nicht erforderlich.

Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit kann durch technische Maßnahmen wie zum Beispiel durch Mikroverfilmung, Erfassen auf einer optischen Speicherplatte, oder durch Scannen und Speichern auf WORM-Datenträgern erfolgen, sofern die elektronisch aufbewahrten Daten im Nachhinein nicht verändert werden können (zur Aufbewahrung

elektronischer Rechnungen siehe Rz 1570). Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der gespeicherten Rechnungen kann auch durch das Zusammenwirken von systemtechnischen und organisatorischen Maßnahmen gewährleistet werden. Dies erfordert jedoch das Vorliegen eines revisionssicher eingerichteten Archivs (Zusammenwirken von Hard-, Software und Systemadministration), das bereits herstellerseitig keine Eingriffe des Unternehmers bezüglich der Unveränderbarkeit und Unlöschbarkeit der Daten zulässt. Kann der Aufbewahrungspflichtige Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der aufbewahrten Rechnungen mit einem innerbetrieblichen Steuerungsverfahren, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung geschaffen wird, sicherstellen, entfällt das Erfordernis eines revisionssicheren Archivs (siehe Rz 1564f und 1564g).

Die Ausführungen zur Aufbewahrung der Rechnung (Rz 1565 bis Rz 1570) gelten auch für den Leistungsempfänger (vgl. § 18 Abs. 10 UStG 1994 und § 132 BAO).

11.2.4.2. Kleinbetragsrechnungen

1567

Die Aufbewahrungspflicht gilt grundsätzlich auch für Kleinbetragsrechnungen (§ 11 Abs. 6 UStG 1994).

1568

Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn Unternehmer, die in der Regel Kleinumsätze bewirken (zB Tankstellen, Fremdenverkehrsbetriebe, Beförderungsunternehmer hinsichtlich der Beförderung von Personen), von Rechnungen, deren Gesamtbetrag 75 Euro nicht übersteigt, keine Durchschriften oder Abschriften anfertigen, soweit sie hiezu nicht nach anderen Vorschriften verpflichtet sind.

11.2.4.3. Grundstücke

1569

Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 UStG 1994 zu beachten ist) verwendet oder nutzt und wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) nach dem 31. März 2012 erfolgt, sind zweiundzwanzig Jahre aufzubewahren (§ 18 Abs. 10 UStG 1994). Für Grundstücke, die nicht in den Anwendungsbereich des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, fallen, gilt eine Aufbewahrungsfrist von 12 Jahren (bzw. von zweiundzwanzig Jahren, gemäß § 12 Abs. 10a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011).

11.2.4.4. Aufbewahrungspflichten hinsichtlich elektronischer Rechnungen

1570

Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen vom Zeitpunkt der Ausstellung bis zum Ende der Aufbewahrungsdauer (§ 11 Abs. 2, § 18 Abs. 10 UStG 1994 bzw. § 132 BAO) durch den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger gewährleistet werden. Gemäß § 132 Abs. 2 letzter Satz BAO ist eine urschriftgetreue Wiedergabe nicht erforderlich. Die in Rz 1566 genannten technischen Verfahren zur Aufbewahrung sind auch für elektronische Rechnungen ausreichend. Das gleiche gilt für elektronische Rechnungen, die vom Aussteller mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur, wenn sie auf einem vom Signaturprüfdienst der RTR oder einer vergleichbaren ausländischen Stelle prüfbaren Zertifikat beruht (siehe Rz 1564i), versehen sind oder die im Rahmen eines zulässigen EDI-Verfahrens (siehe Rz 1564j) gespeichert werden.

Elektronische Rechnungen können auch in Papierform (als Ausdruck) aufbewahrt werden, wenn das Vorliegen der Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit über die gesamte Aufbewahrungsfrist gewährleistet wird (zB durch Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahren gemäß § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012). Diesfalls müssen die elektronischen Rechnungen nicht zusätzlich elektronisch aufbewahrt werden.

Wurde die elektronische Rechnung in ein anderes Format konvertiert, so muss aus den aufbewahrten Daten zweifelsfrei hervorgehen, dass gegenüber der Originaldatei keine inhaltlichen Änderungen erfolgt sind. Andere Aufbewahrungspflichten außerhalb des UStG 1994 bleiben unberührt.

Da eine elektronische Rechnung nur unter der Voraussetzung als Rechnung gilt, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind, haben sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Leistungsempfänger auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten als Teil der Rechnung aufzubewahren (zB elektronische Signatur, Signaturprüfprotokoll und Vereinbarung betreffend EDI-Verfahren; innerbetriebliches Steuerungsverfahren).

Werden Rechnungen elektronisch gespeichert und fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage einer elektronischen Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronischen Rechnung vorlegt. Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, nachzuweisen, dass die elektronische Rechnung die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UStG 1994 erfüllt.

Randzahlen 1571 bis 1585: *derzeit frei.*

11.3. Erleichterung bei der Erstellung von Rechnungen

Randzahlen 1586 bis 1590: *derzeit frei.*

11.4. Schlüsselzahlen und Symbole

Randzahlen 1591 bis 1620: *derzeit frei.*

11.5. Getrennte Ausweise

11.5.1. Maschinelle Ermittlung des Steuerbetrages

1621

Wird in einer Rechnung der Steuerbetrag für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, durch Maschinen (zB Fakturierautomaten, Datenverarbeitungsanlagen) automatisch ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der maßgebliche Steuersatz angegeben wird. Dabei kann an Stelle des Steuersatzes eine Kennziffer oder ein Symbol verwendet werden, falls auf der Rechnung eine entsprechende Erläuterung erfolgt. Der angewendete Steuersatz ist in der Erläuterung ausdrücklich anzuführen.

Beispiel:

Ware A	*10.000 Euro*	*1*
Ware B	*5.000 Euro*	*2*
	15.000 Euro	
USt	*2.500 Euro*	
Gesamtrechnungsbetrag	*17.500 Euro*	

1 = 20% USt

2 = 10% USt

11.5.2. Nichtsteuerbare oder steuerfreie Umsätze

1622

Wenn in einer Rechnung neben steuerpflichtigen Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, auch nichtsteuerbare oder steuerfreie Umsätze abgerechnet werden, so kann die Kennzeichnung der nichtsteuerbaren oder der steuerfreien Umsätze gleichfalls durch Kennziffern oder Symbole erfolgen, wenn diese auf der Rechnung übersichtlich erläutert werden.

11.5.3. Geschenkkörbe

1623

Geschenkkörbe, die insbesondere von Feinkost- und Delikatessengeschäften geliefert werden, enthalten in der Regel neben Waren, die dem allgemeinen Steuersatz von 20% unterliegen, auch Erzeugnisse, die mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu versteuern sind. In diesen Fällen kann in den Rechnungen als handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstandes lediglich "Geschenkkorb" angegeben werden. Die Mengen und die handelsüblichen Bezeichnungen der im Geschenkkorb enthaltenen Gegenstände brauchen in der Rechnung nicht genannt zu werden. Enthält der Geschenkkorb Waren, auf deren Lieferung teils der allgemeine und teils der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, müssen in der Rechnung die anteiligen Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge angegeben werden. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 (bis 28.2.2014: 150) Euro nicht übersteigt, genügt es, den Verkaufspreis (Entgelt und Steuerbetrag) nach den Anteilen an begünstigten und nichtbegünstigten Waren aufzuteilen und neben den Verkaufspreisen den jeweiligen Steuersatz anzugeben.

Beispiel:

1 Geschenkkorb	
Anteil begünstigter Waren (10% USt)	*22 Euro*
Anteil nicht begünstigter Waren (20% USt)	*48 Euro*
Gesamtrechnungsbetrag	*70 Euro*

1624

Das Gleiche gilt sinngemäß auch für Sachgesamtheiten anderer Art, bei denen die einzelnen Waren mit verschiedenen Steuersätzen zu versteuern sind.

Erlangt der Pensionsgast bei Pauschalangeboten mit Bezahlung des Halbpensionspreises ua. einen Anspruch auf die Konsumation bestimmter Getränke während des Abendessens, muss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Zusammenhang zwischen der Berechtigung zum Konsum von bestimmten Getränken zum Abendessen und der Entgeltleistung der Letztverbraucher für die Halbpension gesprochen werden. Eine Verknüpfung zwischen dem Leistungspaket des Unternehmers und den dafür von den Pensionsgästen geleisteten Entgelten liegt auch dann vor, wenn aus Werbegründen kein gesonderter Ausweis der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Entgeltteile erfolgt. Das Pauschalentgelt ist daher auf sämtliche Leistungskomponenten zu verteilen: Dabei wäre die Bewertung einer einzelnen Komponente mit dem Einkaufspreis nur dann sachgerecht, wenn auch alle anderen

Leistungskomponenten zu "Einkaufswerten" dem Konsumenten weiterverrechnet werden (VwGH 27.6.2000, 95/14/0108). Siehe auch Rz 1373 zu All Inklusive.

11.6. Kleinbetragsrechnungen

1625

Die Regelung über die Ausstellung einer Kleinbetragsrechnung (§ 11 Abs. 6 UStG 1994) kommt nicht zur Anwendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, Lieferungen, die gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 im Inland ausgeführt werden (Versandhandel), Dreiecksgeschäften, Rechnungen (Gutschriften) gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 (vgl. Rz 1501a) über Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder Rechnungen (Gutschriften) über Leistungen, für die es gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1c UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt (vgl. Rz 1501b). Es bleibt dem Unternehmer unbenommen, auch bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 (bis 28.2.2014: 150) Euro nicht übersteigt, Entgelt und Steuerbetrag gesondert auszuweisen. Auch in Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 (bis 28.2.2014: 150) Euro nicht übersteigt, ist die Trennung der Entgelte nach Steuersätzen zu beachten, wenn die gelieferten Gegenstände oder die ausgeführten sonstigen Leistungen verschiedenen Steuersätzen unterliegen. Auf Rz 1623 und Rz 1624 wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

1626

Einheitliche Leistungen, denen ein Rechnungsbetrag von mehr als 400 (bis 28.2.2014: 150) Euro entspricht, können nicht in mehreren Rechnungen abgerechnet werden. Werden jedoch - auch zum selben Zeitpunkt - mehrere Leistungen erbracht, können auch mehrere Kleinbetragsrechnungen ausgestellt werden, wenn die einzelne Rechnung den maßgeblichen Gesamtbetrag nicht überschreitet.

Randzahlen 1627 bis 1637: *derzeit frei.*

11.7. Gutschriften als Rechnung

1638

Die Möglichkeit der Abrechnung per Gutschrift ist nicht auf bestimmte Branchen eingeschränkt.

11.7.1. Berechtigung zum gesonderten Steuerausweis

1639

Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 berechtigt sein.

1640

Ist der Unternehmer nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt, steht dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug zu (EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius"; VwGH 25.2.1998, 97/14/0107). Bezüglich Ausnahmen von diesem Grundsatz siehe Rz 1825 ff.

11.7.2. Einverständnis

1641

Ob das Einverständnis vorliegt, ist unter Rückgriff auf die zivilrechtlichen Regeln über Rechtsgeschäfte zu beurteilen. Auf welche Art und Weise das Einverständnis hergestellt wird, ist unmaßgeblich. Zur Vermeidung von Zweifeln ist einer schriftlichen Vereinbarung der Vorzug zu geben. Die Unterwerfung unter die Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist als Einverständnis zu werten (VwGH 23.6.1983, 82/15/0023). Stillschweigen des leistenden Unternehmers wird in aller Regel kein Einverständnis bewirken. Insbesondere ist Einverständnis auch dann erforderlich, wenn die vom leistenden Unternehmer übermittelte Rechnungsurkunde unvollständig oder fehlerhaft ist und im Hinblick auf den Vorsteuerabzug vom Leistungsempfänger ergänzt oder berichtigt wird. Verweigert der leistende Unternehmer die Ausfertigung einer Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 überhaupt, vermittelt die Erstellung und Zusendung einer Gutschrift jedenfalls keinen Anspruch auf den Vorsteuerabzug.

11.7.3. Zuleitung

1642

Die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt hat, zugeleitet worden sein. Die Beweislast über diesen Umstand trifft den Leistungsempfänger (Aussteller der Gutschrift).

11.7.4. Widerspruch

1643

Nach § 11 Abs. 7 dritter Satz UStG 1994 verliert die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung, soweit der leistende Unternehmer (Empfänger der Gutschrift) dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht. Dadurch wird der leistende Unternehmer von den Rechtsfolgen einer abstrakten Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 (VwGH 23.6.1983, 82/15/0026; 16.3.1987, 85/15/0329) bewahrt. Das Erfordernis der Erhebung eines Widerspruchs setzt zwangsläufig eine dem Grunde nach wirksame Gutschrift ("soweit") voraus, insbesondere das Vorliegen eines rechtswirksamen Einverständnisses. Eine (rechtswirksame) Gutschrift liegt etwa auch dann vor, wenn eine als "Rechnung" bezeichnete Abrechnung auf Grund des Datenmaterials des Leistungsempfängers mittels dessen EDV-

Anlage erstellt wird und der Leistende an der Erstellung der Abrechnung in keiner Weise mitwirkt oder gar nicht mitwirken kann, weil er die erforderlichen Daten nicht besitzt. Die Bezeichnung der Abrechnung als "Rechnung" ändert nichts am Vorliegen einer Gutschrift. Auch eine allfällige Unterschriftsleistung des Leistenden auf der Abrechnung führt nicht zur Umwandlung von einer Gutschrift in eine Rechnung, sondern kann als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht. Der Empfänger der Gutschrift kann dem in der Gutschrift angeführten Steuerbetrag zur Gänze oder nur hinsichtlich eines Teilbetrages widersprechen. Im Ausmaß des erhobenen Widerspruchs gilt der davon betroffene Steuerbetrag als nicht mehr gesondert ausgewiesen. Ein erhobener Widerspruch entfaltet nur dann seine Wirksamkeit, wenn er dem Leistungsempfänger (Aussteller der Gutschrift) zugegangen ist (Wirkung ex nunc).

Randzahlen 1644 bis 1663: *derzeit frei.*

11.8. Voraussetzungen für Gutschriften als Rechnung

1664

Gutschriften über Umsätze, die ab dem 1.1.2013 ausgeführt werden, müssen gemäß § 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994 ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Neben der Bezeichnung „Gutschrift" ist auch jede andere in den geltenden Sprachfassungen der MwSt-RL 2006/112/EG idF der RL 2010/45/EU genannte Bezeichnung zulässig (zB englisch: "Self-billing", französisch: "Autofacturation", italienisch: "Autofatturazione").

Randzahlen 1665 bis 1690: *derzeit frei.*

11.9. Fahrausweise als Rechnung

11.9.1. Fahrausweise allgemein

1691

Unter Fahrausweisen sind Urkunden zu verstehen, die zur Inanspruchnahme von Personenbeförderungsleistungen berechtigen, also einen Beförderungsanspruch des Inhabers dokumentieren. Als Fahrausweise sind ua. Fahrscheine und Fahrkarten für Einzelfahrten, Flugscheine, Mehrfahrtenblocks, Monats- oder Jahreskarten, Kilometerbanken, Bahnkontokarten, Zuschlagskarten, Platzkarten, Liege- und Schlafwagenkarten anzusehen. Keine Fahrausweise sind dagegen Belege, die mit der Beförderung selbst nichts zu tun haben. Dazu gehören bloße Quittungen über die Bezahlung des Kaufpreises.

Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage haben Fahrausweise neben den im § 11 Abs. 9 UStG 1994 genannten Angaben jedenfalls ein Ausstellungsdatum sowie nunmehr in allen Fällen (auch im Eisenbahn-Personenverkehr) die Angabe des Steuersatzes zu

enthalten. Fehlt es an diesen Mindestangaben, gelten Fahrausweise nicht als Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 und berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994.

Flugscheine für Inlandsflüge, die mittels elektronischer Bereitstellung im Internet (Online-Verfahren) abgerufen bzw. erworben werden, gelten als Rechnungen, wenn gewährleistet ist, dass eine Belastung auf einem Kunden- oder Kreditkonto erfolgt und systemmäßig sichergestellt ist, dass ein Doppelausdruck von Flugscheinen unterbunden ist bzw. allenfalls angeforderte Duplikate als solche gekennzeichnet werden. Auf Grundlage des ausgedruckten „Original"-Flugscheines kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

11.9.2. Eisenbahn-Personenverkehr

1692

Eine Beförderung im Eisenbahn-Personenverkehr liegt vor, wenn die Personenbeförderung durch Eisenbahnen im Sinne des EBG 1957, BGBl. Nr. 60/1957, erfolgt. Zu den Eisenbahnen im Sinne dieses Gesetzes zählen neben den Eisenbahnen im engeren Sinne die Haupt- und Nebenbahnen, Straßenbahnen sowie Standseilbahnen, Seilschwebebahnen und Sessellifte, nicht hingegen Schlepplifte. Fahrausweise dieser Eisenbahnen für die Beförderung von Personen gelten aufgrund der bis 31. Dezember 2003 geltenden Rechtslage auch dann als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994, wenn sie die Angabe des Steuersatzes (10%) nicht enthalten. Zur Rechtslage ab 1. Jänner 2004 siehe Rz 1691.

11.9.3. Zuschlagskarten

1693

Für Zuschlagskarten, Platz-, Liege- und Schlafwagenkarten usw. gelten die für Fahrausweise aufgestellten Grundsätze sinngemäß. Als Fahrausweise, die das Anrecht auf eine Beförderung zum Ausdruck bringen (Berechtigungsausweise), gelten auch Flugscheine.

11.9.4. Taxifahrten

1694

Belege über die Benutzung von Platz- und Mietwagen (Taxi) gelten nicht als Fahrausweise im Sinne des § 11 Abs. 9 UStG 1994.

11.9.5. Liftkarten oder Skipässe

1695

Liftkarten bzw. Skipässe (auch im Tarifverbund) enthalten in der Regel nicht alle Merkmale einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994. Darüber hinaus werden Skipässe immer mehr in Form von Chipkarten mit Pfandeinsatz ausgegeben, die nach Ablauf der Gültigkeitsperiode wieder dem Liftbetreiber gegen Pfandrückersatz zurückgegeben werden. Die Liftunternehmen haben

daher gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern (zB Hotelbetreiber) Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 auszustellen.

Randzahlen 1696 bis 1710: *derzeit frei.*

11.10. Grenzüberschreitender Personenverkehr

1711

Fahrausweise im grenzüberschreitenden Personenverkehr gelten nur dann als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994, wenn durch den Beförderungsunternehmer oder seinen Beauftragten bescheinigt wird, welcher Anteil des Beförderungspreises auf die inländische Strecke entfällt. Neben der Angabe des Beförderungspreises für die inländische Strecke (Beförderungsentgelt einschließlich USt) hat die Bescheinigung auch eine Angabe über die Höhe des Steuersatzes zu enthalten. Der Reisende, der Unternehmer ist und die Beförderungsleistung für sein Unternehmen in Anspruch nimmt, hat auf die Erteilung einer solchen Bescheinigung einen Rechtsanspruch (§ 11 Abs. 10 UStG 1994).

1712

Die Bescheinigung ist vom Beförderungsunternehmer oder seinem Beauftragten zu erteilen. Es können derartige Bescheinigungen auch von allen jenen Stellen ausgestellt werden, die von einem Beförderungsunternehmer zur Ausgabe von Fahrausweisen für eine grenzüberschreitende Personenbeförderung berechtigt sind (zB Reisebüros).

Randzahlen 1713 bis 1720: *derzeit frei.*

11.11. Reisegepäck

1721

Die Beförderung von Reisegepäck stellt im Zusammenhang mit einer Personenbeförderung eine Nebenleistung dar und teilt daher umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung. Für die Beförderung von Reisegepäck gelten daher die gleichen Bestimmungen wie für die Personenbeförderung. Die für Fahrausweise getroffene Regelung (auch bezüglich des grenzüberschreitenden Verkehrs) ist sinngemäß auch für Belege im Reisegepäckverkehr anzuwenden (§ 11 Abs. 11 UStG 1994).

Randzahlen 1722 bis 1732: *derzeit frei.*

11.12. Unrichtiger Steuerausweis

11.12.1. Erhöhter Steuerausweis

1733

Der Unternehmer schuldet für einen Umsatz grundsätzlich jenen Steuerbetrag, der sich bei Heranziehung des Entgeltes unter Anwendung des entsprechenden Steuersatzes ergibt. Hat der Unternehmer jedoch in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung. Das Gleiche gilt auch für Gutschriften, soweit der Gutschriftempfänger hinsichtlich des ausgewiesenen Steuerbetrages der Gutschrift nicht widerspricht.

Zu einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung kommt es auch bei Kleinbetragsrechnungen (§11 Abs. 6 UStG 1994) mit unrichtiger (= überhöhter) Steuersatzangabe. Die Angabe des Bruttoentgeltes in Verbindung mit dem Steuersatz hat bei Kleinbetragsrechnungen die Wirkung eines gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages.

Randzahl 1734: *derzeit frei.*

11.12.2. Berichtigungsmöglichkeit bei erhöhtem Steuerausweis

1735

Der Unternehmer hat das Recht, eine Rechnung (Gutschrift) hinsichtlich des ausgewiesenen Steuerbetrages zu berichtigen. Eine allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommene Berichtigung einer Rechnung ändert jedoch nichts daran, dass der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet wird. Im Falle der Berichtigung kommt es hinsichtlich des berichtigten Betrages gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 zu einer Gutschrift in jenem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum), in dem die Berichtigung der Rechnung vorgenommen wurde (§ 11 Abs. 12 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994).

11.12.3. Verminderter Steuerausweis

1736

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung einen geringeren Steuerbetrag ausgewiesen, als dem Leistungsumfang entspricht, so hat dies keinen Einfluss auf seine tatsächliche Steuerschuld. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob der unrichtige Steuerausweis auf einen Rechenfehler zurückzuführen ist oder ob ein zu niedriger Steuersatz angewendet wurde. Das Entgelt - als Basis für die Ermittlung der Steuerschuld - leitet sich aus dem Gesamtbetrag (Bruttobetrag) ab.

Beispiel:

Entgelt	*2.000 Euro*
+ 10% USt (statt richtigerweise 20%)	*200 Euro*
Gesamtrechnungsbetrag, der auch bezahlt wird	*2.200 Euro*

1737

Der Unternehmer schuldet den aus dem Bruttobetrag herausgerechneten Normalsteuersatz von 366,66 Euro (2.200 Euro x 0,166666). Der Rechnungsempfänger kann bei Zutreffen der Voraussetzungen gemäß § 12 UStG 1994 nur den ausgewiesenen Steuerbetrag (200 Euro) als Vorsteuer geltend machen.

11.12.4. Berechtigung zur Rechnungsberichtigung

1738

Der Rechnungsempfänger ist grundsätzlich nicht berechtigt, eine erhaltene Rechnung, die zum Nachweis des Vorsteuerabzuges dient, selbst zu berichtigen. Die Berichtigung einer hinsichtlich des Steuerbetrages unrichtig ausgestellten Rechnung kann nur der Rechnungsaussteller vornehmen. Eine einseitige Berichtigung der Angaben in einer Rechnung durch den Leistungsempfänger im Allgemeinen und hinsichtlich des ausgewiesenen Steuerbetrages im Besonderen hat nicht die Wirkung einer Berichtigung der Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 11 Abs. 12 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994). Aus anderen Gründen erforderliche Rechnungskorrekturen (zB bei Rückwaren oder nicht vertragsgemäßer Lieferung) können jedoch durch den Leistungsempfänger mit einer entsprechenden Belastungsnote erfolgen. Derartige Belege können jedoch nur unter den für die Erteilung von Gutschriften vorgesehenen Bedingungen als Rechnungen (Gutschriften) anerkannt werden.

11.12.5. Berichtigung einer Rechnung mit Steuerausweis im Zusammenhang mit Liebhaberei

1739

Die Beurteilung der Frage, ob im Zusammenhang mit einer Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erzielt werden, ist oft erst nach einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum möglich. Zunächst ist es häufig noch ungewiss, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird und die Einnahmen daher umsatzsteuerbar sind oder ob die Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als nicht unternehmerisch gilt und die Einnahmen daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 nachträglich berichtigt werden (VwGH 16.12.1980, 1641/79, 1805/79; 19.01.1984, 83/15/0010). Diese Berichtigung wirkt nicht zurück (siehe LRL 2012 Rz 181).

1740

Hinsichtlich der Berichtigung von Rechnungen im Allgemeinen und im Touristenexport wird auf die Rz 1533 bis Rz 1556 verwiesen.

Randzahlen 1741 bis 1755: *derzeit frei.*

11.13. Nachträgliche Entgeltsminderung - Wechseldiskontierung

1756

Der in einer Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag wird auf Grund der Rechnung nicht geschuldet, wenn das Entgelt sich wegen Zahlungsabzügen jeder Art vermindert hat (zB Skonto, Rabatte, Nachlässe). Nach § 11 Abs. 13 UStG 1994 ist die Berichtigung einer Rechnung wegen einer Entgeltsminderung zur Vermeidung einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 nur erforderlich, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen (Diskontzinsen) vermindert hat. Die Berichtigung der Steuer aus diesem Grunde setzt voraus, dass der Unternehmer seinem Abnehmer eine berichtigte Rechnung erteilt. Ohne Rechnungsberichtigung darf der Unternehmer seine Steuerschuld im Zusammenhang mit einer Wechseldiskontierung nicht mindern. Es kann jedoch im Falle der Wechseldiskontierung von der Berichtigung der Rechnung absichtlich Abstand genommen werden, um dem Abnehmer nicht die näheren Umstände der Rechnungsberichtigung mitteilen zu müssen. Eine Berichtigung der Steuerschuld darf dabei nicht erfolgen; demgemäß ist dann auch eine Kürzung des Vorsteuerabzuges beim Abnehmer nicht erforderlich.

Randzahlen 1757 bis 1770: *derzeit frei.*

11.14. Unberechtigter Steuerausweis

1771

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt (siehe Rz 1505 ff). Der Zweck der Regelung liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023).

Eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer kann berichtigt werden, 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 (EuGH 19.9.2000, Rs C-454/98, "Schmeink & Cofreth und Strobel").

1772

Ist eine Anzahlung für eine in weiterer Folge nicht ausgeführte Leistung entrichtet worden und hat der Unternehmer darüber eine (Anzahlungs)Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer gelegt, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994, solange er die Rechnung nicht berichtigt. Das gilt zB auch dann, wenn die Anzahlung als Stornogebühr verfällt.

Beispiel:

Ein Hotelier erhält eine Anzahlung über 100 Euro für eine Nächtigung und stellt eine Rechnung mit 10% ausgewiesener Umsatzsteuer aus. Der Gast erscheint nicht und der Hotelier behält die Anzahlung ein.

Bei dem einbehaltenen Betrag handelt es sich zwar um nicht steuerbaren echten Schadenersatz, der Hotelier schuldet den ausgewiesenen Steuerbetrag jedoch aufgrund der Rechnung. Berichtigt er die Rechnung gegenüber dem Gast, kann er die erfolgte Besteuerung der Anzahlung rückgängig machen.

Zur Vermeidung der Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung in anderen Fällen von Abrechnungen über Anzahlungen siehe Rz 1524.

Randzahlen 1773 bis 1800: *derzeit frei.*

12. Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994)

12.1. Allgemeines

1801

Abgezogen werden darf nur eine Umsatzsteuer, die nach österreichischem Umsatzsteuergesetz geschuldet wird (VwGH 26.11.1996, 92/14/0078).

1802

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig. Im Allgemeinen ist nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird (Ausnahmen siehe Rz 1914 bis Rz 2010). Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze (zB bei Untergang der Ware) dient.

1802a

Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn er mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung geltend gemacht werden soll. Eine solche ist gegeben, wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit dem UStG 1994 verfolgten Ziel zuwiderläuft und aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (siehe EuGH 21.02.2008, Rs C-425/06, *Part Service*). Die Behörde hat den Vorteil festzustellen, was eine Vorläufigkeit iSd § 200 Abs. 1 BAO rechtfertigen kann (VwGH 31.03.2011, 2008/15/0115).

Im Fall der missbräuchlichen Praxis sind die Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese Umsätze bestanden hätte (EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02, *Halifax)*.

12.1.1. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis

1803

Zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 sind alle Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 (siehe Rz 181 bis Rz 340) im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt.

1804

Betreffend Unternehmereigenschaft von Kostengemeinschaften siehe Rz 182. Vorsteuern, die auf Gegenstände oder Leistungen entfallen, die von den an einer Kanzlei- oder Ordinationsgemeinschaft beteiligten Unternehmern gemeinsam genutzt werden, dürfen ungeachtet dessen, ob die diesbezüglichen Rechnungen an den einzelnen Unternehmer oder an die Gemeinschaft als solche gerichtet sind, nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt werden.

Bezüglich Vorsteuerabzug bei Vereinen, die sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben, siehe Rz 1246 bis Rz 1254.

1805

Abgezogen werden dürfen auch Vorsteuerbeträge, die einer nachfolgenden oder vorherigen (nicht unecht befreiten) unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. Wird daher eine unternehmerische Tätigkeit begonnen, so dürfen die bis dahin angefallenen Vorsteuern abgezogen werden, wenn sie auf Umsätze für das Unternehmen entfallen.

1806

Hat ein Unternehmer seine Unternehmertätigkeit (zB durch Geschäftsaufgabe) beendet, so steht ihm das Recht des Abzuges von Vorsteuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen für sein Unternehmen auch noch in einem Veranlagungs-(Voranmeldungs-)zeitraum zu, in dem er keine Umsätze mehr bewirkt.

Zum Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft siehe Rz 193 bis Rz 204.

1807

Für die Einlage von Gegenständen aus der nichtunternehmerischen Sphäre steht der Vorsteuerabzug nicht zu (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, "Lennartz").

1808

Unternehmer, die ihre Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen (§ 14 UStG 1994) ermitteln, haben die Vorsteuern mit den sich danach ergebenden Beträgen anzusetzen. Der Durchschnittssatz des § 22 UStG 1994 umfasst alle dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnenden Vorsteuern. Ein weiterer Abzug von Vorsteuerbeträgen ist nicht mehr zulässig. Dies gilt auch dann, wenn der Land- oder Forstwirt eine zusätzliche Steuer nach § 22 Abs. 2 UStG 1994 zu entrichten hat.

1809

Im Ausland ansässige Unternehmer dürfen den Vorsteuerabzug grundsätzlich auch dann beanspruchen, wenn sie im Inland keine Lieferungen und sonstigen Leistungen ausführen bzw. ausgeführt haben. Auch ihnen steht aber der Vorsteuerabzug nur insoweit zu, als die Vorsteuerbeträge ihrer unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. Das gilt auch für

Vorsteuern, die mit nicht steuerbaren Umsätzen in Zusammenhang stehen, soweit diese Umsätze, wären sie im Inland ausgeführt worden, steuerpflichtig oder echt steuerbefreit wären. Um als Unternehmer zu gelten, müssen jedoch auch bei einem ausländischen Unternehmer die Unternehmerkriterien nach österreichischem Recht (siehe Rz 181 bis Rz 230) erfüllt sein.

Randzahlen 1810 bis 1814: *derzeit frei.*

12.1.2. Vorsteuerabzug aufgrund der Rechnung

12.1.2.1. Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

1815

Nur eine gesondert in Rechnung gestellte USt darf als Vorsteuer abgezogen werden (siehe Rz 1505 bis Rz 1556).

1816

Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Langt eine im Veranlagungszeitraum ausgestellte Rechnung so verspätet beim Leistungsempfänger ein, dass er sie bei der Erklärung für den Veranlagungszeitraum nicht mehr berücksichtigen kann, ist es nicht zu beanstanden, nach Anmerkung des Datums des Einlangens auf der Rechnung den Vorsteuerabzug für den Veranlagungszeitraum des Einlangens zu berücksichtigen.

1817

Eine Rückdatierung der Rechnung ist unwirksam; ein derartiges Datum gilt nicht als Zeitpunkt der Rechnungsausstellung.

1818

Fallen Empfang der Leistung und Rechnungsausstellung zeitlich auseinander, so ist der Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem beide Voraussetzungen erfüllt sind.

1819

Für Umsätze, die vor dem 1.1.2013 an Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern, ausgeführt worden sind, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorsteuerbeträge später, nämlich für jenen Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolgt. Unzulässig ist diese Vorgangsweise jedoch dann, wenn sie zu einem Nachteil für den Fiskus führt.

Für Umsätze, die nach dem 31.12.2012 an Istbesteuerer ausgeführt werden, gilt als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist. Ausgenommen davon sind:

- Versorgungsunternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994,

- Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro überstiegen haben. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz, und
- ab 15.8.2015 Umsätze, bei denen eine Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder die sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers stattfindet (siehe näher Rz 1819a).

Wird eine Lieferung oder eine sonstige Leistung von einem der von § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 erfassten Istbesteuerer in Raten bezahlt, steht der Vorsteuerabzug entsprechend der bereits entrichteten Teilzahlungen zu. Zum Vorsteuerabzug bei Überrechnung gemäß § 215 BAO siehe Rz 1819a.

Beispiel:

Der Unternehmer A erwirbt einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kleinbus um 36.000 Euro inkl. USt, zahlbar in 30 Monatsraten je 1.200 Euro. Die Rechnung erhält der Unternehmer bei Übergabe des Fahrzeugs.

A kann im Voranmeldungszeitraum der Bezahlung der jeweiligen Monatsrate den Vorsteuerabzug in Höhe von 200 Euro geltend machen.

Zur Auswirkung des Wechsels der Besteuerungsart auf den Vorsteuerabzug siehe Rz 2481.

1819a

Zur Übertragung (Umbuchung, Überrechnung; § 215 Abs. 4 bzw. § 211 Abs. 1 lit. g BAO) siehe RAE Rz 110 ff.

Für einen Istbesteuerer iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 (siehe Rz 1819 zweiter Absatz) steht der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur zu, soweit dieser die Leistung tatsächlich bezahlt hat.

Beispiel:

Der Istbesteuerer A bezieht eine Leistung um 1.000 Euro zuzüglich 200 Euro Umsatzsteuer vom Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 11 UStG 1994 ausstellt. A bezahlt dem B 1.000 Euro.

Aus der Zahlung des A kann ein Vorsteuerabzug von höchstens 166,67 Euro geltend gemacht werden.

Für Umsätze, die ab dem 15.8.2015 an Istbesteuerer ausgeführt werden, ist der Istbesteuerer im Falle der Überrechnung einem Sollbesteuerer gleichgestellt und die Vorsteuer steht unabhängig von der Zahlung zu.

Beispiel:

Ein Istbesteuerer erhält eine Lieferung samt Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 im September 2015. Der Preis beträgt 1.000 Euro zuzüglich 200 Euro Umsatzsteuer.

Der Unternehmer überweist dem Lieferer 1.000 Euro und stellt mit der UVA für September 2015 einen Antrag auf Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO beim zuständigen Finanzamt. Der Überrechnungsempfänger stimmt der Überrechnung zu und auf dem Abgabenkonto des Unternehmers befindet sich nach Berücksichtigung aller für den Voranmeldungszeitraum relevanten Vorgänge ein Guthaben in Höhe von mindestens 200 Euro. Somit kann die gesamte Vorsteuer in der UVA für September 2015 geltend gemacht und auf das Konto des Lieferers überrechnet werden.

Gleiches würde gelten, wenn der Unternehmer dem Lieferer nur einen Teilbetrag (zB 500 Euro) überweist und den Restbetrag später, weil auch hier bei Vorliegen aller Voraussetzungen (insbesondere das Stattfinden der Überrechnung) das Recht auf Vorsteuerabzug zur Gänze bei Lieferung entsteht.

Kommt es nicht zur vollständigen Überrechnung, hat der Unternehmer die UVA entsprechend zu berichtigen, weil der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe entstanden ist. Ist schon ein Bescheid ergangen, liegt ein rückwirkendes Ereignis vor, das gegebenenfalls durch eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO zu berücksichtigen ist.

Beispiel (Fortsetzung):

Aufgrund mangelnder Deckung auf dem Abgabenkonto des Unternehmers kommt es schlussendlich nicht zur Überrechnung. Somit ist die Vorsteuer nur in Höhe von 166,67 Euro entstanden (= 1.000 Euro / 1,2). Mangels Überrechnung hat der Istbesteuerer somit nur insoweit ein Recht auf Vorsteuerabzug, als er die Zahlung geleistet hat. Eine entsprechende Berichtigung der UVA für September 2015 durch den Unternehmer oder gegebenenfalls eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO ist notwendig.

Ist der leistende Unternehmer ein Istbesteuerer, entsteht bei ihm die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994). Dies gilt auch für den Teil des Entgelts, den er im Rahmen der Überrechnung vereinnahmt.

Für Umsätze, die vor dem 15.8.2015 an Istbesteuerer ausgeführt werden, erfordert eine vollständige Bezahlung des (restlichen) Leistungsentgelts durch den Istbesteuerer mittels Überrechnung eine Zahlung an den Leistenden, die über dem Nettobetrag liegt. Bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung und Anwendung des Normalsteuersatzes ist die Zahlung von sechs Siebentel (ca. 85,71%) des Bruttoentgelts erforderlich, bei Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 10% beträgt die notwendige Zahlung elf Zwölftel (ca. 91,67%) des Bruttoentgelts.

Beispiel:

Der Istbesteuerer A bezieht eine Leistung um 100 Euro zuzüglich 20 Euro USt von Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 11 UStG 1994 ausstellt. A bezahlt dem B 102,86 Euro.

Aus der Zahlung des A kann ein überrechenbares Guthaben von höchstens 17,14 Euro resultieren. Mit Überrechnung dieses Betrags auf das Finanzamtskonto des B hat A dem B den vollen Betrag von 120 Euro bezahlt. A kann den Vorsteuerabzug für den mit Überrechnung gezahlten Teilbetrag (17,14 Euro; enthaltene USt: 2,86 Euro) in jenem

Vormeldungszeitraum geltend machen, in dem die Überrechnung wirksam geworden ist (vgl. § 21 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994, siehe auch RAE Rz 111).

1820

Eine amtswegige Wiederaufnahme zwecks Aberkennung von Vorsteuern, die für ein anderes Jahr zustehen, ist rechtswidrig, wenn eine (amtswegige) Wiederaufnahme für das Jahr, in dem der Vorsteuerabzug zusteht, unterbleibt (VfGH 5.3.1988, B 70/87 und VfGH 8.10.1990, B 181/89).

1821

Ein gesonderter Steuerausweis erfordert, dass in der Rechnung der auf das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung entfallende Steuerbetrag getrennt angeführt ist (§ 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994). Fehlt dieses Merkmal, so ist der Vorsteuerabzug auch dann unzulässig, wenn der Rechnungsaussteller den Rechnungsempfänger durch einen Zusatz auf der Rechnung ermächtigt, den Steuerbetrag aus dem angegebenen Bruttopreis zu errechnen. Für Kleinbetragsrechnungen, Fahrscheine und Reisekosten gibt es Erleichterungen (siehe Rz 1625 bis Rz 1637, Rz 1691 bis Rz 1710).

1822

Wird eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Unternehmer rückgängig gemacht oder ändert sich der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag nachträglich, so ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (siehe Rz 2381 bis Rz 2400).

1823

Steuern, die gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet werden, dürfen vom Empfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

1824

Auch eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer ist vom Leistungsempfänger grundsätzlich nicht als Vorsteuer abziehbar (EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius"; VwGH 25.2.1998, 97/14/0107).

1825

Aus Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern, darf eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgewiesen ist. Dies gilt nicht, wenn dem Leistungsempfänger Umstände vorliegen, aus denen er schließen muss, dass die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das Finanzamt abgeführt wird oder wenn für den

Leistungsempfänger erkennbar ist, dass die ausgewiesene Steuer höher ist, als sie dem Normalsteuersatz (§ 10 Abs. 1 UStG 1994) entspricht.

Eine in den Fällen des Überganges der Steuerschuld zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug (siehe Rz 2602). Dies gilt auch dann, wenn diese Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger bezahlt wurde und die Berichtigung der fehlerhaften Rechnung wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist (siehe auch EuGH 06.02.2014, Rs C-424/12, *SC Fatorie SRL)*.

1826

Weiters gilt diese Erleichterung nicht für Gutschriften. Wird mit Gutschriften abgerechnet, so darf eine in der Gutschrift zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Dies gilt auch in jenen Fällen, in denen der Steuerausweis in gutem Glauben erfolgt ist.

1827

Eine Gutschrift ist eine als solche bezeichnete (für Umsätze nach dem 31.12.2012: siehe Rz 1664) Urkunde, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird (siehe § 11 Abs. 7 UStG 1994).

Für Umsätze bis einschließlich 31.12.2012 gilt: Eine Gutschrift liegt unabhängig von ihrer Bezeichnung auch dann vor, wenn eine als "Rechnung" bezeichnete Abrechnung aufgrund des Datenmaterials des Leistungsempfängers mittels dessen EDV-Anlage erstellt wird und der Leistende an der Erstellung der Abrechnung in keiner Weise mitwirkt oder gar nicht mitwirken kann, weil er die erforderlichen Daten nicht besitzt. Die Bezeichnung der Abrechnung als "Rechnung" ändert nichts am Vorliegen einer Gutschrift, sondern kann als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht.

1828

Wurde für eine an den Unternehmer bewirkte Lieferung oder sonstige Leistung ein Beleg ausgestellt, der grundsätzlich als Rechnung zu qualifizieren ist, aber Mängel (zB keine oder unvollständige Angabe des Abnehmers) aufweist, so berechtigt diese Abrechnung nur nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Leistenden zum Vorsteuerabzug. Eine eigenmächtige Änderung der Angaben in der Rechnung durch den Empfänger ist nicht zulässig. Der Vorsteuerabzug darf erst in dem Veranlagungs-(Voranmeldungs-)zeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung der mangelhaften Rechnung erfolgt (keine Rückwirkung).

1829

Die vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden (Berichtigungsnote) oder eine komplette berichtigte

Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung ausgestellt wird. Auch Sammelberichtigungen sind möglich (siehe auch Rz 1533 und Rz 1534).

1830

Wurde über eine an den Unternehmer bewirkte Lieferung oder sonstige Leistung keine Rechnung oder nur ein Beleg ausgestellt, der nicht als Rechnung im Sinne des §11 UStG 1994 zu qualifizieren ist (zB Lieferschein), setzt ein Vorsteuerabzug eine (nachträgliche) Rechnungslegung durch den liefernden oder leistenden Unternehmer voraus. Der Vorsteuerabzug darf erst in dem Veranlagungs-(Voranmeldungs-)Zeitraum vorgenommen werden, in dem die erstmalige, ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt wird (keine Rückwirkung).

1831

Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde, so kann der Mangel innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist behoben werden. Die Frist hat im Regelfall einen Monat nicht zu überschreiten. Wird die Rechnung innerhalb dieses Zeitraumes berichtigt, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen. Bei einem unrichtigen (ursprünglich zu niedrigen) Steuerausweis ist diese Vorgangsweise jedoch nicht zulässig.

Der Begriff "finanzbehördliche Überprüfung" umfasst Überprüfungsmaßnahmen des Außendienstes (zB Betriebsprüfungen, Umsatzsteuersonderprüfungen, usw.) und des Innendienstes (zB Vorbescheidkontrollen, Nachbescheidkontrollen, Vorhalte, usw.), die in einer ausdrücklichen Aufforderung seitens der Behörde zur Vorlage der Rechnung bestehen.

Nicht erfasst sind daher jene Fälle, in denen eine Rechnung bereits dem Antrag beigelegt werden muss (zB im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens).

Randzahl 1832: *entfällt.*

12.1.2.2. Innenumsätze, Organschaft

Siehe Rz 1520.

12.1.2.3. Unrichtiger Steuerausweis

1833

Ist in der Rechnung (Gutschrift) ein zu niedriger Steuerbetrag ausgewiesen, so darf der Leistungsempfänger nur den zu niedrig ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen.

1834

Bezüglich Vorsteuerabzug bei einem in der Rechnung zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag siehe Rz 1815 bis Rz 1832.

12.1.2.4. Maßgebende Verhältnisse für den Vorsteuerabzug

1835

Maßgebend für den Vorsteuerabzug sind – auch beim Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 – die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer.

Beispiel 1:

Ein pauschalierter Landwirt bezieht eine Leistung, die Rechnung hierüber erhält er aber erst im nächsten Jahr, in dem er nicht mehr pauschaliert ist.

Der Vorsteuerabzug ist nicht zulässig (VwGH 11.9.1987, 86/15/0067).

Beispiel 2:

Der Istbesteuerer A bezieht im Jahr 2013 eine Leistung um 1.500 Euro zuzüglich 300 Euro USt vom Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 11 UStG 1994 ausstellt. Im Jahr 2013 führt A ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus. A bezahlt die Leistung erst im Jahr 2014. Im gleichen Jahr unterschreitet A die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und führt als Kleinunternehmer nur unecht steuerfreie Umsätze aus.

A kann nach Bezahlung der Leistung im Jahr 2014 den Vorsteuerabzug entsprechend den Verhältnissen bei Leistungsbezug (2013) voll geltend machen. Hinsichtlich einer allfälligen Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 siehe Rz 2071 ff.

12.1.2.4.1. Vertretbare Sachen

1836

Bei der Lieferung vertretbarer (teilbarer) Sachen ist die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. Dies gilt insbesondere auch für Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie für Vereine, bei denen neben dem unternehmerischen noch ein nichtunternehmerischer Bereich besteht.

1837

Handelt es sich aber bei den erworbenen Gegenständen um solche, die der Unternehmer üblicherweise im Rahmen seines Unternehmens weiterliefert (zB Kohle bei einem Kohlenhändler oder Lebensmittel bei einem Lebensmittelhändler), steht der volle Vorsteuerabzug zu. Eine spätere Verwendung derartiger Gegenstände für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist als Eigenverbrauch im Sinne des § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 zu versteuern. Wenn die bezogenen Gegenstände von vornherein nicht zur Gänze für das Unternehmen bestimmt sind, kann jedoch auch in diesem Fall die USt entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden.

12.1.2.4.2. Einheitliche Gegenstände

1838

Bezüglich des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten einheitlichen (nicht vertretbaren) Gegenständen siehe Rz 1902 bis Rz 1913.

12.1.2.5. Schätzung von Vorsteuern

1839

Die Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 stellt eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges dar. Sofern eine Rechnung nicht ausgestellt und zugeleitet worden ist, ist eine Schätzung der Vorsteuern nicht zulässig.

1840

Waren jedoch ursprünglich Rechnungen vorhanden, die aber später beim Leistungsempfänger in Verlust geraten sind, so dürfen die Vorsteuern entsprechend der Judikatur des VwGH geschätzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgestellt worden sind (VwGH 15.6.1988, 84/13/0279). Die Beweislast trifft den Unternehmer.

12.1.2.6. Anzahlungen

12.1.2.6.1. Vorsteuerabzug vor Leistungserbringung

1841

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen ist bereits vor der Lieferung oder sonstigen Leistung - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - gegeben, wenn über die Anzahlung eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt und die Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Der Vorsteuerabzug darf frühestens für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind. Die Einzahlung eines Käufers auf ein Treuhandkonto nach dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG, BGBl. I Nr. 7/1997) ist keine Zahlung, da das Konto ihm und nicht dem Bauträger zuzurechnen ist. Von einer Zahlung des Käufers kann erst dann ausgegangen werden, wenn die entsprechenden Baufortschritte (vgl. § 13 BTVG) über das Treuhandkonto abgewickelt und der von der Auszahlung betroffene Kaufpreisteil dem Bauträger überwiesen wird. Ein Vorsteuerabzug seitens des Käufers ist nur zulässig, soweit eine derartige Zahlung bereits erfolgt ist.

Bei der Übertragung (Umbuchung, Überrechnung; § 215 Abs. 4 bzw. § 211 Abs. 1 lit. g BAO) eines aus dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung entstandenen Guthabens sind die Ausführungen in Rz 1819a betreffend Umsätze, die vor dem 15.8.2015 ausgeführt werden, sinngemäß anzuwenden.

12.1.2.6.2. Höhe des Vorsteuerabzuges

1842

Ist der in der Rechnung (§ 11 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994) gesondert ausgewiesene Steuerbetrag höher als die Steuer, die auf die Zahlung vor Umsatzausführung entfällt, so darf nur der Steuerbetrag abgezogen werden, der in der im Voraus geleisteten Zahlung enthalten ist. Das gilt auch, wenn vor der Ausführung des Umsatzes über die gesamte Leistung abgerechnet wird, die Gegenleistung aber in Teilbeträgen gezahlt wird. In diesen Fällen hat daher der Unternehmer den insgesamt ausgewiesenen Steuerbetrag auf die einzelnen Teilbeträge aufzuteilen.

Beispiel:

Der Unternehmer hat bereits im März eine Gesamtrechnung für einen im Juli zu liefernden Gegenstand über 10.000 Euro zuzüglich gesondert ausgewiesener USt von 2.000 Euro, insgesamt = 12.000 Euro erhalten. Er leistet in den Monaten März, April und Mai Anzahlungen von jeweils 2.400 Euro. Die Restzahlung von 4.800 Euro überweist er einen Monat nach Empfang der Leistung.

Der Unternehmer darf für die Voranmeldungszeiträume März, April und Mai den in der jeweiligen Anzahlung enthaltenen Steuerbetrag von 400 Euro als Vorsteuer abziehen. Die in der Restzahlung von 4.800 Euro enthaltene Vorsteuer von 800 Euro darf für den Voranmeldungszeitraum Juli (Zeitpunkt der Umsatzausführung) abgezogen werden.

12.1.3. Abzug der EUSt (§ 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994)

1843

Der Unternehmer darf die entrichtete oder auf dem Finanzamtskonto verbuchte (siehe Rz 1874a bis Rz 1874e) EUSt für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt wurden, als Vorsteuer abziehen.

1844

Ohne Bedeutung ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Einfuhr erfolgte (Verkauf, Vermietung eines Gegenstandes usw.).

12.1.3.1. Persönliche Abzugsberechtigung

1845

Grundsätzlich darf nur jener Unternehmer, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt worden sind, die (entrichtete) Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die Abgrenzungsvorschrift des § 12 Abs. 2 UStG 1994 gilt sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

1846

Diese Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Einfuhr vorliegen. Daher darf nur der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, der in diesem

Zeitpunkt die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über den eingeführten Gegenstand hatte (siehe auch VwGH 25.9.1978, 0856/78).

1847

Entscheidend ist dabei nicht das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer-Schuld sondern das körperliche Verbringen in das Inland. Daher darf auch in Fällen, in denen etwa ein späterer Abnehmer durch zollrechtliche Anmeldung zum Einfuhrumsatzsteuer-Schuldner wird, nur der bei der Einfuhr umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigte die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

1848

Personen, die lediglich bei der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne umsatzsteuerrechtlich verfügungsberechtigt zu sein (zB Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter), sind daher auch dann nicht abzugsberechtigt, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen oder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer aufgrund einer zollrechtlichen Unregelmäßigkeit geworden sind (siehe hierzu auch EuGH 25.6.2015, Rs C-187/14, *DSV Road A/S*, und VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238).

1849

Werden die eingeführten Gegenstände bereits im Ausland geliefert (§ 3 Abs. 8 UStG 1994), so gelten sie als für den Abnehmer eingeführt. Zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer ist somit der Abnehmer berechtigt, sofern er auch die übrigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 erfüllt (Ausnahme siehe Rz 1854).

1850

Aus den dargestellten Grundsätzen ergibt sich, dass sich die Vorschriften des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und des § 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 gegenseitig ausschließen. Es darf somit beim Bezug eines Gegenstandes nicht zugleich eine gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer und Einfuhrumsatzsteuer abgezogen werden.

1851

Wird ein Gegenstand von einem Kommittenten aus dem Drittland an einen inländischen Verkaufskommissionär versendet oder befördert, dann ist zu unterscheiden:

- diese Lieferung erfolgt grundsätzlich nach § 3 Abs. 3 in Verbindung mit § 3 Abs. 8 UStG 1994 bereits im Ausland und der Kommissionär ist im Zeitpunkt der Einfuhr über die eingeführten Gegenstände umsatzsteuerrechtlich verfügungsberechtigt. Auch die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 ändert daran nichts, weil sich diese nur auf den Zeitpunkt und nicht auf den Ort der Lieferung bezieht.

- abweichend davon erfolgt diese Lieferung nach § 3 Abs. 3 in Verbindung mit § 3 Abs. 9 UStG 1994 im Inland, wenn der Kommittent Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird. Im Zeitpunkt der Einfuhr der eingeführten Gegenstände ist der Kommittent noch umsatzsteuerrechtlich über den eingeführten Liefergegenstand verfügungsberechtigt und kann beim Vorliegen der weiteren Voraussetzungen allenfalls den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen (siehe hierzu auch Rz 1852).

Dies gilt unabhängig davon, ob der Kommittent oder der Kommissionär die Warenbewegung vornimmt oder vornehmen lässt.

12.1.3.2. Sonderfall bei Beförderungs- und Versendungslieferungen

1852

In den Fällen des § 3 Abs. 9 UStG 1994 wird der Ort der Lieferung in das Einfuhrland verlegt, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Dies ist der Fall, wenn die Lieferkondition "verzollt und versteuert" lautet und somit die Anmeldung durch den Lieferer oder dessen Beauftragten erfolgt. Zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer ist diesfalls der Lieferer berechtigt.

Randzahl 1853: *derzeit frei.*

12.1.3.3. Einfuhrumsatzsteuer-Abzug bei Werklieferungen ausländischer Unternehmer

1854

Bei Werklieferungen durch ausländische Unternehmer ist im Zeitpunkt der Einfuhr der Bestandteile noch der leistende ausländische Unternehmer verfügungsberechtigt. Dieser wäre somit nach allgemeinen Grundsätzen zum Abzug der auf die eingeführten Bestandteile entfallenden Einfuhrumsatzsteuer berechtigt.

Randzahl 1855: *derzeit frei.*

1855a

Nach § 2 der VO des BMF, BGBl. II Nr. 584/2003, kann statt des ausländischen Werklieferers der Empfänger der Werklieferung den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer unter folgenden Voraussetzungen geltend machen:

- Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat,
- erbringt im Inland eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG 1994),
- führt Bestandteile des herzustellenden Werkes aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ein,

- legt über diese Bestandteile eine gesonderte Rechnung ohne Umsatzsteuer-Ausweis und
- die Einfuhrumsatzsteuer wurde vom Leistungsempfänger oder für dessen Rechnung entrichtet.

Da die Bestandteile auf Grund der Fiktion des § 2 der VO des BMF, BGBl. II Nr. 584/2003, bereits als für das Unternehmen des Empfängers der Werklieferung eingeführt gelten, umfasst die Rechnung des ausländischen Unternehmers über die Werklieferung nicht die eingeführten Bestandteile. Hinsichtlich dieser Werklieferung (Restlieferung: Werklieferung abzüglich eingeführter Bestandteile) kommt es gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld, nicht jedoch hinsichtlich des auf die eingeführten Bestandteile entfallenden Entgeltes.

12.1.3.4. Reihengeschäft bzw. inländische Lohnveredler und Werklieferer

12.1.3.4.1. Reihengeschäft

Randzahl 1856: *derzeit frei.*

1856a

Nach § 1 der VO des BMF, BGBl. II Nr. 584/2003 darf bei Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäftes aus dem Drittland in das Inland nicht der bei der Einfuhr Verfügungsberechtigte die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sondern der letzte Abnehmer, wenn er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen:

Es liegt ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten vor, das in der Weise erfüllt wird, dass der erste Unternehmer oder der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft.

Die Lieferung ist gemäß § 1 Abs. 2 der zitierten VO steuerfrei. Das ist dann der Fall, wenn

- der erste Abnehmer in der Reihe im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst ist,
- der letzte Abnehmer in der Reihe hinsichtlich einer für diese Lieferung in Rechnung gestellten Umsatzsteuer gemäß § 12 UStG 1994 zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre und
- über diese Lieferung keine Rechnung ausgestellt wird, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist.

Die Steuerbefreiung schließt vom Vorsteuerabzug aus.

Ändert sich nachträglich eine der oben geforderten Voraussetzungen, so entfällt die Steuerfreiheit. Die Steuerpflicht tritt für jenen Veranlagungszeitraum ein, in dem die Voraussetzung für die Steuerfreiheit weggefallen ist. Auch der Vorsteuerabzug ist in diesem Veranlagungszeitraum zu berichtigen.

Beispiel:

Ö in Österreich bestellt Waren bei CH1 in der Schweiz, der diese bei CH2 in der Schweiz bezieht. Vereinbarungsgemäß versendet CH2 "unversteuert" direkt an Ö.

CH2 liefert an CH1 in der Schweiz (§ 3 Abs. 8 UStG 1994). CH1 liefert an Ö gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 steuerpflichtig in Österreich. CH1 hat in Österreich weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte und ist auch nicht zur Umsatzsteuer erfasst. Ö wird Schuldner der EUSt. Liefert CH1 ohne USt-Ausweis an Ö, so ist nicht CH1, sondern Ö als Schuldner der EUSt zum Vorsteuerabzug berechtigt.

12.1.3.4.2. Einfuhrumsatzsteuer-Abzug durch inländische Lohnveredler und Werklieferer

1857

Wenn ein ausländischer Auftraggeber (im Sinne des § 8 Abs. 2 UStG 1994) einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung oder zur Ausführung einer Werkleistung oder Werklieferung überlässt, wäre nach allgemeinen Grundsätzen der ausländische Unternehmer bei der Einfuhr über den beigestellten Gegenstand verfügungsberechtigt. Ihm stünde im Fall des Entstehens einer Einfuhrumsatzsteuer-Schuld der Vorsteuerabzug zu.

1858

Unter folgenden Voraussetzungen darf der inländische Unternehmer die auf die beigestellten Gegenstände entfallende und von ihm oder auf seine Rechnung entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen:

- Wiederausfuhr des Gegenstandes nach erfolgter Be- oder Verarbeitung (ausgenommen die üblicherweise anfallenden Abfälle).
- Ausfuhrnachweis darüber im Sinne des § 7 Abs. 2 bis 5 UStG 1994.
- Getrennte Aufzeichnung der für die beigestellten Gegenstände entrichteten Einfuhrumsatzsteuer.
- Der Beleg über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer muss beim inländischen Unternehmer bleiben.
- Nachweis der genannten Voraussetzungen durch den inländischen Unternehmer.

- Mitteilung an das zuständige Finanzamt anlässlich der erstmaligen Anwendung dieser Regelung.
- Der inländische Unternehmer hat auf dem Beleg über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer anzumerken, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht und für welchen Voranmeldungszeitraum die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen wurde.

1859

Sollte der beigestellte Gegenstand in weiterer Folge im Inland verbleiben, ist ein eventuell bereits vorgenommener Einfuhrumsatzsteuer-Abzug vom inländischen Unternehmer rückgängig zu machen. Diesfalls darf der ausländische Unternehmer bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

12.1.3.4.3. EUSt-Abzug bei kostenpflichtigen Reparaturen in fremdem Auftrag

1859a

Lässt ein Unternehmer auftragsgemäß Gegenstände, über die er umsatzsteuerrechtlich nicht verfügungsberechtigt ist, in einem Drittland kostenpflichtig reparieren, kann er die bei der Wiedereinfuhr anfallende EUSt dann als Vorsteuer abziehen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Weiterverrechnung der Reparaturkosten unterliegt der (inländischen oder ausländischen) Umsatzsteuer
- über das Vorliegen dieses Umstandes wird ein Nachweis erbracht
- es liegt ein Reparaturauftrag vor
- über die entrichtete EUSt liegen getrennte Aufzeichnungen vor
- der Beleg über die Entrichtung der EUSt muss beim inländischen Unternehmer bleiben
- der Unternehmer vermerkt auf dem Beleg über die Entrichtung der EUSt, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht und für welchen Voranmeldungszeitraum die EUSt als Vorsteuer abgezogen wurde
- das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen wird durch diesen Unternehmer nachgewiesen
- anlässlich der erstmaligen Anwendung dieser Regelung erfolgt eine Mitteilung an das zuständige Finanzamt.

12.1.3.5. Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer

1860

Nur die auf Grund des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 entrichtete Einfuhrumsatzsteuer darf als Vorsteuer abgezogen werden. Der Abzug anderer Eingangsabgaben oder Nebenansprüche ist nicht zulässig.

Zum Abzug einer auf dem Finanzamtskonto verbuchten Einfuhrumsatzsteuer siehe Rz 1874a bis Rz 1874e.

1861

Entrichtet ist die Einfuhrumsatzsteuer, wenn sie die Zollbehörde erhalten hat. Eine gestundete Einfuhrumsatzsteuer ist nicht entrichtet und eine Sicherheitsleistung ist nicht ausreichend.

1862

Gleichgültig ist, wer die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat. Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer ist auch zulässig, wenn der Vorlieferer oder ein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

12.1.3.6. Nachweisführung und erforderliche Belege

1863

Der Unternehmer muss grundsätzlich neben der Bemessungsgrundlage der eingeführten Gegenstände und der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer auch den Tag der Entrichtung fortlaufend aufzeichnen (siehe § 18 Abs. 2 Z 6 UStG 1994). Es ist ausreichend, wenn der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer unter Hinweis auf die Belege aufzeichnet, aus denen sich die Bemessungsgrundlage, die Einfuhrumsatzsteuer und der Zeitpunkt der Entrichtung ergibt.

1864

Der Nachweis der Höhe der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer müssen mittels eines zollamtlichen Originalbeleges (zB Eingangsabgabenbescheid, Berufungsvorentscheidung und dgl.) erfolgen.

1865

Hinsichtlich des Nachweises des Entrichtungstages kommen zB ein zollamtlicher Quittungsvermerk, ein Einzahlungsbeleg mit WE-Nr. bzw. dem erfassten Zeitraum oder ein Eingangsabgabenbescheid (= Mitteilung nach Art. 221 ZK, in welcher der Abgabenbetrag detailliert ausgewiesen wird) mit Entrichtungsvermerk des Spediteurs in Betracht.

1866

Die Mitteilung nach Art. 221 ZK erhält der Anmelder (bei Anmeldung/indirekt ist dies der Spediteur) mit dem Tagesauszug (aus dem der Tag der Entrichtung hervorgeht). Da nur eine entrichtete Einfuhrumsatzsteuer abgezogen werden kann, benötigt der Empfänger der Lieferung eine Erklärung des Spediteurs, der über ein Zahlungsaufschubkonto verfügt bzw.

der Post, dass die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer bis zum 15. des Folgemonats beim Hauptzollamt entrichtet wird. Der Leistungsempfänger kann sich die Einfuhrumsatzsteuer dann für den Monat der tatsächlichen Entrichtung abziehen.

1867

Ein Beleg, in dem die gesamten Eingangsabgaben in einem pauschalierten Satz in einer Summe angegeben sind, reicht für die Vornahme des Vorsteuerabzuges nicht aus, es sei denn, es handelt sich um den Inhaber einer Sammelbewilligung und die Entrichtung der Eingangsabgaben für die betreffenden Fälle ist auf Grund der vorgelegten Tagesauszüge nachvollziehbar.

1868

In bestimmten Fällen werden durch das Zollamt auch Ersatzbelege ausgestellt, die diesfalls als Nachweis gelten.

Randzahl 1869: *derzeit frei.*

12.1.3.7. Nachträgliche Korrekturen der Einfuhrumsatzsteuer

1870

Eine zusätzlich vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer ist nach allgemeinen Grundsätzen abzugsfähig.

1871

Bei einer Minderung der Einfuhrumsatzsteuer ist ein Anwendungsfall des § 16 Abs. 4 UStG 1994 gegeben. Die Korrektur ist für den Voranmeldungs-Zeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer wieder über die Einfuhrumsatzsteuer-Beträge verfügen kann.

12.1.3.8. Pauschalierung bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

1872

Die in § 22 UStG 1994 vorgesehenen Pauschal-Steuersätze für Umsätze von nichtbuchführungspflichtigen Unternehmen, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, gelten nicht für die Einfuhr. Die Einfuhr zählt zwar zu den in § 1 UStG 1994 aufgezählten Umsätzen, wirtschaftlich handelt es sich aber um einen Umsatz an den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Einfuhrumsatzsteuer wird nach allgemeinen Kriterien festgesetzt. Ein Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer kommt auf Grund der Pauschalierung nicht in Betracht.

12.1.3.9. Nichtannahme des Liefergegenstandes

1873

Wird ein Gegenstand durch Beförderung oder Versendung aus dem Drittland in das Inland geliefert, geht grundsätzlich gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht auf den Abnehmer am Abgangsort im Drittland über. Voraussetzung hiefür ist, dass es überhaupt zu einer Lieferung kommt. Verweigert der vorgesehene Abnehmer aber in weiterer Folge die Annahme des eingeführten Gegenstandes (zB wegen Lieferverzugs oder Qualitätsmängel) kommt es zu keiner Lieferung (VwGH 4.10.1973, 0351/73). Verfügungsberechtigt bleibt der Versender und nur dieser darf die entrichtete EUSt als Vorsteuer abziehen.

1874

Eine andere Beurteilung ergibt sich, wenn der Abnehmer den eingeführten Gegenstand zunächst angenommen und erst in weiterer Folge zurückgewiesen hat. In diesem Fall war der Abnehmer bei der Einfuhr über den Gegenstand verfügungsberechtigt.

12.1.3.10. Einfuhrumsatzsteuer – Entrichtung über das Abgabenkonto

1874a

Bei Vorliegen folgender Voraussetzungen (§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994) kann die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 des Zollkodex entstanden. Bei diesen Fällen handelt es sich um die ordnungsgemäße Überführung einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware in den zollrechtlich freien Verkehr. Entsteht die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 202 ff Zollkodex (zB eine einfuhrabgabenpflichtige Ware wird vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht oder eine einfuhrabgabenpflichtige Ware wird der zollamtlichen Überwachung entzogen), ist die Neuregelung ausgeschlossen.
- Es darf sich um keine nachträgliche Berichtigung handeln, auch wenn hier die Steuerschuld nach Art. 201 Zollkodex entstanden ist. Nachträgliche Berichtigungen (zB EUSt-Schuld erhöht sich aufgrund einer zollrechtlichen Überprüfung oder vermindert sich aufgrund eines Rechtsmittelverfahrens) sind wie bisher abzuwickeln.
- Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2 UStG 1994), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt. Ob die Gegenstände „für sein Unternehmen eingeführt werden", richtet sich nach § 12 UStG 1994.

- Für Gegenstände, die nicht für das Untenehmen eingeführt werden (zB der Unternehmer führt Gegenstände für den privaten Bedarf ein), kommt die Neuregelung nicht zur Anwendung.
- Gelten die Gegenstände hingegen gemäß § 12 UStG 1994 für das Unternehmen eingeführt (zB ein Gegenstand wird [auch] für unecht befreite Umsätze verwendet oder ein Gegenstand wird teilweise privat genutzt), kann die Neuregelung zur Anwendung kommen.

Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von der Neuregelung Gebrauch macht.

1874b

Liegen die unter Rz 1874a genannten Voraussetzungen vor, ist für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer nicht mehr das Zollamt, sondern das Finanzamt zuständig, und zwar jenes Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Unternehmers zuständig ist.

Diese Zuständigkeitsverlagerung betrifft nicht das Festsetzungsverfahren, dh. für die Annahme der Zollanmeldung und für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer ist auch in den Fällen der Neuregelung das Zollamt zuständig.

Die Einbuchung der Einfuhrumsatzsteuer-Schuld erfolgt jedoch nicht auf dem Zollamtskonto, sondern monatsweise auf dem Finanzamtskonto des Unternehmers. Es werden alle Einfuhrumsatzsteuerschuldigkeiten, die in einen Kalendermonat fallen, zusammengefasst in einem Betrag eingebucht. Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonates, der dem Tag der Verbuchung auf dem Abgabenkonto folgt, fällig.

Beispiel:

Der Unternehmer tätigt je eine Einfuhr von Waren am 5., am 12., und am 25. Oktober, wobei als Anmelder drei verschiedene Spediteure als indirekte Vertreter auftreten. Es entstehen Einfuhrumsatzschuldigkeiten in Höhe von 200 Euro, 300 Euro und 40 Euro. In den Zollbescheiden (Mitteilungen nach Art. 221 Zollkodex) wird diese EUSt zwar ausgewiesen, sie ist jedoch im zu entrichtenden Gesamtbetrag an Eingangsabgaben nicht enthalten.

Auf dem Finanzamtskonto des Unternehmers wird der EUSt-Gesamtbetrag für den Kalendermonat Oktober in Höhe von 900 Euro Ende November/Anfang Dezember eingebucht. Dieser Betrag ist am 15. Dezember fällig. Zum gleichen Zeitpunkt wird auch die als Vorsteuer abziehbare EUSt für Oktober wirksam. Bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Unternehmers kann dieser somit einen EUSt-Vorsteuerabzug in Höhe von 900 Euro geltend machen, sodass sich im Ergebnis keine EUSt-Belastung ergibt.

Damit der Unternehmer die auf seinem Abgabenkonto jeweils für einen Monat eingebuchte Einfuhrumsatzsteuer-Schuld nachvollziehen kann, wird ihm von der Zollverwaltung monatlich

eine Aufstellung übermittelt, in der unter Hinweis auf die jeweiligen Einfuhrabfertigungen bzw. Sammelanmeldungen die in einem Monat entstandenen Einfuhrumsatzsteuer-Schuldigkeiten detailliert angeführt sind.

1874c

Die Vorsteuer betreffend die Einfuhrumsatzsteuer, für die von der Neuregelung Gebrauch gemacht wird, wird zum gleichen Zeitpunkt wirksam, in dem die Einfuhrumsatzsteuer fällig wird. Die zB in den Kalendermonat Oktober fallenden Einfuhrumsatzsteuer-Schuldigkeiten werden Ende November/Anfang Dezember auf dem Finanzamtskonto eingebucht und am 15. Dezember fällig. Die entsprechende Einfuhrumsatzsteuer-Vorsteuer wird somit am 15. Dezember wirksam. Dies gilt – im Gegensatz zu den übrigen Vorsteuern - auch, wenn die UVA zu einem früheren Zeitpunkt (zB bereits am 2. November) beim Finanzamt eingereicht wird.

1874d

Nach den zollrechtlichen Bestimmungen sind bei der indirekten Vertretung sowohl der Anmelder (Spediteur) als auch der Vertretene Schuldner der Einfuhrabgaben. In den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 geht jedoch die gesamte Gebarung auf das Finanzamtskonto über, sodass der Anmelder keine Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer mehr hat. Es gilt daher Folgendes: Im Falle der indirekten Vertretung wird der Anmelder nicht als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 vorliegt.

Gibt der zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 beauftragte indirekte Vertreter seinerseits einem anderen Unternehmer, der als indirekter Vertreter auftritt, den Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 weiter (zB ein Spediteur beauftragt die ÖBB zur Abfertigung der Ware), so wird auch dieser nicht als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen, wenn er die Beauftragung mit seinen Unterlagen belegen kann.

Diese Sonderregelung gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.

1874e

In der Regel ist der Einfuhrumsatzsteuer-Schuldner auch derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt wird und somit der Vorsteuerabzugsberechtige hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer. Von der Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung kann daher Gebrauch gemacht werden.

Ist hingegen in Sonderfällen der Einfuhrumsatzsteuer-Schuldner nicht derjenige, für dessen Unternehmen nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen der Gegenstand eingeführt wird, kann die Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung nicht zur Anwendung kommen.

Beispiel:

Der Unternehmer S, Salzburg, bestellt Ware bei W, Wien, und dieser bei B, Bern. Die Ware wird direkt von B, Bern, zu S, Salzburg, versendet.

S lässt die Maschine in Österreich zum freien Verkehr abfertigen und ist daher Schuldner der EUSt.

Der Ort der Lieferung des B an W ist gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 Bern. Der Ort der Lieferung des W an S ist gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 Salzburg. W ist bei Zutreffen der Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der EUSt berechtigt (W hat im Zeitpunkt des Grenzübertritts die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht).

Die Vereinfachungsregelung des § 26 Abs. 3 Z 2 (EUSt neu) kann nicht zur Anwendung kommen, da nicht derselbe Unternehmer, der die EUSt schuldet, vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Bei Anwendung des § 1 der VO BGBl. II Nr. 584/2003 kann der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer als derjenige Unternehmer im Sinne des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 angesehen werden, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt werden. Die Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung kann daher zur Anwendung kommen. Dasselbe gilt bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1858 für den inländischen Lohnveredler und Werklieferer sowie bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1859a für den Unternehmer, der Reparaturen im Drittland durchführen lässt (jeweils ausgenommen der Voraussetzungen, die sich auf die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer beziehen).

12.1.4. Übergang der Steuerschuld

1875

Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (siehe Rz 2606 bis Rz 2624). Der Leistungsempfänger darf – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – 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. Dies gilt auch, wenn die Steuer nachträglich, zB im Zuge einer finanzbehördlichen Prüfung, festgesetzt wird.

In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld steht auch bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG 1994) der Vorsteuerabzug für denselben Voranmeldungszeitraum zu, in dem die Steuerschuld entsteht, unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung der Leistung.

1876

Eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer (diese würde auf Grund der Rechnungslegung geschuldet; siehe Rz 2602 bis Rz 2605) ist hiefür nicht erforderlich.

In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug unabhängig davon berechtigt, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde (EuGH 01.04.2004, Rs C-90/02, *Bockemühl*), so wie auch Aufzeichnungs- und Erklärungsfehler den Vorsteuerabzug nicht hindern können (EuGH 08.05.2008, Rs C-95/07, Rs C-96/07, *Ecotrade*).

12.1.5. Verlust des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerhinterziehungen

1877

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bzw. ab 15.8.2015 gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Der Vorsteuerabzug entfällt auch dann, wenn nicht der direkte Lieferant, sondern ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrug begangen hat (siehe VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172).

Die Versagung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 UStG 1994 wegen „wissen müssen" um den Umsatzsteuerbetrug in der Lieferantenkette hat lediglich klarstellende Bedeutung und gilt bereits vor Inkrafttreten des AbgSiG 2007 (siehe VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172).

Randzahlen 1878 bis 1900: *derzeit frei*.

12.2. Leistungen für Zwecke des Unternehmens

1901

Eine Leistung wird grundsätzlich an den erbracht, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsverhältnis zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist. Wird in der Rechnung ein anderer bezeichnet als der Leistungsempfänger, ist grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zulässig (Ausnahme: siehe § 13 UStG 1994).

12.2.1. Allgemeines

1902

Leistungen gelten zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Davon abweichend kann auch nur der unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden (außer die

Geringfügigkeitsgrenze von 10% wird nicht erreicht) bzw. ein gemischt genutzter Gegenstand zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden.

Ordnet der Unternehmer nur den tatsächlich unternehmerisch genutzten Teil eines Gegenstandes dem Unternehmen zu, ist diese Tatsache dem Finanzamt bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes, in dem die Vorleistungen angefallen sind, schriftlich mitzuteilen. Erfolgt die Innutzungnahme des Gegenstandes (zB Gebäude) erst in einem späteren Veranlagungszeitraum, verlängert sich die Frist bis zum Ablauf dieses Veranlagungszeitraumes. Eine spätere Änderung der Zuordnung ist nicht zulässig.

Beispiel:

Ein Unternehmer verwendet einen PC zu 60% unternehmerisch und zu 40% privat. Er hat die Möglichkeit, den PC zur Gänze (100% Vorsteuerabzug, 40% Eigenverbrauch), zu 60% (60% Vorsteuerabzug, kein Eigenverbrauch), dem Unternehmensbereich oder zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich (kein Vorsteuerabzug, kein Eigenverbrauch, kein Hilfsgeschäft) zuzuordnen.

Wird der PC nur zB zu 5% unternehmerisch genutzt, ist eine Zuordnung zum Unternehmensbereich und somit ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Zur Privatnutzung von Gebäuden siehe Rz 1919a ff.; zu Körperschaften siehe Rz 1912b.

1903

Zu beachten ist, dass im Falle der Zuordnung entsprechend der tatsächlichen Verwendung eine nachträgliche Verwendungsänderung zu keiner positiven Vorsteuerkorrektur berechtigt.

Beispiel:

Der Unternehmer nutzt den zu 60% dem Unternehmensbereich zugeordneten PC im Folgejahr zu 80% unternehmerisch. Eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers (§ 12 Abs. 10 UStG 1994) ist nicht zulässig.

Randzahlen 1904 bis 1912: *derzeit frei.*

12.2.2.

entfallen

Randzahl 1912a: *derzeit frei.*

12.2.3. Körperschaften

1912b

Körperschaften des öffentlichen Rechts darf der Vorsteuerabzug insoweit nicht gewährt werden, als Leistungen dem hoheitlichen Bereich dienen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192 zu Gebäuden). Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt, wie zB in Anlehnung an das Hallenschwimmbaderkenntnis (VwGH 24.4.1980, 2730/77; vgl. auch VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006) das zeitliche Nutzungsverhältnis bzw. bei räumlicher Trennbarkeit nach dem

Verhältnis der Nutzflächen. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zum Hoheitsbereich bzw. zum unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts gewährleistet (EuGH 12.2.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*, mit Verweis auf EuGH 13.3.2008, Rs C-437/06, *Securenta)*.

Soweit eine Körperschaft eine Leistung teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines) und teilweise für unternehmerische Zwecke bezieht, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher nur für den unternehmerischen Teil zu. Ein Eigenverbrauch liegt insoweit nicht vor (EuGH 12.2.2009, Rs C-515/07, *VNLTO;* EuGH 10.9.2014, Rs C-92/13, *Gemeente 's-Hertogenbosch,* sowie VwGH 24.4.1980, 2730/77).

Zur Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einer "privaten" Gebäudenutzung vgl. Rz 1929.

Randzahl 1913: *derzeit frei.*

12.2.4. Ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen

1914

Kraft gesetzlicher Fiktion gelten die in § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 genannten Lieferungen, sonstigen Leistungen und Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für das Unternehmen erfolgen.

1915

Diese Leistungsbezüge sind somit nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Die Lieferung derartiger Gegenstände ist nicht steuerbar und ihre Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke löst keine Eigenverbrauchsbesteuerung aus.

12.2.4.1. Allgemeines, Anwendungsbereich, Überwiegen, vertretbare und teilbare Sachen, Verhältnis zum Eigenverbrauch

1916

Von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sind nur jene Aufwendungen erfasst, die zwar für Zwecke des Unternehmens erfolgen, aber auf Grund der genannten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind.

1917

Der Vorsteuerabzug ist zur Gänze ausgeschlossen, wenn im Zeitpunkt der Leistung (Einfuhr) an den Unternehmer bereits feststeht, dass das Entgelt für die Leistung überwiegend nichtabzugsfähig im Sinne des genannten ertragsteuerlichen Vorschriften ist.

1918

Nur bei der Lieferung oder Einfuhr vertretbarer oder teilbarer Sachen hat eine Aufteilung der Vorsteuer nach Maßgabe der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit des Entgeltes zu erfolgen.

1919

Soweit die Aufwendungen zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges (der Einfuhr) noch nicht als nichtabzugsfähige Aufwendungen qualifiziert werden können und sich erst nachträglich die Nichtabzugsfähigkeit herausstellt, liegt Eigenverbrauch vor.

12.2.4.2. Ertragsteuerliche Bestimmungen

12.2.4.2.1. Aufwendungen für die private Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995)

1919a

Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091) und sind so hin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für Gebäude, bei welchen einzelne Bereiche (Räume) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind ("klassische Privatnutzung") und andere Bereiche unternehmerischen Zwecken dienen (VwGH 28.05.2009, 2009/15/0100, VwGH 24.06.2009, 2009/15/0104). Die Bestimmung ist im gesamten Geltungsbereich des UStG 1994, also auch ab 2004, anzuwenden (siehe VwGH 28.06.2012, 2009/15/0222).

Die 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für den Anteil der unternehmerischen Nutzung am Gesamtgebäude ist bei Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht anzuwenden (siehe VwGH 28.06.2012, 2009/15/0217).

> *Beispiel:*
>
> *Ein Unternehmer errichtet im Jahr 2006 ein Einfamilienhaus mit Büroraum. Der Büroraum beträgt 7% der Nutzfläche des Gebäudes und wird ausschließlich zur Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen genutzt. Der Rest des Gebäudes dient privaten Wohnzwecken.*
>
> *Der Vorsteuerabzug für die privat genutzten Räume ist ausgeschlossen (zur Berechnung siehe Rz 1919b). Der Vorsteuerabzug für den Büroraum (7%) steht – trotz Nichterreichens der 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 – zu.*

Auf Gebäude, die nicht unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 fallen, ist die 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar (siehe Rz 1902).

Zum Vorsteuerausschluss wegen eines nicht steuerbaren Verwendungseigenverbrauchs bei Gebäuden ab 1.5.2004 siehe Rz 481.

Zur "klassischen Privatnutzung" durch einen Gesellschafter, der den privaten Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt bekommt, siehe Rz 1929.

1919b

Für die Aufteilung eines solcherart gemischt genutzten Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen (zB Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus), beeinflussen das Aufteilungsverhältnis nicht. Der Vorsteuerabzug wird nach dem so gewonnenen Verhältnis aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (VwGH 28.05.2009, 2009/15/0100).

Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Beispiel:

Ein Unternehmer errichtet ein Einfamilienwohnhaus samt Schwimmbad mit der Absicht zwei Zimmer (11% der Nutzfläche) des Einfamilienhauses zu Bürozwecken steuerpflichtig zu vermieten. Die vermieteten Zimmer werden ausschließlich (oder überwiegend) unternehmerisch genutzt, die restlichen Räume werden ausschließlich (oder überwiegend) privat genutzt.

Die Aufteilung der Vorsteuern hat nach dem Verhältnis der vermieteten zur privaten Nutzfläche zu erfolgen.

12.2.4.2.1a. Untergeordnete Privatnutzung von Gebäuden des Betriebsvermögens

1919c

Ein zu 80% oder mehr betrieblich genutztes Gebäude gehört zur Gänze zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen. Ab dem 1.1.2011 steht der Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile auch in diesen Fällen von vornherein nicht mehr zu. Vor dem 1.1.2011 wird jedoch in einem solchen Fall der Vorsteuerabzug für das gesamte Betriebsgebäude zuerkannt (siehe VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085).

Beispiel:

Eine KG betreibt ein Ferienhotel. In den Jahren 2005 bis 2007 erweiterte sie das Hotel und errichtete dabei auch zwei Wohnungen für die Kommanditisten und Geschäftsführer. Der Anteil der beiden Wohnungen an der Gesamtnutzfläche beträgt 6,21%. Die im Zusammenhang mit der Erweiterung des Hotels angefallenen Umsatzsteuern sind zur Gänze als Vorsteuern abziehbar.

Für die private Nutzung solcher, zum Vorsteuerabzug berechtigender Gebäude, hat bis 31.12.2010 eine Besteuerung mit dem Normalsteuersatz nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 zu

erfolgen. Mit 1.1.2011 (Inkrafttreten des Art. 168a MwSt-RL 2006/112/EG) liegt für diese bereits privat genutzten Teile eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 vor und kommt es daher zu einer jahresweisen negativen Vorsteuerberichtigung (zum Vorsteuerberichtigungszeitraum siehe Rz 2081).

Für Gebäude, die nicht dem Betriebsvermögen angehören (bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988) steht der Vorsteuerabzug bei untergeordneter Privatnutzung auch vor 2011 nur für den unternehmerisch genutzten Teil zu. Hinsichtlich dieser Gebäude war schon zum UStG 1972 der Vorsteuerabzug für die private Nutzung ausgeschlossen.

12.2.4.2.1b. Unangemessen hohe, unternehmerisch veranlasste Aufwendungen für bestimmte Wirtschaftsgüter, die auch die Lebensführung betreffen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995)

1920

Die Angemessenheit ist sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu überprüfen. Bei Unangemessenheit dem Grunde nach gilt der Aufwand insgesamt als nicht unternehmerisch veranlasst und ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Ist ein Aufwand dem Grunde nach angemessen, überwiegt aber der Höhe nach die unangemessene Komponente des § 20 EStG 1988, darf die Vorsteuer insgesamt nicht abgezogen werden, auch nicht hinsichtlich des angemessenen Teils.

1921

Überwiegt der unternehmerisch veranlasste angemessene Teil, steht der volle Vorsteuerabzug zu. Hinsichtlich des unangemessenen Teils liegt Eigenverbrauch vor. Eine vereinfachte Form der sofortigen Aufteilung der Vorsteuer in einen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Teil ist nicht zulässig.

Beispiel:

Ein Unternehmer schafft einen Barockschrank an. Nach den ertragsteuerlichen Bestimmungen sind betrieblich genutzte Antiquitäten dem Grunde nach angemessen. Es ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass nach ertragsteuerlichen Bestimmungen 12.000 Euro Anschaffungskosten angemessen sind.

a) Anschaffungskosten des Barockschranks in Höhe von 20.000 Euro: Die Anschaffungskosten sind überwiegend angemessen. Sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus allfälligen Reparaturen steht der volle Vorsteuerabzug zu. Hinsichtlich des nicht angemessenen Teiles (8.000 Euro; 40%) ist Eigenverbrauch zu versteuern. Im Fall eines Verkaufs unterliegt der Erlös zu 100% der USt.

b) Anschaffungskosten in Höhe von 36.000 Euro: Da die Anschaffungskosten überwiegend unangemessen sind, steht weder aus diesen noch aus allfälligen Reparaturen ein Vorsteuerabzug zu. Der Schrank gilt nicht als für das Unternehmen angeschafft, sodass auch bei einem Verkauf keine USt anfällt.

Randzahl 1922: *derzeit frei.*

12.2.4.2.2. Arbeitszimmer (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988)

1923

Hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als für das Unternehmen ausgeführt gelten, ist von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1. Jänner 1995 auszugehen (VwGH 24.9.2002, 98/14/0198). Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995 können Aufwendungen (Ausgaben) für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070).

Randzahl 1924: *derzeit frei.*

12.2.4.2.3. Repräsentationsaufwendungen, Bewirtungskosten (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

1925

Hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Geschäftsessen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 als für das Unternehmen ausgeführt gelten, ist von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1. Jänner 1995 auszugehen (vgl. VwGH 24.9.2002, 98/14/0198 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Leistungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer). Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995 waren derartige Aufwendungen oder Ausgaben entweder zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt, wenn diese der Werbung dienten und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwog, oder - bei Fehlen dieser Voraussetzung - zur Gänze von der Vorsteuerabzugsberechtigung ausgeschlossen. Bezüglich des Nachweises des Werbezwecks und der überwiegenden betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung siehe EStR 2000 Rz 4823.

1926

Wenn die Bewirtung durch einen Dritten (zB Gastwirt) erfolgt und im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen bereits feststeht, kann von vornherein kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

1927

Steht dagegen im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer noch nicht fest, zu welchem konkreten Zweck die Leistungen bezogen werden (zB bei Lieferungen an die betriebseigene

Kantine), steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu. Anlässlich der Bewirtung ist dann ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003 zu versteuern, sofern nicht die betriebliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Bewirtung der Werbung dient.

1928

Kommt es auf Grund der Abzugsfähigkeit der Bewirtungskosten zur Kürzung der ertragsteuerlich zu berücksichtigenden Tagesdiäten, ist insofern die Grundlage für die Berechnung des Vorsteuerabzuges nach § 13 UStG 1994 zu vermindern.

12.2.4.2.4. Verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988)

1929

Betroffen von dieser Bestimmung sind vor allem Leistungen, die die Gesellschaft von einem Dritten bezieht und bezahlt und die nicht (überwiegend) für das Unternehmen der Körperschaft bestimmt sind, sondern einem Gesellschafter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kommen. In diesen Fällen ist bei Überwiegen des nichtabzugsberechtigten Teils der Aufwendung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Grundsätzlich führt die nichtunternehmerische Nutzung von Gebäuden durch Körperschaften zum Versagen des Vorsteuerabzugs (siehe Rz 1912b). Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke – die einen Vorsteuerabzug mit anschließender Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs möglich machen würden - im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird („klassische Privatnutzung" bei Körperschaften; vgl. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0192). In diesen Fällen besteht allerdings der Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. bereits VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

1930

Die Bestimmung (Überwiegensregel) ist nicht anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung gewährt und dies ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Für die auf den angemessenen Teil der Gegenleistung entfallende Umsatzsteuer steht der Vorsteuerabzug zu. Für den Mehrbetrag ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (VwGH 27.05.1999, 97/15/0067, 97/15/0068).

Beispiel:

Für eine von einem Gesellschafter an die Gesellschaft gelieferte Maschine (objektiver Wert: 10.000 Euro) wird aus Gründen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, ein Betrag von 40.000 Euro plus 20% USt bezahlt. Der Gesellschaft steht ein Vorsteuerabzug in Höhe von 20% von 10.000 Euro zu. Der Mehrbetrag wurde nicht als

Gegenleistung für die Maschine aufgewendet, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten.

Normalwert als Bemessungsgrundlage ab 1. Jänner 2013

Weicht das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der Gesellschaft an Dritte aus außerbetrieblichen Motiven (Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.) vom Normalwert ab, ist der Normalwert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anzusetzen. Der Normalwert ist allerdings nur anzusetzen, wenn

- der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt unter dem Normalwert liegt,
- der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen die Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) und das Entgelt unter dem Normalwert liegt, oder
- der leistende Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt über dem Normalwert liegt.

Beispiel:

Eine Gesellschaft G verkauft eine Ware um 30.000 € (Normalwert 40.000 €) an P. Der niedrige Verkaufspreis ist darauf zurückzuführen, dass P Gesellschafter der G ist. Der Gesellschafter P ist nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Lösung:

Da der Gesellschafter P nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kommt die Normalwertregel gemäß § 4 Abs. 9 UStG 1994 zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur Anwendung.

Zum Normalwert siehe auch Rz 682.

12.2.5. Kraftfahrzeuge

12.2.5.1. Allgemeines

1931

Unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Verwendung sind die von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 betroffenen Kraftfahrzeuge nicht Bestandteil des Unternehmens. Eine Privatnutzung stellt daher keinen Eigenverbrauch dar und eine Veräußerung ist nicht steuerbar. Die Überlassung eines derartigen Fahrzeuges an einen Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder für Privatfahrten unterliegt ebenfalls nicht der Umsatzsteuer.

12.2.5.2. Kreis der betroffenen Fahrzeuge

1932

Das Vorliegen eines Pkw oder Kombinationskraftwagens ist in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681/80, 2817/80, 2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie ist aber ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung als Lastkraftwagen. Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Ein Rennwagen, welcher nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung nur für den Einsatz bei Rennsportveranstaltungen auf speziell für den Motorsport konzipierten Rennstrecken gebaut wird und eine andere Verwendungsmöglichkeit auf Grund der auf den Rennsport ausgerichteten technischen Ausstattung nicht besteht, unterscheidet sich wesentlich von den üblichen Typen von Personen- und Kombinationskraftwagen. Scheidet eine Verwendung des Rennwagens im allgemeinen Straßenverkehr nach seiner Beschaffenheit und der Bauart aus, ist eine kraftfahrrechtliche Zulassung für den öffentlichen Straßenverkehr nicht möglich und besteht keine Umbaumöglichkeit, das Rennauto straßentauglich und zulassungsfähig zu machen, ist kein Personenkraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 anzunehmen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222).

1933

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, die Begriffe Pkw und Kombinationskraftwagen durch Verordnung näher zu bestimmen. Derzeit ist die Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, maßgebend. Danach sind bestimmte Fahrzeugkategorien, und zwar insbesondere Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse, als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sind und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig ist. Die maßgeblichen Voraussetzungen für die Einstufung eines Fahrzeuges unter diese Fahrzeugkategorien lassen sich unmittelbar aus der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002, ableiten. Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug zutreffen, wäre daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der für ein bestimmtes Fahrzeug den Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, zu erbringen. Im Interesse der Rechtssicherheit und einer Verwaltungsvereinfachung anerkennt das Bundesministerium für Finanzen konkrete Fahrzeugtypen als Kastenwagen, Pritschenwagen oder Klein-Autobusse iSd Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002. Für diese Fahrzeugtypen entfällt die Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen. Werden jedoch Fahrzeuge unter derselben Modellbezeichnung in unterschiedlichen Ausstattungsvarianten angeboten, ist zu beachten, dass für das

konkrete Fahrzeugmodell sämtliche in der Verordnung enthaltenen Kriterien erfüllt sein müssen (zB kein Vorsteuerabzugsrecht gemäß § 3 Z 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 für ein Modell, das zB mit zwei Sitzreihen ausgestattet ist; dagegen zB Vorsteuerabzug für eine alternative Modellvariante, wenn das konkrete Fahrzeug bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet ist).

Nach § 5 der zitierten Verordnung des BM für Finanzen ist unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0161, und VwGH 25.11.2009, 2009/15/0184) sind unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen. Weiters müssen die Sitzmöglichkeiten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Notsitze bietet, liegt nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vor. Nach Ansicht des VwGH ist dem Begriff des "(Klein-)Busses" zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können. Nach Ansicht des VwGH ist die rechtliche Beurteilung, ob ein vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus vorliegt, (zusammengefasst) anhand folgender entscheidungswesentlicher Kriterien vorzunehmen:

- Merkmal der äußeren Form eines Kastenwagens durch annähernd flache Dachlinie, annähernd senkrechtes Heck und annähernd senkrechte Seitenwände;
- Merkmal der nach der Verkehrsauffassung für einen Bus erforderlichen Fahrzeuginnenhöhe;
- Merkmal der erforderlichen Beförderungskapazität von zumindest sieben Personen mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard, und
- Merkmal der zusätzlichen räumlichen Voraussetzung zur Mitbeförderung eines Mindestausmaßes von Gepäckstücken für die zugelassene Beförderungskapazität.

Zudem ist der Kleinbus seiner äußeren Form nach auch von solchen Fahrzeugen abzugrenzen, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und als solche stets den Personenkraftwagen zugeordnet worden sind (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0161 unter Hinweis auf VwGH 21.09.2006, 2006/15/0185). Unter Personenfahrzeuge fallen daher auch so genannte Sport Utility Vehicle (SUV), Cross-over-

Fahrzeuge und dergleichen, die optische Anleihen an ein Geländefahrzeug nehmen (VwGH 08.07.2009, 2009/15/0114 sowie VwGH 02.02.2010, 2008/15/0290).

1934

Das Anbringen von Vorrichtungen und Geräten für einen speziellen Arbeitseinsatz (zB Schneepflug) ändert nichts an der steuerrechtlichen Einstufung eines Fahrzeuges selbst.

1935

Spezielle Vorrichtungen und Geräte größeren Umfangs (zB Schneepflug) sind allerdings gesondert zu beurteilen. Für die Anschaffung, Montage und Wartung dieser Vorrichtungen und Geräte steht der Vorsteuerabzug zu.

1936

Im Falle der Begleitung von Sonder- und Schwertransporten werden Umsätze unmittelbar durch den Einsatz des Fahrzeuges erzielt. Wird ein Pkw, Kombinationskraftwagen oder Kraftrad zu mindestens 80% zur Begleitung von Schwer- oder Sondertransporten eingesetzt, dürfen daher Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder Betrieb solcher Fahrzeuge abgezogen werden.

1937

Zu den Krafträdern gehören auch Motorfahrräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller. Krafträder fallen dann nicht unter die steuerlichen Beschränkungen, wenn sie nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von Gütern bestimmt sind (zB Fahrzeuge von Reinigungsanstalten).

12.2.5.2.1. Fahrschulkraftfahrzeuge

1938

Unter einem Fahrschulkraftfahrzeug iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ist ein Fahrzeug zu verstehen, das in einer Fahrschule zu Unterrichtszwecken verwendet wird. Es genügt nicht, dass sich das Fahrzeug im Betriebsvermögen der Fahrschule befindet und dort zu welchen Zwecken auch immer in Verwendung steht. Es reicht eine mindestens 80%ige Verwendung zu Fahrschulunterrichtszwecken aus. Eine bis zu 20-prozentige Nutzung für andere betriebliche oder private Zwecke schließt somit den Vorsteuerabzug nicht aus.

1939

Die Verwendung des Fahrzeuges für Fahrten, die für den Betrieb oder die Erhaltung des Fahrzeuges unbedingt erforderlich sind (zB Fahrten zur Tankstelle oder zur Werkstätte) oder mit den Unterrichtszwecken in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB Prüfungsfahrten), sind als Verwendungen für Fahrschulunterrichtszwecke anzusehen.

12.2.5.2.2. Vorführkraftfahrzeuge

1940

Das sind Kraftfahrzeuge, die überwiegend Vorführzwecken dienen. Damit ist gemeint, dass mit Hilfe dieses Fahrzeuges einem potentiellen Kunden die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges vorgeführt werden sollen. Daraus ergibt sich, dass ein Vorführkraftfahrzeug nur ein Fahrzeug sein kann, das einer bestimmten Type entspricht, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen kann und will. Ein Einzelstück kann daher definitionsgemäß kein Vorführfahrzeug sein. Fahrzeuge des Betriebsinhabers oder von Angestellten, die von diesen überwiegend privat oder für sonstige betriebliche Zwecke verwendet und nur gelegentlich für Vorführzwecke eingesetzt werden, sind keine Vorführkraftfahrzeuge. Weiters sind keine Vorführfahrzeuge so genannte Pool-, Direktions- und Testfahrzeuge (VwGH 21.09.2006, 2004/15/0072). Fahrzeuge, die an Unternehmer, juristische Personen oder Privatpersonen entgeltlich oder unentgeltlich überlassen werden, sind keine Vorführkraftfahrzeuge, auch wenn mit der Fahrzeugüberlassung Werbezecke verfolgt werden. Ist in diesen Fällen ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine gewerbliche Vermietung gegeben sein. Vorführfahrzeuge sind in aller Regel dem Umlaufvermögen zuzurechnen, weil sie grundsätzlich nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um "zum alsbaldigen Verkauf" bestimmte Kraftfahrzeuge (VwGH 31.03.1995, 93/17/0393). Demnach muss ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten Weiterveräußerung jedenfalls noch erkennbar sein. Handelt es sich bei den Vorführkraftfahrzeugen um "gängige" Modelle, können diese in durchschnittlicher Betrachtungsweise in kürzerer Zeit (ca. 6 Monate) weiterveräußert werden. Wenn trotz Verkaufsbemühungen innerhalb von 6 Monaten keine Weiterveräußerung erfolgt, kann bis zu einer Dauer von maximal 12 Monaten (noch) von einer "Bestimmung zum alsbaldigen Verkauf" ausgegangen werden. Ausnahmsweise kann bei Vorführfahrzeugen der Luxusklasse ein längerer Zeitraum akzeptiert werden (maximal zwei Jahre), da diese generell schwerer verkäuflich sind.

Ob ein Vorführkraftfahrzeug vorliegt, ist für jeden Einzelfall eigens zu untersuchen (VwGH 12.12.1988, 87/15/0094 zur gewerblichen Weiterveräußerung). Die Voraussetzungen hat der Unternehmer durch geeignete Unterlagen (Fahrtenbuch bzw. sonstige Nutzungsaufzeichnungen) nachzuweisen.

1941

Wird ein Vorführkraftfahrzeug für Zwecke außerhalb des Unternehmens eingesetzt, liegt Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 vor. Für die Beurteilung dieser Zwecke "außerhalb des Unternehmens" kann § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeklammert bleiben, dh. die Verwendung zu anderen (nicht begünstigten) betrieblichen Zwecken führt zu

keiner Eigenverbrauchsbesteuerung. Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ist gegeben, wenn ein Vorführkraftfahrzeug einem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder für Privatfahrten überlassen wird. Wird die Beistellung des Vorführkraftfahrzeuges als Teil des Arbeitsentgeltes geschuldet, liegt ein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 vor (siehe Rz 66).

1942

Die Veräußerung eines Vorführkraftfahrzeuges unterliegt der Umsatzsteuer. Wird ein zunächst als Vorführkraftfahrzeug verwendetes Fahrzeug bereits im Anschaffungsjahr anderen (nicht begünstigten) "unternehmerischen" Zwecken (Anlagevermögen) gewidmet, ist eine volle Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Wird das Fahrzeug später veräußert, unterliegt der Verkauf nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0127). Wird ein Vorführfahrzeug in einem späteren Jahr als dem Anschaffungsjahr anderen (nicht begünstigten) "unternehmerischen" Zwecken (Anlagevermögen) gewidmet, ist eine negative Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorzunehmen (volle Vorsteuerberichtigung). Voraussetzung ist, dass hinsichtlich des Fahrzeugs tatsächlich eine Änderung hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung erfolgt ist (dies ist nicht der Fall, dh. es erfolgt keine Vorsteuerberichtigung, wenn zB ein Vorführkraftfahrzeug nach Ablauf des oben angeführten Zeitraumes ausschließlich zum Verkauf angeboten wird - Abmeldung bzw. keine sonstige betriebliche (Weiter)Nutzung). Der spätere Verkauf unterliegt auch in diesem Fall nicht der Umsatzbesteuerung.

12.2.5.2.3. Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind

1943

Der An- und Verkauf eines Personen- oder Kombinationskraftwagens durch einen Unternehmer, der nicht Autohändler ist, fällt nur dann nicht in den außerunternehmerischen Bereich, wenn auch die mit dem Fahrzeug in Zusammenhang stehende Betätigung - isoliert betrachtet - eine gewerbliche und insofern nachhaltige Tätigkeit darstellt (VwGH 29.4.1996, 95/13/0178). Bei einem einmaligen An- und Verkauf muss geprüft werden, ob Wiederholungsabsicht vorliegt, die für die Annahme einer nachhaltigen Betätigung ausreichen würde.

1944

Wird ein KFZ unentgeltlich übertragen, so liegt keine gewerbliche Weiterveräußerung vor. Dies ist zB bei der Verlosung eines Kraftfahrzeuges im Rahmen eines Preisausschreibens der Fall (VwGH 12.12.1988, 87/15/0094).

1945

Das KFZ muss "ausschließlich", das bedeutet ohne jede, auch nur die geringste Ausnahme, der gewerblichen Weiterveräußerung dienen (VwGH 10.6.1991, 90/15/0111).

12.2.5.2.4. Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen

1946

Die Beförderung unternehmensfremder Personen muss den eigentlichen Unternehmenszweck bilden (Taxis, Mietwagen) oder in den Rahmen des Unternehmens fallen (zB Hotelwagen). Unter Miet-, Taxi- und Gästewagen sind Fahrzeuge iSd § 3 Abs. 1 Z 2 bis 4 Gelegenheitsverkehrsgesetz, BGBl. Nr. 112/1996 (GelverkG), zu verstehen (VwGH 19.10.1981, 1321/79). Eine private oder anderweitige unternehmerische (zB Einkaufsfahrten) Verwendung des Fahrzeuges bis zu einem Ausmaß von 20% berührt das Recht auf Vorsteuerabzug nicht.

1947

Nach § 3 Abs. 1 Z 4 GelverkG darf die Konzession betreffend Gästewagen-Gewerbe ("Hotelwagen") ua. nur für die Beförderung der Wohngäste (Pfleglinge) und der Bediensteten von Gastgewerbebetrieben mit Beherbergung von Gästen, von Heilanstalten, von Erholungsheimen und dergleichen durch die Kraftfahrzeuge dieser Unternehmen vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen Verkehrs und umgekehrt (Gästewagen-Gewerbe) erteilt werden.

Für die Beurteilung als Hotelwagen können auch sonstige Fahrten mit Hotelgästen, wie Ausflugsfahrten mit Hotelgästen, die Beförderung der Hotelgäste zu Schiliften, Bädern usw. in die 80%-Grenze eingerechnet werden. Sonstige betriebliche Fahrten (zB Einkaufsfahrten) zählen nicht zu den begünstigten Fahrten.

Für die Anerkennung als Hotelwagen ist nicht erforderlich, dass den Hotelgästen für die Beförderung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird.

1948

Zu den Fahrzeugen, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung dienen, gehören Leasingfahrzeuge und Fahrzeuge, die sprachüblich als "Leihfahrzeuge" bezeichnet werden (kurzfristige Vermietung). 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. Nicht erforderlich ist dabei, dass für die Zurverfügungstellung des Leihwagens ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird.

12.2.5.3. Leistungen im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugen

1949

Mit dem Betrieb in ursächlichem Zusammenhang stehen alle Leistungen, die bei der widmungsgemäßen Benützung anfallen. Es sind nicht nur Leistungen betroffen, die mit dem "Fahrbetrieb" des Fahrzeuges in Zusammenhang stehen, wie zB Treibstoffe, Schmierstoffe, Wartung, Pflege, Reparaturen, Maut oder Bahnverladung, sondern auch Leistungen im Zusammenhang mit dem Halten des Fahrzeuges, wie etwa Garagierungskosten (VwGH 22.4.1991, 90/15/0011). Nicht zum Betrieb gehören Leistungen, die mit der Errichtung und Erhaltung von betriebseigenen Garagen, Tankstellen oder Reparaturwerkstätten in Zusammenhang stehen.

1950

Aufwendungen für Sondereinrichtungen, die mit dem Betrieb eines KFZ nicht typischerweise verbunden sind und einkommensteuerlich eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen, fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994. Als eigene Wirtschaftsgüter sind ua. Autotelefone, Taxameter, Funkeinrichtungen und dgl. anzusehen.

1951

Der Begriff der Miete bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts.

1952

Nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind jene Vorsteuern, die auf Leistungen auf Grund eines Beförderungsvertrages entfallen. Der Vorsteuerabzug für unternehmerisch bedingte Taxifahrten steht daher zu.

Randzahlen 1953 bis 1979: *derzeit frei.*

12.2.6. Vorsteuerabzug bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt

1980

Nach den Erläuterungen zum BG BGBl. I Nr. 29/2000 (87 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XXI. GP) soll die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 eine Vereinfachung der Abwicklung in den Fällen bewirken, in denen nach der Vertragslage der Bestandnehmer (Leasingnehmer) alle Risken aus dem Leistungsverhältnis voll zu tragen hat. Wird somit in einem Mietvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge (einschließlich Krafträder) die Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung des Fahrzeuges dem Mieter (Leasingnehmer) auferlegt, so gilt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 und der Vorsteuerabzug bezüglich einer vom Vermieter (Leasinggeber) in Auftrag gegebenen Reparaturleistung ist beim Vermieter (Leasinggeber) ausgeschlossen.

1981

Trifft hingegen nach der Vertragslage den Vermieter (Leasinggeber) die Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung des Fahrzeuges (zB bei Haftungsausschluss des Mieters bei Schäden oder Verlust des Mietfahrzeuges gegen Bezahlung einer Gebühr oder bei Full-Service-Leasingverträgen), so kommt die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 nach ihrem Sinn und Zweck nicht zur Anwendung. Dies bedeutet, dass in diesem Fall dem Vermieter (Leasinggeber) der Vorsteuerabzug hinsichtlich einer von ihm beauftragten Reparaturleistung zusteht und das durch diese Vertragslage bedingte zusätzliche (höhere) Mietentgelt (Leasingentgelt) der Umsatzsteuer unterliegt.

1982

Das gleiche gilt bei einem nicht gänzlichen Haftungsausschluss durch Vereinbarung eines Selbstbehaltes des Mieters (Leasingnehmers). In diesem Fall steht dem Vermieter (Leasinggeber) der Vorsteuerabzug hinsichtlich einer von ihm beauftragten Reparaturleistung zu und das Entgelt für den teilweisen Haftungsausschluss sowie ein allfällig zu leistender Selbstbehalt unterliegen der Umsatzsteuer.

1983

In den Fällen der kurzfristigen Vermietung von Kraftfahrzeugen mit häufig wechselnden Mietern kommt es vor, dass von mehreren Mietern am selben Auto verursachte Schäden zwar mit den Mietern gesondert abgerechnet werden, jedoch nur ein Reparaturauftrag für diese Beschädigungen erteilt wird. Hier können sich Schwierigkeiten in der Abwicklung dadurch ergeben, dass eine Reparatur sowohl Mietern mit als auch Mietern ohne Haftungsausschluss zuzurechnen ist. Um diese Schwierigkeiten zu vermeiden, kann ein Unternehmer, dessen unternehmerische Tätigkeit die kurzfristige Vermietung von Kraftfahrzeugen ist und bei dem die Möglichkeit besteht, Fahrzeuge sowohl mit als auch ohne Haftungsausschluss zu mieten, bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 für sämtliche von ihm beauftragten Reparaturleistungen an den Mietfahrzeugen den Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sämtliche den Mietern weiterverrechneten Reparaturkosten und Beträge aus dem Titel Selbstbehalt der Umsatzsteuer unterworfen werden.

12.2.7. Vorsteuerabzug bei Personen- oder Kombinationskraftwagen mit einem CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer

1984

Ab 1.1.2016 ist gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 bei Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (zB Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit ausschließlich elektrischem oder

elektrohydraulischem Antrieb) ein Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 möglich.

Andere Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen, zB Hybridfahrzeuge, die sowohl mit Elektromotor als auch mit Verbrennungsmotor angetrieben werden können, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dies gilt unabhängig von der Art des Hybridfahrzeuges – also zB Vollhybrid, elektrischer Antrieb und Aufladung der Batterie durch Verbrennungsmotor (sogenannte „Range Extender").

Berechtigen Kraftfahrzeuge nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. b UStG 1994 zum Vorsteuerabzug (zB Fahrschulkraftfahrzeuge, Kleinbus im Sinne des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002) kann der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Fahrzeugen unabhängig vom CO2-Ausstoß geltend gemacht werden, weil die Antriebsform keine Voraussetzung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ist.

1985

Da für Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 466/2004 zu beachten ist, berechtigen Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen mit einem CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, deren Anschaffungskosten 40.000 Euro nicht übersteigen, unter den allgemeinen Vorschriften des § 12 UStG 1994, (uneingeschränkt) nach § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 zum Vorsteuerabzug. Gleiches gilt für Fahrzeuge, deren Anschaffungskosten über 40.000 Euro liegen und höchstens 80.000 Euro betragen. In diesen Fällen kommt jedoch § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Anwendung (vgl. Rz 59). Im Zusammenhang mit Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, deren Anschaffungskosten überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) darstellen (Anschaffungskosten über 80.000 Euro), kann aufgrund § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Randzahlen 1986 bis 1990: *derzeit frei.*

12.3. Ausschluss vom Vorsteuerabzug

12.3.1. Vorsteuerausschluss für unecht befreite Umsätze und bestimmte Auslandsumsätze

1991

Für welche Umsätze Leistungen in Anspruch genommen werden, ist an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu beurteilen. Hinsichtlich des Zusammenhanges mit unecht steuerbefreiten Umsätzen bzw. mit Umsätzen, die aus einem anderen Grund vom Vorsteuerabzug ausschließen (vgl. Rz 2000), ist die

Rechtslage im Zeitpunkt der Erbringung der Vorleistungen beachtlich und nicht jene im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausführung der Umsätze (VwGH 24.9.2003, 99/14/0232). Kommt es in den Folgejahren zu einer Änderung der Rechtslage, kann ein Anwendungsfall der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 vorliegen.

1992

Vom Abzugsverbot sind auch jene Steuern betroffen, die in bloß mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stehen (zB Vorsteuern aus Verwaltungskosten, Vorsteuern aus Werbeaufwendungen für unecht befreite Umsätze).

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gilt nicht für die Kosten im Zusammenhang mit

- der Gründung von Personen- und Kapitalgesellschaften (Ausgabe von Gesellschaftsanteilen),
- der Aufnahme neuer Gesellschafter (Kapitalerhöhung),
- dem "Börsegang" eines Unternehmens.

Diese Kosten stellen allgemeine Kosten des Unternehmers dar und gehen als solche in den Preis seiner Produkte ein. Damit weisen diese Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers auf. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Umsatzsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet (vgl. EuGH 22.02.2001, Rs C-408/98, "Abbey National plc"), EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, *"Kretztechnik AG"*).

Bei Depotgebühren, welche im Zusammenhang mit einer unternehmerisch bedingten Wertpapierhaltung anfallen (zB mit der gesetzlich gebotenen Wertpapierdeckung nach § 14 Abs. 5 und 7 EStG 1988 für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen), handelt es sich um allgemeine Kosten des Unternehmers. Die für solche Depotgebühren in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann als Vorsteuer abgezogen werden, sofern es sich bei den Umsätzen, die der Unternehmer im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bewirkt, um steuerpflichtige Umsätze handelt.

Vorsteuern für Aufwendungen, welche im Vorfeld der Bestellung von Aufsichtsräten anfallen (zB Kosten für die Ausschreibung eines Aufsichtsratspostens oder für die Vertragsgestaltung), sind dann abzugsfähig, wenn die Gesellschaft steuerpflichtige oder echt steuerbefreite Umsätze bewirkt.

1993

Gegenstände, die der Unternehmer zur Ausführung einer Einfuhr verwendet, oder sonstige Leistungen, die er dafür in Anspruch nimmt, sind den Umsätzen zuzurechnen, für die der eingeführte Gegenstand verwendet wird. Die Einfuhr ist somit ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend nicht als Umsatz des Unternehmers, sondern als Umsatz an den Unternehmer anzusehen. Damit werden in jenen Fällen Verzerrungen vermieden, in denen die Einfuhr umsatzsteuerrechtlich anders behandelt wird als die unter Verwendung der eingeführten Gegenstände bewirkten Umsätze.

Beispiel:

1. Ein Versicherungsunternehmen importiert für den unecht befreiten Versicherungsbetrieb eine EDV-Anlage. Im Rahmen dieser Einfuhr fällt (nicht abzugsfähige) EUSt und Vorsteuern aus sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang mit dieser Einfuhr erforderlich waren, an. Diese sonstigen Leistungen sind ebenso wie die eingeführte EDV-Anlage den unecht befreiten Versicherungsumsätzen zuzurechnen, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht kommt. Entsprechendes gilt, wenn die EDV-Anlage innergemeinschaftlich erworben wird.

2. Eine Arzneimittelfabrik, die ausschließlich steuerpflichtige Umsätze bewirkt, führt Gegenstände EUSt-frei ein. Die mit dem Transport zusammenhängenden Vorsteuern dürfen trotz der steuerfreien Einfuhr abgezogen werden, weil sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätze stehen.

1994

Ist zunächst unklar, ob angefallene Umsatzsteuerbeträge mit echt oder unecht befreiten Umsätzen in Zusammenhang stehen, muss die wahrscheinlichste Lösung getroffen werden. Die für die Vorleistungen eines vom Leistungsempfänger nicht selbst genutzten Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer darf nur dann als Vorsteuer abgezogen werden, wenn mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass das Gebäude steuerpflichtig vermietet werden wird. Eine bloße diesbezügliche Absichtserklärung reicht hiefür nicht aus. Vielmehr muss die Absicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen zu erschließen sein.

1995

Ändern sich während des Veranlagungszeitraumes die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Tritt die Änderung in einem folgenden Veranlagungszeitraum ein, kommt § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 zur Anwendung.

1996

Hat ein Unternehmer in einem Veranlagungszeitraum keine nach
§ 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerfreien Umsätze ausgeführt, sind aber Vorsteuern angefallen, die mit späteren Umsätzen dieser Art in Zusammenhang stehen, so hat der Vorsteuerabzug insoweit von vornherein zu unterbleiben (zB bei Vorsteuern für die Errichtung von Eigentumswohnungen, die erst im folgenden Kalenderjahr nach

§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei geliefert werden). Umgekehrt dürfen Vorsteuern, die den zum Abzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen bereits abgezogen werden, bevor die entsprechenden Umsätze ausgeführt werden (zB vor einer Geschäftseröffnung anfallende Vorsteuern). Eine unter Umständen notwendige Aufteilung der Vorsteuerbeträge ist nach den Grundsätzen des § 12 Abs. 4 UStG 1994 vorzunehmen.

12.3.2. Kein Vorsteuerausschluss für andere Umsätze

1997

Die Vorleistungen müssen eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den nicht unecht befreiten Umsätzen aufweisen. Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen sind auch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Kernumsätze der Gesellschaft steuerpflichtig sind (EuGH 06.04.1995, Rs C-4/94, *BLP Group*, BFH 27.01.2011, V R 38/09).

Die im Rahmen des Factoring-Geschäftes dem Anschlusskunden verrechneten Gebühren stehen nicht mit der vom Anschlusskunden vorgenommenen Forderungsabtretung an den Factor, sondern mit der sonstigen unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers im Zusammenhang. Liegt beim Kauf zahlungsgestörter Forderungen keine entgeltliche Leistung an den Forderungsverkäufer vor (siehe Rz 8), ist der Forderungserwerber aus Eingangsleistungen für den Forderungserwerb und den Forderungseinzug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH 26.01.2012, V R 18/08).

12.3.3. Kein Vorsteuerausschluss bei bestimmten Bank- und Versicherungsgeschäften

1998

In den Fällen des § 12 Abs. 3 Z 3 lit. b UStG 1994 ist es ohne Bedeutung, ob eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 7 UStG 1994 vorliegt. Maßgeblich ist, dass der Gegenstand nachweislich und endgültig in das Drittland gelangt.

> *Beispiel:*
>
> *In das Drittland ausgeführte Gegenstände (Ausfuhrlieferung oder zB Verbringen) werden gegen Transportschäden versichert; der Versicherer ist insoweit nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.*

1999

In den Fällen des § 12 Abs. 3 Z 3 lit. c UStG 1994 sind jene Umsätze betroffen, die nach § 3a Abs. 14 Z 7 iVm Abs. 13 lit. a UStG 1994 oder § 3a Abs. 6 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 7 iVm Abs. 9 UStG 1994) als im Drittland ausgeführt gelten.

> *Beispiel:*

Eine Bank gewährt einem Unternehmer mit Sitz in Zürich einen Kredit. Die Bank ist insoweit nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

12.3.4. Vorsteuerausschluss bei Gebäuden

2000

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genannten Zwecke steht. Im § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genannte Zwecke sind solche, die außerhalb des Unternehmens liegen, und solche für den Bedarf des Personals des Unternehmers, soweit keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt errichtet im Februar 2011 ein Haus, das ab 1. März 2011 als Anlagevermögen verwendet wird. 50% werden privat genutzt. Das Grundstück ist zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Die Vorsteuern betrugen insgesamt 240.000 Euro.

Im Jahr 2011 Vorsteuerabzug 50%.

Im Jahr 2012 wird das Haus verkauft/entnommen:

Keine Option: Steuerfreier Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teiles (9/10 von 120.000 Euro = 108.000 Euro zu Lasten des Unternehmers).

Option: Steuerpflichtiger Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des privat genutzten Teiles (9/10 von 120.000 Euro = 108.000 Euro zu Gunsten des Unternehmers).

2001

Im Zeitraum vom 1.5.2004 bis 31.12.2010 ist davon auszugehen, dass in dessen Anwendungsbereich § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 dem § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 als die speziellere Bestimmung vorgeht (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085 mVa VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Ab 1.1.2011 (Inkrafttreten des Art. 168a MwSt-RL 2006/112/EG) sind beide Bestimmungen nebeneinander anzuwenden. Wenn daher bei Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 der Vorsteuerabzug nicht zur Gänze ausgeschlossen wird, kann dieser bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nur nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 vorgenommen werden.

Beispiel 1:

A erwirbt 2011 ein Ferienappartement, das im zeitlichen Ausmaß von 60% steuerpflichtig vermietet und zu 40% privat genutzt wird. Der Vorsteuerabzug ist nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht ausgeschlossen. Es steht bei Vorliegen der

sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 nur im Ausmaß von 60% zu.

Spätere Änderungen im Ausmaß der privaten Nutzung sind im Rahmen von Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

B vermietet ein Zimmer (12% der Gesamtfläche des Gebäudes) seines Wohnhauses regelmäßig steuerpflichtig an Fremde. Insgesamt wird der Raum zu 55% unternehmerisch und 45% privat genutzt. Nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 kann der Vorsteuerabzug im Ausmaß von 55% geltend gemacht werden. Bei einer privaten Nutzung von mehr als 50% wäre der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Gänze ausgeschlossen. Spätere Änderungen des Nutzungsausmaßes sind im Rahmen der (positiven oder negativen) Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berücksichtigen.

Randzahlen 2002 bis 2004: *derzeit frei.*

12.3.5. Kein Vorsteuerausschluss bei Verzicht auf die Steuerfreiheit bei bestimmten im Ausland ausgeführten Umsätzen

2005

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.

Unter folgenden Voraussetzungen kann der Ausschluss vom Vorsteuerabzug unterbleiben (vgl. auch BFH 6.5.2004, 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.

Randzahlen 2006 bis 2010: *derzeit frei*

12.4. Aufteilung des Vorsteuerabzuges

12.4.1. Allgemeines

2011

Die Vorschriften über die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten nicht nur für die Berechnung der Steuer eines Veranlagungszeitraumes sondern auch für die Berechnung der

Steuer eines Voranmeldungszeitraumes. Der Aufteilung der Vorsteuerbeträge sind jeweils die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungs- oder Voranmeldungszeitraumes zu Grunde zu legen. Es ist jedoch auch möglich, dass der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen den gesamten Vorsteuerabzug erst in der Erklärung für den Veranlagungszeitraum geltend macht.

2012

Aus Vereinfachungsgründen ist auch nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer für die Voranmeldungszeiträume die Vorsteuerbeträge nach den Verhältnissen (zB dem Umsatzschlüssel) eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufteilt. Voraussetzung hiefür ist, dass der Unternehmer das Finanzamt vorher darüber unterrichtet und keine gewichtigen Bedenken (zB Gefährdung des Steueranspruchs) gegen diese Handhabung bestehen. Bei der Veranlagung sind in jedem Falle die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zu Grunde zu legen.

12.4.2. Aufteilung nach Maßgabe der Zurechenbarkeit

2013

Nach der Grundnorm des § 12 Abs. 4 UStG 1994 sind die Vorsteuern grundsätzlich nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit aufzuteilen, dh. sie sind danach aufzuteilen, wie sie den unecht steuerfreien Umsätzen und den übrigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung ganz oder teilweise zuzurechnen sind. Eine bestimmte Form der Aufteilung ist nicht vorgeschrieben. Es ist daher jede Methode, die im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht, zulässig.

2014

Bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 sind drei Gruppen von Vorsteuerbeträgen zu unterscheiden:

12.4.2.1. Voll abziehbare Vorsteuern

2015

Diese können ausschließlich Umsätzen zugerechnet werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das sind zB in einem Fertigungsbetrieb die Vorsteuern, die bei der Anschaffung von Material oder Anlagegütern anfallen. Bei einem Handelsbetrieb kommen vor allem die Vorsteuern aus Wareneinkäufen in Betracht.

12.4.2.2. Voll nicht abziehbare Vorsteuern

2016

Diese sind ausschließlich Umsätzen zuzurechnen, die zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen. Hiezu gehören zB bei Grundstücksumsätzen, die nicht steuerpflichtig behandelt

werden, die Vorsteuern, die für die Leistungen des Maklers und des Notars sowie für Inserate anfallen.

12.4.2.3. Übrige Vorsteuern

2017

In diese Gruppe fallen alle Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, als auch mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Hiezu gehören zB die Vorsteuerbeträge, die mit den Verwaltungsgemeinkosten eines Wohnungsunternehmens in Verbindung stehen, das sowohl Wohnungen steuerpflichtig vermietet als auch Eigentumswohnungen steuerfrei verkauft.

2018

Die Aufteilung der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuern hat nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung zu erfolgen. Hiebei ist die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung in der Regel als geeigneter Anhaltspunkt heranzuziehen. Wird die Kostenrechnung zu Grunde gelegt, ist jedoch zu beachten, dass die verrechneten Kosten und der verrechnete Aufwand nicht mit den Werten (Vorumsätzen) übereinstimmen, über deren Vorsteuern zu entscheiden ist. Denn die Kostenrechnung erfasst nur die für die Erstellung einer Leistung notwendigen Kosten und die Aufwands- und Ertragsrechnung nur den in einer Abrechnungsperiode entstandenen Aufwand. Das betrifft insbesondere die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in der Kostenrechnung wie in der Aufwands- und Ertragsrechnung nur mit den Abschreibungen angesetzt werden. Der Unternehmer kann diese Unterlagen daher nur als Hilfsmittel verwenden.

2019

Die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge können auch schätzungsweise aufgeteilt werden. Dabei kommt es auf die Verhältnisse des Einzelfalles an, wie bei der Schätzung eine wirtschaftlich sachgerechte Aufteilung dieser Vorsteuerbeträge vorzunehmen ist. Unbedenklich erscheint zB bei einem Kreditunternehmen die Aufteilung der mit dem Betrieb einer EDV-Anlage zusammenhängenden Vorsteuern nach Betriebsstunden, wenn die Anlage sowohl eigenen Zwecken des Kreditunternehmens dient als auch vermietet wird.

2020

Die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke ist in der Regel nach einem Flächenschlüssel vorzunehmen. Hiebei kommt es lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienen.

Für die Ordinationsräumlichkeiten steht daher kein (anteiliger) Vorsteuerabzug zu (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0289).

Randzahlen 2021 bis 2030: *derzeit frei*

12.5. Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis - Ermittlung des Umsatzschlüssels

2031

An Stelle einer Aufteilung nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen. Diese Methode ist aus Vereinfachungsgründen zusätzlich zu der Grundnorm des § 12 Abs. 4 UStG 1994 vorgesehen; sie macht eine exakte Zuordnung der Vorsteuern zu bestimmten Umsätzen entbehrlich. Bei dieser Aufteilungsmethode sind alle Vorsteuern des Unternehmens nach dem Umsatzverhältnis des jeweiligen Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraumes aufzuteilen. Auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit kommt es daher nicht an.

2031a

Umsätze von festen Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten oder im Drittland dürfen bei der Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer nicht berücksichtigt werden (vgl. EuGH 12.09.2013, Rs C-388/11, *Le Crédit Lyonnais)*. Umgekehrt dürfen für die Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern einer solchen festen Niederlassung die Umsätze des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit und von festen Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten oder im Drittlandsgebiet nicht berücksichtigt werden.

2032

Bietet der Unternehmer keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe der Zurechenbarkeit, so kann von der Behörde subsidiär die Methode der Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis angewendet werden (VwGH 11.11.1987, 85/13/0197). Eine Aufteilung der Vorsteuern nach der Wertschöpfung (bei steuerpflichtigen Umsätzen einerseits und bei unecht steuerbefreiten Umsätzen andererseits) findet im Gesetz keine Deckung (VwGH 6.3.1989, 87/15/0087). Die Berechnungsweise des Pachtschillings (zB steuerfreie Umsätze werden bei dessen Berechnung nicht oder nur teilweise berücksichtigt) hat auf die Vorsteueraufteilung keinen Einfluss (VwGH 3.7.1996, 96/13/0057).

2033

Bei der Ermittlung des Umsatzschlüssels zur Aufteilung der Vorsteuern sind die folgenden beiden Umsatzgruppen zu unterscheiden:

12.5.1. Unecht steuerfreie Umsätze und bestimmte Auslandsumsätze

2034

Das sind die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze (siehe Rz 1991 bis Rz 1996).

12.5.2. Übrige Umsätze

2035

Diese berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug.

2036

Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht Umsätze im Sinne des § 12 Abs. 5 UStG 1994. Sie sind daher beim Umsatzschlüssel nicht anzusetzen.

12.5.3. Aufteilung nach Mischmethode

2037

Die dritte im Gesetz vorgesehene Aufteilungsmethode (§ 12 Abs. 5 Z 2 UStG 1994) besteht darin, dass nur jene Vorsteuerbeträge, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind, nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt werden. Die Vorsteuern, welche einer der beiden Umsatzgruppen ausschließlich zugeordnet werden können, sind nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne des § 12 Abs. 4 UStG 1994 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern aufzuteilen. Die einer bestimmten Umsatzgruppe nicht ausschließlich zuzuordnenden Vorsteuern werden nicht nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung aufgeteilt sondern schematisch nach dem Umsatzverhältnis.

12.5.4. Wahl der Aufteilungsmethode

2038

Die Wahl sowie die Änderung der Aufteilungsmethode bedürfen weder eines Antrages des Unternehmers noch einer Bewilligung durch das Finanzamt. Es ist dem Unternehmer freigestellt, die für sein Unternehmen zweckmäßigste Aufteilungsmethode zu wählen und wieder davon abzugehen (Ausnahme siehe Rz 2046 bis Rz 2050).

Randzahlen 2039 bis 2045: *derzeit frei.*

12.6. Ausschluss der Aufteilungsmethode nach § 12 Abs. 5 UStG 1994

2046

Wenn die gänzliche oder teilweise Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis (§ 12 Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994) zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil im Sinne des § 12 Abs. 6 UStG 1994 führt, ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzverhältnis ausgeschlossen. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, zu verhindern, dass durch eine rein schematische Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis ein krass unrichtiges Ergebnis zu Stande kommt. Dies würde zB der Fall sein, wenn ein Bauunternehmer in einem Veranlagungszeitraum Gebäude errichtet, die er zum überwiegenden Teil erst im darauf folgenden Veranlagungszeitraum steuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) verkauft. Hat dieser Unternehmer im Jahr der Errichtung dieser Gebäude sonst nur steuerpflichtige Umsätze aus der übrigen Tätigkeit als Bauunternehmer, so könnte er nach der Aufteilungsmethode des § 12 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 in diesem Fall einen Großteil der mit der Errichtung der Gebäude zusammenhängenden Vorsteuern abziehen, was ein völlig unrichtiges Ergebnis der Aufteilung bedeuten würde. In einem derartigen Fall muss die Aufteilung der Vorsteuern daher nach § 12 Abs. 4 oder Abs. 5 Z 2 UStG 1994 vorgenommen werden.

Randzahlen 2047 bis 2050: *derzeit frei.*

12.7. Gesondert geführter Betrieb

2051

Nach § 12 Abs. 7 UStG 1994 hat das Finanzamt für Zwecke der Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf Antrag zu gestatten, dass ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb wie ein selbstständiges Unternehmen behandelt wird.

2052

Diese Vorschrift hat nur für den Vorsteuerabzug Bedeutung. Der Begriff des Unternehmens wird durch sie nicht berührt.

2053

Die Anwendung der Vorschrift setzt einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb voraus (§ 4 Abs. 7 UStG 1994). Darunter ist in aller Regel ein wirtschaftlich selbstständiger Betrieb zu verstehen, der einen für sich selbstständigen Organismus bildet, unabhängig von anderen Betrieben des Unternehmens nach Art eines selbstständigen Unternehmens betrieben wird und auch nach Außen hin ein selbstständiges, in sich geschlossenes Wirtschaftsgebilde darstellt.

Randzahlen 2054 bis 2060: *derzeit frei.*

12.8. Auflagen bei Bewilligung nach § 12 Abs. 7 UStG 1994

2061

Die Bewilligung nach § 12 Abs. 7 UStG 1994 kann zwecks Vermeidung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles im Sinne des § 12 Abs. 6 UStG 1994 mit Auflagen verbunden werden. Insbesondere ist durch eine entsprechende Auflage sicherzustellen, dass Vorsteuerbeträge eines Betriebes, die den unecht steuerfreien Umsätzen eines anderen Betriebes des Unternehmers zuzurechnen sind, nicht abgezogen werden dürfen.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Bauunternehmer betreibt im Rahmen eines gesondert geführten Betriebes im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 Grundstücksgeschäfte. Die Umsätze daraus werden nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 zur Gänze steuerfrei behandelt. Für Reparaturen an bebauten Grundstücken vor deren Veräußerung verwendet er Material aus dem Baubetrieb. Hier würde die Anwendung des § 12 Abs. 7 UStG 1994 bei Gewährung des vollen Vorsteuerabzuges ungerechtfertigte Steuervorteile ergeben. Der Unternehmer darf daher den Vorsteuerabzug für das zur Ausführung der Reparaturen verwendete Material nicht vornehmen.*

Randzahlen 2062 bis 2065: *derzeit frei.*

12.9. Vorsteuerberechnung, wenn Steuerbetrag nicht ausgewiesen

Randzahlen 2066 bis 2070*: derzeit frei.*

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

2071

§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 sehen eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Dadurch sollen sowohl ungerechtfertigte Steuervorteile wie auch steuerliche Nachteile, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes für den Unternehmer ergeben könnten, vermieden werden.

12.10.1. Begriff

2072

Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, muss die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung wird vorliegen, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen oder umgekehrt.

2073

Dies wäre etwa dann der Fall, wenn ein bisheriger (unecht befreiter) Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung optiert oder ein bisher regelbesteuerter Unternehmer zum (unecht befreiten) Kleinunternehmer wird. Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn sich das Ausmaß der Verwendung eines Gegenstandes zur Ausführung steuerpflichtiger (echt befreiter) oder unecht befreiter Umsätze ändert. Eine Vorsteuerkorrektur ist daher vorzunehmen, wenn ein Gegenstand, der bisher zB je zur Hälfte zur Ausführung steuerpflichtiger und unecht steuerfreier Umsätze verwendet wurde, nunmehr nur noch zu 20% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 80% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird.

Eine Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann. Dies trifft auch dann zu, wenn Vorsteuern aus der Renovierung eines Mietobjektes (Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO) ursprünglich geltend gemacht wurden, jedoch wegen Vorliegens von Liebhaberei tatsächlich nicht abzugsfähig gewesen wären, wobei das Jahr des Beginns der Betätigung bereits rechtskräftig geworden ist und somit insoweit keine Korrektur mehr erfolgen kann. Dies gilt sinngemäß auch für eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bereits im verfahrensrechtlich unabänderbaren Ursprungsjahr vorgelegen sind.

Weiters ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges zB dann vorzunehmen, wenn sich bei einem Gebäude, das teilweise unternehmerisch (vorsteuerabzugsfähiger Bereich) und teilweise privat (nicht vorsteuerabzugsfähiger Bereich) verwendet wird, das Verhältnis der Nutzung ändert (betrifft zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnete Gebäude).

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt errichtet im August 2005 ein Haus, das ab 1. September 2005 als Anlagevermögen genutzt wird. 50% werden privat genutzt. Das Grundstück ist zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Die Vorsteuern betrugen insgesamt 240.000 Euro.

- *Im Jahr 2005 Vorsteuerabzug 50% (120.000 Euro).*

Im Jahr 2006 erhöht sich der unternehmerisch genutzte Anteil auf 60%.

- *Es ist eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 2.400 Euro (10% von 24.000) zu Gunsten des Unternehmers vorzunehmen.*

Im Jahr 2007 verringert sich der unternehmerisch genutzte Anteil auf 40%.

- *Es ist eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 2.400 Euro (10% von 24.000) zu Lasten des Unternehmers vorzunehmen.*

Im Jahr 2008 wird das Haus verkauft/entnommen.

- *Keine Option: Steuerfreier Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teiles (7/10 von 120.000 Euro = 84.000 Euro zu Lasten des Unternehmers).*
- *Option: Steuerpflichtiger Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des privat genutzten Teiles (7/10 von 120.000 Euro = 84.000 Euro zu Gunsten des Unternehmers).*

Zur Verlängerung des Berichtigungszeitraums für Fälle ab 1. April 2012 auf Grund des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 2081.

Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt ab dem Veranlagungsjahr 2014 auch bei einem Wechsel zwischen der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und jenen des § 22 UStG 1994 vor. Zu Einzelheiten und Inkrafttreten siehe Rz 2857a ff.

Zur allfälligen Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit einer verlustträchtigen Wohnraumvermietung siehe LRL 2012 Rz 184.

2074

Keine Änderung der Verhältnisse liegt demnach vor:

- bei Entnahmen, es sei denn, es liegt ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vor (zB Gebäude(teil), für das (den) bisher der Vorsteuerabzug zustand, wird ohne Option zur Steuerpflicht in den Privatbereich übergeführt),
- bei Einlagen,
- bei nicht steuerbaren Vorgängen (zB Umgründungen im Sinne des UmgrStG),
- bei Gesamtrechtsnachfolgen
- und – bis einschließlich Veranlagungsjahr 2013 – bei Übergang von oder zu der landwirtschaftlichen Pauschalierung (siehe Rz 2857).

12.10.2. Zeitpunkt der Änderung

2075

Eine Änderung der Verhältnisse liegt nicht bereits dann vor, wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut zur Ausführung unecht steuerfreier bzw. anderer (zB steuerpflichtiger) Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung. Ändert sich die Verwendung noch im Jahr der Anschaffung und der erstmaligen Verwendung, liegt kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 UStG 1994 vor. Der Vorsteuerabzug ist zur Gänze im Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderung erfolgt, richtig zu stellen.

Beispiel

Im Jänner erfolgt die Anschaffung eines Gebäudes mit Vorsteuerabzug. Das Gebäude wird bis Dezember steuerpflichtig vermietet und in diesem Monat sodann steuerfrei

verkauft. Der Vorsteuerabzug wurde für Jänner zu Recht geltend gemacht. Durch die Verwendungsänderung im Dezember des gleichen Kalenderjahres ist in diesem Voranmeldungszeitraum der Vorsteuerabzug zur Gänze wieder rückgängig zu machen. Würde der steuerfreie Verkauf erst im Jänner des nächsten Jahres erfolgen, wäre der Vorsteuerabzug im Ausmaß von 19/20 (bzw. 9/10 siehe Rz 2081) zu berichtigen.

2076

Fallen hingegen das Jahr des Leistungsbezuges (der Anschaffung) und das Jahr der erstmaligen Verwendung auseinander und ändert sich die ursprünglich beabsichtigte Verwendung vor der Inverwendungnahme, ist ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG 1994 gegeben (siehe Rz 2101 bis Rz 2115).

Beispiel:

Im Jahr 1999 wird ein Betriebsgebäude errichtet und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im Jahr 2000 erfolgt entgegen der ursprünglichen Absicht keine betriebliche Verwendung, sondern das Gebäude wird steuerfrei verkauft. Der Vorsteuerabzug ist im Jahr 2000 zur Gänze nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zu berichtigen.

12.10.3. Anlagevermögen

2077

Der Begriff Anlagevermögen ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen.

12.10.3.1. Ausmaß der Berichtigung

2078

Eine positive Vorsteuerberichtigung ist nur zulässig, wenn auch ansonsten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (zB ordnungsgemäße Rechnung) vorliegen. Ist auf einer Rechnung über eine Lieferung an einen Kleinunternehmer keine UID-Nummer des Empfängers angegeben (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. i UStG 1994), weil diesem im Zeitpunkt der Anschaffung eines Gegenstands gemäß Art. 28 UStG 1994 noch keine UID-Nummer vom Finanzamt zu erteilen war, so kann aus einer derartige Rechnung bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen werden, wenn die Rechnung bei Ausstellung allen Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprochen hat. Eine negative Vorsteuerberichtigung ist nur vorzunehmen, soweit die zu berichtigende Vorsteuer tatsächlich abgezogen wurde. Siehe aber Rz 2086 zur Vorsteuerberichtigung bei Unternehmern iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994. Ein nicht geltend gemachter Vorsteuerabzug darf im Wege der Berichtigung nicht nachgeholt werden.

12.10.3.2. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen

2079

Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen.

Instandsetzungsaufwendungen, die nach § 4 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 bloß zu verteilen sind, fallen nicht darunter. Bei Instandsetzungsaufwendungen wird es sich allerdings in der Regel um Großreparaturen handeln (siehe Rz 2080).

12.10.3.3. Großreparaturen bei Gebäuden

2080

Der Begriff Großreparatur ist dem derzeit geltenden Einkommensteuerrecht fremd. Er stammt aus dem EStG 1972. Nach § 28 Abs. 2 EStG 1972 handelte es sich dabei um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Hinzu kommt, dass es sich um einen relativ hohen Aufwand handeln muss.

12.10.3.4. Berichtigungszeitraum

2081

Der Berichtigungszeitraum beträgt 4 Jahre bei beweglichen Gegenständen bzw. 19 Jahre bei Gebäuden und beginnt mit dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr. Auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes bzw. der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges kommt es daher nicht an.

Der Berichtigungszeitraum von 19 Jahren bei Gebäuden ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Maßgebend ist die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes (1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012).

Bei Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken gilt ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren unter der Voraussetzung, dass neben der erstmaligen Verwendung oder Nutzung des Grundstückes/des Gebäudes im Anlagevermögen des Vermieters auch der Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wird.

Der Vorsteuerberichtigungszeitraum ist für jeden eigenständig behandelten Gebäudeteil (zB jede Mietwohnung) getrennt zu ermitteln.

Beispiel 1:

Der Möbelproduzent M errichtet im Jahr 2000 ein Betriebsgebäude und verwendet es ab demselben Jahr zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze (Möbelproduktion). M macht aus den Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend. Im Jahr 2013 verkauft er das Gebäude unecht steuerbefreit.

Da das Gebäude bereits vor dem 1. April 2012 im Anlagevermögen des Unternehmers verwendet wurde, ist ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren anwendbar. Dieser ist im Zeitpunkt des Verkaufs schon abgelaufen, weshalb keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen ist.

Beispiel 2:

V vermietet 2013 ein im selben Jahr errichtetes Gebäude zu Wohnzwecken. Der Vertragsabschluss mit dem Mieter erfolgt

a. am 1. Jänner 2012.

b. am 1. Jänner 2012. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.

c. am 1. Jänner 2013.

d. am 1. Jänner 2013. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.

2017 verkauft V das Gebäude unecht steuerbefreit.

a. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 6/10 vorzunehmen (§ 12 Abs. 10 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011), da der Vertragsabschluss über die Vermietung bereits vor dem 1. April 2012 erfolgt ist.

b. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs. 10 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 22/2012), da der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wurde und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. April 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

c. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs. 10 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 22/2012), da der Vertragsabschluss über die Vermietung nach dem 31. März 2012 erfolgt ist und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. April 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

d. wie c.

Beispiel 3:

V errichtet 2012 als Alleineigentümer ein Zinshaus, in dem er 10 Wohnungen vermietet. Acht Mietverträge werden im Februar 2012 abgeschlossen, zwei hingegen erst im Juni 2012. Alle Wohnungen werden im Monat des Mietvertragsabschlusses bezogen.

Hinsichtlich der im Juni 2012 bezogenen Wohnungen liegen sowohl die erstmalige Verwendung als auch der Mietvertragsschluss nach dem 31.3.2012. Es gilt daher ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren. Für die übrigen 8 Wohnungen kommt der Vorsteuerberichtigungszeitraum von 9 Jahren zur Anwendung.

Für Gebäude, die nicht unter die Berichtigungsfrist von 19 Jahren fallen, ist nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011 (vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012) ein Berichtigungszeitraum von 9 Jahren (bzw. 19 Jahren bei Gebäuden, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte; § 12 Abs. 10a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011) vorgesehen.

2082

Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Großreparaturen besteht ein eigener Berichtigungszeitraum. Er beginnt mit dem Jahr, das dem Jahr der erstmaligen Verwendung der diesen Kosten zu Grunde liegenden Leistungen folgt. Dabei kann der Berichtigungszeitraum für das betreffende Wirtschaftsgut selbst schon abgelaufen sein.

12.10.3.5. Laufende Änderung

2083

Die Änderung der Verhältnisse wird wie folgt berücksichtigt:

Es ist von 1/5 (1/20 bzw. 1/10) der gesamten auf den Gegenstand entfallenden Vorsteuer auszugehen. Von diesem Betrag ist im Jahr der Änderung der nunmehr zustehende Vorsteuerbetrag zu ermitteln.

2084

Dieser Betrag ist 1/5 (1/20 bzw. 1/10) des im ersten Jahr tatsächlich vorgenommenen Vorsteuerabzuges gegenüberzustellen. Der Differenzbetrag stellt die Rückforderung bzw. die zusätzliche Vorsteuer dar.

Beispiel:

Es wird eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) angeschafft, welche im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird. Im nächsten Jahr wie auch in den Folgejahren wird diese Maschine zu 50% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 50% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Die zu Gunsten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuer beträgt im zweiten Jahr und in den folgenden drei Jahren 1/5 von 10.000 Euro, davon 50%, somit je 1.000 Euro. Es kommt daher insgesamt zu einer Vorsteuerberichtigung von 4.000 Euro.

Wäre diese Maschine im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden, wäre die Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmers wie folgt durchzuführen: Der im Jahr der Änderung zustehende Vorsteuerbetrag beträgt 1.000 Euro (50% von 1/5 von 10.000 Euro). Dieser Betrag ist 1/5 des im Jahr der Anschaffung tatsächlich geltend gemachten Vorsteuerabzuges gegenüberzustellen, das sind 2.000 Euro. Der für vier Jahre zu Lasten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuerabzug beträgt daher jährlich 1.000 Euro, insgesamt daher 4.000 Euro.

12.10.3.6. Veräußerung oder Entnahme

2085

Liegt in der Veräußerung oder Entnahme selbst eine Änderung der Verhältnisse, so ist die Vorsteuerberichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die Berichtigung kann jedoch auch bereits in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraumes erfolgen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die im Jahr der Veräußerung bzw. Entnahme getätigten laufenden Umsätze sind nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) wird bis zu deren Veräußerung zu 25% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Es wird ein Vorsteuerabzug in Höhe von 7.500 Euro vorgenommen. Im Mai des dem Jahr der

Anschaffung und Inverwendungsnahme folgenden Jahres wird sie steuerpflichtig verkauft. Es kann in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers im Ausmaß von 2.000 Euro (4/5 von 10.000 Euro x 25%) vorgenommen werden.

Beispiel 2:

Ein Gebäude (darauf entfallende Vorsteuer 100.000 Euro) wird bis zu dessen Veräußerung nur zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet. Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungnahme folgenden Jahres wird die Liegenschaft samt Gebäude steuerfrei verkauft.

Es ist in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Lasten des Unternehmers im Ausmaß von 95.000 Euro (19/20 von 100.000 Euro) vorzunehmen.

12.10.3.7. Berichtigung beim Anlagevermögen von Istbesteuerern iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2013)

2086

Im Ergebnis darf sich das Ausmaß des geltend zu machenden Vorsteuerabzugs nach vollständiger Bezahlung nicht von jenem beim Sollbesteuerer unterscheiden. Es gelten daher die Ausführungen der Rz 2071 ff. grundsätzlich auch für Istbesteuerer iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994.

Beispiel 1:

Der Istbesteuerer A erwirbt und bezahlt 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr 2013 nutzt A die Maschine zu 50% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 100%, 25%, 75% und 0%.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Pflicht	50%	100%	25%	75%	0%
VSt	-1.000			0	0
§ 12/10	0	-200	+100	-100	+200

Beispiel 2:

Der Istbesteuerer A erwirbt eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt. Die Bezahlung erfolgt im Jahr 2014. Im Jahr 2013 nutzt A die Maschine zu 100% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 0%.

Der Vorsteuerabzug richtet sich nach den Verhältnissen des Jahres 2013 (siehe Rz 1835).

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Pflicht	100%	50%	25%	75%	0%
VSt		-2.400		0	0

§ 12/10	0	+240	+360	+120	+480

Beispiel 3:

Der Istbesteuerer A erwirbt 2013 eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt, zahlbar in 3 Jahresraten à 4.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr der erstmaligen Verwendung nutzt A die Maschine zu 100% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 0%.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Rate	4.800	4.800	4.800	0	0
Pflicht	100%	50%	25%	75%	0%
VSt	-800	-800	-800	0	0
§ 12/10	0	+240	+360	+120	+480

Beispiel 4:

Der Istbesteuerer A erwirbt 2013 eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt, zahlbar in 3 Jahresraten à 4.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr der erstmaligen Verwendung nutzt A die Maschine zu 0% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 100%.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Rate	4.800	4.800	4.800	0	0
Pflicht	0%	50%	25%	75%	100%
VSt	0	0	0	0	0
§ 12/10	0	-240	-120	-360	-480

12.10.4. Qualifikation des Rückforderungsanspruches im Insolvenzverfahren

2087

Siehe Rz 2404 und Rz 2405.

Randzahlen 2088 bis 2100: *derzeit frei.*

12.11. Änderung der Verhältnisse beim Umlaufvermögen und sonstigen Leistungen

2101

Als Anwendungsbereich der Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG 1994 kommt in Betracht:

- Umlaufvermögen,

- sonstige Leistungen,
- in Bau befindliche Anlagen,
- noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens.

2102

Die Berichtigung nach dieser Vorschrift sieht weder eine zeitliche Begrenzung noch eine Aliquotierung noch eine Limitierung vor.

2103

Die Berichtigung ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Mit Ablauf dieses Jahres beginnt daher auch die Verjährungsfrist zu laufen, wobei es gleichgültig ist, ob die Berichtigung zu Gunsten oder zu Lasten des Unternehmers zu erfolgen hat.

Eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 tritt bereits in jenem Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum ein, in dem der Unternehmer seine Absicht, einen Gegenstand oder eine sonstige Leistung zur Ausführung unecht steuerfreier bzw. steuerpflichtiger oder echt steuerfreier Umsätze zu verwenden, nach außen hin erkennbar, klar bestimmt und verbindlich geändert hat (zB durch Abschluss von verbindlichen Nutzungsverträgen dahingehend, zu errichtende Wohnungen nunmehr steuerpflichtig vermieten zu wollen), und nicht erst im Zeitpunkt des erstmaligen Bewirkens von Umsätzen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070; siehe auch Rz 901).

Beispiel:

Eine gemeinnützige Bauaktiengesellschaft beginnt im Jahr 2007 mit der Errichtung einer Wohnhausanlage. Ursprünglich ist der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht steuerfreie Verkauf von Eigentumswohnungen geplant. Ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten wird daher für das Jahr 2007 nicht geltend gemacht. Im Jahr 2008 beschließt die Gesellschaft "wegen grundlegender Änderung der Marktsituation infolge des gesunkenen Interesses für Wohnungseigentumsobjekte", die Wohnungen nach Fertigstellung zu vermieten (steuerpflichtig zum ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 – bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994). Noch im Jahr 2008 schließt sie mit zukünftigen Mietern Nutzungsverträge ab, in denen ua. vereinbart wird, dass die Hälfte des Grundkostenbeitrages einen Monat nach Unterfertigung des Vertrages, der Restbetrag vier Wochen vor Wohnungsübergabe und das Nutzungsentgelt ab Fertigstellung zu leisten ist. Im Herbst des Jahres 2009 wird das Bauobjekt schließlich fertig gestellt und erfolgt die Wohnungsübergabe an die Mieter. Im Hinblick auf den – nunmehr gegebenen - Zusammenhang mit einer zukünftigen steuerpflichtigen Vermietung für Wohnzwecke steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für Errichtungskosten betreffend die jeweiligen, den Nutzungsvereinbarungen unterliegenden Eigentumswohnungen, die im Jahr 2008 angefallen sind, schon für den Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum 2008 zu.

Zudem liegt hinsichtlich der im Jahre 2007 angefallenen und diese Eigentumswohnungen betreffenden Vorsteuern bereits im Jahr 2008 und nicht erst im Jahr der Fertigstellung und Umsatzerzielung eine nach außen hin erkennbare, klar

bestimmte und verbindliche Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 vor und kann eine Vorsteuerberichtigung somit zur Gänze bereits im Veranlagungsjahr 2008 vorgenommen werden.

Im Jahre 2009 ist das Gebäude fertig gestellt und es kommt zur steuerpflichtigen Vermietung. Dem Unternehmer steht der Vorsteuerabzug hinsichtlich der laufenden Vorsteuern des Jahres 2009 zu. Einer Vorsteuerberichtung betreffend das Jahr 2007 bedarf es nicht mehr.

2104

Ein Anwendungsfall dieser Bestimmung ist auch gegeben, wenn die Änderung der Verhältnisse im Jahr der erstmaligen Verwendung erfolgt und die Anschaffung in einem vorangegangenen Jahr liegt (siehe Rz 2075 und Rz 2076).

Beispiel:

Im Jahr 1999 erfolgt die Errichtung eines Gebäudes, das zur steuerpflichtigen Vermietung bestimmt ist. Im Jahr 2000 wird das Gebäude zwar steuerpflichtig vermietet, es erfolgt jedoch im gleichen Jahr eine steuerfreie Veräußerung. Die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 setzt voraus, dass sich die Verhältnisse in den dem Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Jahren ändern. Im gegenständlichen Fall ändern sich die Verhältnisse aber noch im Jahr der erstmaligen Verwendung. Es ist daher nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 der Vorsteuerabzug zur Gänze zu berichtigen.

12.11.1. Besonderheiten iZm der Berichtigung bei Istbesteuerung beim Umlaufvermögen und sonstigen Leistungen (Rechtslage ab 1.1.2013)

2105

Für Anwendungsfälle siehe Rz 2101. Zur allgemeinen Systematik siehe Rz 2086.

Beispiel 1:

Im Umlaufvermögen des Kleinunternehmers A befinden sich Gegenstände, die er im Jahr 2013 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2014. Im selben Jahr verzichtet er auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung. Seine Umsätze sind zur Gänze steuerpflichtig.

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 11 UStG 1994. A kann die positive Vorsteuerberichtigung im Jahr 2014 vollständig geltend machen.

Beispiel 2:

Im Umlaufvermögen des Unternehmers A befinden sich Gegenstände, die er im Jahr 2013 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2014. Im selben Jahr betragen seine Umsätze nicht mehr als 30.000 Euro und es kommt zur Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung.

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 11 UStG 1994. A muss die Vorsteuerberichtigung im Jahr 2014 vornehmen, muss also die grundsätzlich abziehbare Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt berichtigen. Im Voranmeldungszeitraum, in dem A die Lieferung der Gegenstände bezahlt, kann er den Vorsteuerabzug gemäß den Verhältnissen des Jahres 2013 vollständig vornehmen.

Randzahlen 2106 bis 2115: *derzeit frei.*

12.12. Änderung der Verhältnisse bei nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gegenständen

2116

Durch § 12 Abs. 12 UStG 1994 wird klargestellt, dass die Berichtigungsbestimmungen des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, Geltung haben. Die Berichtigungsvorschriften sind also insbesondere auch auf Gegenstände anwendbar, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Randzahlen 2117 bis 2120: *derzeit frei.*

12.13. Bagatellregelung

2121

Eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (nicht auch nach Abs. 11) unterbleibt, wenn die auf den einzelnen Gegenstand entfallende Vorsteuer 220 Euro nicht übersteigt. Maßgebend ist daher die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung angefallene Vorsteuer und nicht der Berichtigungsbetrag oder der tatsächlich als Vorsteuer abgezogene Betrag. Die Vorschrift wirkt sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Unternehmers. Nachträgliche Anschaffungskosten, Großreparaturen usw. sind jeweils gesondert zu beurteilen.

Randzahlen 2122 bis 2125: *derzeit frei.*

12.14.

Derzeit frei.

Randzahlen 2126 bis 2150: *derzeit frei.*

12.15. Vorsteuerabzug bei Eigenverbrauch

2151

Der leistende Unternehmer darf die für den Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer gesondert in Rechnung stellen und der Leistungsempfänger darf diese als Vorsteuer abziehen. An Stelle des Entgelts ist in der Rechnung die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch anzugeben. Wird in der Rechnung eine nicht geschuldete Steuer ausgewiesen, entsteht die Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994.

2152

Eine Vorsteuerberichtigung, die wegen steuerfreiem Eigenverbrauch bzw. ab 1. Mai 2004 wegen einem nicht steuerbaren Eigenverbrauch eines vorher zur Ausführung nicht unecht befreiter Umsätze verwendeten Grundstückes vorzunehmen ist, darf nicht nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Rechnung gestellt werden, weil diese nicht für, sondern nur mittelbar wegen des Eigenverbrauches geschuldet wird.

Randzahlen 2153 bis 2160: *derzeit frei.*

12.16. Vorsteuerabzug beim Export von Gebrauchtfahrzeugen (aufgehoben durch AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007)

Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007

2161

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gelangt § 12 Abs. 16 UStG 1994 nicht zur Anwendung.

2162

Es muss sich um ein KFZ der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur handeln. Das sind Kraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die hauptsächlich zur Beförderung von Personen gebaut sind, ausgenommen solche für die Beförderung von 10 oder mehr Personen, einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen. Nicht darunter fallen zB Lastkraftwagen, Traktoren, Zugmaschinen und Spezialkraftfahrzeuge. Die mindestens zweijährige Zulassung im Inland bedeutet, dass das Fahrzeug bis zum Zeitpunkt der Ausfuhrlieferung eine inländische Zulassung von insgesamt zwei Jahren aufweisen muss. Die Zeiten, in denen keine inländische Zulassung bestanden hat, sind nicht mitzurechnen. Nach der neuerlichen Zulassung beginnt die Frist allerdings nicht wieder neu zu laufen, vielmehr sind sämtliche - auch nicht zusammenhängende - Zeiten der inländischen Zulassung zusammenzurechnen.

2163

Die Vorsteuer ist mit 20% aus dem Erwerbspreis herauszurechnen. Sie beträgt somit 16,67% des Erwerbspreises.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Gebrauchtwagenhändler erwirbt von einem Privaten (oder von einem Unternehmer, der für das Fahrzeug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 keinen Vorsteuerabzug hatte) einen Pkw um 6.000 Euro. Der angenommene Verkaufspreis an einen Inländer beträgt 7.800 Euro (davon 300 Euro USt auf Grund der Berechnung nach § 24 UStG 1994). Liegt nun eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vor, darf der Händler einen Vorsteuerabzug von 1.000 Euro (herausgerechnete 20% aus 6.000 Euro) geltend machen. Der Nettopreis könnte bei gleichem Gewinn auf 6.500 Euro sinken.*

2164

Auch wenn der Veräußerungspreis unter dem Erwerbspreis liegt, darf die Vorsteuer aus dem Erwerbspreis herausgerechnet werden.

Randzahlen 2165 bis 2200: *derzeit frei.*

13. Vorsteuerabzug bei Reisekosten (§ 13 UStG 1994)

Randzahlen 2201 bis 2225: *derzeit frei.*

14. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 14 UStG 1994)

14.1. Vorsteuerpauschalierungen

14.1.1. Allgemein

2226

Die Inanspruchnahme von Pauschalierungen kann für Zwecke der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils unabhängig voneinander erfolgen.

2227

Sind die Anwendungsvoraussetzungen mehrerer Pauschalierungsverordnungen erfüllt, kann der Steuerpflichtige frei wählen, welche der in Betracht kommenden Pauschalierungen er in Anspruch nimmt.

2228

Die Pauschalermittlung der Vorsteuern betrifft die für den jeweiligen Betrieb zu ermittelnden Vorsteuern. Das Wahlrecht kann für jeden von mehreren Betrieben eigenständig ausgeübt werden. Ob mehrere Betätigungen insgesamt einen einheitlichen Betrieb darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.

2229

Bei Betriebseröffnung können die Vorsteuerpauschalierungen angewendet werden, wenn im ersten Jahr die Umsatzgrenzen der zu wählenden Pauschalierung voraussichtlich nicht überschritten werden. Aufgrund der ab 1.1.2016 geltenden Rechtslage ist zusätzliche Voraussetzung für die Vorsteuerpauschalierungen, dass weder eine Buchführungspflicht besteht noch freiwillig Bücher geführt werden.

2230

Wurde die Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch ausgeübt, ist bei der Pauschalierung keine Umrechnung auf das volle Jahr vorzunehmen.

2231

Eine unentgeltliche Betriebsübertragung im Beobachtungs- oder Pauschalierungszeitraum führt in Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge (zB Erbfolge, Erbschaftskauf, Erbschaftsschenkung) zu einer weiteren Berücksichtigung der Verhältnisse des Rechtsvorgängers beim Rechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO). In Fällen einer (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Einzelrechtsnachfolge (zB Kauf, Schenkung, Vermächtnis) im Beobachtungs- oder Pauschalierungszeitraum kommt eine Anwendung einer Pauschalierung

für den Rechtsnachfolger nur in Betracht, wenn die in den Verordnungen jeweils vorgesehenen Anwendungsvoraussetzungen vom Rechtsnachfolger erfüllt werden.

2232

Die Pauschalierung kann im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten bzw. vereinbarten Entgelten im Sinne des § 17 UStG 1994 angewendet werden.

14.1.2. Berechnung der pauschalen Vorsteuer

2233

Die pauschale Vorsteuer beträgt 1,8% oder einen nach den Verordnungen festgesetzten Prozentsatz des Gesamtumsatzes mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften. Im Fall der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf die pauschal berechnete, abziehbare Vorsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2004 höchstens 3.960 Euro pro Jahr betragen.

Der Gesamtumsatz ist im § 17 Abs. 5 UStG 1994 definiert. Darunter sind die steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen (bei der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte) und der Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 zu verstehen. Außer Ansatz bleiben die unecht befreiten Umsätze und die Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 4 Abs. 7 UStG 1994. Maßgeblich ist jener Betrag (Teilbetrag) am Gesamtumsatz, der dem betreffenden Betrieb bzw. der betreffenden Tätigkeit zuzuordnen ist.

2234

Beim Wechsel von der Vorsteuerpauschalierung (§ 14 UStG 1994) zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 ist für die Zuordnung der Vorsteuer zur Pauschalierung der Zeitpunkt der Leistung bzw. der Einfuhr des Gegenstandes maßgebend und nicht der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder der Entrichtung der EUSt. Dies gilt sinngemäß, wenn von einer Vorsteuer nach § 12 UStG 1994 auf eine Vorsteuerpauschalierung (§ 14 UStG 1994) übergegangen wird (VwGH 11.9.1987, 86/15/0067).

14.1.3. Zusätzlich abziehbare Vorsteuer

2235

Zusätzlich abziehbar ist die Vorsteuer für die Lieferung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, wenn die Anschaffungskosten 1.100 Euro übersteigen, sowie - ohne Bagatellbegrenzung - für die Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens. Dies gilt auch für die EUSt, wenn die Anschaffungskosten des eingeführten abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens 1.100 Euro übersteigen. Die Eigenschaft als Anlagevermögen sowie die Höhe der Anschaffungskosten sind jeweils nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen.

2236

Abziehbar ist weiters die Vorsteuer für sonstige Leistungen bei der Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, wenn die Herstellungskosten 1.100 Euro übersteigen.

2237

In den Verordnungen wird jeweils auch auf den Abzug von Vorsteuern gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 lit. b UStG 1994 Bezug genommen. Diese Bestimmung lässt den gesonderten Vorsteuerabzug für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu, deren Herstellungskosten 1.100 Euro übersteigen. Die Vorschrift ist in ganzheitlicher Betrachtung in Wechselbeziehung mit § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 so zu verstehen, dass im Rahmen einer Herstellung eines Anlagegutes auch für Lieferungen anfallende Vorsteuerbeträge abzugsfähig sind, wenn die Einzellieferung bis zu 1.100 Euro beträgt, die gesamten Herstellungskosten aber über diesem Betrag liegen (zB Ankauf von Baumaterial bis zu 1.100 Euro, das für die Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens mit Gesamtherstellungskosten von mehr als 1.100 Euro eingesetzt wird).

2238

Abziehbar ist auch die Vorsteuer für die Lieferung von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen, Zutaten und für Fremdlöhne. Die Regelung gilt weiters sinngemäß für die entrichtete EUSt, wenn Gegenstände eingeführt werden. Siehe EStR 2000 Rz 4117 und Rz 4118, Rz 4124 und Rz 4125.

14.1.4. Erleichterung der Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Vorsteuer

2239

Soweit die Vorsteuer pauschal errechnet wird, ist der Unternehmer von den Aufzeichnungspflichten des § 18 Abs. 2 Z 4 und 5 UStG 1994 befreit (§ 18 Abs. 9 UStG 1994) und die dazugehörenden Belege sind nach § 132 BAO nicht aufzubewahren. Soweit die tatsächlichen Vorsteuern geltend gemacht werden, sind die Aufzeichnungspflichten des § 18 Abs. 2 Z 4 und 5 UStG 1994 zu beachten und aufzubewahren sind Belege, die die Grundlage für Eintragungen in das Wareneingangsbuch darstellen (zur vereinfachten Führung des Wareneingangsbuches nach den Verordnungen betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe siehe EStR 2000 Rz 4307 und Rz 4308 und Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler siehe EStR 2000 Rz 4321 und Rz 4322).

14.1.5. Vorsteuerberichtigung

2240

Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse (zB Übergang von der steuerpflichtigen Vermietung eines Geschäftslokals zur unecht befreiten Vermietung), so kommt es auch bei aufrechter Pauschalierung zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994. Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 sind nur für solche Vorgänge zu berichtigen, die vor dem Pauschalierungszeitraum oder innerhalb dessen tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigten, nicht jedoch für solche, die durch die Vorsteuerpauschalierung abgegolten waren.

2241

Wechselt ein Unternehmer hingegen von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 UStG 1994 zur unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 oder umgekehrt, so ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse. Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 ist daher unter Beachtung der Bagatellregelung des § 12 Abs. 13 UStG 1994 durchzuführen.

2242

Sollten pauschalierungsrelevante Umsätze nachträglich wesentlich durch Betriebsprüfungsergebnisse oder durch andere Verfahren geändert werden und dadurch die jeweils in Betracht kommende Umsatzgrenze überschritten werden, fällt die Anwendungsvoraussetzung der jeweiligen Verordnung (nachträglich) weg. Vorsteuern stehen in diesem Falle aber insoweit zu, als den Rechnungserfordernissen entsprochen wird (siehe Rz 1815 bis Rz 1832).

14.1.6. Basispauschalierung

2243

Die Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Basispauschalierung) können nur Unternehmer in Anspruch nehmen, die die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfüllen. Vor 1.1.2016 waren die in § 17 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 normierten Voraussetzungen (keine Buchführungspflicht und keine freiwillige Buchführung) für die umsatzsteuerliche Pauschalierung ohne Bedeutung. Es konnte daher zB auch eine Kapitalgesellschaft von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 Gebrauch machen.

Randzahlen 2244 bis 2250: *derzeit frei.*

14.2. Verordnungsermächtigung

14.2.1. Vorsteuerpauschalierung aufgrund von Verordnungen

2251

Auf Grund folgender Verordnungen können Vorsteuern pauschaliert werden:

- Bestimmte Berufsgruppen, VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 627/1983, anwendbar ab 1984;
- 1.1.2000 – 31.12.2012: Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999;
- Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 228/1999, anwendbar ab 2000;
- Drogisten, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 229/1999, anwendbar ab 2000;
- Handelsvertreter, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 95/2000, anwendbar ab 2000;
- Künstler und Schriftsteller, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 417/2000, anwendbar ab 2000.
- Einstellen fremder Pferde (Pferdepauschalierungsverordnung), VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 159/2014, anwendbar ab 2014.

2252

Die Inanspruchnahme der Pauschalierungen ist jeweils an das Nichtüberschreiten von Umsatzgrenzen (§ 125 Abs. 1 BAO) gebunden. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO dar.

Die maßgebenden Umsatzgrenzen sind:

- Bestimmte Berufsgruppen, VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983: Die Umsätze für freiberuflich tätige Unternehmer dürfen im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben. Für nichtbuchführungspflichtige Handels- und Gewerbetreibende gelten die jeweiligen Grenzen zur Buchführung. Für die angeführten Tätigkeiten gemeinnütziger Einrichtungen gelten keine Umsatzgrenzen.
- Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (BGBl. II Nr. 227/1999; letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012): Die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres dürfen nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben und der Betrieb darf nicht buchführungspflichtig sein (§ 2 der VO). Erfasst sind nur jene Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen

anbieten (zumindest „kleine Speisekarte") und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen (VwGH 05.09.2012, 2012/15/0120).

- Verordnung betreffend Drogisten (BGBl. II Nr. 229/1999): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.
- Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler (BGBl. II Nr. 228/1999): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.
- Verordnung betreffend Künstler und Schriftsteller (BGBl. II Nr. 417/2000): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.
- Verordnung betreffend das Einstellen fremder Pferde (BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 159/2014): Der Unternehmer darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden. Liegen Umsätze vor, die ertragsteuerlich zu Einkünften gemäß § 21 EStG 1988 führen, ist die Verordnung nur anwendbar, wenn eine Umsatzgrenze von 400.000 Euro nicht überschritten wird. Zur Berechnung der Grenze und dem Eintritt der Folgen des Über- oder Unterschreitens ist § 125 BAO sinngemäß anzuwenden.

Keine Umsatzgrenze: Verordnung betreffend Handelsvertreter.

2253

Steigt der Umsatz eines Unternehmers, dessen Tätigkeit in einer der Verordnungen zu § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 angeführt ist und der bisher die Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Anspruch genommen hat, über die Grenze von 220.000 Euro, sind aber die Voraussetzungen gemäß VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983 (bestimmte Berufsgruppen), VO des BMF BGBl. II Nr. 227/1999 (Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe), VO des BMF, BGBl. II Nr. 228/1999 (Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler), VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999 (Drogisten) oder VO des BMF BGBl. II Nr. 417/2000 (Künstler und Schriftsteller) erfüllt, so kann der Unternehmer auf die Pauschalierung nach der VO überwechseln. In diesen Fällen ist dies auch ohne Einhaltung der Bindungsfrist von zwei Jahren möglich.

14.2.2. Verhältnis der Verordnungen untereinander

2254

Im Verhältnis der Verordnungen betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, VO des BMF, BGBl. II Nr. 228/1999, und Drogisten, VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999, gilt Folgendes:

Treffen auf einen Betrieb sowohl die Voraussetzungen der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler als auch die Voraussetzungen der Verordnung betreffend Drogisten zu, kommt nur die Anwendung der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler in Betracht.

Randzahlen 2255 bis 2265: *derzeit frei.*

14.3. Auflagen im Zusammenhang mit der Verordnungsermächtigung

14.3.1. Verordnung des BMF BGBl. II Nr. 227/1999 - Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe

2266

Ob ein Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbe vorliegt siehe EStR 2000 Rz 4291 bis Rz 4302.

2267

Gemäß § 4 dieser Verordnung ist die Vorsteuer mit 5,5% der Umsätze exklusive Getränkeumsätze zuzüglich dort genannter tatsächlicher abziehbarer Vorsteuerbeträge zu ermitteln. Im Hinblick auf § 14 Abs. 3 UStG 1994 gelten als Betriebseinnahmen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen, ausgenommen sie wären unecht steuerfrei. Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen unecht befreite Umsätze, Umsätze aus der Geschäftsveräußerung (§ 4 Abs. 7 UStG 1994) und Umsätze aus Hilfsgeschäften.

2268

Hinsichtlich der pauschalen Eigenverbrauchsermittlung gemäß der Verordnung über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauchs bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden USt, BGBl. Nr. 628/1983 ist davon auszugehen, dass auf Getränke 15% des Sachbezugswertes entfallen.

14.3.2. Verordnung des BMF BGBl. II Nr. 228/1999 - Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler

2269

Ob ein Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler vorliegt siehe EStR 2000 Rz 4311 bis Rz 4319.

14.3.3. Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999 - Drogisten

2270

Siehe EStR 2000 Rz 4324 bis Rz 4326.

Randzahlen 2271 bis 2276: *derzeit frei.*

14.3.4. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 417/2000 – Künstler und Schriftsteller

2277

EStR 2000 Rz 4361 bis Rz 4369 gelten sinngemäß.

14.3.5. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 418/2000 – Sportler

2278

Die Verordnung betreffend die Sportlerpauschalierung ist nur zur Einkommensteuer ergangen und kann für die Bereiche der Umsatzsteuer nicht angewendet werden. Die Umsätze von Sportlern unterliegen bis 31.12.2010 nur dann der österreichischen Umsatzsteuer, wenn der Sportler seine Leistung in Österreich erbringt. Die Bestimmung des Leistungsortes erfolgt dabei nach § 3a UStG 1994. Das bedeutet:

- Preisgelder, die ein Sportler für die Teilnahme an einem Wettkampf in Österreich erhält, sind in Österreich zu versteuern. Der Ort dieser Leistung (Teilnahme am Wettkampf) bestimmt sich bis 31.12.2010 nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 (Tätigkeitsort)).
- Preisgelder für die Teilnahme an einem Wettkampf im Ausland unterliegen bis 31.12.2010 nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung.
- Ab 1.1.2011 sind Preisgelder für die Teilnahme an einem Wettkampf gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort steuerbar, wo der unternehmerische Leistungsempfänger (idR der Veranstalter des Wettkampfs) ansässig ist. Ist der Veranstalter ein Nichtunternehmer, bestimmt sich der Leistungsort weiterhin nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994.
- Einnahmen, die ein Sportler für Werbeleistungen für einen österreichischen Unternehmer erhält, unterliegen in Österreich zur Gänze der Umsatzsteuer. Dass für den österreichischen Unternehmer (Auftraggeber) auch anlässlich von Wettkämpfen im Ausland geworben wird, ist dabei unerheblich. Der Leistungsort für Werbeleistungen an Unternehmer bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nach dem Empfängerortprinzip (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 9 lit. a iVm Abs. 10 Z 2 UStG 1994).
- Umgekehrt unterliegen Werbeleistungen, die ein Sportler im Auftrag eines Unternehmers mit Sitz außerhalb Österreichs erbringt, nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung. Dass für den ausländischen Unternehmer auch anlässlich von Wettkämpfen in Österreich geworben wird, ist unerheblich.

Die Besteuerung von Schirennläufern entsprechend diesen Ausführungen ist jedenfalls für Leistungen durchzuführen, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden. Für die Leistungen von Schirennläufern, die vor dem 1. Jänner 2001 ausgeführt wurden, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Besteuerung noch analog der "alten" Schirennläufer-Erlassregelung (Erlass des BMF vom 22. März 1977, 261.500-IV/6/76) erfolgt.

14.3.6. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 159/2014 – Einstellen fremder Pferde (Pferdepauschalierungsverordnung)

2279

Unter die Verordnung fallende Umsätze sind, ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung, Umsätze aus dem Einstellen fremder Pferde (Pensionshaltung von Pferden), die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport, selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Die Anwendung der Verordnung setzt voraus, dass zumindest die Grundversorgung der Pferde (Unterbringung, Zurverfügungstellung von Futter und Mistentsorgung oder -verbringung) abgedeckt ist. Sämtliche mit Leistungen im Rahmen der Pensionshaltung von Pferden (zB Pflege) verbundene Kosten und somit auch die Kosten der Grundversorgung sind vom Durchschnittssatz abgedeckt.

Die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuerbeträge können mittels eines Durchschnittssatzes iHv 24 Euro pro Pferd und Kalendermonat abgezogen werden. Wird das Pferd nicht den ganzen Monat eingestellt, so ist der Durchschnittssatz zu aliquotieren.

Beispiel:

Im Monat April sind bei einem nichtbuchführenden Pferdeeinstellbetrieb 15 fremde Pferde (Pensionshaltung von Pferden) eingestellt, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden. Pro Pferd und Monat verrechnet der Unternehmer 300 Euro exklusive 20% Umsatzsteuer (360 Euro inklusive 20% Umsatzsteuer) an Einstellgebühren. Am 16. April wird ein sechzehntes Pferd aufgenommen. Der Unternehmer verrechnet für den Monat April eine Einstellgebühr in Höhe von 150 Euro exklusive 20% Umsatzsteuer (180 Euro inklusive 20% Umsatzsteuer).

Bei Anwendung der Verordnung können für den Monat April 372 Euro an Vorsteuern pauschal geltend gemacht werden (15 Pferde x 24 Euro; 1 Pferd x 12 Euro). Die auf die Umsätze (15 Pferde x 300 Euro; 1 Pferd x 150 Euro) entfallende Umsatzsteuer beträgt 930 Euro, woraus sich für den Monat April eine Zahllast von 558 Euro ergibt.

Nicht im Durchschnittssatz enthalten sind Vorsteuerbeträge, die aus der Lieferung von ertragsteuerlich als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu qualifizierendem unbeweglichen Anlagevermögen (zB Stallgebäude) stammen, insoweit es der

Pensionshaltung von Pferden dient. Diese Vorsteuerbeträge können bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 gesondert abgezogen werden.

Randzahlen 2280 bis 2287: *derzeit frei*

14.4. Erklärung

2288

Bei der USt bedarf es einer schriftlichen Erklärung auf Anwendung einer Pauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 bis zur Rechtskraft des Bescheides des betreffenden Jahres, in dem erstmals der Vorsteuerabzug pauschaliert werden soll.

2289

Die Erklärung des Unternehmers an das Finanzamt, die Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 anzuwenden, bindet ihn für mindestens zwei Jahre. Nach Ablauf dieser Frist kann der Unternehmer seine Erklärung widerrufen und falls die in der VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983 genannten Voraussetzungen zutreffen auf die Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 übergehen oder die Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften ermitteln. Entscheidet sich der Unternehmer für die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, so ist er daran für zwei Jahre gebunden, entscheidet er sich für die Vorsteuerermittlung nach den allgemeinen Vorschriften, so ist er daran fünf Jahre gebunden.

Ausnahme: siehe Rz 2251 bis Rz 2253.

Randzahlen 2290 bis 2300: *derzeit frei.*

14.5. Widerruf und Wechsel der Vorsteuerpauschalierung

2301

Wechselt der Unternehmer von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zur Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 oder umgekehrt oder geht der Unternehmer von einer der beiden Pauschalierungen auf die Vorsteuerermittlung nach den allgemeinen Vorschriften über oder umgekehrt, so löst diese Änderung keine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 aus, da in allen Fällen ein Vorsteuerabzug, wenn auch in unterschiedlicher Form zusteht.

Der Wechsel aus der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 zur Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 oder § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 führt grundsätzlich zur Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 (vgl. § 12 Abs. 12 UStG 1994). Vorsteuerberichtigungen für Gegenstände, die der Unternehmer in seinem Unternehmen erstmals vor dem 1.1.2014 als Anlagevermögen in Verwendung genommen

hat, sind aufgrund der Übergangsregel gemäß § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht vorzunehmen. Vorsteuerkorrekturen für im Wege der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 bemessene Vorsteuern iZm beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens, die der Unternehmer für seinen Pferdeeinstellbetrieb nach dem 1.1.2014 angeschafft hat, sowie übrige Gegenstände (zB Umlaufvermögen, Treibstoff- oder Mineralstoffvorräte) sind durch den Pauschalsatz des § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 iVm § 3 PferdePauschV abgedeckt.

2302

Die Bindungswirkungen des § 14 Abs. 4 und 5 UStG 1994 sind zu beachten. Ein Übersteigen der für die Anwendung relevanten Grenzen gilt nicht als Widerruf im Sinne des § 14 Abs. 5 UStG 1994. Es tritt daher bei einem späteren Abfallen unter die Anwendungsgrenzen nicht die Sperrfrist im Sinne des § 14 Abs. 5 lit. b UStG 1994 in Kraft, sondern die Vorsteuern sind pauschal abzuziehen. Soll eine Pauschalierungsverordnung nicht mehr in Anspruch genommen werden, müsste ein Widerruf nach § 14 Abs. 5 UStG 1994 erfolgen.

2303

Wurde eine Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 UStG 1994, die nicht auf Grund der Verordnung aus dem Jahre 1999 (VO des BMF, BGBl. II Nr. 227/1999, VO des BMF, BGBl. II Nr. 228/1999, VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999 und VO des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II idF Nr. 500/1999) erfolgte, vor dem Jahr 2000 widerrufen, steht der Inanspruchnahme der Pauschalierungsverordnungen aus dem Jahre 1999 die Frist nach § 14 Abs. 5 lit. b UStG 1994 nicht entgegen.

Randzahlen 2304 bis 2350: *derzeit frei.*

15. Erleichterungen bei Aufteilung der Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG 1994)

Randzahlen 2351 bis 2380: *derzeit frei.*

16. Änderungen der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)

16.1. Minderung, Erhöhung

16.1.1. Allgemeines

2381

Voraussetzung für die Berichtigungspflicht ist das Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes. Ein steuerfreier Umsatz löst mangels eines Steuer- bzw. Vorsteuerbetrages keine Berichtigungspflicht aus, gleichgültig, ob mit dem steuerfreien Umsatz der Verlust des Vorsteuerabzuges verbunden ist oder nicht. Hingegen bleibt die Verpflichtung zur Vornahme der Berichtigung bei einem steuerpflichtigen Umsatz auch dann bestehen, wenn dieser an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer ausgeführt wird. Für den leistenden Unternehmer ist somit allein die Tatsache maßgebend, dass sich die Bemessungsgrundlage für seinen (steuerpflichtigen) Umsatz geändert hat. Der Berichtigungspflicht des leistenden Unternehmers steht die Verpflichtung des Leistungsempfängers gegenüber, eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Die Verpflichtung zur Vorsteuerkorrektur trifft allerdings nur den Leistungsempfänger, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

2382

Die häufigsten Fälle für eine Änderung der Bemessungsgrundlage sind die Zurückgewährung von Entgelten (zB bei teilweiser Rückgängigmachung des dem Umsatz zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes), Entgeltsminderungen (zB Skonti, Rabatte), Entgeltserhöhungen (zB aufgrund einer Wertsicherungsklausel) und die Uneinbringlichkeit des Entgelts. Auch ein Forderungsverzicht führt zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 und löst eine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerkorrektur aus (vgl. VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254). Die ledigliche Nichtbezahlung des Entgelts führt hingegen nicht zur Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 (vgl. EuGH 15.5.2014, Rs C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi kft*).

Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem letzten Abnehmer einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, ändert sich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, auch wenn die Erstattung oder der Preisnachlass nicht in der unmittelbaren Leistungsbeziehung gewährt wird (vgl. EuGH 24.10.1996, Rs C-

317/94, *Elida Gibbs*; EuGH 15.10.2002, Rs C-427/98, *Kommission/Deutschland*; BFH 13.7.2006, V R 46/05).

Während es bei weiteren Unternehmern in einer solchen Leistungskette weder zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsätze noch zu einer Vorsteuerkorrektur kommt, hat der letzte Abnehmer, sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt war, diesen ebenfalls zu berichtigen (siehe Rz 2396).

Handelt es sich bei der Lieferung des ersten Unternehmers in der Leistungskette um eine von einem anderen Mitgliedstaat ausgehende innergemeinschaftliche Lieferung, ist davon abweichend Folgendes zu berücksichtigen: Da die innergemeinschaftliche Lieferung idR steuerfrei ist, kann die Gewährung des Rabattes zwar nach Maßgabe der im jeweiligen Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führen, dies hat aber mangels Steuerpflicht der Lieferung keine weitere Auswirkung auf das Steueraufkommen. Demzufolge besteht keine Veranlassung für den letzten Abnehmer in der Kette, den Vorsteuerabzug – sofern er einen solchen vornehmen konnte – zu berichtigen.

Gewährt ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung, die von einem Reiseveranstalter erbracht wird, sind die oben genannten Grundsätze nicht anzuwenden und ist eine Änderung (Minderung) der Bemessungsgrundlage beim Vermittler nicht zulässig (vgl. EuGH 16.1.2014, Rs C-300/12, *Ibero Tours GmbH)*.

2383

Wird ein Skonto in Anspruch genommen, so ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen, je nachdem, ob der Skontoabzug vom Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer (Bruttomethode) oder nur vom Entgelt (Nettomethode) vorgenommen wird.

Beispiel:

Es wird ein Gegenstand um 100 Euro plus 20 Euro USt, also um insgesamt 120 Euro geliefert. Bei Zahlung innerhalb von zwei Wochen ist ein Skonto von 3% vereinbart.

- *Bruttomethode:Der Leistungsempfänger zahlt 116,40 Euro (120 Euro abzüglich 3,60 Euro Skonto).*
- *Der Leistende hat das Lieferentgelt auf 97 Euro (116,40 Euro x 0,166) und den für die Lieferung geschuldeten Steuerbetrag auf 19,40 Euro (20% von 97 Euro) zu berichtigen.*
- *Der Leistungsempfänger hat den Vorsteuerabzug auf 19,40 Euro zu berichtigen.*
- *Nettomethode:*

  Der Skonto (3%) wird von 100 Euro berechnet. Der Leistungsempfänger zahlt somit nicht 120 Euro, sondern 117 Euro.

  Der Leistende hat das Lieferentgelt auf 97,50 Euro (117 Euro x 0,166) und den Steuerbetrag auf 19,50 Euro (20% von 97,50 Euro) zu berichtigen.

Der Leistungsempfänger hat den Vorsteuerabzug auf 19,50 Euro zu berichtigen.

2384

Die Erstattung der Normverbrauchsabgabe nach § 12 NoVAG 1991 durch das Finanzamt an den Erwerber stellt weder für den Veräußerer noch für den Erwerber des KFZ eine Entgeltsminderung nach § 16 UStG 1994 dar.

2385

Grundlage für die Berichtigung des Entgelts ist jeweils der Minderungs-(Erhöhungs-)Betrag und der Steuersatz, dem der betreffende Umsatz unterzogen wurde.

2386

Eine Verpflichtung zur Belegerteilung besteht nur in jenen Fällen, in welchen das Gesetz ausdrücklich eine solche vorsieht. So ist zB im § 11 Abs. 13 UStG 1994 eine Berichtigung der Rechnung vorgesehen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat und in den Fällen des § 16 Abs. 5 UStG 1994.

Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Ist vereinbart, dass der leistende Unternehmer einen Rabatt gewährt und den hierfür vorgesehenen Geldbetrag auf ein separates, aber in seinem eigenen Verfügungsbereich stehendes Konto bucht, ist eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim leistenden Unternehmer erst dann gegeben, wenn dem Kunden ein Teil des ursprünglichen Entgelts von diesem Konto ausbezahlt wurde oder dieser tatsächlich anderweitig darüber verfügen kann (vgl. EuGH 29.05.2001, Rs C-86/99, „Freemans plc").

2387

Die gegenständliche Bestimmung ist nur für nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage von Bedeutung. Änderungen, die noch vor der Versteuerung eingetreten sind, lassen sich bereits bei der Steuerberechnung für den jeweiligen Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum berücksichtigen und stellen daher keinen Anwendungsfall des § 16 UStG 1994 dar.

16.1.2. Entgeltsänderung infolge Uneinbringlichkeit

2388

Eine Berichtigung von Steuer und Vorsteuer ist auch dann vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen werden kann, wird nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden sein. Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann noch nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden

(VwGH vom 03.09.2008, 2003/13/0109). Die Bildung einer Delkrederepost wegen Zweifelhaftigkeit einer Forderung berechtigt daher noch nicht zu einer Entgeltsberichtigung im Sinne dieser Bestimmung. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches usw. stellen echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Im Zweifel wird das Finanzamt den Nachweis der Uneinbringlichkeit einer Forderung verlangen müssen.

2389

Ein Belegaustausch ist in der gegenständlichen Bestimmung nicht vorgesehen. Der Unternehmer, dessen Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich geworden ist, kann daher in Höhe des Forderungsausfalles eine Entgeltsminderung vornehmen, ohne den Schuldner hievon verständigen zu müssen. Das Finanzamt des berichtigenden Unternehmers (Gläubigers) hat jedoch das Finanzamt des zahlungsunfähigen Unternehmers (Schuldners) auf die Uneinbringlichkeit der Forderung im Wege einer Kontrollmitteilung hinzuweisen.

16.1.3. Nachträgliche Änderung der Einfuhrumsatzsteuer

2390

Durch diese Bestimmung wird die Berichtigung des Vorsteuerabzuges in jenen Fällen geregelt, in welchen die als Vorsteuer abgezogene Einfuhrumsatzsteuer nachträglich herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden ist.

16.1.4. Nachträgliche Entgeltsänderungen bei unterschiedlich besteuerten Leistungen

2391

Durch diese Bestimmung wird eine Belegerteilungspflicht für jene Fälle statuiert, in welchen Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert werden. Aus dem Beleg, den der Unternehmer dem Leistungsempfänger zu erteilen hat, muss zu ersehen sein, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

2392

Dieser Bestimmung wird insbesondere in allen jenen Fällen Bedeutung zukommen, in welchen Jahresboni oder Jahresrückvergütungen gewährt werden, was vor allem bei Genossenschaften sehr häufig vorkommt. Die Aufteilung der Entgeltsminderungen auf die Steuersätze kann für den Unternehmer allerdings oft mit großen Schwierigkeiten verbunden sein. Aus Vereinfachungsgründen können Unternehmer, denen auf Grund des § 18 Abs. 7 UStG 1994 vom Finanzamt die nachträgliche Trennung der Entgelte nach Steuersätzen gestattet worden ist, nachträgliche Entgeltsminderungen (zB durch Skonti, Rabatte oder sonstige Preisnachlässe) nach dem Verhältnis zwischen den Umsätzen, die

verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sowie den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen eines Voranmeldungszeitraumes aufteilen. Die FÄ können auch anderen Unternehmern, die in großem Umfang Umsätze ausführen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, auf Antrag gegen jederzeitigen Widerruf Erleichterungen für die Trennung nachträglicher Entgeltsminderungen gewähren. Diesen Unternehmern kann ebenfalls gestattet werden, die Entgeltsminderungen eines Voranmeldungszeitraumes in dem gleichen Verhältnis aufzuteilen, in dem die nichtsteuerbaren, steuerfreien und die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätze des gleichen Zeitraumes zueinander stehen. Voraussetzung für die Zulassung dieses Verfahrens ist, dass die Verhältnisse zwischen den Umsatzgruppen innerhalb der einzelnen Voranmeldungszeiträume keine nennenswerten Schwankungen aufweisen.

16.1.5. Pfandgeld für Warenumschließungen

2393

Die Lieferung der Waren und die Überlassung der Warenumschließung bilden in der Regel eine einheitliche Leistung im Sinne von Haupt- und Nebenleistung. Der Käufer erhält die Ware nur dann, wenn er außer dem Kaufpreis auch das Pfandgeld für die Warenumschließung (zB Flaschenpfand, "Kaution" für Gasflaschen und Gastanks) entrichtet. Das vom Abnehmer aufgewendete Pfandgeld für die Warenumschließung ist Teil des Entgelts für die einheitliche Warenlieferung. Die Rückerstattung des Pfandgelds stellt regelmäßig eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich kann jedoch bei einem Unternehmer nur jenes Leergut eine Entgeltsminderung auslösen, für welches vorher von diesem Unternehmer das Pfandgeld eingehoben wurde (VwGH 30.5.1988, 86/15/0119).

Da die Beurteilung, ob nach diesen Grundsätzen die Leergutrücknahme bzw. die Rückgewährung des Pfandgeldes zu einer Entgeltsminderung führt, nur über einen längeren Zeitraum möglich ist, ist aus Vereinfachungsgründen ein Überhang an zurückgegebenem Leergut von bis zu 20% der im selben Jahr veräußerten Leergutmenge zu tolerieren.

16.1.6. Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen

2394

Die Ausgabe eines Gutscheins im Rahmen einer Werbemaßnahme, der einen Endabnehmer in die Lage versetzt, eine Leistung um den Nennwert des Gutscheins verbilligt zu erwerben, kann zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen. Dies gilt unabhängig davon, ob die mit dem Gutschein verbundene Vergütung auf allen Stufen der Leistungskette vom Hersteller bis zum Endabnehmer erfolgt. Die Minderung der Bemessungsgrundlage ist von dem Unternehmer geltend zu machen, der den Umsatz ausführt und den finanziellen

Aufwand für die Vergütung des Gutscheins trägt (= Gutscheinaussteller, zB Hersteller), während bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, der Vorsteuerabzug unverändert bleibt (vgl. EuGH 24.10.1996, Rs C-317/94, *"Elida Gibbs"*, sowie EuGH 15.10.2002, Rs C-427/98, *"Kom/Deutschland"*).

Eine Minderung der Bemessungsgrundlage kommt nicht in Betracht, wenn der mit dem eingelösten Gutschein verbundene finanzielle Aufwand vom Unternehmer aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird und nicht einem nachfolgenden Umsatz in der Leistungskette (Hersteller - Endabnehmer) zugeordnet werden kann.

Beispiel 1:

Das Kaufhaus K verteilt Gutscheine an Kunden zum Besuch eines in dem Kaufhaus von einem fremden Unternehmer F betriebenen Frisiersalons. K will mit der Maßnahme erreichen, dass Kunden aus Anlass der Gutscheineinlösung bei F das Kaufhaus aufsuchen und dort Waren erwerben.

K kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen.

Beispiel 2:

Der Automobilhersteller A erwirbt bei einem Mineralölkonzern M Gutscheine, die zum Bezug sämtlicher Waren und Dienstleistungen berechtigen, die in den Tankstellen des M angeboten werden. Diese Gutscheine gibt A über Vertragshändler an seine Kunden beim Erwerb eines neuen Autos als Zugabe weiter.

A kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen. Der Kunde erhält das Auto nicht billiger, sondern lediglich die Möglichkeit, bei einem dritten Unternehmer - hier M - Leistungen zu beziehen, deren Entgelt bereits von dritter Seite entrichtet wurde.

2395

Als Gutscheine gelten allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, zB in Form von Kupons, die ein Unternehmer zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf der gleichen oder nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen. Der Nennwert des Gutscheins entspricht einem Bruttobetrag, dh. er schließt die Umsatzsteuer ein.

Das Einlösen des Gutscheins kann in der Weise erfolgen, dass der Endabnehmer den Gutschein beim Erwerb der Leistung an Zahlungs Statt einsetzt und der Zwischenhändler sich den Nennwert des Gutscheins vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen vergüten lässt (Preisnachlassgutschein) oder dass der Endabnehmer direkt vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen eine nachträgliche Vergütung erhält (Preiserstattungsgutschein).

2396

Wird die Leistung an einen voll oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer als Endabnehmer bewirkt, der den Gutschein einlöst, mindert sich bei diesem Endabnehmer der Vorsteuerabzug aus der Leistung um den im Nennwert des Gutscheins enthaltenen Umsatzsteuerbetrag, ohne dass es bei dem Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, (zB Einzelhändler) zu einer Berichtigung seiner Bemessungsgrundlage kommt. Die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat (zB Hersteller), kommt auch in diesen Fällen in Betracht.

2397

Für die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat (= Gutscheinaussteller zB Hersteller), ist Voraussetzung, dass:

1. der Gutscheinaussteller eine im Inland steuerpflichtige Leistung erbracht hat,

2. der Gutscheinaussteller einem Abnehmer, der nicht unmittelbar in der Leistungskette nachfolgen muss, den Nennwert eines ausgegebenen Gutscheins vergütet hat,

3. die Leistung an den Endabnehmer, der den Gutschein einlöst, im Inland steuerpflichtig ist und

4. der Gutscheinaussteller das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen nachweisen kann.

Die Minderung der Bemessungsgrundlage hängt nicht davon ab, ob der Unternehmer seine Leistung unmittelbar an den Einzelhändler oder an einen Großhändler oder Zwischenhändler bewirkt.

2398

Die Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, wird um den Vergütungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer gemindert, die sich nach dem Umsatzsteuersatz berechnet, der auf den Umsatz Anwendung findet, für den der Gutschein eingelöst wird. Der Unternehmer kann entsprechend § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 die Minderung der Bemessungsgrundlage frühestens für den Besteuerungszeitraum vornehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, dh. für den Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer den Gutschein vergütet hat. Eine Berichtigung der Rechnung an den unmittelbaren Abnehmer des Gutscheinausstellers (zB Großhändler) hat nicht zu erfolgen. Ebenso wenig kommt es zu einer Änderung des Vorsteuerabzuges bei diesem Abnehmer und bei allen weiteren Unternehmern in der Lieferkette ausgenommen den Endabnehmer.

In den Fällen des Preisnachlassgutscheines ist der Nennwert des Gutscheines Teil der Gegenleistung für die Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher (wirkt wie ein

Entgelt von dritter Seite durch den Hersteller; vgl. EuGH 24.10.1996, Rs C-288/94, *"Argos Distributors"*, sowie EuGH 16.1.2003, Rs C-398/99, *"Yorkshire Co-operatives Ltd"*). Die Hingabe des Gutscheines an Zahlungs Statt führt somit zu keiner Minderung der Bemessungsgrundlage des Einzelhändlers. Für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbrauchsstufe tätig sind (Zwischenhändler, Großhändler), muss die Umsatzbesteuerung im Ergebnis neutral sein.

2399

Im Falle der Minderung der Bemessungsgrundlage infolge Vergütung eines Gutscheines hat der Unternehmer, der diesen Gutschein ausgegeben und vergütet hat, den Nachweis regelmäßig wie folgt zu führen:

Preisnachlassgutschein:

1. Durch einen Beleg über Datum und Höhe der Vergütung an den Einzelhändler; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:

a) Bezeichnung (zB Registriernummer) des Gutscheins,

b) Name und Anschrift des Endabnehmers,

c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endabnehmers und

2. durch Vorlage eines Beleges des Einzelhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Leistung an den Endabnehmer im Inland steuerpflichtig ist; aus dem Beleg müssen sich der maßgebliche Steuersatz und der Preis, aufgegliedert nach dem vom Endabnehmer aufgewendeten Betrag und Nennwert des Gutscheins, den der Endabnehmer an Zahlungs Statt hingibt, ergeben.

Preiserstattungsgutschein

1. Durch eine Kopie der Rechnung des Einzelhändlers, aus der sich eindeutig der steuerpflichtige Umsatz ergibt, für den die Vergütung geleistet wurde, und

2. durch einen Beleg über Datum und Höhe der Vergütung (zB Überweisung oder Barzahlung) des Nennwerts des Gutscheins gegenüber dem Endabnehmer; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:

a) Bezeichnung (zB Registriernummer) des Gutscheins,

b) Name und Anschrift des Endabnehmers,

c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endabnehmers.

Die Nachweise können sich auch aus der Gesamtheit anderer beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, vorliegender Unterlagen ergeben, wenn sich aus

ihnen leicht und eindeutig nachprüfen lässt, dass die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorgelegen haben.

2400

Beispiel 1:

Hersteller A verkauft an den Zwischenhändler B ein Möbelstück für 1.000 Euro zuzüglich 200 Euro gesondert ausgewiesener USt. B verkauft dieses Möbelstück an den Einzelhändler C für 1.500 Euro zuzüglich 300 Euro gesondert ausgewiesener USt. C verkauft dieses Möbelstück an den Endabnehmer D für 2.000 Euro zuzüglich 400 Euro gesondert ausgewiesener USt. D zahlt C einen Barbetrag in Höhe von 2.040 Euro und übergibt C einen von A ausgegebenen Warengutschein mit einem Nennwert von 360 Euro an Zahlungs Statt. C legt den Warengutschein A vor und erhält von diesem eine Vergütung in Höhe von 360 Euro (Preisnachlassgutschein).

Hersteller A kann die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung um 300 Euro mindern (360 Euro 1,2). Die geschuldete USt des A vermindert sich um 60 Euro. Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht.

Zwischenhändler B hat in Höhe des in der Rechnung des A ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages - unter den weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - einen Vorsteuerabzug in Höhe von 200 Euro.

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des C an D ermittelt sich aus der Barzahlung des D in Höhe von 2.040 Euro und dem von A gezahlten Erstattungsbetrag in Höhe von 360 Euro abzüglich der in diesen Beträgen enthaltenen USt (2.040 Euro + 360 Euro = 2.400 Euro : 1,2 = 2.000 Euro). Im Endergebnis fallen insgesamt 340 Euro USt an (Abführung von 400 Euro durch C abzüglich der Minderung in Höhe von 60 Euro bei A); dies entspricht dem Umsatzsteuerbetrag, der in dem vom Endabnehmer D tatsächlich aufgewendeten Betrag enthalten ist, mit dem D also tatsächlich wirtschaftlich belastet ist (2.040 Euro : 1,2 x 20%). Ist D ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer, darf er nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 340 Euro geltend machen.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber D zahlt C den gesamten Kaufpreis in Höhe von 2.400 Euro und legt den Gutschein A vor. A zahlt eine Vergütung in Höhe von 360 Euro. (Preiserstattungsgutschein).

Hersteller A kann die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung um 300 Euro mindern (360 Euro : 1,2). Die geschuldete USt des A vermindert sich um 60 Euro. Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht. Beim Zwischenhändler B tritt in der Höhe seines Vorsteuerabzuges keine Änderung ein, ebenso beim Einzelhändler C. Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des C an D setzt sich aus der Barzahlung des D abzüglich der darin enthaltenen USt zusammen. Wäre D ein vorsteuerabzugsberechtiger Unternehmer, müsste er im Voranmeldungszeitraum der Gutscheinerstattung seinen Vorsteuerabzug um 60 Euro berichtigen.

16.2. Insolvenzverfahren

16.2.1. Allgemeines

2401

Die Einleitung des Insolvenzverfahrens berührt nicht die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners. Der Gemeinschuldner bleibt Zurechnungssubjekt der von der bzw. an die Masse ausgeführten Leistungen und Steuerschuldner (VwGH 27.05.1998, 93/13/0052).

Der im Sanierungsverfahren bestellte Treuhänder wird als gesetzlicher Vertreter für den Unternehmer tätig; Umsätze sind weiterhin diesem zuzurechnen.

2402

Der Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum wird durch die Insolvenzeröffnung weder unterbrochen noch beendet. Ein laufendes Veranlagungsverfahren wird ebenfalls nicht unterbrochen. Die Insolvenzeröffnung ist aber entscheidende Zäsur für die insolvenzrechtliche Qualifikation der Umsatzsteuer-Forderungen.

2403

Maßgeblich für das Vorliegen einer privilegierten Forderung (Masseforderung) ist, dass es sich um Steuern handelt, die die Masse bzw. das unter Eigenverwaltung stehende Vermögen treffen und dass der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens (Sanierungsverfahrens) verwirklicht wird (§ 46 Z 2 IO, § 174 IO).

16.2.2. Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 16 UStG 1994

2404

Werden im Insolvenzverfahren Verbindlichkeiten für Leistungen an das Unternehmen, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden ist, uneinbringlich, ergibt sich die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0012). Den Rückforderungsanspruch hat das Finanzamt als Gläubiger im Insolvenzverfahren geltend zu machen.

2405

Für die insolvenzrechtliche Einordnung der Umsatzsteuerforderung ist davon auszugehen, dass die Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1994 in der Regel vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintritt und dieser Rückforderungsanspruch somit eine Insolvenzforderung darstellt. Die Vorsteuerberichtigung ist daher als Steuer des letzten Voranmeldungszeitraumes vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens anzumelden.

16.2.3. Vorsteuerrückforderung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994

2406

Wird im Zuge eines Insolvenzverfahrens Masse verwertet, so kann eine steuerfreie Veräußerung (zB ein steuerfreier Grundstücksumsatz) eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 auslösen. Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 führt im Insolvenzverfahren (OGH 25.02.2000, 8 Ob 144/99f) zu einer Insolvenzforderung

(anders VwGH 19.10.1999, 98/14/0143) und im Sanierungsverfahren nicht zu einer bevorrechteten Forderung.

16.2.4. Halbfertige Bauten - Rücktritt vom Vertrag

2407

Ist ein Vertrag von dem (Insolvenz)Schuldner und dem anderen Teil zur Zeit der Insolvenzeröffnung noch nicht oder nicht vollständig erfüllt worden, so kann der Insolvenzverwalter gemäß § 21 Abs. 1 IO entweder an Stelle des Schuldners den Vertrag erfüllen und vom anderen Teil Erfüllung verlangen oder vom Vertrag zurücktreten.

Tritt der Insolvenzverwalter vom Vertrag zurück, so ist die Verfügungsmacht am tatsächlich erbrachten Teil der Werklieferung bereits mit der Insolvenzeröffnung verschafft worden. Die für die Lieferung geschuldete Umsatzsteuer ist daher Insolvenzforderung (EvBl 1988, 86).

16.2.5. Halbfertige Bauten - Erfüllung des Vertrages

2408

Erfüllt der Insolvenzverwalter (Unternehmer) den Vertrag, gelten die allgemeinen Vorschriften betreffend den Zeitpunkt der Lieferung, wobei der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht maßgeblich ist. Eine Zweiteilung der Lieferung (vor und nach der Insolvenzeröffnung) ist nicht zulässig. Es handelt sich um ein einheitliches Ganzes und die Umsatzsteuer stellt zur Gänze eine Masseforderung dar.

16.2.6. Eigentumsvorbehalt im Insolvenzverfahren

2409

Macht der Vorbehaltseigentümer vom Rücktritt Gebrauch, kommt es zur Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung. Die nicht steuerbare Rückgabe des Liefergegenstandes führt zur Berichtigung des seinerzeit vom (Insolvenz)Schuldner geltend gemachten Vorsteuerabzuges. Diese Vorsteuerrückforderung ist eine Insolvenzforderung.

2410

Erfolgt der Rücktritt durch den Vorbehaltskäufer (durch den Insolvenzverwalter gemäß § 21 IO), ist der wirtschaftliche Erfolg kein anderer als bei Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes durch den Gläubiger. Die Vorsteuerrückforderung stellt ebenfalls eine Insolvenzforderung dar.

2411

Im Falle des abgetretenen Eigentumsvorbehaltes liegt bei der Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes eine Lieferung des Abnehmers [(Insolvenz)Schuldners] an den Vorbehaltseigentümer vor (vgl. VwGH 27.06.2000, 97/14/0147).

16.2.7. Verwertung der Konkursmasse insbesondere von Sicherungsgut im Konkurs

2412

Die Veräußerung des Massevermögens durch den Insolvenzverwalter führt zu steuerpflichtigen Umsätzen, die dem (Insolvenz)Schuldner zuzurechnen sind (vgl. VwGH 27.05.1998, 93/13/0052).

Keine Rolle spielt, ob einzelne Wirtschaftsgüter aus der Insolvenzmasse durch freihändigen Verkauf, gerichtliche Versteigerung auf Antrag des Insolvenzverwalters veräußert werden oder ob das gesamtschuldnerische Unternehmen im Ganzen veräußert wird. Die aus diesen Umsätzen resultierende Steuerschuld ist insolvenzrechtlich eine Masseforderung.

2413

Bezüglich des Sicherungsgutes (Sicherungseigentum, Pfandrechte, Zurückbehaltungsrechte), das Teil der Insolvenzmasse ist, hat der Gläubiger im Insolvenzverfahren so genannte Absonderungsrechte, dh. Rechte auf abgesonderte Befriedigung aus bestimmten Sachen (Rechten) des Schuldners. Bei der Veräußerung von Gegenständen, die zu einer Sondermasse gehören, ist zu unterscheiden:

2414

Bei Veräußerung des Sicherungsgutes durch den Insolvenzverwalter sind die Umsatzsteuerforderungen gemäß § 49 Abs. 1 IO Sondermassekosten, die vor Befriedigung der Absonderungsgläubiger zu entrichten sind (vgl. OGH 27.04.1989, 8 Ob 29/88, SZ 62/81).

2415

Veräußert der Sicherungsnehmer (Gläubiger) das Sicherungsgut, fallen zwei Lieferungen an.

Der (Insolvenz)Schuldner liefert an den Gläubiger und dieser an den Dritten. Bei der Lieferung des Sicherungsguts durch den (Insolvenz)Schuldner (Sicherungsgeber) an den Gläubiger (Sicherungsnehmer) geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn es sich bei diesem um einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt (§ 19 Abs. 1b lit. a UStG 1994).

16.2.8. Istbesteuerung und Vorsteuerabzug bei Anzahlungen im Insolvenzverfahren

16.2.8.1. Istbesteuerung (Mindest-Istbesteuerung) des leistenden (nachmaligen) Gemeinschuldners

2416

Die Leistung wird erbracht:

Maßgeblich für die insolvenzrechtliche Beurteilung ist stets der Zeitpunkt der Leistung. Das bedeutet:

- Vor Insolvenzeröffnung wurde geleistet, nach Insolvenzeröffnung erfolgt die Vereinnahmung: Die Umsatzsteuer ist eine Insolvenzforderung.
- Vereinnahmung vor Insolvenzeröffnung (wurde nicht versteuert), Leistung nach Insolvenzeröffnung (Insolvenzverwalter tritt nicht zurück): Die Umsatzsteuer ist eine Masseforderung.

2417

Die Leistung wird nicht erbracht (Der Insolvenzverwalter tritt vom Vertrag zurück).

- Vereinnahmung vor Insolvenzeröffnung: Die Steuerschuld fällt weg.
- Vereinnahmung vor Insolvenzeröffnung, der (Insolvenz)Schuldner hat die Zahlung versteuert.

Die Umsatzsteuerschuld fällt weg. Die Versteuerung ist rückgängig zu machen (im Voranmeldungszeitraum der Änderung).

Der Rückforderungsanspruch aus der Umsatzsteuerberichtigung ist mit den Insolvenzforderungen des Finanzamtes aufrechenbar.

16.2.8.2. Vorsteuerabzug des zahlenden (nachmaligen) Gemeinschuldners

2418

Der Insolvenzverwalter tritt vom Vertrag nicht zurück [die Leistung wird an den (Insolvenz)Schuldner erbracht], vor Insolvenzeröffnung hat der [nachmalige (Insolvenz)Schuldner] bezahlt, aber vor Insolvenzeröffnung keinen Vorsteuerabzug vorgenommen.

Die Vorsteuer aus der Anzahlungsrechnung wird mit Insolvenzforderungen aufrechenbar sein, sofern sie nicht schon geltend gemacht wurde (auch wenn die Anzahlungsrechnung durch den Vertragspartner erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgestellt wird). Die Vorsteuer aus der Schlussrechnung (oder aus weiteren Anzahlungen nach Insolvenzeröffnung) ist hingegen nur mit Masseforderungen des Finanzamtes verrechenbar.

2419

Der Insolvenzverwalter tritt vom Vertrag zurück, der (Insolvenz)Schuldner hat vor Insolvenzeröffnung eine Anzahlung geleistet und den Vorsteuerabzug vorgenommen.

Es kommt zu einer Rückgängigmachung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges. Die Vorsteuerrückforderung stellt eine Insolvenzforderung des Fiskus dar.

16.2.9. Uneinbringlichkeit von Forderungen des Gemeinschuldners

2420

Im Falle der im Zuge des Insolvenzverfahrens eingetretenen Uneinbringlichkeit von Forderungen des (Insolvenz)Schuldners betreffend Leistungen, die vom (späteren) (Insolvenz)Schuldner vor Insolvenzeröffnung erbracht wurden, ist die Umsatzsteuer des (Insolvenz)Schuldners zu berichtigen. Dieser Umsatzsteuer-Rückforderungsanspruch ist grundsätzlich mit Masseforderungen des Finanzamtes aufrechenbar. Nur in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde, ist der Rückforderungsanspruch zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse mit Insolvenzforderungen des Finanzamtes aufzurechnen.

Randzahlen 2421 bis 2430: *derzeit frei.*

16.3. Zentralregulierer

2431

Als Zentralregulierer wird ein Unternehmer bezeichnet, der den Abrechnungsverkehr zwischen in der Regel mehreren Abnehmern und deren Lieferanten durchführt. Der Zentralregulierer zahlt - unabhängig davon, wann der jeweilige Abnehmer an ihn zahlt - in der Regel innerhalb der vom Lieferanten gesetzten Skontofrist und nimmt daher den größtmöglichen Skontoabzug vor. Dieser Abzug stellt beim Lieferanten eine Entgeltsminderung dar. Die somit beim Abnehmer erforderliche Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann jedoch auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stoßen.
§ 16 Abs. 2 UStG 1994 bestimmt, dass die Berichtigung des Vorsteuerabzuges beim Abnehmer unterbleiben kann, so weit der auf die Entgeltsminderung entfallende Steuerbetrag von einem dritten Unternehmer entrichtet wird. Der Zentralregulierer ist diesfalls Steuerschuldner; die Steuerschuld entsteht für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum), in dem die Minderung des Entgelts eingetreten ist.

> *Beispiel:*
>
> *Die Einkaufgenossenschaft E (Zentralregulierer) ist in den Abrechnungsverkehr für Warenlieferungen zwischen A und B eingeschaltet. Sie zahlt für B den Kaufpreis an A unter Inanspruchnahme von Skonto. B zahlt an E den Kaufpreis ohne Inanspruchnahme von Skonto.*
>
> *Nach § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 hat A seine Steuer zu berichtigen. B braucht gemäß § 16 Abs. 2 UStG 1994 seinen Vorsteuerabzug nicht zu berichtigen, so weit E die auf den Skontoabzug entfallende Steuer an das Finanzamt entrichtet.*

Randzahlen 2432 bis 2450: *derzeit frei.*

17. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten - Istbesteuerung (§ 17 UStG 1994)

17.1. Soll-Istbesteuerung

2451

Die Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) ist die grundsätzliche Besteuerungsart. Die Istbesteuerung ist nur für die im § 17 UStG 1994 angeführten Fälle vorgesehen.

17.1.1. Istbesteuerung für freiberufliche und entsprechende Tätigkeiten

2452

Bei den im ersten Satz des § 17 Abs. 1 UStG 1994 genannten Unternehmern unterliegen sämtliche mit ihrer Berufstätigkeit zusammenhängenden Umsätze, auch die so genannten Umsätze aus Hilfsgeschäften, der Istbesteuerung. Dies gilt auch, wenn die Grundgeschäfte steuerfrei sind. Führt zB ein Arzt auch eine Hausapotheke oder veräußert ein Rechtsanwalt ein Anlagegut, so sind alle diese Umsätze in die Istbesteuerung einzubeziehen.

In gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation (zB EuGH 16.10.2008, C-253/07, "Canterbury Hockey Club") können auch planende Baumeister, die ihr Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft führen, die Istbesteuerung iSd § 17 Abs. 1 UStG 1994 dann in Anspruch nehmen, wenn die Gesellschaft ausschließlich eine unmittelbar ziviltechnikerähnliche Tätigkeit ausübt. Dies ist dann der Fall, wenn der Unternehmer gleich einem Ziviltechniker in einem Büro Projekte, Pläne, Leistungsverzeichnisse und Voranschläge verfasst, Kollaudierungen vornimmt, Parteien berufsmäßig vor Baubehörden in bautechnischen Angelegenheiten vertritt, und wenn er die mit dem Baumeistergewerbe üblicherweise verbundene typische Tätigkeit (Errichtung und Ausbesserung von Bauwerken unter Einsatz von Baufachkräften und Hilfskräften, Maschinen, Fahrzeugen usw.) nicht ausübt (VwGH 28.02.1978, 1103/76).

2453

Das Finanzamt hat jedoch auf Antrag zu gestatten, dass der Unternehmer die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) berechnet. Ein Antrag auf Sollbesteuerung muss spätestens zum Termin der Abgabe (Erstellung) der ersten Voranmeldung für diesen Veranlagungszeitraum gestellt werden.

17.1.2. Istbesteuerung für Versorgungsunternehmen

2454

Für die im § 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 genannten Versorgungsunternehmen, die ihre Leistungen in aller Regel auf Grund von Dauerleistungsverträgen erbringen und große Schwierigkeiten hätten, die in den einzelnen Kalendermonaten ausgeführten Leistungen festzustellen, ist zwingend die Istbesteuerung vorgesehen.

2455

Durch die Anknüpfung an die Rechnungslegung sind in dieser Art der Istbesteuerung auch Elemente der Sollbesteuerung enthalten. Auf Grund der gesetzlichen Fiktion, dass das Entgelt mit der Rechnungslegung (wobei auch Teilzahlungsanforderungen als Rechnungen anzusehen sind, auch wenn sie bestimmte Rechnungsangaben gemäß § 11 UStG 1994 nicht enthalten) als vereinnahmt anzusehen ist, hat das Versorgungsunternehmen - unabhängig von der tatsächlichen Vereinnahmung des Entgeltes - die Versteuerung bereits auf Grund der Teilzahlungsanforderung für einen bestimmten Zeitabschnitt vorzunehmen. Durch die weitere gesetzliche Fiktion, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen mit der Rechnungslegung als ausgeführt gelten, wird der vorsteuerabzugsberechtigte Empfänger der Teilzahlungsanforderung in die Lage versetzt, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, und zwar unabhängig davon, ob die verrechneten Leistungen schon tatsächlich ausgeführt sind.

2456

Bei Rechnungslegung im Wege einer Teilzahlungsanforderung und der damit verbundenen fiktiven Vereinnahmung des Entgeltes bzw. fiktiven Ausführung der Leistung ist im Interesse einer gleichmäßigen Vorgangsweise davon auszugehen, dass die Rechnungslegung nicht schon im Zeitpunkt der Zustellung der Teilzahlungsanforderung an den Leistungsempfänger erfolgt ist, sondern erst mit Beginn jenes Zeitraumes, für den die Teilzahlungsanforderung gilt.

2457

Für den Fall, dass von den der Istbesteuerung unterliegenden Versorgungsunternehmen überhaupt keine Rechnung gelegt wird, hat die Besteuerung nach Maßgabe der tatsächlichen Entgeltsvereinnahmung zu erfolgen. Bei den Versorgungsunternehmen ist ein Antrag auf Sollbesteuerung nicht möglich.

2458

Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen gelten auch dann als Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994, wenn sie die im § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c und d UStG 1994 (bis 31. Dezember 2012: § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994) geforderten Angaben nicht enthalten (§ 17 Abs. 1 UStG 1994).

Teilzahlungsanforderungen im Sinne des § 17 Abs. 1 UStG 1994 müssen darüber hinaus weder fortlaufend nummeriert sein noch brauchen sie bis 31. Dezember 2006 die UID des

leistenden Unternehmers oder (ab 1. Juli 2006) bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, die UID des Leistungsempfängers enthalten. Derartige Rechnungen berechtigen bis 31. Dezember 2006 daher trotz Fehlens einer laufenden Rechnungsnummer bzw. der UID des Leistenden sowie (ab 1. Juli 2006) des Leistungsempfängers bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug.

Für Zeiträume ab 1. Jänner 2007 ist es weiterhin nicht zu beanstanden, wenn Teilzahlungsanforderungen nicht fortlaufend nummeriert sind.

Randzahlen 2459 bis 2460: *derzeit frei.*

17.2. Istbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte und Gewerbetreibende sowie für Unternehmer mit niedrigem Gesamtumsatz

2461

Die im § 17 Abs. 2 UStG 1994 genannten Unternehmer unterliegen grundsätzlich der Istbesteuerung.

2462

Das Finanzamt hat jedoch auf Antrag zu gestatten, dass der Unternehmer die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) berechnet. Ein Antrag auf Sollbesteuerung muss spätestens zum Termin der Abgabe (Erstellung) der ersten Voranmeldung für diesen Veranlagungszeitraum gestellt werden.

2463

Unter die Unternehmer mit niedrigem Gesamtumsatz (bis 110.000 Euro) fallen insbesondere solche, die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erzielen.

Randzahlen 2464 bis 2475: *derzeit frei.*

17.3. Wegfall der Istbesteuerung

2476

Der Wegfall der Istbesteuerung und Übergang zur Sollbesteuerung in den in § 17 Abs. 3 UStG 1994 genannten Fällen bedarf keines Bescheides des Finanzamtes.

Randzahlen 2477 bis 2479: *derzeit frei.*

17.4. Wechsel in der Besteuerungsart

2480

Beim Übergang von der Soll- zur Istbesteuerung sind Entgelte für die vor dem Übergang zur Istbesteuerung bewirkten Umsätze, die erst nach dem Übergang vereinnahmt werden (Außenstände im Zeitpunkt des Übergangs), in dem auf den Übergang folgenden Voranmeldungszeitraum wieder abzusetzen.

17.4.1. Vorsteuerabzug

2481

Kommt es bei einem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 geltend macht, zu einem Wechsel von der Istbesteuerung in die Sollbesteuerung, so liegen für eine bereits im Zeitraum der Istbesteuerung bezogene Leistung, bei Erfüllung aller sonstigen Anforderungen, ab dem Zeitpunkt des Wechsels, unabhängig von der Bezahlung, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann somit im Veranlagungszeitraum des Wechsels ausgeübt werden, soweit es nicht schon geltend gemacht wurde (zB Ratenzahlung).

Beispiel:

Der Unternehmer A (Istbesteuerer) kauft im Jahr 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zuzüglich 2.000 Euro USt. Er bezahlt die Maschine vorerst noch nicht. Mit 1.1.2014 wechselt A die Besteuerungsart und es gelangt die Sollbesteuerung zur Anwendung.

A kann den Vorsteuerabzug unabhängig von der Bezahlung im ersten Voranmeldungszeitraum des Jahres 2014 geltend machen.

Kommt es bei einem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 geltend macht, zu einem Wechsel von der Sollbesteuerung in die Istbesteuerung, dürfen bereits abgezogene Vorsteuern für im Zeitraum der Sollbesteuerung bezogene, noch nicht bezahlte Leistungen im Zeitpunkt der Zahlung nicht nochmals abgezogen werden. Eine Rückzahlung bereits zu Recht abgezogener Vorsteuern iZm im Zeitraum der Sollbesteuerung bezogener noch nicht bezahlter Leistungen im Veranlagungszeitraum des Wechsels der Besteuerungsart ist diesfalls nicht erforderlich.

Beispiel:

Der Unternehmer A (Sollbesteuerung) kauft 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zuzüglich 2.000 Euro USt. Er bezahlt die Maschine in Raten von je 2.500 Euro pro Jahr und macht 2013 den vollen Vorsteuerabzug geltend. Mit 1.1.2014 wechselt A die Besteuerungsart und es gelangt die Istbesteuerung zur Anwendung. Eine Rückzahlung bereits zu Recht abgezogener Vorsteuern ist nicht erforderlich.

Randzahlen 2482 bis 2483: *derzeit frei.*

17.5. Gesamtumsatz

Randzahlen 2484 bis 2494: *derzeit frei.*

17.6. Vereinnahmte Entgelte

Randzahlen 2495 bis 2505: *derzeit frei.*

17.7. Geschäftsveräußerung im Ganzen

2506

Für die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist von Gesetzes wegen stets die Sollbesteuerung vorgesehen (§ 17 Abs. 7 UStG 1994). Für die übrigen Umsätze des Unternehmers, also auch für die Veräußerung von zurückbehaltenen, nicht in die Geschäftsveräußerung einbezogenen Wirtschaftsgütern, gilt weiterhin die Istbesteuerung.

Randzahlen 2507 bis 2520: *derzeit frei.*

18. Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis

18.1. Allgemeines

2521

Die umsatzsteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten sind eine lex specialis zu den Bestimmungen der BAO und es sind bei der Führung der Aufzeichnungen auch die Formvorschriften des § 131 BAO und die Aufbewahrungsvorschriften des § 132 BAO zu beachten.

2522

Nicht aufzuzeichnen sind

- die Umsätze ausländischer Unternehmer, die nach der VO des BMF über die umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen und des Vorsteuerabzuges (Einfuhrumsatzsteuer) ausländischer Unternehmer, BGBl. II Nr. 584/2003, ihre Umsätze umsatzsteuerfrei belassen,
- Vorsteuern, wenn ein Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach § 14 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 nach Durchschnittssätzen ermittelt,
- der Eigenverbrauch, wenn er nach der VO des BMF über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauchs bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden Umsatzsteuer, BGBl. Nr. 628/1983 idF BGBl. Nr. 499/1985, ermittelt wird, und
- die Umsätze und Vorsteuern nicht buchführungspflichtiger Land- und Forstwirte, die nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 versteuern. Diese Land- und Forstwirte haben jedoch die Umsätze, nach denen sich eine zusätzliche Steuer nach § 22 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 ergibt, die geschuldeten Steuerbeträge nach § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 sowie nach § 16 Abs. 2 UStG 1994, die Bemessungsgrundlagen für Leistungen, für die die Steuerschuld auf den Land- und Forstwirt übergeht, sowie die innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe aufzuzeichnen.

Randzahlen 2523 bis 2533: *derzeit frei.*

18.2. Aufzeichnungspflichten

18.2.1. Erleichterungen für Spediteure und Beförderungsunternehmer

2534

Spediteuren und Beförderungsunternehmen kann vom Finanzamt gestattet werden, dass durchlaufende Posten, nichtsteuerbare Umsätze und die gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994

umsatzsteuerfreien Umsätze nicht getrennt aufgezeichnet werden. Alle übrigen Umsätze sind nach § 18 Abs. 2 UStG 1994 aufzuzeichnen. Voraussetzung für die Genehmigung der Erleichterung ist für Unternehmer, die auch unecht umsatzsteuerbefreite Umsätze ausführen, dass die Vorsteuerbeträge den Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, und den übrigen Umsätzen gemäß § 12 Abs. 4 UStG 1994 direkt zugeordnet werden.

18.2.2. Erleichterungen für unecht befreite Unternehmen

2535

Bewirkt der Unternehmer nur Umsätze, für die nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, so entfällt die Aufzeichnung der Entgelte und Steuerbeträge für die an das Unternehmen ausgeführten Leistungen.

Randzahlen 2536 bis 2546: *derzeit frei.*

18.3. Aufzeichnung der vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelte in einer Summe

Randzahlen 2547 bis 2550: *derzeit frei.*

18.4. Aufzeichnung der geleisteten bzw. geschuldeten Entgelte in einer Summe

Randzahlen 2551 bis 2555: *derzeit frei.*

18.5. Aufzeichnungen der Vorsteuern

Randzahlen 2556 bis 2562: *derzeit frei.*

18.6. Gesonderte Aufzeichnungen für jeden Betrieb

Randzahlen 2563 bis 2568: *derzeit frei.*

18.7. Trennung der Entgelte nach dem Wareneingang

18.7.1. Allgemeines

2569

Der Unternehmer kann eine erleichterte Trennung der Entgelte nach dem Wareneingang nur nach vorheriger Genehmigung durch das Finanzamt vornehmen. Das Finanzamt hat die Genehmigung unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufes schriftlich zu erteilen. Die zugelassenen Erleichterungen sind genau zu bezeichnen.

Randzahlen 2570 und 2571: *derzeit frei*

2572

Die Zulassung zur Trennung der Entgelte unter Berücksichtigung des Wareneinganges setzt voraus, dass dem Unternehmer nach Art und Umfang seines Unternehmens eine genaue Trennung der Entgelte nach Steuersätzen nicht zumutbar ist. Dies wird dann der Fall sein, wenn entsprechende Einrichtungen, die eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen möglich machen, fehlen. Dies wird insbesondere auf Einzelhandelsgeschäfte zutreffen, die über keine entsprechend ausgestattete Registrierkasse verfügen oder keine entsprechenden Abrechnungen in Form von Paragonblocks vornehmen und die idR auch nur Inklusivpreise (Entgelt einschließlich Umsatzsteuer) verrechnen.

Ist eine Scannerkasse vorhanden, ist die ordnungsgemäße Trennung der Entgelte nach Steuersätzen jedenfalls zumutbar.

18.7.2. Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte

2573

Die unecht umsatzsteuerfreien Umsätze oder die mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% oder mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze sind aufgrund des Wareneinganges zu ermitteln. Eine Umsatzgruppe (unecht steuerbefreite Umsätze oder Umsätze mit einem ermäßigten Steuersatz oder Umsätze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern) ist rechnerisch zu ermitteln.

Beispiel:

Die Einnahmen eines Trafikanten für einen Voranmeldungszeitraum betragen 56.000 Euro. Aufgrund des Wareneinganges wurde ermittelt, dass die unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätze Brief- und Stempelmarken 10.000 Euro und die Einnahmen für den Verkauf von Gegenständen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, 22.000 Euro betragen.

Einnahmen	*56.000*	
unecht steuerfreie Umsätze	*-10.000*	*10.000*
- Umsätze zu 10%	*-22.000*	*20.000*
= Umsätze zu 20%	*24.000*	*20.000*
Steuerbare Umsätze		*50.000*

2574

Zur Ermittlung der Umsätze für einzelne Umsatzgruppen sind folgende Verfahren zugelassen:

- Ermittlung der Umsätze auf Grund der Wareneingänge unter Heranziehung der tatsächlichen oder üblichen Aufschläge:

- Die erworbenen Gegenstände einer Umsatzgruppe sind im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen. Auf der Grundlage der Wareneingänge sind entweder die Umsätze der Gegenstände unter Heranziehung des Verkaufspreises oder der tatsächlichen oder üblichen Aufschläge zu ermitteln.
- Ermittlung der Umsätze auf Grund der Wareneingänge unter Heranziehung eines gewogenen Durchschnittsaufschlages.
- Die erworbenen Gegenstände einer Umsatzgruppe sind im Wareneingangsbuch, auf dem Wareneinkaufskonto oder in einem besonderen Buch getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen. Die Umsätze der Gegenstände sind unter Berücksichtigung des gewogenen Durchschnittsaufschlagssatzes für die betreffende Umsatzgruppe rechnerisch zu ermitteln.
- Der gewogene Durchschnittsaufschlagssatz ist vom Unternehmer zu ermitteln. Bei der Feststellung des gewogenen Durchschnittsaufschlagssatzes ist von den tatsächlichen Verhältnissen eines Kalendervierteljahres auszugehen. Der Unternehmer ist - sofern sich die Umsatzstruktur seines Unternehmens nicht ändert und das Finanzamt in der Bewilligung keinen kürzeren Zeitraum festlegt - berechtigt, nach dem ermittelten gewogenen Durchschnittsaufschlagssatz für die Dauer von drei Jahren die Trennung der Entgelte vorzunehmen. Nach Ablauf dieser Frist oder im Falle einer Änderung der Umsatzstruktur des Unternehmens ist der Durchschnittsaufschlagssatz neu zu ermitteln.
- Die FÄ sind berechtigt, neben den in diesem Abschnitt aufgezeigten Verfahren auf Antrag auch andere Verfahren zuzulassen, wenn deren steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer Aufzeichnung der Entgelte, getrennt nach Steuersätzen, abweicht.

2575

Die Aufzeichnungen können nach einem Brutto- oder Nettosystem erfolgen.

Eine Berücksichtigung der Warenbestände hat weder bei der Aufteilung für den einzelnen Voranmeldungszeitraum noch bei der Aufteilung für die Jahressteuererklärung zu erfolgen.

2576

Die Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte nach Steuersätzen können vor allem von Unternehmern beantragt werden, die nur erworbene Waren liefern, wie zB Lebensmitteleinzelhändler, Milchhändler, Drogisten, Buchhändler, Tabaktrafiken. Sie können aber auch von Unternehmern geltend gemacht werden, die neben erworbenen Waren auch hergestellte Erzeugnisse liefern (zB Fleischhauer). Voraussetzung ist jedoch, dass diese

Unternehmer, sofern sie für die von ihnen hergestellten Waren die Verkaufsentgelte oder die Verkaufspreise rechnerisch ermitteln, darüber entsprechende Aufzeichnungen führen.

18.7.3. Erleichterte Trennung nachträglicher Entgeltsminderungen

2577

Unternehmer, für die gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 ein Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte nach Steuersätzen zugelassen worden ist, sind berechtigt, nachträgliche Entgeltsminderungen (zB durch Skonti, Rabatte und sonstige Preisnachlässe) für umsatzsteuerliche Zwecke nach dem Verhältnis zwischen den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, aufzuteilen. Einer besonderen Bewilligung durch das Finanzamt bedarf es in diesen Fällen nicht.

Randzahlen 2578 bis 2580: *derzeit frei.*

18.8. Buchmäßiger Nachweis

18.8.1. Allgemeines

2581

Nach dem UStG 1994 ist ein buchmäßiger Nachweis in folgenden Fällen vorgesehen:

- § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c UStG 1994: Die Beförderung von Gegenständen und sonstige Leistungen, die sich auf die eingeführten Gegenstände beziehen;
- § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994: Steuerfreie Vermittlung von steuerfreien Umsätzen;
- § 7 Abs. 1 UStG 1994 : Steuerfreie Ausfuhrlieferung;
- § 8 Abs. 1 UStG 1994: Steuerfreie Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr;
- § 9 Abs. 3 UStG 1994: Steuerfreie Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt;
- § 12 Abs. 17 UStG 1994: Vorsteuerabzug bei Lieferung von gebrauchten Fahrzeugen ins Drittland;
- § 23 Abs. 6 UStG 1994: Steuerfreie Reiseleistungen ins Drittland;
- Art. 6 Abs. 3 UStG 1994: Steuerfreie Einfuhr von Gegenständen mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung;
- Art. 7 Abs. 3 UStG 1994: Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

2582

Der buchmäßige Nachweis ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit.

Im Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, B 916/02, ist der Verfassungsgerichtshof jedoch zu der Auffassung gelangt, dass die strenge Erfüllung des buchmäßigen Nachweises im

Einzelfall überschießend sein kann. Das traf zB auf den Anlassfall zu, in dem der Unternehmer in zwei Jahren überhaupt nur drei Ausfuhrumsätze getätigt hatte, die Umsätze dem Unternehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erst nachträglich zugerechnet worden sind (und der Unternehmer keine Bücher geführt hat und zur Zeit der Zurechnung den Buchnachweis überhaupt nicht mehr hätte erbringen können) und die belangte Behörde sowohl von der Tatsache des Abschlusses eines Umsatzgeschäftes mit einem ausländischen Abnehmer als auch davon ausgegangen war, dass der Ausfuhrnachweis über die in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes erfolgte Beförderung des Gegenstandes in das Ausland erbracht worden war.

Diese Rechtsprechung des VfGH wird auch in vergleichbaren Fällen Anwendung finden können.

In den meisten Veranlagungsfällen mit Ausfuhrlieferungen liegt jedoch eine Vielzahl von Umsätzen vor und es erfolgt keine nachträgliche Zurechnung der Umsätze an einen anderen Unternehmer. In diesen Fällen wird ohne entsprechenden buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung die Steuerfreiheit nach wie vor nicht gewährt werden können.

Hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorliegens des Buchnachweises siehe Rz 2584.

2583

Rechtslage bis 31.12.2015:

Die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen (zB Ausfuhrnachweise im Original) im Inland aufzubewahren. Eine allfällige Bewilligung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Ausland nach § 131 BAO kann sich nicht auf die Erbringung des buchmäßigen Nachweises beziehen.

Rechtslage ab 1.1.2016:

Die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen können auch im Ausland geführt und mit den dazugehörigen Unterlagen (zB Ausfuhrnachweise im Original) im Ausland aufbewahrt werden. Diesfalls kommt subsidiär § 131 BAO zur Anwendung.

18.8.2. Zeitpunkt des Vorliegens des Buchnachweises

2584

Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen sind unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorzunehmen (vgl. VwGH 15.9.1986, 84/15/0043 und VwGH 13.11.1989, 87/15/0101). Das schließt aber nicht aus, dass einzelne Angaben innerhalb des Buchnachweises, die irrtümlich oder unrichtig aufgezeichnet waren oder

fehlten, berichtigt oder ergänzt werden können (zB um die im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht bekannte UID des Abnehmers). Der vollständige Buchnachweis muss grundsätzlich zu Beginn einer Umsatzsteuer-nachschau oder einer Betriebsprüfung vorliegen. Dem Unternehmer ist jedoch nach Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen.

Der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit ist vom Unternehmer, der die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen will, zu erbringen. Nach VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146, iVm EuGH 27.09.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée*, ist im Bereich der Nachweisführung jedoch nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

18.8.3. Belege

2585

Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit den dazugehörenden Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus.

Beispiel zum Buchnachweis (umsatzsteuerfreie Ausfuhr):

Ein Abnehmer (Nichtunternehmer) aus der Schweiz kauft im Inland bei einem Kunstschmied einen geschmiedeten Beleuchtungskörper. Der zivilrechtliche Preis beträgt 2.400 Euro der Nettopreis (ohne USt) 2.000 Euro. Der Abnehmer begehrt Umsatzsteuerfreiheit. Der Unternehmer legt folgende Rechnung

Herbst Franz *12.12.2000*
Kunstschmiede
3384 Knetzersdorf 12 *Rechnungsdatum = Lieferdatum*

Rechnung Nr. 1212
für
Georg Sprüngli
Bahnhofstraße 123

CH-8000 Zürich

1 geschmiedeter sechsarmiger Leuchter *2.400 Euro*

Im Preis sind 400 Euro USt enthalten.

Der Unternehmer fertigt eine Ausfuhrbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke, Lager Nr. U 34, als Ausfuhrnachweis aus, versieht diese mit der fortlaufenden Nr. 24 und übergibt diese zum Zwecke der Bestätigung der Ausfuhr durch das Grenzzollamt dem Abnehmer aus dem Drittland. Das Konto "Steuerfreie Ausfuhrlieferungen" soll auch zur Erbringung des Buchnachweises dienen. Der Unternehmer verbucht daher die Rechnung am Konto "Steuerfreie Ausfuhrlieferungen" und vermerkt am Konto die fortlaufende Nr. 24 des Ausfuhrnachweises.

Der Abnehmer lässt die Ausfuhrbescheinigung beim Ausgangszollamt Feldkirch/Meiningen am Tag der Lieferung (=Ausfuhr) abstempeln und sendet diese unmittelbar danach an den Unternehmer zurück. Der Unternehmer legt diese in einem Ordner unter der fortlaufenden Nr. 24 ab.

Fortlaufende Nummer	*Rechnungsnummer*		*Ausfuhrnachweis*
23	*...*		*...*
24	*...*		*...*
25	*1212*	*Buchungstext*	*24*

Aus dem einlangenden Ausfuhrnachweis ist der Tag der Ausfuhr zu entnehmen.

Aus dem so geführten Buchnachweis sind die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit zu entnehmen: Der Abnehmer hat keinen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet, der Gegenstand der Lieferung wird vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt, der Gesamtbetrag der Rechnung übersteigt 75 Euro.

Der Unternehmer hat zu überprüfen, ob die Ausfuhrnachweise rechtzeitig innerhalb der Sechsmonatsfrist ab Lieferung einlangen. Sollte dies nicht der Fall sein, ist der Umsatz für den Zeitpunkt der Lieferung auf steuerpflichtig umzubuchen.

Der Buchnachweis kann auch in Aufzeichnungen außerhalb der Buchhaltung vorgenommen werden.

Randzahlen 2586 bis 2588: *derzeit frei.*

18.9. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen

2589

Optieren Unternehmer zu einer Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 oder

2 UStG 1994 so entfällt die Aufzeichnung der Vorsteuerbeträge und der Einfuhrumsatzsteuer.

Randzahlen 2590 bis 2592: *derzeit frei.*

18.10. Aufbewahrungspflicht

2593

Zur Aufbewahrung von Rechnungen siehe Rz 1565 bis Rz 1570.

Randzahlen 2594 bis 2600: *derzeit frei.*

19. Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld (§ 19 UStG 1994)

19.1. Steuerschuldner

19.1.1. Allgemeines

19.1.1.1. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage 1.1.2004 bis 31.12.2009)

2601

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist bis 31. Dezember 2009 ein solcher, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte im Inland hat)

- sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen) oder
- Werklieferungen

an einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Im Falle des Überganges der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist § 27 Abs. 4 UStG 1994 gegenstandslos.

Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht

Siehe Rz 2601b.

Ausländische Unternehmer

Maßgeblich, ob es sich um einen ausländischen Unternehmer handelt, ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird. Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit als inländische Unternehmer zu behandeln. Sie haben diese Umsätze im Veranlagungsverfahren zu erklären. Der Leistungsempfänger schuldet nicht die Steuer für diese Umsätze.

Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist. Das Gleiche gilt, wenn dem Unternehmer eine österreichische UID erteilt wurde.

Verfügt der leistende Unternehmer über eine Betriebsstätte im Inland, ist er kein ausländischer Unternehmer.

Hinsichtlich der Möglichkeit einer Betriebsstättenbescheinigung siehe Rz 3494.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers

Siehe die Ausführungen in Rz 2601a zu „Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich".

Abgabe von Umsatzsteuererklärungen

Siehe Rz 2601b.

Veranlagung

Siehe Rz 2601b.

Haftung

Siehe Rz 2601a.

19.1.1.2. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2011)

Zur Rechtslage bis 31.12.2009 siehe Rz 2601.

2601a

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist ab 1. Jänner 2010 ein solcher, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat)

- sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen) oder
- Werklieferungen

an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist, wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Im Falle des Überganges der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist § 27 Abs. 4 UStG 1994 gegenstandslos.

Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht

Siehe Rz 2601b.

Leistender Unternehmer

Siehe Rz 2601b.

Betriebsstätte in Österreich

Siehe Rz 2601b.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich

Hat der ausländische Unternehmer nur sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen) oder Werklieferungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet.

Das gilt auch dann, wenn der ausländische Unternehmer Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 oder andere sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und subsidiär nach einer anderen Vorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (zB ab 1. Juli 2010 die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten im Sinne des § 19 Abs. 1e UStG 1994 durch einen ausländischen Unternehmer).

Basiert der Übergang der Steuerschuld nicht auf § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994, hat der ausländische Unternehmer seine Vorsteuern im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Soweit an ausländische Unternehmer Umsätze ausgeführt werden, für die diese die Steuer schulden, haben sie die für ihre Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer ebenfalls im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Beispiel 1:

Der in Frankreich ansässige Unternehmer F nimmt mit anderen französischen Unternehmern im Mai 2010 an einer Ausstellung in Wien teil. Mit der Organisation und Durchführung der Gemeinschaftsausstellung ist die ebenfalls in Frankreich ansässige Durchführungsgesellschaft D beauftragt.

Der Veranstalter der Messe erbringt sonstige Leistungen an D. D erbringt die sonstigen Leistungen an die an der Gemeinschaftsausstellung beteiligten Aussteller. D erbringt im Inland ua. steuerpflichtige Leistungen an den Aussteller F. Die Umsatzsteuer für diese Leistungen schuldet F. Bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 kann F im Veranlagungsverfahren die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 geschuldete Steuer und allenfalls weitere für Vorleistungen an ihn in Rechnung gestellte Steuern als Vorsteuer abziehen. Schuldet F ausschließlich die auf ihn übergangene Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und ist er hinsichtlich dieser Steuer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird F gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 nur dann zur Steuer veranlagt, wenn er dies ausdrücklich schriftlich beantragt.

Beispiel 2:

Ein amerikanischer Unternehmer veranstaltet im Oktober 2011 in Wien einen Kongress. An dem Kongress nehmen auch ausländische Unternehmer teil (die Leistung des Kongressveranstalters dient deren unternehmerischen Zwecken und wird daher für deren Unternehmen ausgeführt).

Die Steuerschuld für die Leistungen des Kongressveranstalters geht auf die ausländischen Unternehmer, die am Kongress teilnehmen, über. Die auf die Kongressteilnehmer übergegangene Steuerschuld ist im Veranlagungsverfahren zu erklären (siehe jedoch § 21 Abs. 4 UStG 1994). Will der Unternehmer weitere Vorsteuern geltend machen - zB für die Beherbergung - kann dies nur im Veranlagungsverfahren erfolgen.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers mit an der Leistungserbringung beteiligter Betriebsstätte in Ö

Siehe Rz 2601b.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers mit Betriebsstätte in Ö, die nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist

Siehe Rz 2601b.

Abgabe von Umsatzsteuererklärungen

Siehe Rz 2601b.

Veranlagung

Siehe Rz 2601b.

Haftung

Der leistende Unternehmer haftet für die auf den Leistungsempfänger übergegangene Steuer. Diese Haftung wird nur dann von Bedeutung sein, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der übergegangenen Steuerschuld nicht oder nicht zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Geht bei Leistungen ausländischer Unternehmer die Steuerschuld auf einen anderen ausländischen Unternehmer über, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (zB ausländischer Arzt), entfällt die Haftung des leistenden Unternehmers unter folgenden Voraussetzungen:

- Der leistende Unternehmer teilt dem Finanzamt Graz-Stadt vor einer Veranstaltung, bei der er zahlreichen ausländischen Unternehmern Leistungen erbringt (zB Kongress) mit, dass er von dieser Vereinfachungsmaßnahme Gebrauch macht.
- Der leistende Unternehmer führt den vom Leistungsempfänger geschuldeten Betrag in dessen Namen an das vom Finanzamt Graz-Stadt bekannt gegebene Konto ab.
- Der leistende Unternehmer übermittelt dem Finanzamt Graz-Stadt eine Auflistung der Leistungsempfänger (Name des Unternehmers sowie der für das Unternehmen an der Veranstaltung teilnehmenden Personen, Anschrift des Unternehmers).

- Der leistende Unternehmer darf in diesem Fall keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausstellen.
- Der leistende Unternehmer hat auf der Rechnung anzumerken, dass er den vom Leistungsempfänger geschuldeten Betrag in dessen Namen und für dessen Rechnung an das Finanzamt abführt.
- In diesen Fällen ist eine Abgabe einer Umsatzsteuererklärung durch den Leistungsempfänger für diese übergegangene Steuerschuld nicht erforderlich.

Die allgemeinen Ausführungen in Rz 2602h bis Rz 2602l zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, den Aufzeichnungspflichten, der Entstehung der Steuerschuld und zum In-Kraft-Treten gelten sinngemäß auch für § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

19.1.1.3. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage ab 1. Jänner 2012)

Zur Rechtslage bis 31. Dezember 2009 siehe Rz 2601.

Zur Rechtslage 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2011 siehe Rz 2601a.

2601b

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist ein solcher, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat)

- sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen oder sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994) oder
- Werklieferungen

an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist, wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Im Falle des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist § 27 Abs. 4 UStG 1994 gegenstandslos.

Die Steuerschuld geht daher zB trotz inländischen Wohnsitzes des Leistungserbringers auf den Leistungsempfänger über, wenn der leistende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland und keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat.

Kein Übergang der Steuerschuld bei sonstigen Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994

Zu den sonstigen Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994 siehe Rz 641f.

Werden solche sonstigen Leistungen von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt, geht die Steuerschuld nicht auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über. Der Leistungsempfänger ist nicht nach § 27 Abs. 4 UStG 1994 zur Einbehaltung und Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet (siehe Rz 3493).

> *Beispiel:*
>
> *Ein amerikanischer Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte in Österreich veranstaltet im Juni 2012 einen Kongress in Wien. Ein deutscher und ein Schweizer Arzt besuchen den Kongress und entrichten dafür eine Teilnahmegebühr. Der amerikanische Veranstalter erbringt dem deutschen und dem Schweizer Arzt gegenüber sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994, die in Österreich der Besteuerung unterliegen. Auch wenn es sich beim Veranstalter um einen ausländischen Unternehmer und bei den Leistungsempfängern ebenfalls um Unternehmer handelt, geht hier die Steuerschuld nicht auf die teilnehmenden Ärzte über. Diese sind auch nicht gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 zur Einbehaltung und Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet. Für den amerikanischen Veranstalter besteht jedoch gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 die Verpflichtung zur Bestellung eines Fiskalvertreters.*

Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht

Der Übergang betrifft sowohl Umsätze für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers, der ein Unternehmer oder eine juristische Person ist (hinsichtlich Ausnahmen siehe Rz 2602f letzter Absatz sinngemäß).

Der Bestimmung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kommt Vorrang vor den übrigen Tatbeständen des Übergangs der Steuerschuld (§ 19 Abs. 1a bis 1e UStG 1994) zu. Die Steuerschuld entsteht – unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung – mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994). Zur Geltendmachung von Vorsteuern im Erstattungsverfahren siehe unter „Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich".

Leistender Unternehmer

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist, dass der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat. Maßgebend für die Beurteilung dieser Voraussetzung ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit (dh. hinsichtlich der Vermietungsumsätze) als inländische Unternehmer zu behandeln. Sie haben diese Umsätze im Veranlagungsverfahren zu erklären.

Der Leistungsempfänger schuldet nicht die Steuer für diese Umsätze.

Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist. Das Gleiche gilt, wenn dem Unternehmer eine österreichische UID erteilt wurde.

Betriebsstätte in Österreich

Eine im Inland gelegene Betriebsstätte (im Sinne des Art. 53 Abs. 1 VO (EU) 282/2011 sowie der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung) des Leistenden ist dann nicht schädlich für den Übergang der Steuerschuld, wenn sie an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist. Das ist dann der Fall, wenn die technische oder personelle Ausstattung der Betriebsstätte in keiner Hinsicht für die Ausführung der Leistung genutzt wird. Beteiligung an der Leistungserbringung liegt vor, wenn die Betriebsstätte die Leistung erbringt oder in anderer Weise durch Personal und Sachgüter zur Auftragsabwicklung beiträgt, zB durch die Übernahme von Gewährleistungsverpflichtungen oder die Bereitstellung eines zum vereinbarten Leistungsumfang gehörenden Kundendienstes. Unmaßgeblich ist der Umfang der Nutzung der technischen oder personellen Mittel.

Wird die technische oder personelle Ausstattung der Betriebsstätte nur für verwaltungstechnische unterstützende Aufgaben, wie zB Buchhaltung, Rechnungsstellung und Eintreibung von Schulden genutzt, gilt die Betriebsstätte nicht bereits als an der Leistungserbringung beteiligt. Enthält die Rechnung die UID der Betriebsstätte, gilt die widerlegbare Vermutung, dass diese an der Leistungserbringung beteiligt ist.

Hinsichtlich der Möglichkeit einer Betriebsstättenbescheinigung siehe Rz 3494.

Beispiel 1:

Ein deutscher Unternehmer D hat eine Betriebsstätte in Salzburg und erbringt an den österreichischen Unternehmer Ö eine sonstige Leistung in Österreich.

a) Die Betriebsstätte ist an der Leistungserbringung nicht beteiligt.

b) Die Betriebsstätte hat die Geschäftsanbahnung übernommen.

Im Fall a) geht die Steuerschuld auf Ö über, im Fall b) nicht.

Beispiel 2:

Das französische Beratungsunternehmen F mit einer Betriebsstätte in Wien erbringt - ohne Einschaltung der Wiener Betriebsstätte - eine Beratungsleistung an den österreichischen Unternehmer Ö. Die Steuerschuld geht trotz umsatzsteuerrechtlicher Erfassung der Betriebsstätte in Österreich mangels Beteiligung am Umsatz auf Ö über.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich

Hat der ausländische Unternehmer nur sonstige Leistungen oder Werklieferungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im

Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet.

Das gilt auch dann, wenn der ausländische Unternehmer Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 oder andere sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und subsidiär nach einer anderen Vorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (zB ab 1. Juli 2010 die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd § 19 Abs. 1e UStG 1994 durch einen ausländischen Unternehmer).

Basiert der Übergang der Steuerschuld nicht auf § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994, hat der ausländische Unternehmer seine Vorsteuern im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Soweit an ausländische Unternehmer Umsätze ausgeführt werden, für die diese die Steuer schulden, haben sie die für ihre Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer ebenfalls im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

> *Beispiel:*
>
> *Der in Frankreich ansässige Unternehmer F baut Fenster in ein neu zu errichtendes Wohnhaus in Wien ein. Der in Deutschland ansässige Generalunternehmer D ist mit der Errichtung dieses Bauwerkes beauftragt worden. Nach Fertigstellung liefert D das Gebäude seinem Auftraggeber A, einer Privatperson.*
>
> *F erbringt eine sonstige Leistung an seinen deutschen Auftraggeber, die in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Da D ein Unternehmer ist, geht die Steuerschuld für die sonstige Leistung des F auf ihn über. D erbringt im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung an seinen Auftraggeber A. Die Umsatzsteuer für diese Leistungen schuldet D. Bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 kann D im Veranlagungsverfahren die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 geschuldete Steuer und allenfalls weitere für Vorleistungen an ihn in Rechnung gestellte Steuern als Vorsteuer abziehen.*

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers mit an der Leistungserbringung beteiligter Betriebsstätte in Ö

Da es hier zu keinem Übergang der Steuerschuld kommt, ist Steuerschuldner der leistende Unternehmer, der diese Steuer beim Betriebsstättenfinanzamt zu erklären und allenfalls abzuführen hat. Angefallene Vorsteuern sind beim Betriebsstättenfinanzamt im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers mit Betriebsstätte in Ö, die nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist

Es kommt für die konkrete Leistungserbringung (ohne Einschaltung der österreichischen Betriebsstätte) zwar zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, allfällige Vorsteuern des Leistenden sind jedoch (mangels Vorliegen der Voraussetzungen für das

Erstattungsverfahren) beim Betriebsstättenfinanzamt im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Abgabe von Umsatzsteuererklärungen

Eine Steuererklärung haben auch juristische Personen im Nichtunternehmerbereich abzugeben, soweit sie als Leistungsempfänger eine nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf sie übergegangene Steuer schulden.

Hat der ausländische Unternehmer keine Umsätze im Inland ausgeführt oder nur sonstige Leistungen oder Werklieferungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er eine Umsatzsteuererklärung nur abzugeben, wenn

- er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet,
- wenn er eine Steuer auf Grund einer Inrechnungstellung gemäß § 11 Abs. 12 und Abs. 14 UStG 1994 schuldet oder
- wenn er vom Finanzamt zur Abgabe aufgefordert wird.

Veranlagung

Hat der ausländische Unternehmer keine Umsätze im Inland ausgeführt oder nur sonstige Leistungen oder Werklieferungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und schuldet er selbst als Leistungsempfänger eine Umsatzsteuer, dann kommt es zu keiner Veranlagung, wenn er hinsichtlich der auf ihn übergegangenen Steuer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und er nicht auf Grund einer Inrechnungstellung gemäß § 11 Abs. 12 und Abs. 14 UStG 1994 Umsatzsteuer schuldet. Das gilt nicht, wenn der ausländische Unternehmer ausdrücklich eine Veranlagung beantragt. Das gilt weiters nicht für ausländische Unternehmer, die neben der Vorsteuer für die übergegangene Steuerschuld weitere Vorsteuern geltend machen. In diesem Fall sind die Vorsteuern im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Haftung

Der leistende Unternehmer haftet für die auf den Leistungsempfänger übergegangene Steuer. Diese Haftung wird nur dann von Bedeutung sein, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der übergegangenen Steuerschuld nicht oder nicht zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Die allgemeinen Ausführungen in Rz 2602h bis Rz 2602l zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, den Aufzeichnungspflichten, der Entstehung der Steuerschuld und zum In-Kraft-Treten gelten sinngemäß auch für § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

19.1.1.4. Rechnungslegung

2602

Der leistende Unternehmer ist verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Er hat in der Rechnung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers hinzuweisen.

In den Fällen des Überganges der Steuerschuld darf der leistende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen. Eine trotzdem gesondert ausgewiesene Steuer wird vom Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet und berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

Ob eine Rechnung ausgestellt wird und ob in dieser auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird, hat auf den Übergang der Steuerschuld keinen Einfluss.

Zur Änderung der Rechnungsausstellungsverpflichtung in bestimmten Fällen beim Übergang der Steuerschuld ab 1. Jänner 2013 siehe Rz 1501b.

19.1.2. Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft

2602a

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 (angefügt durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2002) sieht vor, dass es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung kommt, wenn

- Bauleistungen
- an einen Unternehmer erbracht werden,
- der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist oder
- der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt.

19.1.2.1. Allgemeines

2602b

Die Bestimmung betreffend Übergang der Steuerschuld stellt nicht darauf ab, ob der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger inländischer Unternehmer ist. Wird die Bauleistung einem ausländischen Unternehmer gegenüber erbracht, der seinerseits zur Erbringung der Bauleistung beauftragt worden ist, kommt es daher zum Übergang der Steuerschuld.

Die Bestimmungen betreffend den Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen sind auf pauschalierte Landwirte, die Bauleistungen erbringen (zB Erdaushub), nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung nicht anzuwenden, da dies zu einer Kürzung des pauschalierten Vorsteuerabzuges führen würde.

19.1.2.2. Bauleistungen (§ 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994)

2602c

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung (ab 1. Jänner 2011) von Bauwerken dienen (vgl. EuGH 13.12.2012, Rs C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*).

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 oder Einbauküchen.

Folgende Leistungen sind, wenn sie als selbständige Hauptleistungen zu beurteilen sind, **keine** Bauleistungen:

- Ausschließlich planerische Leistungen (zB von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs- und Bauingenieuren).
- Beförderungsleistungen einschließlich des Be- und Entladens. Ebenso das Abholen von Bauschutt, auch wenn der Auftrag auf (anschließende) Entsorgung des Bauschutts lautet.
- Die Vermietung von Geräten (Beistellung ohne Personal), sowie die Durchführung von Reparatur- und Wartungsarbeiten eines Baugerätes, auch wenn die Arbeiten auf der Baustelle erfolgen.
- Bis 31. Dezember 2010: Die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, zB Fenstern, es sei denn, es handelt sich um eine Nebenleistung zu weiteren als Bauleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten. Ebenso die Bauendreinigung. (Eine Bauleistung stellt dagegen ein Reinigungsvorgang dar, bei dem die zu reinigende Oberfläche verändert wird, zB wenn die Oberfläche abgeschliffen oder abgestrahlt wird).
- Reine Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. Untergeordnete Änderungen (zB Austausch der Sicherungen oder Lampen bei der Wartung von Aufzugsanlagen) führen noch nicht zu einer Bauleistung.
- Materiallieferungen zB durch Baustoffhändler oder Baumärkte. Das gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der

Baustelle "abgeladen" werden (siehe Beispiel 3). Ohne Bedeutung ist auch, ob es sich um Auftragsfertigungen handelt, die am Standort des leistenden Unternehmers oder auf der Baustelle erbracht und anschließend geliefert, jedoch nicht montiert werden (zB Maßfenster, Betonfertigteile; siehe Beispiele 4, 5 und 6). Sind mit der Lieferung untergeordnete Arbeiten am Bauwerk verbunden (siehe Beispiel 2), liegt noch keine Bauleistungen vor.

Auch die Überlassung von Arbeitskräften ist auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung als Bauleistung anzusehen, wenn die überlassenen Arbeitskräfte für den Entleiher Bauleistungen erbringen.

Bestehen im Einzelfall Zweifel, ob eine Bauleistung vorliegt (zB Einbau von Küchen, Ladeneinrichtungen), kann vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass eine Bauleistung vorliegt.

Beispiele zur Abgrenzung der Bauleistungen:

Beispiel 1:

Die von einem Generalunternehmer für einen Gastwirt bestellte Theke ist vom beauftragten Unternehmer individuell nach den Wünschen des Auftraggebers geplant, gefertigt, geliefert und vor Ort montiert worden. Bei der Montage handelt es sich um eine Bauleistung. Demgegenüber sind Planung, Fertigung am Standort des leistenden Unternehmers und Transport durch den Unternehmer nicht als Bauleistung anzusehen. Da die Theke durch die Montage fest mit dem Gebäude verbunden wird, ist insgesamt von einer Bauleistung auszugehen.

Beispiel 2:

Einem Generalunternehmer wird eine Maschine geliefert. Der Lieferant nimmt die Maschine beim Auftraggeber in Betrieb. Zu diesem Zweck muss beim Auftraggeber eine Steckdose versetzt werden, was durch einen Arbeitnehmer des Lieferanten erfolgt. Die Lieferung der Maschine stellt keine Bauleistung dar. Bei dem Versetzen der Steckdose handelt es sich zwar um eine Bauleistung, die jedoch gegenüber der Lieferung der Maschine geringfügig ist und eine Nebenleistung zur Lieferung der Maschine darstellt. Ist dagegen im Zusammenhang mit der Lieferung der Maschine die Verlegung von Rohren erforderlich, wird von einer getrennt zu beurteilenden Bauleistung auszugehen sein.

Beispiel 3:

Bei der Lieferung von Transportbeton, der vom leistenden Unternehmer mittels Auto-Betonpumpe in den ersten Stock eines Rohbaues gepumpt wird, handelt es sich um eine Materiallieferung.

Beispiel 4:

Ein Unternehmer liefert nach Maß angefertigte Fenster:

- *Die Fenster werden auf die Baustelle geliefert - keine Bauleistung.*
- *Die Fenster werden auf die Baustelle geliefert und dort in die bestehenden Vorrichtungen eingehängt, ohne dass weitere Montagearbeiten erfolgen - keine Bauleistung.*

- *Die Fenster werden vom liefernden Unternehmer montiert - es liegt eine Bauleistung vor.*

Beispiel 5:

Der Unternehmer liefert 50 Fenster. 45 Fenster werden auf die Baustelle ohne weitere Arbeiten geliefert. 5 Fenster werden montiert - jede Lieferung ist für sich zu beurteilen. Hinsichtlich der 5 montierten Fenster liegt eine Bauleistung vor.

Beispiel 6:

Verpflichtet sich ein Unternehmer zur Durchführung einer Bauleistung (zB Einbau von Fenstern) und bedient er sich zur Durchführung seiner Leistung Subunternehmer, ist seine Leistung als Bauleistung zu beurteilen, auch wenn er selbst unmittelbar keine Leistung erbringt. Bei den Subunternehmern ist bei jeder einzelnen Leistung zu prüfen, ob eine Bauleistung vorliegt (zB der Hauptauftragnehmer beauftragt einen Tischler mit der Herstellung der Fenster, der seinerseits einen Glaser mit dem Einbau der Scheiben beauftragt. Anschließend werden die Fenster vom Tischler eingebaut - der Tischler führt eine Bauleistung durch, der Glaser nicht).

Einzelfälle:

- **Anschlussgebühren** siehe Rz 2602d.
- **Bauaufsicht** und **Rechnungskontrolle** sind keine Bauleistungen.
- **Einbauküchen**: Die Lieferung von Einbauküchen stellt regelmäßig eine Bauleistung dar. Das gilt jedoch nicht für mitgelieferte Geräte wie Herd, Kühlschrank, Geschirrspüler usw., ausgenommen, die Küche wird zu einem Pauschalpreis angeboten und gekauft.
- **Feuerlöscher**: Lieferung von Feuerlöschern, die an einer Wandaufhängung befestigt werden, ist keine Bauleistung.
- **Gartenarbeiten**: Kommt es bei Landschaftsgärtnern zu Arbeiten, die über das Pflanzen von Blumen, Sträuchern und Bäumen hinausgehen (zB Aufschütten von Hügeln und Böschungen, Errichtung von Wegen, Anlegen eines Teiches, Einbau von Beleuchtung, Bau eines Abwasserkanals), so liegt insgesamt eine Bauleistung vor.
- **Gerüst**: Im Falle des Auf- und Abbaus von Gerüsten durch den "Vermieter" liegt insgesamt (dh. Auf-, Abbau und Miete, auch wenn darüber gesondert abgerechnet wird) eine einheitliche Bauleistung vor (anders wäre es zu beurteilen, wenn das Gerüst durch den Mieter oder in dessen Auftrag von einem Dritten aufgestellt wird).
- **Inbetriebnahme** von Anlagen: Werden Anlagen geliefert, diese vom Leistungsempfänger installiert/montiert und in der Folge vom Lieferer in Betrieb genommen, liegt keine Bauleistung vor (zB der Unternehmer liefert an den Bauunternehmer Gegensprechanlagen, die von diesem installiert werden. Nach der Installation durch den Leistungsempfänger wird die Gegensprechanlage vom Lieferer in Betrieb genommen).

- **Maschinen**: Werden bei der Lieferung von Maschinen diese mit dem Grund und Boden verbunden (zB Vorrichtungen, die Teil des Grundstückes werden wie etwa Heizungsanlagen, Lüftungsanlagen; ebenso die Montage von Maschinenanlagen oder der Einbau von Turbinen), liegt eine Bauleistung vor.
- **Restaurateure**: Soweit sich ihre Tätigkeit auf Gebäude bezieht (zB Restaurierung von Fresken), liegt eine Bauleistung vor.
- **Tribünenbau** (zB Theater-, Konzert- und Kinotribünen, Tribünen für die Zuschauer für Veranstaltungen im Freien) ist eine Bauleistung.
- **Vermietung**
  - **Container:** Die Vermietung von Containern (zB Büro-, Wohn- oder Sanitärcontainer), die vom Vermieter aufgestellt und mit Grund und Boden verbunden werden (Anschrauben; Fundamentierung), ist eine Bauleistung.
  - **Autokran:** Der Verleih eines Autokrans mit Personal an einen Bauunternehmer stellt eine Bauleistung dar (Vermietung von Geräten mit Beistellung von Personal). Keine Bauleistung liegt vor, wenn der Autokran an den Lieferer von Baumaterial überlassen wird, der diesen zum Abladen seiner Lieferung benötigt (Materiallieferungen einschließlich des Abladens).
  - **Kran:** Die Vermietung eines Krans ohne Personal, der vom Vermieter aufgestellt wird, stellt insgesamt eine Bauleistung dar.
- **Unterschiedliche Leistungen in einer Rechnung**

  Werden umsatzsteuerrechtlich selbständige Leistungen erbracht, die teilweise Bauleistungen (Grabungsarbeiten), teilweise keine Bauleistungen (Transporte, Materiallieferungen) sind, können diese nicht einheitlich als Bauleistung betrachtet werden (siehe auch vorstehendes Beispiel 5).
- **Gestellung von Arbeitskräften**

  Beschäftigt ein Unternehmer im Rahmen einer von ihm zu erbringenden Bauleistung entliehene Arbeitskräfte, so ist bei der Beantwortung der Frage, ob diese eine Bauleistung erbringen, nicht nach der von diesen tatsächlich erbrachten Leistung auszugehen, sondern, ob sie im Rahmen einer Bauleistung tätig werden (zB eine geliehene Arbeitskraft übt die Bauaufsicht aus; ein Leihtechniker führt im Rahmen der Bauführung technische Zeichnungen aus). Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn es sich nicht um entliehene Arbeitskräfte handelt, sondern um selbständige Unternehmer, die die genannten Leistungen erbringen.

- Werden bei **Arbeitsgemeinschaften**, die mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sind, für die Geschäftsführung (Federführung) durch einen Bauunternehmer, der Mitglied der ARGE ist, Federführungsgebühren an die ARGE verrechnet, so kann davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um Bauleistungen handelt. Ebenso im Falle der Personalgestellung (zB des Bauleiters) durch einen ARGE-Partner an die ARGE.
- Bei der Gestellung von Arbeitskräften ist es gleichgültig, ob die Arbeitskräfte einem Unternehmer gestellt werden, der **üblicherweise Bauleistungen** erbringt. Maßgeblich ist, ob die Arbeitskräfte vom Entleiher tatsächlich im Rahmen einer Bauleistung eingesetzt werden. Dies müsste dem Verleiher entsprechend bekannt gegeben werden.

  Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Beurteilung, ob die geliehene Arbeitskraft Bauleistungen erbringt, vom Überwiegen ausgegangen werden. Wird die Arbeitskraft zu mehr als 50% der Gesamttätigkeit (zeitlich gesehen) im Rahmen von Bauleistungen eingesetzt, kann insgesamt von einer Bauleistung ausgegangen werden; im umgekehrten Fall liegt insgesamt keine Bauleistung vor. In Grenzfällen (zB es steht noch nicht fest, ob letztlich eine Bauleistung bewirkt wird) kann von einer Bauleistung ausgegangen werden.
- Beauftragt ein (General)Unternehmer einen anderen Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung von Bauleistungen und beauftragt dieser Unternehmer seinerseits einen weiteren (dritten) Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung dieser Bauleistungen (mehrstufige Personalgestellung), handelt es sich auch bei der Leistung des dritten Unternehmers an seinen Auftraggeber um eine Bauleistung.

- **Reinigung von Bauwerken (Rechtslage ab 1. Jänner 2011)**

  Erfasst ist nicht nur die Bauendreinigung, sondern jede Säuberung von Räumlichkeiten oder Flächen, die Teil eines Bauwerks sind. Zu den Bauleistungen zählt daher zB die Reinigung von Gebäuden, Fassaden, Fenstern, Swimmingpools, Kanälen (Behebung von Verstopfungen, Kanalspülung usw.), Straßen und Parkplätzen (Schneeräumung, Kehrleistungen, Straßenwaschung usw.).

  Bei einer einheitlichen Leistung ist maßgebend, ob die Reinigungsleistung die Hauptleistung darstellt oder lediglich eine unselbstständige Nebenleistung zu einer nicht als Bauleistung zu qualifizierenden Hauptleistung ist. So ist zB das Ausbringen von Streumitteln regelmäßig als unselbstständige Nebenleistung zur Schneeräumung zu

qualifizieren. Bei der Büroreinigung (Reinigung von Böden, Büromöbel, Stiegenhäusern, Gängen, WC-Anlagen usw.) ist insgesamt von einer Bauleistung auszugehen.

Die Grünflächenbetreuung (Schneiden von Bäumen und Sträuchern, Mähen des Rasens, Entfernen des Laubs usw.) ist nicht als Reinigung eines Bauwerks zu qualifizieren. Gleiches gilt für die Textilreinigung (Reinigung von Hotelwäsche, Bekleidung, Vorhänge, lose liegende Teppiche usw.), sowie für die Schädlingsbekämpfung und die Wohnungsentrümpelung.

Beispiel 1:

Die EDV-Firma A beauftragt den Reinigungsunternehmer B mit der Fensterreinigung des Bürogebäudes. B führt die Fensterreinigung nicht selbst durch, sondern beauftragt damit den Reinigungsunternehmer C. C erbringt an B eine Bauleistung, für die die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf B übergeht. Für die Leistung des B an A kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld, da A weder mit der Erbringung dieser Bauleistung beauftragt wurde noch üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Beispiel 2:

Der Baumeister A beauftragt den Reinigungsunternehmer B mit der Reinigung seines Bürogebäudes. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf A über, da dieser üblicherweise Bauleistungen erbringt.

- **Inkrafttreten**

Die Ausführungen in Rz 2602l zum Inkrafttreten gelten sinngemäß.

Nehmen der Leistende und der Leistungsempfänger im Zweifelsfall an, dass eine Bauleistung nicht vorliegt, obwohl sich dies nachträglich als falsch erweist, bleibt es dabei, wenn es dadurch endgültig zu keinem Steuerausfall gekommen ist (zB die Umsatzsteuer für diese Leistung wurde an das Finanzamt abgeführt). Diesen Umstand hat der Unternehmer nachzuweisen.

19.1.2.3. Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist (§ 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994)

2602d

Die Leistung muss einem Unternehmer gegenüber erbracht werden. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es jedoch grundsätzlich nur dann, wenn der Leistungsempfänger seinerseits hinsichtlich dieser Vorleistung beauftragt worden ist, Bauleistungen zu erbringen (Ausnahme siehe weiter unten: der Leistungsempfänger erbringt seinerseits üblicherweise Bauleistungen). Der zugrunde liegende Gedanke ist, dass die Steuerschuld nicht auf den ersten Auftraggeber übergehen soll.

Beispiel:

Der Unternehmer A, der Maschinen herstellt, beauftragt den Generalunternehmer B, auf seinem Grundstück eine Fabrikhalle zu errichten. Der Generalunternehmer bedient sich seinerseits Subunternehmer.

Die Steuerschuld geht nur bis zum Generalunternehmer B, aber nicht mehr auf den Unternehmer A über.

- **Anschlussgebühren** (zB Hausanschlüsse von Gas-, Wasser- oder Stromversorgungsunternehmern, Heizungsanschlüsse), die dem Kunden weiterverrechnet werden, führen dazu, dass die Versorgungsunternehmen ihrerseits zu den dazu allenfalls erforderlichen Bauleistungen beauftragt wurden (das gilt jedoch nicht für Leitungen, die außerhalb des Grundstückes des Anschlusswerbers liegen). Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass bei Anschlussgebühren das Versorgungsunternehmen nicht zur Ausführung von Bauleistungen beauftragt worden ist.

  Werden bei **Telefonanschlüssen** nur geringfügige Arbeiten (Befestigung der "Telefonkästen", Verlegung der Leitungen außer Putz oder in bereits vorgegebenen Rohre) gegen eine pauschale Anschlussgebühr erbracht, so liegt keine Bauleistung vor.

  Die Montage von Strom-, Gas- und Wasserzähler stellt, sofern nicht weitere Bauleistungen hinzutreten, für sich allein keine Bauleistung dar.

- **Wohnungseigentümergemeinschaften**: Siehe Rz 2602f.

19.1.2.4. Nachweis der Beauftragung des Leistungsempfängers (§ 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994)

2602e

Damit der Unternehmer, der die Bauleistung erbringt, weiß, dass der Leistungsempfänger seinerseits zur Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt worden ist, und dass nicht er, sondern der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat der Leistungsempfänger den leistenden Unternehmer auf diesen Umstand hinzuweisen (zB in Form einer schriftlichen Bestätigung auf dem Auftragsschreiben, dass er seinerseits von der Firma XX zur Durchführung der gegenständlichen Leistung beauftragt worden ist).

Behauptet der Leistungsempfänger zu Unrecht, dass er seinerseits zur Erbringung der an ihn erbrachten Bauleistungen beauftragt worden ist, bleibt es bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers (es kommt nicht zum Übergang der Steuerschuld), doch schuldet in diesem Fall auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer (Gesamtschuldner gemäß § 6 BAO).

Weist der Leistungsempfänger nicht darauf hin, dass er seinerseits zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde, kommt es trotzdem zum Übergang der Steuerschuld. Der leistende Unternehmer schuldet den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag gemäß

§ 11 Abs. 12 UStG 1994, der Leistungsempfänger kann diesen in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen.

19.1.2.5. Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt (§ 19 Abs. 1a zweiter Unterabsatz UStG 1994)

2602f

Wird die Leistung an einen Unternehmer erbracht, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt (zB Baumeister, Maurermeister), so wird stets die Umsatzsteuer vom Empfänger der Bauleistung geschuldet, dh. auch dann, wenn dieser nicht seinerseits zur Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt worden ist.

> *Beispiel:*
>
> *Der Bauunternehmer A lässt auf einem ihm gehörigen Grundstück Einfamilienhäuser errichten, um diese später zu verkaufen.*
>
> *Obwohl A seinerseits nicht zu Bauleistungen beauftragt worden ist, kommt es zum Übergang der Steuerschuld.*

Da der Übergang der Steuerschuld bei Leistungen an Unternehmer, die ihrerseits üblicherweise Bauleistungen erbringen, stets eintritt, entfällt in einem Großteil der Fälle der Hinweis des Leistungsempfängers, dass er seinerseits zu Bauleistungen beauftragt worden ist. Es wird daher zu dem Hinweis auf die Beauftragung regelmäßig nur in den Fällen kommen, in denen es zweifelhaft ist, ob es sich um einen Unternehmer handelt, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Im Falle der Organschaft richtet sich die Beurteilung, ob der Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt, nach der Tätigkeit der einzelnen Gesellschaften bzw. des Organträgers und nicht nach der Tätigkeit des Organkreises.

Es ist gleichgültig, ob die Bauleistung für den unternehmerischen oder den privaten Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt wird.

Ein Unternehmer, der Arbeitskräfte verleiht, ist nicht als Unternehmer anzusehen, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, selbst wenn diese Arbeitskräfte für den Entleiher Bauleistungen erbringen.

Bei den in Anhang 4 angeführten Unternehmen kann davon ausgegangen werden, dass sie üblicherweise Bauleistungen erbringen.

Unternehmer, die insbesondere die im Abschnitt F, Unterabschnitt FA, Abteilung 45, der ÖNACE 1995 angeführten Tätigkeiten ausüben, sind als solche anzusehen, die üblicherweise Bauleistungen erbringen.

Die Aufzählung der Tätigkeiten ist eine beispielsweise. Es könne auch andere Tätigkeiten eines Unternehmers dazu führen, dass er als Unternehmer anzusehen ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

"Insbesondere" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Bauleistungen mehr als 50% des Umsatzes betragen. Werden die Tätigkeiten von einem Unternehmer im Rahmen eines (nach außen hin erkennbar) gesondert geführten Betriebes ausgeführt, ist dieser Betrieb für sich zu beurteilen. In diesem Fall sind (außerhalb der Beauftragung durch einen anderen) nur Leistungen an den gesondert geführten Betrieb vom Übergang der Steuerschuld erfasst.

Betragen die Bauleistungen weniger als 50% des Umsatzes, handelt es sich nicht um einen Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Nimmt der Unternehmer Bauleistungen in Anspruch, zu deren Erbringung er seinerseits nicht beauftragt worden ist, bleibt es bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers.

Ist es für den leistenden Unternehmer nicht erkennbar, dass der Leistungsempfänger üblicherweise bzw. nicht üblicherweise Bauleistungen erbringt, wird es zweckmäßig sein, wenn der Auftraggeber dies seinem Auftragnehmer mitteilt.

Erfolgt keine entsprechende Mitteilung, bleibt es trotzdem bei den im § 19 Abs. 1a UStG 1994 vorgesehenen Rechtsfolgen bzw. bei der Steuerschuld des Leistenden. Eine Besteuerung hat somit in der Form zu erfolgen, wie sie auf Grund des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes richtigerweise vorgenommen werden muss. Das bedeutet, dass es bei Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, auch ohne Mitteilung zum Übergang der Steuerschuld kommt, bei Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der üblicherweise nicht Bauleistungen erbringt, der Leistende Steuerschuldner bleibt. Nur in jenen Fällen, in denen der Unternehmer seinem Auftragnehmer mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen im Sinne der obigen Ausführungen erbringt, bleibt es beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung unrichtig war.

Bei der Beurteilung, ob überwiegend Bauleistungen erbracht werden, wird grundsätzlich von einer Durchschnittsbetrachtung der Umsätze der vorangegangenen drei Jahre auszugehen sein. In Grenzfällen (zB ist es nicht eindeutig, inwieweit in vergangenen Zeiträumen Bauleistungen ausgeführt worden sind) kann der Unternehmer davon ausgehen, dass er ein Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Ist eine Durchschnittsbetrachtung nicht möglich (zB Beginn der Unternehmertätigkeit), hat der Unternehmer eine Vorausbetrachtung anzustellen (teilt er diese dem Finanzamt mit, bleibt es

bei der Vorausbetrachtung, auch wenn sich diese nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes als unrichtig herausstellt).

Einzelfälle:

- **Bauträger:** Die Tätigkeit des Bauträgers umfasst die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene oder fremde Rechnung. Verkauft oder saniert der Bauträger eigene Grundstücke, handelt es sich nicht um Bauleistungen. Wird er für fremde Rechnung tätig, handelt es sich um Bauleistungen. Der Bauträger ist nur dann ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, wenn die Bauleistungen überwiegen.
  Verkauft der Bauträger vor der Fertigstellung (zB während der Bauphase) bereits Wohnungen bzw. Gebäude, so wird er damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig, da er weiterhin Bauherr bleibt.
- **Hausverwaltung**: Hausverwalter werden regelmäßig als direkte Stellvertreter der Grundstückseigentümer (Alleineigentümer, Hausgemeinschaften, Wohnungseigentümergemeinschaften) tätig. Sie werden weder zur Bauleistung beauftragt, noch erbringen sie üblicherweise Bauleistungen.
- **Wohnbauvereinigungen**: Wohnbauvereinigungen (auch gemeinnützige) erbringen üblicherweise keine Bauleistungen (sie vermieten - überlassen zur Nutzung - bzw. verkaufen üblicherweise von ihnen errichtete Räumlichkeiten).
- **Wohnungseigentumsgemeinschaften:** Sie werden grundsätzlich nicht im Auftrag der einzelnen Wohnungseigentümer tätig (auch wenn von diesen die anteilig angefallenen Kosten ersetzt werden).
- Leistungen für den **nichtunternehmerischen Bereich:** Wird die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers erbracht und tritt der Unternehmer beim Auftrag zur Bauleistung nicht als Unternehmer auf, kann vom Übergang der Steuerschuld Abstand genommen werden (zB der Unternehmer empfängt für sein zur Gänze privat genutztes Ferienhaus oder für seine private, gemietete Wohnung eine Bauleistung). Dies unter der weiteren Voraussetzung, dass der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausweist und der Leistungsempfänger diese dem Leistenden auch entrichtet.

19.1.2.6. Rechnungslegung bei Übergang der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1a UStG 1994)

2602g

Bis 31. Dezember 2002 ist es nicht zu beanstanden, wenn die UID auf der Rechnung nicht angegeben wird, wenn der Rechnungsempfänger noch über keine UID verfügt.

19.1.2.7. Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994)

2602h

Die Steuer für Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 berechtigt nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug. Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistung entfällt, kann sie aus Vereinfachungsgründen (abweichend von Rz 1875) abgezogen werden, wenn die Zahlung geleistet worden ist (Ausnahme siehe Rz 2602l).

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.

19.1.2.8. Aufzeichnungspflichten (§ 18 Abs. 2 UStG 1994)

2602i

- Leistender Unternehmer (§ 18 Abs. 2 Z 1 und 2 UStG 1994)

  Der leistende Unternehmer hat die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, gesondert aufzuzeichnen.

- Leistungsempfänger (§ 18 Abs. 2 Z 4 UStG 1994)

  Der Leistungsempfänger hat die Bemessungsgrundlagen für die Bauleistungen (Lieferungen und sonstigen Leistungen), für die die Steuer auf ihn übergegangen ist, getrennt nach Steuersätzen, und die hierauf entfallenden Steuerbeträge aufzuzeichnen.

19.1.2.9. Entstehung der Steuerschuld bei Sollbesteuerung (§ 19 Abs. 2 lit. a UStG 1994)

2602j

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe Rz 2601 zweiter Absatz). In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu

beanstanden, wenn der Leistungsempfänger die Steuer bereits in den Voranmeldungszeitraum aufnimmt, in dem die Beträge von ihm verausgabt werden.

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es auch, wenn der Leistungsempfänger Kleinunternehmer ist. Erbringen Kleinunternehmer ihrerseits Bauleistungen, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da die Leistungen der Kleinunternehmer steuerfrei sind.

Wurde die Beurteilung, ob eine Bauleistung vorliegt oder nicht bzw. ob ein Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt, unrichtig vorgenommen und in der Folge die Besteuerung richtig gestellt (es liegt richtigerweise kein Übergang der Steuerschuld vor - nachträgliche Versteuerung des Umsatzes beim leistenden Unternehmer; es liegt richtigerweise ein Übergang der Steuerschuld vor - nachträgliche Streichung des Vorsteuerabzuges), ist von der Verhängung eines Säumniszuschlages abzusehen.

19.1.2.10. Entstehung der Steuerschuld bei Istbesteuerung (§ 19 Abs. 2 lit. b UStG 1994)

2602k

Versteuert der leistende Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten und wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, so entsteht die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Beispiel:

Für eine Bauleistung wird ein Entgelt von 100.000 Euro vereinbart. Die Bauleistung wird am 20. Mai erbracht. Folgende Zahlungen werden durchgeführt:

Zeitpunkt	***Zahlung***	***Steuerschuld***	***Fälligkeit***
15. April	*25.000 Euro*	*Ende April*	*15. Juni*
15. Mai	*25.000 Euro*	*Ende Mai*	*15. Juli*
15. Juni	*25.000 Euro*	*Ende Mai*	*15. Juli*
15. Juli	*25.000 Euro*	*Ende Mai*	*15. Juli*

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz

UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe Rz 2601 zweiter Absatz). In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994).

19.1.2.11. Inkrafttreten

2602l

Die Vorschriften zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Rz 2602a bis Rz 2602k) sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt werden.

Auf Umsätze (und Änderungen der Bemessungsgrundlage für solche Umsätze), die vor dem 1. Oktober 2002 ausgeführt wurden, sind die bisherigen Rechtsvorschriften anzuwenden. Wurden für Leistungen nach dem 30. September 2002 vor dem 1. Oktober 2002 Anzahlungen geleistet, sind ebenfalls die bisherigen Vorschriften anzuwenden (die für eine Anzahlung vor dem 1. Oktober 2002 erteilte Rechnung ist nicht zu berichtigen. Es kommt zu keiner Steuerschuld auf Grund der Rechnung; siehe Rz 1523).

Der leistende Unternehmer hat für solche vor dem 1. Oktober 2002 geleistete Anzahlungen eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis zu legen. Soweit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die auf den Anzahlungsbetrag entfallende und in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer geltend machen.

Wurde für eine Leistung nach dem 30. September 2002 vor dem 1. Oktober 2002 eine Anzahlung geleistet, die vom leistenden Unternehmer nach dem 30. September 2002 vereinnahmt wurde, sind die Vorschriften über den Übergang der Steuerschuld anzuwenden. In diesem Fall kann kein Vorsteuerabzug auf Grund einer vom leistenden Unternehmer ausgestellten Rechnung mit Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Anzahlungsrechnung ist in diesem Fall zu berichtigen.

> *Beispiel:*
>
> *Der Unternehmer überweist auf Grund einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis einen Betrag in Höhe von 100.000 Euro zuzüglich 20.000 Euro USt am 26.9.2002. Der Betrag wird vom leistenden Unternehmer am 3.10.2002 vereinnahmt.*
>
> *Es kommen bereits die Vorschriften über den Übergang der Steuerschuld zu Anwendung. Der Leistungsempfänger schuldet die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Bemessungsgrundlage 120.000 Euro) und hat den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994. Hinsichtlich der in der Rechnung gesondert ausgewiesenen USt in Höhe von 20.000 Euro steht kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Vorsteuerabzug bei Anzahlungsrechnungen) zu. Der Unternehmer hat die Rechnung zu berichtigen.*

In einer Schlussrechnung für nach dem 30. September 2002 ausgeführte Umsätze sind die Nettobeträge auszuweisen. Der Nettobetrag der Anzahlungen ist anzurechnen. Bei der

Berechnung der vom Leistungsempfänger geschuldeten Steuer ist von dem um die Anzahlungen verminderten Betrag auszugehen. Die Anzahlungen vor dem 1. Oktober 2002 und nach dem 30. September 2002 sind zweckmäßigerweise jeweils gesondert auszuweisen.

Beispiel:

Der Unternehmer U erbringt an den Unternehmer A im Dezember 2002 eine Bauleistung. A erhält über diese Leistung im Jänner 2003 folgende Rechnung, in der auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird:

Gesamtbetrag (netto)	*100.000 Euro*
abzüglich Anzahlung vor 1.10.2002 (netto)	*20.000 Euro*
*abzüglich Anzahlung nach 30.9.2002**	*20.000 Euro*
	60.000 Euro

Berechnungsgrundlage für die Steuerschuld des Leistungsempfängers A ist 60.000 Euro (gleichgültig, ob die auf die vor dem 1.10.2002 geleistete Anzahlung entfallende Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer entrichtet worden ist). Das gilt auch für den Vorsteuerabzug. Wurde hinsichtlich der Anzahlung keine Rechnung gelegt, kann ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Anzahlung nur auf Grund einer (nachträglich) ausgestellten Rechnung vorgenommen werden.

Wurde für die Leistung eines ausländischen Unternehmers die VO BGBl. Nr. 800/1974 angewendet, so gilt das oben Ausgeführte entsprechend.

Beispiel:

Der in Frankreich ansässige Unternehmer U erbringt an den Unternehmer B im Inland im Dezember 2002 eine Bauleistung. B erhält über diese Leistung im Jänner 2003 folgende Rechnung, in der auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird:

Gesamtbetrag	*100.000 Euro*
abzüglich Anzahlung vor 1.10.2002	*20.000 Euro*
*abzüglich Anzahlung nach 30.9.2002**	*20.000 Euro*
	60.000 Euro

Hinsichtlich der vor dem 1.10.2002 geleisteten Anzahlungen wurde die Steuerbefreiung gemäß § 1 der VO BGBl. Nr. 800/1974 angewendet.

Berechnungsgrundlage für die Steuerschuld des Leistungsempfängers ist 60.000 Euro.

**Im Hinblick auf den Übergang der Steuerschuld enthalten Anzahlungen nach dem 30.9.2002 grundsätzlich keine Umsatzsteuer.*

Maßgeblich für die Anwendung der Bestimmungen über den Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft ist, dass es sich um Leistungen handelt, die nach dem 30. September 2002

ausgeführt wurden bzw. Anzahlungen für solche Leistungen, die nach dem 30. September 2002 vereinnahmt wurden.

Darunter sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) zu verstehen, die nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften als nach dem 30. September 2002 als ausgeführt gelten (siehe diesbezüglich die Rz 2611 ff). Es handelt sich dabei nicht um Abschlagsrechnungen im Sinne der ÖNORM B 2110 Punkt 56.29.4 für Leistungen entsprechend dem Baufortschritt vor Fertigstellung. Solche Rechnungen sind aus der Sicht der Umsatzsteuer Anzahlungsrechnungen.

Handelt es sich jedoch um Leistungen, die umsatzsteuerrechtlich vor dem 1. Oktober 2002 erbracht wurden, kommt die alte Rechtslage zur Anwendung. Wann die Rechnung für diese Umsätze ausgestellt wird, hat keinen Einfluss auf diese Betrachtungsweise. Auch Rechnungen, die nach dem 30. September 2002 ausgestellt werden, können mit Steuerausweis ausgestellt werden und berechtigen - bei Zutreffen der weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 - zum Vorsteuerabzug.

Anzahlungsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis, die vor dem 1. Oktober 2002 gelegt wurden, müssen, auch wenn sie erst nach dem 30. September 2002 bezahlt werden, - aus der Sicht der Umsatzsteuer - grundsätzlich nicht berichtigt werden. Einzige Ausnahme ist der oben beschriebene Sonderfall (Zahlung vor dem Stichtag, Vereinnahmung nach dem Stichtag).

19.1.3. Übergang der Steuerschuld bei Lieferungen im Sicherungseigentum, Vorbehaltseigentum und Zwangsversteigerungsverfahren

2603

Lieferung von Sicherungseigentum

Bei der Sicherungsübereignung geht das zivilrechtliche Eigentum am Sicherungsgut auf den Sicherungsnehmer (Kreditgeber) über, das Sicherungsgut selbst bleibt in der Regel in der Verfügungsmacht des Sicherungsgebers (Kreditnehmers). Die Sicherungsübereignung selbst sowie eine Rückübereignung nach Wegfall des Sicherungsgrundes führen nicht zu einer Lieferung.

Beim Verfall kommt es mit der Verwertung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer im Wege der Veräußerung an einen Dritten zu einer Doppellieferung (siehe Rz 431). Für die Feststellung des Zeitpunktes der Lieferung durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer wird in der Regel auf den tatsächlichen Zeitpunkt der Veräußerung durch den Sicherungsnehmer an den Dritten abgestellt.

Nur die Lieferung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer führt zum Übergang der Steuerschuld, bei der Lieferung im Insolvenzverfahren durch einen Masseverwalter als Sicherungsgeber an einen Dritten ist kein Umsatz zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer gegeben.

Beispiel:

Eine Bank finanziert für den Unternehmer A die Anschaffung einer Maschine, die ihr sicherungsübereignet wird. Da A das Darlehen nicht bezahlen kann, verwertet die Bank die Maschine und veräußert sie an den Unternehmer B. Es kommt zu einer Lieferung des Unternehmers A als Sicherungsgeber an die Bank als Sicherungsnehmerin und einer Lieferung der Bank an den Unternehmer B. Die Steuerschuld für die Lieferung des Unternehmers A geht auf die Bank als Leistungsempfängerin über.

Lieferung von Vorbehaltseigentum bei vorangegangener Übertragung des Eigentumsvorbehalts

Wurde die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes durch einen Dritten (zB Kreditinstitut) finanziert und dabei vom Veräußerer des Wirtschaftsgutes der Eigentumsvorbehalt zusammen mit seiner Kaufpreisforderung an den Dritten abgetreten, kommt es bei der Lieferung des Vorbehaltskäufers (Erwerber des Wirtschaftsgutes) an den Vorbehaltseigentümer (zB Kreditinstitut) im Zuge der Verwertung zum Übergang der Steuerschuld (siehe hierzu auch Rz 2411). Macht der Veräußerer selbst einen Eigentumsvorbehalt geltend, ist von der Rückgängigmachung der Lieferung auszugehen (siehe Rz 430 und Rz 2409), so dass hier mangels Umsatz ein Übergang der Steuerschuld nicht möglich ist.

Beispiel:

Eine Bank finanziert für den Unternehmer A die Anschaffung einer Maschine. Der Veräußerer V der Maschine tritt der Bank den Eigentumsvorbehalt sowie die Kaufpreisforderung ab. Da A das Darlehen nicht bezahlen kann, macht die Bank den Eigentumsvorbehalt geltend und veräußert die von A herausgegebene Maschine an den Unternehmer B. Es kommt zu einer Lieferung des Unternehmers A als Vorbehaltskäufer an die Bank als Vorbehaltseigentümerin und einer Lieferung der Bank an den Unternehmer B. Die Steuerschuld für die Lieferung des Unternehmers A geht auf die Bank als Leistungsempfängerin über.

Lieferung von Grundstücken im Rahmen der Zwangsversteigerung

Betroffen vom Übergang der Steuerschuld sind Lieferungen von Grundstücken als Vollstreckungsobjekt im Zwangsversteigerungsverfahren.

Die Bestimmung bezieht sich auf Grundstücke im zivilrechtlichen Sinn zuzüglich Gebäude auf fremdem Boden und Baurechte. Anders als Grundstücke im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (siehe Rz 774 ff) sind hier vom Grundstücksbegriff auch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, erfasst.

Damit es bei der Lieferung eines Grundstücks im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens zum Übergang der Steuerschuld kommen kann, muss auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Ein solcher Verzicht ist nur zulässig, wenn hierüber spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes (§ 144 EO) eine Mitteilung an das Exekutionsgericht erfolgt (siehe Rz 793).

Soweit zu einem solchen Grundstück gehörende Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, zwangsversteigert werden, liegt immer eine steuerpflichtige Lieferung vor.

19.1.4. Übergang der Steuerschuld bei Gas- und Stromlieferungen (§ 19 Abs. 1c UStG 1994)

Randzahlen 2604 bis 2604b: *derzeit frei.*

2604c

Rechtslage ab 1. Jänner 2005:

Bei Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität durch einen Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, an einen Abnehmer, der im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 19 Abs. 1c UStG 1994).

Der liefernde Unternehmer haftet für diese Steuer.

> *Beispiel 1:*
>
> *Das ungarische Elektrizitätsunternehmen U liefert Strom nach Österreich an den Stromhändler Ö. Die Lieferung des U wird gemäß § 3 Abs. 13 UStG 1994 in Österreich bewirkt. Nach § 19 Abs. 1c UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld von U auf Ö.*
>
> *Beispiel 2:*
>
> *Das italienische Elektrizitätsunternehmen I liefert Strom an die Tischlerei K in Kärnten für deren Tischlereibetrieb. Da K kein „Wiederverkäufer" ist, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 14 UStG 1994, somit danach, wo K den Strom nutzt oder verbraucht. Das ist jener Ort, an dem sich der Zähler der Tischlerei K befindet. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld von I auf K.*

Ab 1.1.2010 ist eine Betriebsstätte in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung eine solche iSd Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung und nur dann nicht schädlich für den Übergang der Steuerschuld, wenn sie an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist.

2604d

Rechtslage ab 1. Jänner 2011:

Die Steuerschuld für Lieferungen

- von Gas über Erdgasnetze im Allgemeinen (nicht nur über das Erdgasverteilungsnetz),
- von Elektrizität,
- von Wärme über Wärmenetze und
- von Kälte über Kältenetze

geht auf den Leistungsempfänger über, wenn

- dieser im Inland zur Mehrwertsteuer erfasst ist und
- der Lieferer im Inland nicht ansässig (Rz 2604f) ist.

Der Lieferer haftet für die Steuer.

2604e

Vom Übergang der Steuerschuld erfasst sind neben Stromlieferungen und Gaslieferungen, die über das Erdgasverteilungsnetz erfolgen, auch Erdgaslieferungen über andere Netze, die zwar an das Erdgasverteilungsnetz angeschlossen, nicht aber dessen Bestandteil sind, zB Rohrleitungen des Gas-Fernleitungsnetzes.

Darüber hinaus geht die Steuerschuld für Wärmelieferungen über Wärmenetze und Kältelieferungen über Kältenetze auf den Empfänger über, sofern dieser Unternehmer ist.

2604f

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es nur, wenn der Leistende ein Unternehmer ist, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat (zur Definition des Begriffs „ausländischer Unternehmer" siehe auch Rz 2601b).

Zur Betriebsstätte und deren Beteiligung an der Leistungserbringung siehe auch Rz 2604c und Rz 2601a.

19.1.5. Übergang der Steuerschuld bei durch Verordnung zu bestimmenden Umsätzen an Unternehmer

2605

Mit Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 (Schrott-Umsatzsteuerverordnung), und mit Verordnung der BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 369/2013 (Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung), wurde von der in § 19 Abs. 1d UStG 1994 vorgesehenen Ermächtigung, für bestimmte, in Art. 198, in Art. 199 und in Art. 199a der MwSt-RL 2006/112/EG angeführte Umsätze, den Übergang der Steuerschuld vorzusehen, Gebrauch gemacht.

19.1.5.1. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 (Schrott-Umsatzsteuerverordnung)

2605a

Allgemeines (zu § 1 der Verordnung)

Die Steuerschuld geht bei bestimmten Umsätzen, die in dieser Verordnung genannt sind, auf den Leistungsempfänger über.

Bei diesen Umsätzen kommt es zum Übergang der Steuerschuld unabhängig davon, ob ein inländischer oder ausländischer leistender Unternehmer vorliegt und ob ein inländischer oder ausländischer Unternehmer Leistungsempfänger ist.

Zu einem Übergang der Steuerschuld kann es allerdings nur kommen, wenn eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht wird.

Entsteht keine Steuerschuld, kann auch keine Steuerschuld übergehen. Dies ist zB der Fall bei

- im Ausland ausgeführten Umsätzen,
- innergemeinschaftlichen Lieferungen,
- Ausfuhrlieferungen oder
- Umsätzen von Kleinunternehmern.

Erbringt ein pauschalierter Land- oder Forstwirt Umsätze im Sinne der Verordnung (zB er liefert unbrauchbare Maschinen an einen Schrotthändler), kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da dies zu einer Kürzung des pauschalen Vorsteuerabzuges führen würde. Der pauschalierte Landwirt kann 12% Umsatzsteuer in Rechnung stellen (analog zu den Bauleistungen, siehe Rz 2602b).

Lieferung von in der Anlage aufgezählten Gegenständen (zu § 2 Z 1) und von in § 2 Z 3 der Verordnung aufgezählten Gegenständen

Bei der Lieferung von in dieser Verordnung abschließend aufgezählten Gegenständen wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist.

Dies gilt auch für die Lieferung von Zusammensetzungen aus diesen Gegenständen, soweit das Entgelt überwiegend für die Lieferung eines oder mehrerer dieser Gegenstände geleistet wird.

Die Auflistung der vom Übergang der Steuerschuld erfassten Gegenstände erfolgt zwecks weitgehender Vermeidung von Abgrenzungs- und Vollziehungsschwierigkeiten nach Zolltarifpositionen.

Beispiel 1:

Ein Schrotthändler veräußert Abfälle und Schrott aus Metallen (Z 10 bis Z 32 der Anlage zur Verordnung) an ein Stahlwerk und erhält hiefür ein Entgelt in Höhe von 1000 Euro (netto). In der Rechnung des Schrotthändlers (bzw. - bei Abrechnung mittels Gutschrift - in der Gutschrift des Stahlwerks) darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein; es ist nur der Nettobetrag in Rechnung zu stellen. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld in Höhe von 200 Euro (20% von 1000 Euro) auf das Stahlwerk, das diesen Betrag bei Zutreffen der Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann.

Werden nicht mehr gebrauchsfähige Gegenstände geliefert, die sich aus mehreren Stoffen zusammensetzen (Verbundstoffe), so kommt es zum Übergang der Steuerschuld, wenn das Entgelt überwiegend für einen oder mehrere im Gegenstand enthaltene Stoffe, die in der Anlage zur Verordnung genannt sind, geleistet wird. Es kommt hier insgesamt zum Übergang der Steuerschuld, auch wenn für andere Teile des Gegenstandes, die in der Verordnung nicht genannt sind, ebenfalls ein Entgelt geleistet wird.

Bei durch Bruch, Verschleiß oder aus ähnlichen Gründen nicht mehr gebrauchsfähigen Maschinen, Elektro- und Elektronikgeräten, Heizkesseln und bei Autowracks ist davon auszugehen, dass sie unter die von der Verordnung erfassten Gegenstände fallen.

Sonstige Leistungen (zu § 2 Z 2 der Verordnung)

Von den sonstigen Leistungen sind die in der Verordnung taxativ aufgezählten Leistungen (Sortieren, Zerschneiden, Zerteilen einschließlich Demontage, und Pressen) im Zusammenhang mit in der Anlage zur Verordnung genannten Gegenständen erfasst.

Nicht erfasst von der Verordnung sind daher zB folgende Leistungen:

- Containervermietung
- Sammlung von Altstoffen
- Beförderung von Altstoffen
- Entgegennahme von Altstoffen (Entsorgung)

Beispiel 2:

Altelektrogeräte, Altpapier, Altglas, gebrauchte Getränkedosen oder andere in der Verordnung genannte Gegenstände werden zu einem Unternehmer U (Entsorgungsunternehmer, Deponie, Betreiber einer Schredderanlage usw.) gebracht, wobei die Verfügungsmacht über diese Gegenstände auf den Unternehmer U übergeht. Für die Entgegennahme der Gegenstände wird vom Unternehmer U eine Gebühr verrechnet. Diese Leistung (Entgegennahme der Gegenstände zwecks ordnungsgemäßer Behandlung, Entsorgung usw.) ist vom Übergang der Steuerschuld nicht betroffen. Der entgegennehmende Unternehmer U muss Umsatzsteuer in Rechnung stellen, wobei der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) zur Anwendung kommen kann.

Auf welche Weise der Unternehmer die Abfallstoffe behandelt (zB Zerteilen, Zerschneiden), entsorgt (Verbrennen, Deponieren usw.) oder zur Entsorgung weitergibt bzw. ob die Gegenstände einer Wiederverwertung zugeführt werden, ist hierbei unerheblich.

Anders ist der Fall dann gelagert, wenn von der Verordnung erfasste Abfallstoffe einem anderen Unternehmer (Auftragnehmer) mit dem Auftrag übergeben werden, eine oder mehrere in § 2 Z 2 der Verordnung genannte Leistungen zu erbringen und die Verfügungsmacht über diese Gegenstände weder vor noch nach der Erbringung der sonstigen Leistungen auf den Auftragnehmer übergeht.

Beispiel 3:

Ein Abfallbeseitigungsunternehmer übergibt einem Schredderunternehmer Altmetalle mit dem Auftrag, diese zu sortieren und zu zerschneiden (oder Altpapier zu schreddern). Nach dieser Bearbeitung wird das in der Verfügungsmacht des Abfallbeseitigungsunternehmers verbleibende Material von diesem veräußert. Die Leistungen des Schredderunternehmers fallen unter § 2 Z 2 der Verordnung (Übergang der Steuerschuld auf den Abfallbeseitigungsunternehmer).

Werden in der Verordnung genannte sonstige Leistungen betreffend überwiegend von der Verordnung erfasste Gegenstände erbracht, kommt es insgesamt zum Übergang der Steuerschuld (zB Sortieren von überwiegend von der Verordnung erfassten Verpackungsabfällen).

Wird für mehrere sonstige Leistungen, die nur teilweise unter § 2 Z 2 der Verordnung fallen, ein einheitliches Entgelt verrechnet, so kann von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es in diesen Fällen, wenn die in § 2 Z 2 der Verordnung genannten Leistungen wertmäßig überwiegen.

Bei Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von in der Anlage zur Verordnung genannten Gegenständen bzw. im Zusammenhang mit von der Verordnung erfassten sonstigen Leistungen handelt es sich in der Regel um unselbständige Nebenleistungen.

Wird von einem zB Entsorgungsunternehmer für die Entgegennahme von Abfallstoffen ein (Entsorgungs-)Entgelt verlangt und von diesem Unternehmer andererseits für die Abfallstoffe ein Entgelt bezahlt (der Materialwert vergütet), liegen grundsätzlich getrennte Leistungen vor.

Beispiel 4:

Für die Entgegennahme zur Entsorgung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen (zB nicht mehr gebrauchsfähige Maschinen oder Altpapier) verrechnet der Entsorgungsunternehmer, in dessen Verfügungsmacht die Gegenstände übergehen, dem Übergeber (zB Industrieunternehmen oder Druckerei) ein Entgelt in Höhe von 1000 Euro (netto). Diese Leistung des Entsorgungsunternehmers ist von der

Verordnung nicht erfasst. Der Entsorgungsunternehmer stellt 1000 Euro zuzüglich 100 Euro USt (10% von 1000 Euro) in Rechnung. Für das in den entgegengenommenen Gegenständen enthaltene Material (im Beispielsfall Eisen oder Papier) leistet der Entsorgungsunternehmer (unter Umständen zu einem späteren Zeitpunkt) ein Entgelt in Höhe von 200 Euro (netto). Dieses Entgelt wird für die Lieferung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen geleistet (Lieferer ist das Industrieunternehmen/die Druckerei) und es kommt diesbezüglich zum Übergang der Steuerschuld (in Höhe von 40 Euro) vom Industrieunternehmen bzw. von der Druckerei auf den Entsorgungsunternehmer.

Werden diese Leistungen nicht gesondert verrechnet, sondern erfolgt von vornherein eine (pauschale) Gegenverrechnung bzw. wird für das entgegengenommene Material überhaupt kein Entgelt geleistet, kann von einer einzigen Leistung ausgegangen werden.

Beispiel 5:

Für die Entgegennahme zur Entsorgung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen verrechnet der Entsorgungsunternehmer, in dessen Verfügungsmacht die Gegenstände übergehen, dem Übergeber ein Entgelt in Höhe von 800 Euro (netto). Eine gesonderte Vergütung des Materialwertes der übergebenen Gegenstände erfolgt nicht. Es kommt zu keinem Übergang der Steuerschuld. Der Entsorgungsunternehmer stellt 800 Euro zuzüglich 80 Euro USt (10% von 800 Euro) in Rechnung.

Getrennte Leistungen werden jedenfalls bei Containervermietung und Abtransport der Abfallstoffe einerseits (normale Umsatzbesteuerung) und Entgeltzahlung für die Abfallstoffe andererseits (Übergang der Steuerschuld) vorliegen.

Lieferung von Bruchgold (zu Nr. 9 der Anlage bzw. zu § 2 Z 3 der VO idF BGBl. II Nr. 320/2012)

Für Lieferungen von Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, sowie Lieferungen von aus solchem Bruchgold hergestellten Barren oder Granulaten geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser Unternehmer ist.

Auch die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich der Demontage) und des Pressens von Bruchgold fallen in den Anwendungsbereich der Schrott-UStV. Die Umwandlung von Bruchgold in anderes Gold (zB in Barren oder Granulate sowie Anlagegold) ist ebenfalls vom Übergang der Steuerschuld erfasst, da dabei regelmäßig eine Trennung (Zerteilung) des Goldes von anderen Materialien (auch beim Einschmelzen) vorgenommen wird.

Unter Bruchgold ist jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen, wie beispielsweise alte Ketten, Ringe und andere nicht mehr getragene Schmuckgegenstände, Besteck, Münzen, goldene Federspitzen,

defekte Goldbarren, aber auch Zahngoldabfälle (Dentallegierungen) oder sonstige Edelmetallreste in jeder Form.

Dies gilt sinngemäß auch für andere Edelmetalle (beispielsweise Silber oder Platin).

Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, liegt insbesondere dann vor, wenn es von diversen Unternehmern, ua. auch Scheideanstalten, als so genanntes "Scheidgut" angekauft, nach dem entsprechenden Tagespreis vergütet und nach dem Ankauf eingeschmolzen und recycelt wird.

Kein Bruchgold ist gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass es sich um Waren handelt, die - mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeiten - für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder - ohne Anwendung eines Verfahrens zum Wiedergewinnen des Edelmetalls - zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

Ebenfalls nicht als Bruchgold gelten neu angefertigte, für konservierende Zahnbehandlungen bestimmte Dentallegierungen (zB Goldkronen, Goldinlays); diese fallen idR unter die Position 7108 13 80 der Kombinierten Nomenklatur.

Steuersatz

Grundsätzlich kommt für die vom Übergang der Steuerschuld erfassten Umsätze der Normalsteuersatz zur Anwendung. In Ausnahmefällen kann es im Bereich der von der Verordnung erfassten sonstigen Leistungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes kommen.

> *Beispiel 6:*
>
> *Ein Entsorgungsunternehmer A sortiert und zerkleinert (schreddert) für einen anderen mit der Abfallentsorgung befassten Unternehmer B Altmetalle, die in der Verfügungsmacht des B verbleiben. Der Unternehmer A erbringt eine im Sinne der Judikatur des VwGH als Müllbeseitigung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) zu qualifizierende Leistung, für die der ermäßigte Steuersatz angewendet werden kann. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld von A auf B. In der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein und es wäre - zusätzlich zu den sonstigen Rechnungsmerkmalen (siehe Punkt 5) - auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes hinzuweisen.*
>
> *Es bestehen keine Einwände, wenn auch in diesen Fällen im Interesse der leichteren (buchhalterischen) Handhabung die übergegangene Steuer mit dem Normalsteuersatz berechnet wird.*

Zur **Rechnungslegung** siehe Rz 2602.

Vorsteuererstattung

Hat ein ausländischer Unternehmer nur sonstige Leistungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine übergegangene Steuer schuldet (analog zu den Bauleistungen, siehe Rz 2601).

Beispiel 7:

Ein Unternehmer, der weder Sitz noch Betriebsstätte in Österreich hat, demontiert und zerschneidet maschinelle Anlagen für ein österreichisches Industrieunternehmen. Die Leistung fällt unter § 2 Z 2 der Verordnung (Übergang der Steuerschuld auf das Industrieunternehmen). Allfällige Vorsteuern sind vom ausländischen Unternehmer im Erstattungsverfahren (gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der geltenden Fassung) geltend zu machen.

Zweifelsfragen zu den in der Anlage zur Verordnung aufgezählten Gegenständen

Zu Nr. 3 (Schlacken, Aschen und Rückstände [ausgenommen solche der Eisen- und Stahlherstellung], die Metalle, Arsen oder deren Verbindungen enthalten):

Rückstände aus der Verbrennung von Siedlungsabfällen fallen auch dann nicht unter diese Ziffer, wenn sie Metalle enthalten; sie gehören in die Position 2621 der Kombinierten Nomenklatur und sind somit von der Verordnung nicht erfasst. Der Metallgehalt solcher Aschen und Rückstände ist für eine wirtschaftliche Wiedergewinnung der Metalle oder Metallverbindungen zu gering. Als Siedlungsabfälle gelten solche Abfälle, die von Haushalten, Hotels, Restaurants, Krankenhäusern, Geschäften, Büros usw. entsorgt werden, und auch Abfälle der Straßenreinigung, sowie auch Abfälle von Bau- und Abbrucharbeiten.

Anmerkung: Bezüglich Schlacken aus der Eisen- und Stahlherstellung siehe Nr. 1 und 2 der Anlage zur Verordnung.

Zu Nr. 4 (Abfälle, Schnitzel und Bruch von Kunststoffen):

Hierunter fallen auch Styropor sowie gebrauchte (leere) Tonerkartuschen und Tintenpatronen.

Zu Nr. 5 (Abfälle, Bruch und Schnitzel von Weichkautschuk, auch zu Pulver oder Granulat zerkleinert):

Hierunter fallen auch zum Runderneuern ungeeignete, gebrauchte Reifen sowie Granulate aus Altreifen.

Zu Nr. 7 (Lumpen, aus Spinnstoffen; Bindfäden, Seile, Taue und Waren daraus, aus Spinnstoffen, in Form von Abfällen oder unbrauchbar gewordenen Waren):

Altkleider, die noch verwendet werden können, fallen nicht hierunter.

Zu Nr. 9 (Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art):

Bruchgold:

Zur Beurteilung von Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Bruchgold, die vor dem 1.10.2012 ausgeführt wurden, siehe Abschnitt "Lieferung von Bruchgold".

Zu Nr. 33 (Abfälle und Schrott von elektrischen Primärelementen, Primärbatterien und Akkumulatoren; ausgebrauchte elektrische Primärelemente, Primärbatterien und Akkumulatoren):

Hierunter fallen nicht mehr gebrauchsfähige Batterien und nicht mehr aufladbare Akkus.

19.1.5.2. Verordnung der BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 369/2013 (Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung) idF BGBl. II Nr. 120/2014

2605b

Zu § 1 der Verordnung, Allgemeines

Die Steuerschuld geht bei den in § 2 UStBBKV genannten Umsätzen, die nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführt werden, auf den Leistungsempfänger über.

Bei diesen Umsätzen kommt es zum Übergang der Steuerschuld unabhängig davon, ob ein inländischer oder ausländischer leistender Unternehmer vorliegt und ob ein inländischer oder ausländischer Unternehmer Leistungsempfänger ist.

Zu einem Übergang der Steuerschuld kann es allerdings nur kommen, wenn eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht wird.

Bestehen im Einzelfall Zweifel, ob eine Leistung im Sinne des § 2 UStBBKV vorliegt, kann vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt.

Beziehen Körperschaften des öffentlichen Rechts, wenn diese Unternehmer sind, Leistungen iSd § 2 UStBBKV, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf die Körperschaften des öffentlichen Rechts und zwar unabhängig davon, ob die Leistungen für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich des Leistungsempfängers erbracht werden. Werden jedoch derartige Leistungen für den nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich bezogen und tritt die Körperschaft des öffentlichen Rechts beim Auftrag zur Leistung nicht als Unternehmer auf (zB ohne UID-Nummer), kann vom Übergang der Steuerschuld Abstand genommen werden, wenn der

leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausweist und die Körperschaft des öffentlichen Rechts diese dem Leistenden auch entrichtet (vgl. sinngemäß Rz 2602f).

Zu § 2 Z 1 der Verordnung, Lieferungen von Videospielkonsolen (aus Position 9504 der Kombinierten Nomenklatur), Laptops und Tablet-Computern (aus Unterposition 8471 30 00 der Kombinierten Nomenklatur)

Unter Videospielkonsolen sind, neben Videospielkonsolen, bei denen das Bild auf einem Fernsehempfangsgerät, einem Monitor oder einem anderen externen Bildschirm dargestellt wird, oder Videospielgeräten mit eigenem Videomonitor (auch tragbar), auch Videospielkonsolen oder -geräte zu verstehen, die durch Einwurf eines Geldstücks, einer Banknote, einer Bankkarte, einer Spielmarke oder jedes anderen Zahlungsmittels in Gang gesetzt werden (siehe hierzu Unterposition 9504 30 und Unterposition 9504 50 00 der Kombinierten Nomenklatur).

Als Tablet-Computer und Laptops (aus Unterposition 8471 30 00 der Kombinierten Nomenklatur) sind tragbare digitale automatische Datenverarbeitungsmaschinen, deren Gewicht nicht mehr als 10 kg beträgt, zu verstehen. Diese mit einem flachen Bildschirm ausgestatteten Geräte können auch ohne externe elektrische Energiequelle betrieben werden und besitzen häufig die Möglichkeit zur Herstellung einer Netzwerkverbindung. Das Vorliegen einer Tastatur ist nicht maßgeblich. Tablet-Computer, die im Wesentlichen durch Bedienung des berührungsempfindlichen Bildschirms (Touchscreen-Display) funktionieren, können Daten verarbeiten, Programme ausführen und drahtlos ans Internet angeschlossen werden (siehe hierzu Positionserläuterungen zu Unterposition 8471 30 00 der Kombinierten Nomenklatur).

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist, dass das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für die genannten Gegenstände mindestens 5.000 Euro (netto) beträgt. Hinsichtlich der nachträglichen Minderung des Entgelts (zB Rabatte, Preisnachlässe, Jahresboni, Retouren), des einheitlichen Liefervorganges (zB Produktbundle), der Abrechnung über mehrere Liefervorgänge mit einer Rechnung und Anzahlungen siehe sinngemäß Rz 2605d.

Zu § 2 Z 2 der Verordnung, Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen Wiederverkäufer

Bei Lieferungen von Gas und Elektrizität kommt es zum Übergang der Steuerschuld, wenn die Lieferungen an einen Unternehmer erfolgen, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch

dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist (siehe sinngemäß sogenannter Wiederverkäufer von Gas oder Elektrizität, Rz 474b). Die Bereiche Gas und Elektrizität sind hierbei getrennt, jedoch für das gesamte Unternehmen iSd § 2 UStG 1994 zu beurteilen. Folglich ist die gesamte Organschaft, also Organträger und Organgesellschaft(en), hinsichtlich der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft heranzuziehen.

Werden überschüssige Kapazitäten von Elektrizität mit einer Zuzahlung überlassen, um eigene Kosten zu vermeiden, da bspw. keine eigenen Speichermöglichkeiten bestehen oder eine Reduktion der erzeugten Menge mit erheblichen Kosten verbunden ist bzw. überhaupt nicht möglich ist, so liegt keine Lieferung von Elektrizität durch den abgebenden Unternehmer vor, sondern eine sonstige Leistung (Abnahmeleistung) des elektrizitätsempfangenden Unternehmers.

Vom Übergang der Steuerschuld erfasst sind neben Gaslieferungen, die über Verteilungsnetze und über Rohrleitungen, die nicht Bestandteil des Verteilungsnetzes sind, erfolgen, auch die Lieferungen von Gas auf anderem Weg (zB mittels Gasflaschen). Der Aggregatszustand des Gases ist nicht maßgeblich. Die Lieferungen von Gas und die Überlassung der Gasflaschen und Gastanks (Warenumschließung) bilden in der Regel eine einheitliche Leistung im Sinne von Haupt- und Nebenleistung. Hinsichtlich der Rückgabe von Warenumschließungen (zB „Kaution" für Gasflaschen und Gastanks) siehe Rz 2393.

Bestehen im Einzelfall Zweifel hinsichtlich der Eigenschaft des Leistungsempfängers als Wiederverkäufer, ist eine schriftliche Erklärung des Leistungsempfängers als Nachweis ausreichend.

Erbringt ein pauschalierter Land- oder Forstwirt im Rahmen seiner pauschalierten Tätigkeit Umsätze im Sinne der Verordnung (zB Lieferung von Elektrizität an einen Wiederverkäufer), kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (siehe zu Bauleistungen und Schrott-UStV, Rz 2602b und Rz 2605).

Zu § 2 Z 3 der Verordnung, Übertragungen von Gas- und Elektrizitätszertifikaten

Die steuerbare Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten, wie bspw. die steuerbare Übertragung von Herkunftsnachweisen iSd § 10 Ökostromgesetz 2012, stellt eine sonstige Leistung dar (siehe Rz 345). Unabhängig davon, ob diese Zertifikate an Energiebörsen oder Over-the-counter gehandelt werden, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Sind Ökostromzertifikate (Herkunftsnachweise) nicht gesondert handel- oder einsetzbar, weil die Übertragung der Ökostromnachweise auf einer Wirtschaftsstufe (zB aufgrund bestehender Kontrahierungspflichten, vgl. § 10 Abs. 8 Ökostromgesetz 2012) immer

gemeinsam mit der Zuweisung der jeweiligen Menge an Ökostrom (vgl. § 37 Abs. 1 Z 3 Ökostromgesetz 2012) erfolgt, stellt die Übertragung der Herkunftsnachweise eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Elektrizität dar. Für die einheitliche Lieferung der Elektrizität ist § 2 Z 2 UStBBKV zu beachten.

Zu § 2 Z 4 der Verordnung idF BGBl. II Nr. 120/2014, Lieferungen von Metallen

Bei Lieferungen der von § 2 Z 4 lit. a erfassten Metalle kommt es grundsätzlich zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung. Beträgt das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt (für Waren iSd § 2 Z 4 lit. a UStBBKV) nicht mindestens 5.000 Euro, kann der liefernde Unternehmer gemäß § 2 Z 4 lit. b UStBBKV auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a UStBBKV verzichten. Diesfalls ist der liefernde Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer.

Der Umfang der von § 2 Z 4 lit. a UStBBKV erfassten Waren ergibt sich aufgrund der Einreihung der Metalle in die Kombinierte Nomenklatur. Kommt es aufgrund der Abgrenzung auf Positionsebene der Kombinierten Nomenklatur dazu, dass auch Produkte erfasst sind, die auf der betreffenden Produktionsstufe (Wirtschaftsstufe) ausschließlich für die Endnutzung bestimmt sind (zB Lieferungen von Aluminiumfolie für Nahrungsmittel, Metallklebebänder usw.), kommt es in unionsrechtskonformer Interpretation (vgl. Art. 199a Abs. 1 lit. j MwSt-RL 2006/112/EG) des § 2 Z 4 lit. a UStBBKV nicht zum Übergang der Steuerschuld. Bestehen im Einzelfall Zweifel, ob eine Lieferung von Metallen im Sinne des § 2 Z 4 lit. a UStBBKV vorliegt, kann vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt. Eine schriftliche Vereinbarung ist nicht zwingend erforderlich.

Beträgt das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für Waren, die von § 2 Z 4 lit. a UStBBKV erfasst sind, weniger als 5.000 Euro, kann der liefernde Unternehmer gemäß § 2 Z 4 lit. b UStBBKV auf die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld verzichten.

> *Beispiel:*
>
> *Der Unternehmer A liefert an den Unternehmer B Handsägen (Position 8202 der KN), Roheisen (Position 7201 der KN) und Kupferkathoden (Unterposition 7403 11 00 der KN). Das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für die Handsägen beträgt 6.000 Euro, jenes des Roheisens und der Kupferkathoden beträgt 1.000 Euro.*
>
> *Unternehmer A kann gemäß § 2 Z 4 lit. b UStBBKV auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a UStBBKV verzichten, weil das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für das Roheisen und die Kupferkathoden weniger als 5.000 Euro beträgt. Verzichtet der Unternehmer A auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a UStBBKV, hat er über sämtliche Bestandteile der Lieferung (Handsägen, Roheisen und Kupferkathoden) eine Rechnung auszustellen, die den allgemeinen Bestimmungen zur Rechnungslegung nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 zu entsprechen hat.*

Beträgt das in der Rechnung ausgewiesen Entgelt für Waren, die von § 2 Z 4 lit. a UStBBKV erfasst sind, mindestens 5.000 Euro, kann der liefernde Unternehmer gemäß § 2 Z 4 lit. b UStBBKV auf die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld nicht verzichten.

Beispiel:

Der Unternehmer A liefert an den Unternehmer B Handsägen (Position 8202 der KN), Roheisen (Position 7201 der KN) und Kupferkathoden (Unterposition 7403 11 00 der KN). Das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für die Handsägen beträgt 1.000 Euro, jenes des Roheisens beträgt 3.000 Euro, jenes der Kupferkathoden beträgt 4.000 Euro.

Unternehmer A kann gemäß § 2 Z 4 lit. b UStBBKV auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a UStBBKV nicht verzichten, weil das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt des Roheisens und der Kupferkathoden insgesamt 7.000 Euro beträgt. Für die Lieferung des Roheisens und der Kupferkathoden kommt es somit gemäß § 2 Z 4 lit. a UStBBKV zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der Unternehmer hat in der Rechnung auf den Übergang der Steuerschuld für diese Lieferungen hinzuweisen und die UID-Nummer des Leistungsempfängers anzugeben (§ 11 Abs. 1a UStG 1994). Die Umsatzsteuer für die Lieferung des Roheisens und der Kupferkathoden ist nicht gesondert auszuweisen (siehe Rz 2602).

Werden Waren geliefert (in einem einheitlichen Liefervorgang) von denen nur einige Gegenstände unter § 2 Z 4 lit. a UStBBKV fallen, ist es zulässig, dass Unternehmer nur eine Rechnung über die Lieferung der Waren ausstellt. Aus der Rechnung muss jedoch ersichtlich sein, für welche Gegenstände der liefernde Unternehmer die Steuer schuldet (§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 bzw. § 11 Abs. 6 UStG 1994) und bei welchen Gegenständen es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (falls der Unternehmer nicht auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a UStBBKV verzichtet oder wegen Überschreitens der 5.000-Euro-Grenze nicht verzichten kann) kommt (§ 11 Abs. 1a UStG 1994).

Hinsichtlich nachträglicher Minderung des Entgelts (zB Rabatte, Preisnachlässe, Jahresboni, Retouren), Abrechnung über mehrere Liefervorgänge mit einer Rechnung und Anzahlungen siehe sinngemäß Rz 2605d.

Werden im Rahmen der Lieferung von Waren, von denen nur einige von § 2 Z 4 lit. a UStBBKV erfasst sind, unselbständige Nebenleistungen (zB Beförderung, Verpackung) erbracht, hat grundsätzlich eine betragsmäßige Aufteilung (Zuordnung) der unselbständigen Nebenleistungen (sowie deren Entgelte) zu den Lieferungsbestandteilen zu erfolgen. Ist diese nicht möglich oder zweifelhaft, so kann eine Zuordnung der unselbständigen Nebenleistung zur Lieferung nach § 2 Z 4 lit. a UStBBKV erfolgen. Gleiches gilt für unselbständige Nebenleistungen, über die vom leistenden Unternehmer im Voraus pauschal abgerechnet wird (Vorauszahlung des Leistungsempfängers).

Beispiel:

Der Unternehmer A liefert an den Unternehmer B Handsägen (Position 8202 der KN) und Roheisen (Position 7201 der KN). Für die Beförderung der Gegenstände (Transport) werden 100 Euro verrechnet, für das Verpackungsmaterial der Handsägen werden 10 Euro in Rechnung gestellt, für jenes des Roheisens 30 Euro.

Da Unternehmer A die Entgelte für die Verpackungsmaterialen eindeutig den jeweiligen Gegenständen zuordnen kann, sind 10 Euro (Verpackung Handsägen) der Lieferung der Handsägen (kein Übergang der Steuerschuld) und 30 Euro (Verpackung Roheisen) der Lieferung des Roheisens (Übergang der Steuerschuld) zuzuordnen. Sofern die Aufteilung des Transportentgelts zweifelhaft ist, kann eine gesamte Zuordnung (100 Euro) zum Umsatz nach § 2 Z 4 lit. a UStBBKV (Roheisen) erfolgen.

19.1.6. Übergang der Steuerschuld bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten und der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 19 Abs. 1e UStG 1994)

2605c

Die Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft (ABl. Nr. L 275 vom 25.10.2003 S. 32) idF der Richtlinie 2009/29/EG (ABl. Nr. L 140 vom 05.06.2009 S. 63) legt fest, unter welchen Bedingungen mit Treibhausgasemissionszertifikaten gehandelt werden kann.

Werden Treibhausgasemissionszertifikate im Sinne des Art. 3 dieser Richtlinie (zB EUAs, ERUs, CERs) oder andere Einheiten, die genutzt werden können, um den Auflagen dieser Richtlinie nachzukommen, übertragen, wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten an einen unternehmerischen Leistungsempfänger ist eine steuerpflichtige sonstige Leistung, deren Leistungsort sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt.

Die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten an einen unternehmerischen Leistungsempfänger ist somit am Empfängerort steuerbar und nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 steuerbefreit (siehe Rz 345).

Hat der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte, geht die Steuerschuld schon gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über (siehe auch Rz 2601a).

2605d

Bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen kommt es zum Übergang der Steuerschuld, wenn

- es sich um eine im Inland steuerpflichtige Lieferung handelt,
- der Leistungsempfänger Unternehmer ist und
- das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt mindestens 5.000 Euro beträgt.

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es unabhängig davon, ob der Lieferer und der Leistungsempfänger im In- oder Ausland ansässig sind.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Mobilfunkgeräte sind Geräte, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten. Die Abgrenzung der Mobilfunkgeräte, für deren Lieferung die Steuerschuld übergeht, erfolgt in Anlehnung an die Kombinierte Nomenklatur (Zolltarif).

Betroffen sind ausschließlich

- Waren der Unterposition 8517 12 00 der Kombinierten Nomenklatur: Telefone für zellulare Netzwerke oder andere drahtlose Netzwerke und
- Waren der Unterposition 8517 18 00: andere, zB "Walkie-Talkies", CB-Funkgeräte, Satellitentelefone.

Integrierte Schaltkreise sind Mikroprozessoren und Zentraleinheiten für die Datenverarbeitung vor Einbau in Endprodukte. Auch hier wird in Anlehnung an die Kombinierte Nomenklatur (Zolltarif) festgelegt, für welche Liefergegenstände es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Betroffen sind ausschließlich

- Waren der Unterposition 8542 31 90: Prozessoren und Steuer- und Kontrollschaltungen,
- Waren der Unterposition 8473 30 20: zusammengesetzte elektronische Schaltungen (Baugruppen),
- Waren der Unterposition 8473 30 80: andere (Prozessormodule),
- Waren der Unterposition 8471 50 00: Verarbeitungseinheiten (Zentraleinheiten).
- Nicht betroffen sind zB
- Teile von Mobiltelefonen, Antennen (Unterposition 8517 70)
- USB-Sticks, Datensticks, Flashcards, Simcards, usw. (Unterposition 8523 51)

- Smart cards (Unterposition 8523 52)
- Modems (Unterposition 8517 62 00)
- Navigationsgeräte (Unterposition 8526 91)
- Notebooks, Ipads, Palms, Tablets (Unterposition 8471 30)
- Faxgeräte (Unterposition 8543 31)
- MP3-Player (Position 8519)
- VoIP-Geräte (drahtgebunden), Pager, Videophone (Unterposition 8517 69)
- Fernsehgeräte, Monitore (Position 8528)

Bestehen im Einzelfall Zweifel, ob ein Mobilfunkgerät oder ein integrierter Schaltkreis in eine der Tarifpositionen fällt, die vom Übergang der Steuerschuld betroffen sind, kann vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist, dass das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt für die genannten Mobilfunkgeräte und integrierten Schaltkreise mindestens 5.000 Euro (netto) beträgt. Die Lieferung von kombinierten Produkten (sog. Produktbundle), bei der neben dem Mobilfunkgerät auch Zubehör (zB Mobilfunkgerät mit Tasche und Freisprecheinrichtung) zu einem einheitlichen Preis geliefert wird, fällt insgesamt unter die Regelung.

Eine Aufspaltung von Rechnungsbeträgen, die einen einheitlichen Liefervorgang betreffen, ist unzulässig. In diesem Fall sind die Rechnungsbeträge für die Ermittlung der 5.000-Euro-Grenze zusammenzurechnen. Wird in einer Rechnung über mehrere Liefervorgänge abgerechnet, ist das in der Rechnung ausgewiesene Gesamtentgelt für die Ermittlung der 5.000-Euro-Grenze maßgeblich. Nachträgliche Minderungen des Entgelts (zB Rabatte, Preisnachlässe, Jahresboni, Retouren) führen nicht zu einer Änderung der ursprünglich ermittelten 5.000-Euro-Grenze. Hinsichtlich dieser Entgeltsminderung gelangt § 16 Abs. 5 UStG 1994 zur Anwendung. Ist im Einzelfall eine Zuordnung iSd § 16 Abs. 5 UStG 1994 nicht möglich oder nicht zumutbar, kann im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger eine Zuordnung zu jenen Umsätzen erfolgen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld gekommen ist.

Werden Anzahlungen geleistet, kommt es für die Anwendung der Betragsgrenze auf das Gesamtentgelt und nicht auf die in den Anzahlungs- und Endrechnungen angegebenen Teilentgelte an.

19.2. Entstehung der Steuerschuld

19.2.1. Lieferungen und sonstige Leistungen

19.2.1.1. Anzahlungen

2606

Zahlungen, die vor Ausführung der Leistung entrichtet werden, sind auch bei der Sollversteuerung jedenfalls im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (Mindest - Istbesteuerung). Dies gilt auch für Tauschgeschäfte oder tauschähnliche Umsätze, bei denen die Gegenleistung nicht in einer Geldzahlung, sondern einer Sachleistung besteht (siehe hierzu auch EuGH 19.12.2012, Rs C-549/11, *Orfey Balgaria EOOD*).

Diese Regelung ist nicht anzuwenden, wenn die Zahlung des Entgeltes auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. Jänner 1995 abgeschlossen worden ist und keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt wurde.

2607

Anzahlungen sind nur zu versteuern, wenn diese mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang stehen. Sie sind auch dann steuerbar, wenn keine Rechnung vorliegt.

Anzahlungen - Einzelfälle:

- Beherbergungsgewerbe und Reiseleistungen: Die Umsatzversteuerung der Anzahlungen kann unterbleiben, wenn diese im Beherbergungsgewerbe und im Zusammenhang mit Reiseleistungen 35% des zu versteuernden Leistungspreises nicht überschreiten. Betragen die Anzahlungen mehr als 35%, so sind die Anzahlungen zur Gänze zu versteuern.

  Beispiel:
  Endgültiger Hotelpreis 490 Euro, Anzahlung 50 Euro.
  Anzahlung unter 35% des endgültigen Beherbergungspreises und somit nicht zu versteuern.

- Grund- und Baukostenbeiträge, die vom Nutzungsberechtigten zur Finanzierung eines Bauvorhabens vereinnahmt werden (zB Finanzierungsbeiträge nach § 14 WGG oder § 69 WWSFG 89), sind nicht als Anzahlung anzusehen, wenn im Falle der Auflösung des Vertrages nicht verwohnte Beiträge zurückzuzahlen sind (§ 17 Abs. 4 WGG).

- Gutschein: Das Entgelt für die Veräußerung eines Gutscheines ist keine Anzahlung. Ausnahme: Die Veräußerung des Gutscheines erfolgt in Bezug auf eine konkrete Leistung.

  Beispiele für keine Anzahlung:

Gutschein einer Handelskette über 100 Euro für zukünftigen Wareneinkauf.

Gutschein eines Reisebüros über 1.000 Euro für eine noch auszusuchende Reise.

Gutschein für ein beliebiges Hotel einer Hotelkette.

Beispiele für Anzahlung:

Gutschein eines Theaters für den Besuch einer am Gutschein genau bezeichneten Theatervorstellung.

Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette (VwGH 22.03.2010, 2005/15/0117).

- Kautionen, die als Sicherheitsleistung im Hinblick auf die Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen hingegeben werden, insbesondere bei Leasingverträgen (Mietverträgen) sind nicht umsatzsteuerbar, weil diese noch nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung stehen.
- Rücklage zum Instandhaltungsfonds bei Wohnungseigentümergemeinschaften: Die Zahlungen zu dieser Rücklage sind keine Anzahlungen.

19.2.1.2. Zeitpunkt der Leistungserbringung (Leistungsabgrenzung)

2608

Der Frage, wann eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht ist, kommt insbesondere wegen des Entstehens der Steuerschuld Bedeutung zu.

2609

Die Lieferung einer Maschine und die nachfolgende in dem Aufstellen der Maschine bestehende Bearbeitung ist umsatzsteuerrechtlich als eine Lieferung zu betrachten, die erst mit der Übergabe des fertigen Werkes erfüllt ist. Eine andere rechtliche Beurteilung kann nur für Fälle vertreten werden, in denen der Wille des Bestellers von vornherein nur auf die Lieferung, nicht auch auf die nachfolgende Bearbeitung des gelieferten Gegenstandes gerichtet ist und die nachfolgende Bearbeitung der gelieferten Ware durch den Lieferer erst auf einem späteren, nach Erbringung der Lieferung gefassten Willensentschluss des Bestellers beruht (VwGH 22.6.1967, 0153/65)

2610

Eine besondere Stellung nehmen Leistungen aus einem Bestandvertrag ein, die über einen längeren Zeitraum erbracht werden. Bei derartigen Leistungen ist davon auszugehen, dass sie anteilig in allen Voranmeldungszeiträumen erbracht werden, in denen die Benützung des Bestandobjektes geduldet wird.

Grund- und Baukostenbeiträge (Finanzierungsbeiträge), die nicht als Anzahlungen anzusehen sind (siehe Rz 2607 zweiter Punkt), sind nicht bereits im Zeitpunkt der Entrichtung, sondern erst nach Maßgabe der Verwohnung zu versteuern. Das Ausmaß der jährlichen Verwohnung

richtet sich nach der aufgrund der Wohnrechtsgesetzgebung vorgesehenen jährlichen Abschreibung der Finanzierungsbeiträge.

Durch die Wohnrechtsnovelle 2000, BGBl. I Nr. 36/2000, wurde eine Änderung der jährlichen Abschreibung der Finanzierungsbeiträge nach dem WGG von 2% auf 1% vorgenommen. Weiters wurde für den Fall der Auflösung des Miet- (oder sonstige Nutzungs-)Verhältnisses ein unbedingter Anspruch des ausscheidenden Mieters auf Rückzahlung der von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich Abschreibung gegenüber der Bauvereinigung geschaffen. Umsatzsteuerrechtlich ergeben sich dadurch folgende Auswirkungen:

- **Neumieten**

  Aufgrund der Wohnrechtsnovelle 2000 wurde der jährliche Abschreibungssatz für Miet- (oder sonstige Nutzungs-)Verhältnisse in Baulichkeiten, die ab 1. Juli 2000 bezogen worden sind, mit 1% festgesetzt (§ 17 Abs. 4 WGG). Eine Aufwertung der Finanzierungsbeiträge für Zwecke des Mieterwechsels hat nicht mehr zu erfolgen. Daraus ergibt sich, dass für solche Mietverhältnisse eine jährliche Verwohnung und somit Versteuerung der Finanzierungsbeiträge in Höhe von 1% zu erfolgen hat. Im Falle einer Auflösung des Mietverhältnisses hat der ausscheidende Mieter Anspruch auf die von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich der jährlichen 1-prozentigen Abschreibung. Vom Neumieter darf dieser Betrag verlangt werden (§ 17 Abs. 1 und 2 WGG). Die Rückzahlung dieser nicht verwohnten Finanzierungsbeiträge hat - da sie bisher nicht versteuert wurden - keine umsatzsteuerliche Konsequenz. Die vom Neumieter in derselben Höhe bezahlten Finanzierungsbeiträge sind nach Maßgabe der jährlichen 1%igen Verwohnung zu versteuern (1% vom ursprünglichen Finanzierungsbeitrag).

- **Altmieten**

  Für Mietverhältnisse in Baulichkeiten, die vor dem 1. Juli 2000 bezogen worden sind, ist nach der Wohnrechtsnovelle 2000 wie folgt vorzugehen:

  Gemäß § 39 Abs. 27 WGG hat der bisherige Mieter im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses bis 31. Dezember 2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich der bisher vorgesehenen jährlichen 2%igen Abschreibung zuzüglich eines Aufwertungsbetrages nach § 17 Abs. 4 WGG in der Fassung vor der Wohnrechtsnovelle 2000. Im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses ab 1. Jänner 2001 vermindert sich der so ermittelte Betrag um eine jährliche Abschreibung von 1%. Vom Neumieter darf dieser Betrag verlangt werden.

  Die auch buchmäßig von der Bauvereinigung darzustellende Aufwertung hat, solange kein Mieterwechsel stattfindet, keinen Einfluss auf die Ermittlung des jährlich zu

versteuernden Anteils des Finanzierungsbeitrages. Da jedoch ab 1. Jänner 2001 auch für diese Altmieten eine Umstellung auf die 1-prozentige Abschreibung des noch nicht abgeschriebenen (noch nicht verwohnten) Finanzierungsbeitrages erfolgt, ist auch umsatzsteuerlich auf die jährlich 1%ige Versteuerung des zum 1.Jänner 2001 noch nicht abgeschriebenen (noch nicht verwohnten) Finanzierungsbeitrages (ohne Aufwertung) umzustellen.

Kommt es zur Auflösung des Mietverhältnisses und Begründung eines Mietverhältnisses mit einem neuen Mieter ist für die Umsatzversteuerung des Finanzierungsbeitrages (nach Maßgabe der Verwohnung) nunmehr von dem vom Neumieter verlangten Betrag (also einschließlich Aufwertung) auszugehen. Der Aufwertungsbetrag ist deshalb in die Besteuerung einzubeziehen, weil dieser Betrag vom Nachfolgemieter an die Bauvereinigung tatsächlich zu entrichten ist (§ 17 Abs. 2 WGG).

Beispiel:

Erstbezug Anfang Jänner 1991, Mieterwechsel Ende Dezember 2010.

Der ursprüngliche Mieter leistete im Jahr des Erstbezuges 1991 einen Finanzierungsbeitrag von 275.206 Schilling (umgerechnet 20.000 Euro). Zum 1.1.2001 waren bereits 55.041,20 Schilling (umgerechnet 4.000 Euro) verwohnt (2% jährlich); ergibt einen noch nicht verwohnten Wert von 220.164,80 Schilling (umgerechnet 16.000 Euro) zuzüglich die zum 1.1.2001 vorzunehmende Aufwertung von angenommen 41.280,90 Schilling (umgerechnet 3.000 Euro). Die Bauvereinigung hat in den Jahren 2001 bis 2010 eine Umsatzversteuerung nach Maßgabe der Verwohnung in Höhe von je 1% von 16.000 Euro vorzunehmen.

Ab dem Jahr 2011 (also nach dem Mieterwechsel) hat die Bauvereinigung eine Versteuerung von jährlich 1% von 19.000 Euro für die verbleibende Abschreibungsdauer von 90 Jahren (also bis zum Jahr 2100) vorzunehmen.

2610a

Veräußert der Insolvenzverwalter Grundstücke im Rahmen eines freihändigen Verkaufs und wird für die Steuerpflicht dieser Lieferungen optiert, so entsteht die Steuerschuld bei Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Genehmigung des Kaufvertrages durch das Insolvenzgericht erfolgt, bzw. bei späterer Rechnungslegung mit Ablauf des darauf folgenden Monates, bei Istbesteuerung mit Ablauf des Monates der Vereinnahmung des Entgelts, auch wenn insoweit Verfügungsbeschränkungen bestehen.

19.2.1.3. Teilleistungen in der Bauwirtschaft

2611

Eine Werklieferung in der Bauwirtschaft, die auf dem Grund und Boden des Auftraggebers als Gesamtleistung geschuldet wird, ist bewirkt, wenn der Auftraggeber die Verfügungsmacht am fertigen Werk erhält.

2612

Wird das Werk nicht im Ganzen, sondern in Teilen geschuldet und geliefert, so unterliegen die ausgeführten Teillieferungen der Umsatzsteuer.

2613

Teillieferungen können angenommen werden, wenn

1. die geschuldete Werklieferung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar ist,

2. die Teile der Werklieferung abgenommen worden sind,

3. vor der Abnahme vereinbart worden ist, dass für die Teile der Werklieferung ein entsprechendes Teilentgelt zu zahlen ist,

4. das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet wird; die Teilabrechnung kann auch nach der Abnahme erfolgen.

Zeitpunkt der Teillieferung ist der Zeitpunkt der Abnahme.

2614

Ist als Gesamtentgelt für eine Werklieferung (zB die Fliesenlegerarbeiten an einem Wohnblock) eine Pauschalsumme vereinbart, so ist im allgemeinen davon auszugehen, dass die Werklieferung nicht in Teilen, sondern im ganzen geschuldet wird.

2615

Setzt sich der Pauschalpreis für eine Bauanlage aus verschiedenen Einzelpauschalpreisen zusammen (zB der Pauschalpreis für eine Wohnanlage aus Pauschalpreisen für die einzelnen Wohngebäude der Anlage), so können Teillieferungen angenommen werden.

2616

Der Annahme von Teillieferungen steht grundsätzlich nicht entgegen, dass die Gewährleistungsfristen zu unterschiedlichen Zeitpunkten jeweils bei der Abnahme der einzelnen Teile beginnen, jedoch zu einem besonders vereinbarten einheitlichen Zeitpunkt enden.

2617

Teillieferungen liegen nicht vor, wenn das Gesamtwerk abgenommen, jedoch auf die Abnahme der Teile verzichtet wird.

Beispiele zur Teilbarkeit von Werklieferungen:

Beispiel 1:

Ein Unternehmer wird beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu legen. In der Auftragsbestätigung sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. Der Auftragnehmer versendet die Materialien vor dem 1. Jänner zum Bestimmungsort und führt die Parkettarbeiten im nächsten Jahr aus.

Gegenstand der Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. Die Werklieferung bildet eine wirtschaftliche Einheit, die nicht in eine vor dem 1. Jänner ausgeführte Materiallieferung und in eine nach dem 31. Dezember zu erbringende Werkleistung zerlegt werden kann.

Beispiel 2:

Ein Bauunternehmer hat sich als Generalunternehmer verpflichtet, 15 nacheinander zu errichtende Wohnhäuser schlüsselfertig zu liefern. Für die einzelnen Wohnhäuser sind Pauschalpreise vereinbart. Vier Wohnhäuser werden noch im selben Jahr fertig gestellt und abgenommen. Sie werden getrennt abgerechnet.

Es handelt sich um Teillieferungen, die im Jahr der Fertigstellung der USt unterliegen.

Um Teillieferungen handelt es sich im Beispielsfalle auch, wenn der Unternehmer für sämtliche Wohnhäuser lediglich bestimmte Arbeiten übernommen hat (zB Maurer- und Betonarbeiten, Außenputzarbeiten, Zimmererarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Zentralheizungs- und Lüftungsbauarbeiten, Spenglerarbeiten, Putz- und Stuckateurarbeiten, Fliesen- und Plattenarbeiten, Schlosserarbeiten, Glaserarbeiten). Das gilt auch, wenn die einzelnen Arbeiten nicht zu Pauschalpreisen, sondern zu Einheitspreisen vergeben werden.

Beispiel 3:

Ein Bauunternehmer hat an einem Einfamilienhaus folgende Arbeiten übernommen: Herstellung des Rohbaues sowie Innen- und Außenputz. Nach Fertigstellung des Rohbaues im Jahr 2000 wird dieser abgenommen und abgerechnet. Erfolgt die Abnahme im Jahr 2000 und liegt eine entsprechende Teilentgeltsvereinbarung vor, so ist die Teillieferung im Jahr 2000 zu versteuern.

Eine nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbare Werklieferung wäre im Beispielsfall nicht gegeben, soweit der Bauunternehmer seine Arbeiten im Jahr 2000 lediglich am Kellergeschoß und teilweise am Erdgeschoß vollendet hat.

Beispiel 4:

Ein Bauunternehmer hat an einem zu errichtenden Wohnhaus mit 24 Wohnungen die Bäder und Küchen zu kacheln. Die Arbeiten in 18 Küchen und 19 Bädern werden im Jahr 2000 vollendet. Sie werden im Jahr 2000 abgenommen und abgerechnet.

Die Teillieferung unterliegt der USt.

Nicht teilbar wäre die Werklieferung einer Zentralheizungsanlage für das Wohnhaus.

2618

Beispiele zur Teilbarkeit von Werkleistungen:

Beispiel 1:

Ein Bauunternehmer wird beauftragt, zu Einheitspreisen 500 m Kabelgraben auszuheben und zu verfüllen. Die Kabel werden vom Auftraggeber gestellt. Die Arbeiten werden im Jahr 2000 für 150 m beendet, abgenommen und abgerechnet.

Die Teilleistung unterliegt der USt.

Beispiel 2:

Ein Zimmermeister hat zu Einheitspreisen die Dachstuhlarbeiten an fünf freistehenden Wohnblöcken auszuführen. Das Material wird vom Auftraggeber gestellt. Im Jahr 2000 schließt der Zimmermeister die Arbeiten an zwei Wohnblöcken ab und vereinbart für

sie die Zahlung eines entsprechenden Teilentgelts. Die Arbeiten werden im Jahr 2000 gesondert abgenommen und abgerechnet.

Sie unterliegen im Jahr 2000 der USt.

Um eine wirtschaftlich teilbare Werkleistung handelt es sich nicht, soweit der Zimmermeister im Beispielsfall die Dachstuhlarbeiten an einem Wohnblock nur zum Teil ausgeführt hat.

Beispiel 3:

Ein Bauunternehmer hat sich verpflichtet, zu Einheitspreisen die Ausschachtungs- und Verfüllungsarbeiten sowie die Maurer- und Betonarbeiten an einem Wohnblock auszuführen. Im Jahr 2000 werden die Ausschachtungsarbeiten vollendet, abgenommen und abgerechnet.

Diese Arbeiten unterliegen der USt.

19.2.1.4. Sollbesteuerung bei Dauerleistungen

2619

Bei einer Anzahl von Leistungen, die über einen längeren Zeitraum erbracht werden und die in größeren Zeitabständen abgerechnet werden, ist die genaue Feststellung des Zeitpunktes der einzelnen Leistungen und damit eine exakte Steuerabrechnung nach dem Sollsystem jeweils für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Steuerschuld entsteht, mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Unbeschadet des Rechtes der leistenden Unternehmer, ihre Leistungen jeweils für den Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem die Steuerschuld entsteht, kann zwecks Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten davon ausgegangen werden, dass die nachstehend angeführten Leistungen mit der Rechnungslegung (Abrechnung) ausgeführt sind:

- Leistungen auf Grund von Abonnementverträgen,
- Leistungen auf Grund von Wartungsverträgen,
- die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Urheberrechten (zB Lizenzverträge, Verlagsverträge usw.),
- Leistungen von Handelsvertretern und anderen Vermittlern,
- Leistungen von Schulen, soweit sie steuerpflichtig sind (zB Fahrschulen),
- sonstige Leistungen, die in Teilen innerhalb eines Jahres bewirkt werden, wobei ein einheitliches Entgelt verrechnet wird (zB Leistungen der Rauchfangkehrer),
- Telekomleistungen.

2620

Diese Leistungen können somit nach Maßgabe der Abrechnung versteuert werden, wobei jedoch auch in der Einhebung eines Entgeltes (auch Teilentgeltes, Anzahlung usw.) eine

Teilabrechnung zu erblicken ist; die auf das abgerechnete oder das eingehobene Entgelt entfallende Steuer ist für den Voranmeldungszeitraum zu entrichten, in dem die Abrechnung bzw. Vereinnahmung erfolgt.

2621

Soweit der leistende Unternehmer die Steuer nach diesem Verfahren entrichtet, ist er auch berechtigt, dem Leistungsempfänger die Steuer zum Zwecke des Vorsteuerabzuges in der Abrechnung gesondert auszuweisen. Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug in diesem Falle ohne Rücksicht darauf vornehmen, ob er die abgerechnete Leistung bereits zur Gänze erhalten hat oder nicht.

19.2.1.5. Sollbesteuerung bei unbestimmtem Entgelt

2622

Wenn im Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung die genaue Höhe des Entgeltes nicht feststeht (zB bei Übernahme von Getreide oder Weintrauben nach der Ernte durch eine Genossenschaft gegen spätere Abrechnung), so kann aus Vereinfachungsgründen die Versteuerung auf Basis des vorläufig abgerechneten Entgeltes erfolgen, auch wenn mit Sicherheit anzunehmen ist, dass bei der Endabrechnung noch eine weitere Zahlung erfolgen wird. Sollten bis zur Endabrechnung weitere Zahlungen erfolgen, so sind diese gleichfalls laufend zu versteuern. Die endgültige Versteuerung ist anlässlich der Endabrechnung vorzunehmen.

2623

Wird bei der Übernahme der Waren überhaupt kein Entgelt gezahlt, so kann die Versteuerung zunächst nach Maßgabe des voraussichtlichen Entgeltes erfolgen, das erforderlichenfalls zu schätzen ist.

19.2.1.6. Besteuerung der Leistungen von Wohnungseigentümergemeinschaften

2624

Im Zusammenhang mit dem Wohnungseigentumsgesetz 1975 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer einzelne Leistungen für den Wohnungseigentümer besorgt und die Besorgung an die Wohnungseigentümer weiterverrechnet. Bei Umsatzversteuerung nach vereinbarten Entgelten ist für den Monat der jeweiligen Erbringung der Besorgungsleistung zu versteuern, bei Umsatzversteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 Abs. 2 UStG 1994) im Monat der Bezahlung.
Akontozahlungen für Beträge für die Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im Wohnungseigentum bestehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft sind auch bei der Sollversteuerung im Voranmeldungszeitraum der Akontozahlungen zu versteuern (Erlass des BMF 7.2.1995, 09 4501/3-IV/9/95, AÖF Nr. 87/1995). Damit Zivilrecht und

Umsatzsteuerrecht übereinstimmen, bestehen keine Bedenken, auch bei einer Sollversteuerung die auf die Betriebskosten entfallenden Abschlusszahlungen oder Gutschriften im Zeitraum der zivilrechtlichen Fälligkeit zu versteuern.

Randzahlen 2625 bis 2640*: derzeit frei.*

19.2.2. Eigenverbrauch

Randzahlen 2641 bis 2650: *derzeit frei.*

19.3. Zu hoher und unberechtigter Steuerausweis

Randzahlen 2651 bis 2660: *derzeit frei.*

19.4. Minderung des Entgeltes

Randzahlen 2661 bis 2670: *derzeit frei.*

19.5. Einfuhrumsatzsteuer

Randzahlen 2671 bis 2680: *derzeit frei.*

20. Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung (§ 20 UStG 1994)

20.1. Veranlagungszeitraum

20.1.1. Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum

2681

Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Zu den hievon bestehenden Ausnahmen siehe Rz 2682 bis Rz 2684 und Rz 2711 bis Rz 2715.

20.1.2. Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum

2682

Der Unternehmer kann dieses unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG 1994 durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen (zur Erklärung siehe Rz 2685 und Rz 2686).

2683

Hat sich der Unternehmer für ein abweichendes Wirtschaftsjahr auch auf dem Gebiet der USt entschieden, so ist es ihm nicht möglich, wieder auf das Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum für die Umsatzsteuer überzugehen, solange die Gewinnermittlung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erfolgt.

2684

Fallen die besonderen umsatzsteuerlichen Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr weg (zB der Unternehmer geht mit Zustimmung des Finanzamtes vom 31. März auf den 15. März als Bilanzstichtag über), dann kommt es auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu einem Übergang auf das Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum, während die Gewinnermittlung weiterhin nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr erfolgt.

20.1.3. Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung

Bezüglich des Verpflichtungsgrundes siehe Rz 2682 bis Rz 2684.

2685

Eine zur Zustimmung betreffend den Gewinnermittlungszeitraum hinzutretende weitere Zustimmung des Finanzamtes zur Wahl des Wirtschaftsjahres als Veranlagungszeitraum für die Umsatzsteuer ist nicht erforderlich.

2686

Eine Erklärung, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum zu wählen, kann lediglich am Beginn eines Veranlagungszeitraumes für die Zukunft abgegeben werden.

Beispiel:

Wird ein Unternehmen am 31.10.2000 gemäß § 13 UmgrStG rückwirkend zum 31.3.2000 in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, die anlässlich der Einbringung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (zB vom 1.4. bis 31.3.) übergeht, kann ein Antrag auf Übergang auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr erst mit Wirkung ab 1.4.2001 (spätestens am 15.6.2001) gestellt werden. Wird ein solcher Antrag gestellt, schließt bei der Kapitalgesellschaft an das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1. bis 31.3.2001 das abweichende Wirtschaftsjahr vom 1.4.2001 bis 31.3.2002 an.

20.1.4. Berechnung der Steuer

2687

Bei Berechnung der Steuer ist von der Summe der nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 steuerbaren Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist (siehe Rz 2606 bis Rz 2650). Hinzuzurechnen bzw. zu berücksichtigen sind folgende im Veranlagungszeitraum geschuldete Steuerbeträge bzw. Berichtigungen gemäß

- § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 (Steuerschuld auf Grund der Rechnung),
- § 11 Abs. 13 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994 (Rechnungsberichtigungen),
- § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 (Berichtigung der Vorsteuer),
- § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 (Entgeltsberichtigungen),
- § 16 Abs. 2 UStG 1994 (Zentralregulierer),
- § 17 Abs. 4 UStG 1994 (Wechsel der Besteuerungsart),
- § 19 Abs. 1, Abs. 1a, 1b, 1c, 1d und 1e UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld),
- Berichtigungen bei der Besteuerung von Anzahlungen im Falle von Steuersatzänderungen.

Sonstige Leistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig sind und für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG schuldet, sind mangels Steuerbarkeit im Inland weder in die Umsatzsteuervoranmeldung (U 30) noch in die Umsatzsteuerjahreserklärung (U 1) aufzunehmen, sondern nur in der ZM zu erfassen (siehe Rz 4166).

2688

Abzuziehen sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge (siehe unten Rz 2701 bis Rz 2710).

2689

Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens (§ 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994) sind die in allen Betrieben eines Unternehmers ausgeführten Umsätze zusammenzurechnen. Es sind daher auch die Umsätze von Gesellschaften, die in Form der Organschaft oder der Unternehmereinheit zusammengeschlossen sind, entsprechend zusammenzufassen.

Randzahl 2690: *derzeit frei*

2691

Hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Rechengrößen bei Vorgängen im Binnenmarkt siehe Rz 4121 bis Rz 4130.

Randzahlen 2692 bis 2700: *derzeit frei.*

20.2. Vorsteuerabzug für den Veranlagungszeitraum

20.2.1. Umfang des Vorsteuerabzugs

2701

Der Vorsteuerabzug nach § 20 Abs. 2 UStG 1994 umfasst gemäß

- § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 die Steuer aufgrund einer Rechnung für Leistungen (siehe Rz 1815 bis Rz 1842),
- § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 die Steuer aufgrund von Anzahlungen für Leistungen (siehe Rz 1841 und Rz 1842),
- § 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 die EUSt (siehe Rz 1843 bis Rz 1874e),
- § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die Steuer bei Übergang der Steuerschuld (siehe Rz 1875 bis Rz 1876),
- § 12 Abs. 15 UStG 1994 die Steuer beim Eigenverbrauch (siehe Rz 2151 bis Rz 2152),
- § 12 Abs. 16 UStG 1994 die Steuer beim Export gebrauchter KFZ (siehe Rz 2161 bis Rz 2164 bis 31.12.2007 geltende Rechtslage).

Hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Rechengrößen bei Vorgängen im Binnenmarkt siehe Rz 4056 bis Rz 4063, Rz 4071 und Rz 4077.

20.2.2. Abziehbare Vorsteuern

2702

Abziehbar sind gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 die in den Veranlagungszeitraum fallenden Vorsteuern. Die Vorsteuern fallen in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in

dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind. Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und nicht der Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung beim Leistungsempfänger (VwGH 11.9.1987, 86/15/0067).

20.2.3. Vorsteuerabzug bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten

2703

Für Umsätze, die nach dem 31.12.2012 an Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern (§ 17 UStG 1994), erbracht werden, gilt als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist. Erst in diesem Voranmeldungszeitraum kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (siehe Rz 1819).

Ausgenommen von der Neuregelung sind Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro überstiegen haben. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Die Neuregelung betrifft nicht Umsätze, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist. Hier steht der Vorsteuerabzug für denselben Voranmeldungszeitraum zu, in dem die Steuerschuld entsteht, unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung der Leistung (siehe auch Rz 1875). Ausgenommen sind auch Umsätze, die ab dem 15.8.2015 erbracht werden, bei denen eine Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers stattfindet (siehe näher Rz 1819a).

Für Leistungen, die vor dem 1.1.2013 bezogen werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern (§ 17 UStG 1994), die nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge erst für jenen Besteuerungszeitraum geltend machen, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolgt. Es muss allerdings sichergestellt sein, dass der Vorsteuerabzug nicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt (etwa anlässlich der Rechnungslegung) vorgenommen wurde. Von der Vereinfachungsregelung kann nicht Gebrauch gemacht werden, wenn mit der späteren Geltendmachung von Vorsteuern ein Nachteil für den Fiskus (zB im Falle eines Insolvenzverfahrens oder bei Anwendung des Umsatzschlüssels gemäß § 12 Abs. 4 und 5 UStG 1994) verbunden ist.

Randzahlen 2704 bis 2710: *derzeit frei.*

20.3. Kürzerer Veranlagungszeitraum

2711

An die Stelle eines Veranlagungszeitraumes von zwölf Monaten tritt ein kürzerer Veranlagungszeitraum bei Beginn der unternehmerischen Tätigkeit (siehe Rz 193 bis Rz 198), bei Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit (siehe Rz 183), beim Übergang vom Kalenderjahr zu einem hievon abweichenden Wirtschaftsjahr und umgekehrt sowie beim Übergang von einem abweichenden Wirtschaftsjahr zu einem anderen abweichenden Wirtschaftsjahr.

Randzahlen 2712 bis 2730: *derzeit frei.*

20.4. Umrechnung von Werten in einer anderen Währung

2731

Die Durchschnittskurse für die Umrechnung solcher Werte auf Euro werden vom BMF im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" monatlich als Zollwertkurse kundgemacht und auch im AÖF veröffentlicht.

Ab 1. Jänner 2013 kann der Unternehmer auch den letzten, von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Umrechnungskurs anwenden. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung oder – wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Ausführung der Leistung (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) vereinnahmt wird sowie bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG 1994) – der Zeitpunkt der Vereinnahmung.

Randzahlen 2732 bis 2735: *derzeit frei.*

20.5. Einfuhrumsatzsteuer

Randzahlen 2736 bis 2750*: derzeit frei.*

21. Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung (§ 21 UStG 1994)

21.1. Voranmeldung, Vorauszahlung

21.1.1. Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

2751

Gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 171/2010 entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000 Euro netto (bis 31.12.2010: 100.000 Euro netto) nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Wurde die genannte Umsatzgrenze hingegen überschritten, besteht die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen. Unternehmer, die ausschließlich gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerbefreite Umsätze tätigen, sind jedoch aus Vereinfachungsgründen von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung befreit, sofern sich für einen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Arzt, dessen Umsätze im Jahr 2010 600.000 Euro betrugen, tätigt im Voranmeldungszeitraum 01/2011 Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Höhe von 40.000 Euro. Daneben tätigt er keine anderen Umsätze. Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.*
>
> *Im Voranmeldungszeitraum 02/2011 tätigt der Arzt neben seinen Umsätzen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Höhe von 48.000 Euro auch steuerpflichtige Umsätze (zB Vorträge, schriftstellerische Tätigkeit) in Höhe von 3.000 Euro. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000 Euro überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/2011 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.*
>
> *Im Voranmeldungszeitraum 03/2011 erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/2011 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.*

2752

Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung besteht gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 2 der Verordnung des

BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 171/2010 auch dann, wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert wird.

2753

Ein Grund für die Aufforderung ist gegeben, wenn der Unternehmer

- eine gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 zu leistende Vorauszahlung nicht oder nicht zur Gänze bis zum Fälligkeitstag entrichtet oder
- einen Überschuss in unrichtig errechneter Höhe voranmeldet oder
- die Aufzeichnungspflichten gemäß § 18 UStG 1994 nicht erfüllt.

Zur Einreichung einer UVA als Voraussetzung für die Geltendmachung eines Überschusses siehe Rz 2763 und Rz 2764.

21.1.2. Voranmeldung als Steuererklärung

2754

Da die Voranmeldung als Steuererklärung gilt, sind auf sie alle Vorschriften anzuwenden, die sich auf die Steuererklärung beziehen. Die verspätete Abgabe der auf Grund einer bestehenden Verpflichtung einzureichenden Voranmeldung führt daher nach Maßgabe der Bestimmung des § 135 BAO zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages.

2755

Gemäß § 21 Abs. 1 vierter und fünfter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 hat die Übermittlung der Voranmeldungen elektronisch und - entsprechend der FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006 - über Finanz-Online (https://finanzonline.bmf.gv.at) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.

Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen ist nur dann auszugehen, wenn der Unternehmer nicht über einen Internet-Anschluss verfügt. Wird die Voranmeldung durch einen inländischen berufsmäßigen Parteienvertreter eingereicht, so besteht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung dennoch, wenn dieser Parteienvertreter über einen Internet-Anschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (siehe Rz 2751) zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist.

In den Fällen der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist zwingend der amtliche Vordruck U 30 (Druckversion oder die besorgte Internetversion) zu verwenden. Eigendrucke müssen der auf der Homepage des BMF unter "Service - Formulare – zur

Formulardatenbank" dargebotenen Internetversion nicht nur inhaltlich, sondern auch bildlich entsprechen.

Zufolge § 21 Abs. 1 UStG 1994 sind von den Voranmeldungen Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen, die zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG 1994 gehören. Dieser Verpflichtung kann gemäß § 131 Abs. 3 BAO durch Speichern der elektronisch übermittelten UVA-Daten entsprochen werden.

21.1.3. Wegfall der Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

2756

In anderen als den in Rz 2751 bis Rz 2753 angeführten Fällen besteht keine Verpflichtung zur Einreichung einer UVA.

21.1.4. Interne Voranmeldung

2757

Unternehmer, die für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen (U 30) eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen (interne Voranmeldung) anzufertigen. Die Aufstellung gehört zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG 1994.

2758

Bei Unternehmen, die ihre Aufzeichnungen (§ 18 UStG 1994) mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungssysteme führen, sind in diesen Fällen die Ausdrucke der Besteuerungsgrundlagen als amtliche Vordrucke anzuerkennen. Bedingung dafür ist, dass diese Ausdrucke inhaltlich und dem Aufbau nach dem Formular U 30 entsprechen. Es müssen nur die jeweils zutreffenden Angaben ausgedruckt werden.

2759

Keine Verpflichtung zur Erstellung einer UVA besteht, wenn sich für den Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt. Für Unternehmer, die unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 fallen, besteht die Verpflichtung zur Erstellung einer UVA insoweit, als sie eine zusätzliche Steuer (siehe dazu Rz 2871 bis Rz 2875) zu entrichten haben. In den Fällen des § 27 Abs. 4 UStG 1994 (siehe Rz 3491 bis Rz 3500) trifft die Verpflichtung zur Erstellung einer UVA den leistenden ausländischen Unternehmer und nicht den inländischen Leistungsempfänger.

Randzahl 2760: *derzeit frei.*

21.1.5. Vorauszahlung

2761

Ob und in welcher Höhe für den Voranmeldungszeitraum eine Vorauszahlung zu entrichten ist bzw. ein allfälliger Überschuss geltend gemacht werden kann, ergibt sich aus § 20 Abs. 1 und 2 sowie Art. 20 UStG 1994 (siehe Rz 2681 bis Rz 2691, Rz 2701 bis Rz 2703, Rz 4056 bis Rz 4063, Rz 4071, Rz 4077, Rz 4121 bis Rz 4123).

Randzahl 2762: *derzeit frei.*

21.1.6. Entrichtung der Umsatzsteuer, Geltendmachung eines Überschusses

2763

Bei Mietshauseigentümern und Wohnungseigentumsgemeinschaften gelten die Umsatzsteuervorauszahlungen als rechtzeitig entrichtet, wenn sie spätestens gleichzeitig mit der Einbringung der Umsatzsteuererklärung für das betreffende Kalenderjahr an das Finanzamt abgeführt werden und wenn die im Rahmen des gesamten Unternehmens für das vorangegangene Kalenderjahr zu entrichtende Steuer 580 Euro nicht überstiegen hat. Diese Erleichterung gilt unabhängig von der Höhe des Vorjahresumsatzes. Gibt der Unternehmer für einen der Voranmeldungszeiträume eine UVA ab, so gilt diese Regelung nicht.

2764

Auch wenn eine Verpflichtung zur Einreichung einer UVA (vgl. Rz 2751 bis Rz 2753) nicht besteht, können Überschüsse nur durch Abgabe einer UVA geltend gemacht werden. Wird eine UVA lediglich zur Geltendmachung eines Überschusses eingereicht, wird damit die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung nach Rz 2763 nicht ausgeschlossen.

21.1.7. Fälligkeit der Umsatzsteuer

2765

Zu der neben den gesetzlichen Fälligkeitstagen geltenden Fälligkeit der Umsatzsteuer gemäß § 2 Abs. 2 der VO des BMF, BGBl. Nr. 628/1983, idF BGBl. Nr. 499/1985 über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauches bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden Umsatzsteuer siehe Rz 2821 bis Rz 2827.

2766

Wird die Vorauszahlung nicht spätestens an ihrem Fälligkeitstag entrichtet, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines 1. Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht kraft gesetzlicher Anordnung hinausgeschoben wird (§ 217 Abs. 4 BAO).

Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen.

21.1.8. Wirksamwerden eines Überschusses

2767

Hinsichtlich eines nicht vorangemeldeten Überschusses bzw. Teiles des Überschusses wird die Gutschrift mit der Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides wirksam.

21.1.9. Nichtunternehmer

Siehe Rz 4131 bis Rz 4140.

Randzahlen 2768 bis 2775*:derzeit frei.*

21.2. Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum

2776

Voranmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat. Für einen Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro netto (bis 31. Dezember 2010: 30.000 Euro netto bzw. bis 31. Dezember 2009: 22.000 Euro) nicht überstiegen haben, gilt das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum. Durch die rechtzeitige Abgabe der Voranmeldung für den ersten Kalendermonat des Veranlagungszeitraumes kann dieser Unternehmer den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen. Ist der Unternehmer nicht zur Einreichung von Voranmeldungen verpflichtet (siehe Rz 2751 bis Rz 2753), kann dieses Wahlrecht auch durch rechtzeitige Entrichtung der Vorauszahlung ausgeübt werden.

2777

Für neu beginnende Unternehmer kommt bereits im ersten Jahr ihrer unternehmerischen Tätigkeit das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum in Betracht, wobei auch in diesen Fällen die 100.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2010: 30.000 Euro-Grenze bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro-Grenze) maßgebend ist. Mangels Vorliegens eines Vorjahresumsatzes ist vom voraussichtlichen Umsatz im Jahr des Beginnes der unternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Ist der Veranlagungszeitraum kürzer als ein Kalenderjahr, ist dieser Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen (§ 17 Abs. 5 letzter Satz UStG 1994). Im Falle einer Geschäftsübergabe kann der vom übergebenden Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr erzielte Jahresumsatz zur Beurteilung herangezogen werden, wenn der neue Unternehmer die Geschäftstätigkeit in gleicher Weise fortführt.

2778

Das Kalendervierteljahr kann gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 nicht Voranmeldungszeitraum sein, wenn der Unternehmer einen vom Kalenderjahr abweichenden Veranlagungszeitraum gewählt hat.

Randzahlen 2779 bis 2785: *derzeit frei.*

21.3. Festsetzung der Umsatzsteuer

2786

Jahresbescheide treten an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nach § 21 Abs. 3 UStG 1994. Daher ist für solche Bescheide § 253 BAO (bis 31.12.2013: § 274 BAO) anwendbar. Stellt eine bescheidmäßig festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung die Bemessungsgrundlage für eine andere Abgabe (insbesondere 1. Säumniszuschlag) dar, so ist im Jahresbescheid über die Höhe dieser Umsatzsteuervorauszahlung abzusprechen (siehe Erlass des BMF vom 14. Dezember 1995, Z 05 0801/1-IV/5/95, AÖF Nr. 5/1996).

Randzahlen 2787 bis 2793: *derzeit frei.*

21.4. Veranlagung

2794

Im Zusammenhang mit der Veranlagung steht die grundsätzliche Verpflichtung des Unternehmers zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr. Nicht hiezu verpflichtet sind

- Kleinunternehmer im Sinne des § 21 Abs. 6 UStG 1994,
- Unternehmer, die unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 fallen und keine zusätzliche Steuer (siehe dazu Rz 2871 bis Rz 2875) zu entrichten haben,
- ausländische Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze gemäß § 1 Abs. 2 der VO des BMF, BGBl. II Nr. 584/2003 über die umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen und des Vorsteuerabzuges (Einfuhrumsatzsteuer) ausländischer Unternehmer bewirken (§ 1 Abs. 3 Z 3 dieser VO),
- ausländische Unternehmer, bei denen die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht (Ausnahmen siehe Rz 2601).

Zu den möglichen Folgen der Veranlagung siehe Rz 2798 bis Rz 2808.

Randzahlen 2795 bis 2797: *derzeit frei.*

21.5. Fälligkeit bei Nachforderungen

2798

Da das UStG 1994 nur eine Fälligkeit für Vorauszahlungen (siehe hiezu Rz 2765 und Rz 2766), nicht aber auch eine eigene Fälligkeit für Abschlusszahlungen auf Grund eines Jahresbescheides kennt, ist für die Nachforderungen auf Grund einer Veranlagung stets nur jene Fälligkeit maßgebend, die für die Vorauszahlung vorgesehen ist.

Randzahlen 2799 bis 2805*: derzeit frei.*

21.6. Wegfall der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung für Kleinunternehmer

2806

Übersteigen die Umsätze eines Kleinunternehmers im Veranlagungszeitraum die Grenze von 30.000 Euro netto (bis 31. Dezember 2010: 7.500 Euro netto) nicht, entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung.

Voraussetzung hiefür ist ua. weiters, dass der Kleinunternehmer für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat. Dies ist der Fall, wenn der Kleinunternehmer keinen der in Rz 2687 bis Rz 2700, Rz 4121 bis Rz 4130 aufgelisteten Tatbestände (zB innergemeinschaftliche Erwerbe) erfüllt hat.

21.7. Einzelbesteuerung

Randzahlen 2807 bis 2815: *derzeit frei.*

21.8. Schätzungsrichtlinien, Eigenverbrauch

21.8.1. Allgemeines

2816

Auf Grund der VO des BMF, BGBl. Nr. 628/1983, idF BGBl. Nr. 499/1985, Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauches ist die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch, der nach § 1 Z 2 dieser VO ermittelt wird und die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 erst in der für den letzten Voranmeldungszeitraum eines Veranlagungszeitraumes abzugebenden Voranmeldung zu berechnen.

Hinsichtlich weiterer Inhalte der Verordnung siehe Rz 2522.

Randzahlen 2817 bis 2820: *derzeit frei.*

21.8.2. Fälligkeit

2821

Auf Grund der VO des BMF, BGBl. Nr. 628/1983, idF BGBl. Nr. 499/1985, über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauches bei

bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden Umsatzsteuer ist die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch, der nach § 1 Z 2 dieser VO ermittelt wird, und die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 am zehnten Tag des zweiten Monates nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes fällig. Im Hinblick auf die seit der Erlassung der VO des BMF, BGBl. Nr. 628/1983, idF BGBl. Nr. 499/1985 geänderte und derzeit gültige Rechtslage kann als Fälligkeitstag der 15. Tag des zweiten Monats nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes angesehen werden.

21.9. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (Rechtslage für bis 31.12.2009 gestellte Erstattungsanträge)

Randzahlen 2822 bis 2835: *derzeit frei*

21.10. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (Rechtslage für ab 1.1.2010 gestellte Erstattungsanträge)

21.10.1. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten

21.10.1.1. Voraussetzungen

2836

Die Vorsteuererstattung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den in § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014 genannten Fällen zulässig. Hat der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Österreich eine Betriebsstätte nach § 29 BAO und ist diese als feste Niederlassung zu qualifizieren, von der aus keine Umsätze bewirkt werden (siehe EuGH 25.10.2012, C-318/11, *Daimler*), soll das zuständige Betriebsstättenfinanzamt die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Graz-Stadt delegieren.

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in § 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014 genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß § 17 AVOG 2010 beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

Dies gilt nicht für Unternehmer, die einer Sonderregelung gemäß Art. 369a bis 369k MwSt-RL 2006/112/EG im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat unterliegen, und die nicht

verpflichtet sind, gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 eine Steuererklärung abzugeben (vgl. Art. 25a Abs. 15 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014).

Beispiel:

Ein in Frankreich zur Sonderregelung gemäß Art. 369a bis 369k MwSt-RL 2006/112/EG (MOSS, vgl. Rz 4297 ff.) registrierter IT-Unternehmer hat im Jahr 2015 Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sonderregelung unterliegenden Umsätzen für die er in Österreich gemäß § 12 UStG 1994 vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Vorsteuer ist im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens geltend zu machen, auch wenn der Unternehmer steuerpflichtige Umsätze in Österreich ausführt, die unter die Sonderregelung fallen.

Führt der Unternehmer jedoch in Österreich darüber hinaus auch Umsätze aus, für die er gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 verpflichtet ist (zB steuerpflichtige Lieferungen im Inland), eine Steuererklärung abzugeben, muss die Vorsteuer im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden.

21.10.1.2. Erstattungszeitraum

2837

Der Erstattungszeitraum kann wahlweise mindestens drei Monate bis höchstens ein Kalenderjahr betragen. Der Erstattungszeitraum kann kürzer als drei Monate sein, wenn sich der Antrag auf die letzten Monate des Kalenderjahres bezieht (zB November und Dezember oder nur Dezember).

In einem vom Unternehmer gemäß § 2 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009, einmal gewählten Erstattungszeitraum kann nur ein (zusammengefasster) Antrag für ein und denselben Zeitraum gestellt werden.

In einem Antrag können jedoch auch abziehbare Vorsteuern enthalten sein, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des Antragsjahres fallen, soweit diese noch nicht geltend gemacht worden sind und die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages für diese Erstattungszeiträume (30. September des Folgejahres) noch nicht abgelaufen ist.

Zusätzliche Erstattungsanträge im Rechtsmittelverfahren können nur dann berücksichtigt werden, wenn diese noch in der Einreichungsfrist erfolgen.

21.10.1.3. Verfahrensbestimmungen

21.10.1.3.1. Antragstellung

2838

Der Antragsteller hat den Erstattungsantrag ausnahmslos auf elektronischem Weg über das von seinem Ansässigkeitsstaat eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln.

Der Ansässigkeitsstaat überprüft die Vollständigkeit und Zulässigkeit des Antrages (zB Vorliegen der Unternehmereigenschaft) und leitet diesen bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen an den Erstattungsstaat weiter. Der Antragsteller wird vom

Ansässigkeitsstaat über die Weiterleitung oder die nicht erfolgte Weiterleitung in Kenntnis gesetzt.

Eine Antragstellung beim für die Durchführung des Erstattungsverfahrens in Österreich zuständigen Finanzamt Graz-Stadt ist unzulässig.

Originale oder Durchschriften von Rechnungen oder Einfuhrdokumenten sind nicht gemeinsam mit dem Antrag einzureichen, können aber im Rahmen des Vorhalteverfahrens (auch per E-Mail) angefordert werden. Darüber hinaus ist auch die Einholung weiterer, für die Erledigung des Antrages notwendiger Informationen zulässig.

21.10.1.3.2. Frist

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. September des Folgejahres (§ 3 Abs. 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009).

Diese Frist ist in der Richtlinie 2008/9/EG, ABl. Nr. L 44 vom 12.02.2008 S. 23 als Fallfrist vorgesehen und daher nicht nach den Vorschriften der nationalen BAO erstreckbar (weder durch Fristverlängerungsansuchen noch durch Aufnahme in die Fristenliste, siehe hierzu auch EuGH 21.06.2012, Rs C-294/11, *Elsacom NV*).

21.10.1.3.3. Erstattungsbetrag

Der zu erstattende Betrag für einen Antragszeitraum muss mindestens 400 Euro betragen, es sei denn, der Erstattungszeitraum ist das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres; in diesen Fällen muss der zu erstattende Betrag mindestens 50 Euro betragen.

21.10.1.3.4. Bescheidzustellung

Der Bescheid wird an die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates auf demselben elektronischen Weg übermittelt, wie der Erstattungsantrag bei der Finanzverwaltung im Erstattungsstaat eingelangt ist. Über die Art der Zustellung (über das elektronische Portal des Ansässigkeitsstaates oder in Papierform) entscheidet der Ansässigkeitsstaat.

Jene Unternehmer, deren Ansässigkeitsstaaten es ablehnen, die Bescheide der österreichischen Finanzverwaltung zuzustellen, erhalten den Bescheid direkt an die im Erstattungsantrag angegebene E-Mail-Adresse zugestellt (vgl. § 3 Abs. 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 174/2010).

21.10.1.3.5. Säumnisabgeltung

Erfolgt die Erstattung nicht innerhalb der vorgesehenen Frist, hat der Antragsteller Anspruch auf Zahlung einer Säumnisabgeltung (§ 3 Abs. 4 bis 11 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009).

Kann der Antrag ohne zusätzliche Informationen des Antragstellers erledigt werden, entsteht der Anspruch auf eine Säumnisabgeltung, wenn die Zahlung des Erstattungsbetrages nicht spätestens vier Monate und zehn Werktage nach Eingang des Erstattungsantrages bei der Erstattungsbehörde erfolgt ist.

Hat die Erstattungsbehörde zusätzliche Informationen angefordert, entsteht der Anspruch auf eine Säumnisabgeltung, wenn die Zahlung des Erstattungsbetrages nicht nach zehn Werktagen nach Ablauf von zwei Monaten ab Eingang der entsprechenden Informationen erfolgt ist; frühestens jedoch nach zehn Werktagen nach Ablauf von sechs Monaten ab Eingang des Erstattungsantrages.

Sind darüber hinaus noch weitere Informationen erforderlich, entsteht der Anspruch auf eine Säumnisabgeltung mit Ablauf von zehn Werktagen nach Ablauf von acht Monaten ab Eingang des Erstattungsantrages.

Die Zahlung gilt mit Ablauf von zehn Werktagen nach dem Tag der Bekanntgabe des Erstattungsbescheides als erfolgt, soweit nicht der Unternehmer den Nachweis einer späteren Zahlung erbringt.

Auch eine Pfändung des Erstattungsbetrages oder dessen Verwendung zur Tilgung fälliger Abgabenschulden des Antragstellers gegenüber dem Bund gelten als Zahlung.

21.10.1.4. Von der Erstattung ausgeschlossene Vorsteuern

2839

Das Erstattungsverfahren ist nicht anwendbar für

- fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge, sowie
- für in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Ausfuhrlieferungen (Abholfall) oder innergemeinschaftliche Lieferungen, die steuerfrei sind oder von der Steuer befreit werden können (Art. 4 Richtlinie 2008/9/EG, ABl. Nr. L 44 vom 12.02.2008 S. 23).

In diesen Fällen muss sich der Leistungsempfänger um eine Rechnungsberichtigung beim Rechnungsaussteller bemühen.

Steht jedoch endgültig fest, dass eine Lieferung von Gegenständen nicht steuerfrei erfolgen kann (zB mangels Beförderungs- oder Versendungsnachweis, Näheres hierzu siehe Rz 4006), bleibt die VorsteuererstattungsVO bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen grundsätzlich anwendbar.

21.10.1.5. Erstattungsfähige Vorsteuern

2840

Erstattungsfähig sind österreichische Vorsteuern nach Maßgabe des § 12 UStG 1994. Die Abzugsmöglichkeit im Ausland hat keinen Einfluss auf die Erstattung in Österreich. So können Vorsteuern im Zusammenhang mit Aufwendungen für PKW auch dann nicht erstattet werden, wenn im Sitzstaat dafür ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Hotelleistungen an ein Unternehmen, das für verdiente Mitarbeiter Incentivereisen durchführt, sind Reisevorleistungen im Sinne des § 23 Abs. 4 UStG 1994. Der Unternehmer, der diese Incentivereisen durchführt, ist nicht berechtigt, die ihm für diese Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer geltend zu machen (§ 23 Abs. 8 UStG 1994). Aus diesem Grunde kann die Umsatzsteuer für die Hotelkosten der Reisenden nicht refundiert werden.

Ein Anspruch auf Vorsteuererstattung besteht nur, wenn der Unternehmer Umsätze bewirkt, die ihm in seinem Ansässigkeitsstaat das Recht zum Vorsteuerabzug vermitteln.

Einem Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und Umsätze ausführt, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe erstattet, in der er in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Umsatzsteuer, die von pauschalierten Land- und Forstwirten (§ 22 UStG 1994) für Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen wegen der Nichtanwendbarkeit des § 7 UStG 1994 bzw. des Art. 7 UStG 1994 in Rechnung gestellt wird, ist erstattungsfähig.

Randzahl 2841: *derzeit frei*

21.10.1.6. Inkrafttreten

2842

Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.

Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014 gilt für Erstattungsanträge, die Vorsteuerbeträge betreffen, die in das Kalenderjahr 2015 fallen.

21.10.2. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet

21.10.2.1. Voraussetzungen

2843

Die Vorsteuererstattung für im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den in § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014 genannten Fällen zulässig. Hat der im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer in Österreich eine Betriebsstätte nach § 29 BAO und ist diese als feste Niederlassung zu qualifizieren, von

der aus keine Umsätze bewirkt werden, soll das zuständige Betriebsstättenfinanzamt die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Graz-Stadt delegieren (vgl. auch Rz 2836).

Im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in § 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014 genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß § 17 AVOG 2010 beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

21.10.2.2. Erstattungszeitraum

2844

Der Erstattungszeitraum kann wahlweise mindestens drei Monate bis höchstens ein Kalenderjahr betragen. Der Erstattungszeitraum kann kürzer als drei Monate sein, wenn sich der Antrag auf die letzten Monate des Kalenderjahres bezieht (zB November und Dezember oder nur Dezember). In diesem Antrag können auch abziehbare Vorsteuern enthalten sein, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des Antragsjahres fallen.

In einem vom Unternehmer gemäß § 2 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009, einmal gewählten Erstattungszeitraum kann nur ein (zusammengefasster) Antrag für ein und denselben Zeitraum gestellt werden. Sollte ein ergänzender Antrag noch vor Ablauf der Einreichungsfrist (30. Juni des Folgejahres, siehe die folgende Rz 2845) eingereicht werden, ist dieser nur dann zu berücksichtigen, wenn der Unternehmer gleichzeitig nachweist, dass es sich hierbei um keine Doppelerstattung handelt. Zusätzliche Erstattungsanträge im Rechtsmittelverfahren können nur dann berücksichtigt werden, wenn diese noch in der Einreichungsfrist erfolgen.

21.10.2.3. Verfahrensbestimmungen

21.10.2.3.1. Antragstellung

2845

Der Antragsteller hat den Erstattungsantrag mit dem hierfür vorgesehen Formular U 5 ausnahmslos schriftlich (weder elektronisch noch per FAX) bei dem für die Durchführung des Erstattungsverfahrens in Österreich zuständigen Finanzamt Graz-Stadt einzubringen. Der Antrag ist vom Steuerpflichtigen selbst oder von dessen Bevollmächtigten zu unterschreiben (EuGH 03.12.2009, Rs C-433/08, *Yaesu Europe BV*).

21.10.2.3.2. Unternehmerbescheinigung

Um eine Vorsteuererstattung nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009, zu erhalten, muss der (ausländische) Unternehmer, der im Inland

keine Umsätze erzielt, durch eine Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist (§ 3a Abs. 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009). Auf dieses formale Erfordernis des Vorliegens einer Bescheinigung über die Unternehmereigenschaft kann nicht verzichtet werden.

21.10.2.3.3. Vorlage von Originaldokumenten

Weiters müssen dem Antrag zwingend die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente, für die die Erstattung der darin ausgewiesenen Mehrwertsteuer beantragt wird, sowie eine diesbezügliche Aufstellung beigelegt werden.

Kopien können nicht akzeptiert werden, die Nachreichung von Originalbelegen kann nur dann zu einer Erstattung führen, wenn sie noch innerhalb der Antragsfrist (siehe den nachfolgenden Punkt) erfolgt.

21.10.2.3.4. Antragsfrist zur Abgabe von Erstattungsanträgen

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. Juni des Folgejahres. Diese Frist ist in der 13. Richtlinie 86/560/EWG, ABl. Nr. L 326 vom 21.11.1986 als Fallfrist vorgesehen und daher nicht nach den Vorschriften der nationalen BAO erstreckbar (weder durch Fristverlängerungsansuchen noch durch Aufnahme in die Fristenliste, siehe hierzu auch EuGH 21.06.2012, Rs C-294/11, *Elsacom NV*).

21.10.2.4. Von der Erstattung ausgeschlossene Vorsteuern

2846

Das Erstattungsverfahren ist nicht anwendbar für Lieferungen von Gegenständen, die

- von der Steuer befreit sind oder
- nach Art. 7 UStG 1994 (innergemeinschaftliche Lieferung) befreit werden können, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 MWSt-RL 2006/112/EG).

In diesen Fällen muss sich der Leistungsempfänger um eine Rechnungsberichtigung beim Rechnungsaussteller bemühen.

Steht jedoch endgültig fest, dass eine Lieferung von Gegenständen nicht steuerfrei erfolgen kann (zB mangels Beförderungs- oder Versendungsnachweis, Näheres hierzu siehe Rz 4006), bleibt die VorsteuererstattungsVO bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen grundsätzlich anwendbar.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH sind weiters auch nur Vorsteuern, die auf Grund einer Leistung im Inland geschuldet werden (EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, "Genius Holding") erstattungsfähig.

Wird daher fälschlich für einen im Inland nicht steuerbaren Umsatz österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, so ist eine Erstattung insoweit ebenfalls ausgeschlossen.

21.10.2.5. Erstattungsfähige Vorsteuern

2847

Erstattungsfähig sind österreichische Vorsteuern nach Maßgabe des § 12 UStG 1994. Die Abzugsmöglichkeit im Ausland hat keinen Einfluss auf die Erstattung in Österreich. So können Vorsteuern im Zusammenhang mit Aufwendungen für PKW auch dann nicht erstattet werden, wenn im Sitzstaat dafür ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Hotelleistungen an ein Unternehmen, das für verdiente Mitarbeiter Incentivereisen durchführt, sind Reisevorleistungen iSd § 23 Abs. 4 UStG 1994. Der Unternehmer, der diese Incentivereisen durchführt, ist nicht berechtigt, die ihm für diese Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer geltend zu machen (§ 23 Abs. 8 UStG 1994). Aus diesem Grunde kann die Umsatzsteuer für die Hotelkosten der Reisenden nicht refundiert werden.

Ein Anspruch auf Vorsteuererstattung besteht nur, wenn der Unternehmer Umsätze bewirkt, die ihm in seinem Ansässigkeitsstaat das Recht zum Vorsteuerabzug vermitteln.

Einem Antragsteller, der Umsätze ausführt, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe erstattet, in der er in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Umsatzsteuer, die von pauschalierten Land- und Forstwirten (§ 22 UStG 1994) für Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen wegen der Nichtanwendbarkeit des § 7 UStG 1994 bzw. des Art. 7 UStG 1994 in Rechnung gestellt wird, ist erstattungsfähig.

21.10.2.6. Fiskalvertreter, Zustellungsbevollmächtigter, Vertreter von Personenvereinigungen

2848

Der im Drittland ansässige Unternehmer benötigt für das Erstattungsverfahren keinen Fiskalvertreter oder sonstigen Parteienvertreter. Allenfalls kann vom im Drittland ansässigen Unternehmer die Namhaftmachung eines (inländischen) Zustellungsbevollmächtigten verlangt werden (§ 10 Zustellgesetz).

Kommen bei einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten (zB berufsmäßiger Parteienvertreter) der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen, die solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt gilt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Wurde kein solcher Zustellungsbevollmächtigter genannt, kann die Abgabenbehörde eine der hierfür in Betracht kommenden Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen (siehe auch § 81 BAO).

21.10.2.7. Inkrafttreten

2849

Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.

Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014 gilt für Erstattungsanträge, die Vorsteuerbeträge betreffen, die in das Kalenderjahr 2015 fallen.

21.11. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer

21.11.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch andere EU-Mitgliedstaaten (Rechtslage für ab 1.1.2010 gestellte Erstattungsanträge)

21.11.1.1. Vorsteuererstattungsverfahren in Österreich

21.11.1.1.1. Antragstellung

2850

Ein im Inland ansässiger Unternehmer, der einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat stellt, hat diesen Antrag ausnahmslos elektronisch über Finanz-Online einzureichen.

Für jeden Mitgliedstaat, in dem eine Rückerstattung von Vorsteuern beantragt werden soll, ist ein gesonderter Antrag einzubringen.

21.11.1.1.2. Frist

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. September des Folgejahres (Artikel 15 der Richtlinie 2008/9/EG, siehe hierzu auch das Urteil des EuGH 21.06.2012, Rs C-294/11, *Elsacom NV*, nach dem diese Frist nicht erstreckbar ist).

21.11.1.1.3. Inkrafttreten

§ 21 Abs. 11 UStG 1994 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.

21.11.1.2. Vorsteuererstattungsverfahren im Erstattungsmitgliedstaat

2850a

Das Recht auf Vorsteuerabzug richtet sich danach, wie dies der jeweilige Erstattungsmitgliedstaat innerstaatlich geregelt hat.

Vorsteuern, die in Österreich abzugsfähig sind, können in anderen Mitgliedstaaten gänzlich oder zum Teil vom Abzug ausgeschlossen sein (zB Reise- oder Hotelkosten).

Darüber hinaus sind die – neben dem eigentlichen Vorsteuererstattungsverfahren – geltenden allgemeinen Verfahrensbestimmungen (zB hinsichtlich der Frist zur Einbringung von Rechtsmitteln) in den übrigen Mitgliedstaaten nicht einheitlich geregelt.

Über folgende Internetseite können die von den Mitgliedstaaten bei der EU hinterlegten allgemeinen Informationen abgerufen werden:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_de.htm

21.11.2. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch Drittlandsstaaten

2850b

In diesen Fällen gelten für eine Vorsteuererstattung an in Österreich ansässige Unternehmer – wie bisher – die im jeweiligen Erstattungsstaat vorgesehenen Vorschriften.

22. Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (§ 22 UStG 1994)

2851

§ 22 UStG 1994 regelt die Besteuerung bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400.000 Euro nicht übersteigen (siehe Rz 2853), abschließend, sodass die anderen Vorschriften des UStG 1994 nur anwendbar sind, soweit § 22 UStG 1994 darauf verweist oder erkennbar ihren Inhalt voraussetzt.

Geht bei Leistungsbezügen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Steuerschuld auf den pauschalierten Land- und Forstwirt als Leistungsempfänger über (zB gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1b UStG 1994), kommt § 22 UStG 1994 nicht zur Anwendung und muss die geschuldete Steuer daher an das Finanzamt abgeführt werden (zB Errichtung eines Wirtschaftsgebäudes durch einen ausländischen Unternehmer). Dies gilt auch für die im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben gemäß Art. 1 UStG 1994 anfallende Steuer (zB Kauf eines Traktors aus dem EU-Ausland). In beiden Fällen ist ein zusätzlicher Vorsteuerabzug nicht möglich, weil dieser im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung berücksichtigt wird. Hinsichtlich der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten gelten die allgemeinen Vorschriften (Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bei innergemeinschaftlichen Erwerben und Umsätzen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld kommt).

22.1. Durchschnittssatzbesteuerung

2852

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 sieht vor, dass in den Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung fallende Unternehmer die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnittssätzen ermitteln. Die Regelung ist auch dann anwendbar, wenn ein nicht buchführungspflichtiger Land- und Forstwirt freiwillig Bücher oder Aufzeichnungen führt, sofern die Umsatzgrenze von 400.000 Euro nicht überschritten wird.

2853

Ob für den Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Buchführungspflicht besteht, richtet sich nach den §§ 124 und 125 BAO. Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 bestimmt sich die Anwendbarkeit des § 22 Abs. 1 UStG 1994 allein nach der Buchführungspflicht. Nach der ab 1.1.2015 geltenden Rechtslage ist für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1

UStG 1994 idF BudBG, BGBl. I Nr. 40/2014, durch nichtbuchführungspflichtige Unternehmer weitere Voraussetzung, dass die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze höchstens 400.000 Euro betragen. Dies gilt – im Unterschied zu der vor dem 1.1.2015 geltenden Rechtslage – auch dann, wenn der nach § 125 Abs. 1 lit. b BAO für die Buchführungspflicht alternativ maßgebliche Einheitswert von 150.000 Euro unter Berücksichtigung der Ver- und Zupachtungen nicht überschritten wird. Wird diese Wertgrenze hingegen überschritten, besteht nach Maßgabe des § 125 Abs. 3 BAO Buchführungspflicht und ist § 22 Abs. 1 UStG 1994 unabhängig von der Umsatzhöhe nicht anwendbar.

Für die Ermittlung der Umsatzgrenze von 400.000 Euro und für den Zeitpunkt des Eintritts der aus der Über- oder Unterschreitung dieser Betragsgrenze resultierenden Rechtsfolgen ist § 125 BAO sinngemäß anzuwenden. Übersteigen demnach bei bisher unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Umsätze in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils 400.000 Euro, so ist § 22 Abs. 1 UStG 1994 mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres nicht mehr anwendbar. Betragen die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren höchstens 400.000 Euro, fällt der Land- und Forstwirt bereits ab Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres in die Durchschnittssatzbesteuerung zurück, es sei denn der Unternehmer gibt fristgerecht eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ab. Durch den damit verbundenen Wechsel der Besteuerungsart kann es gemäß § 12 Abs. 12 iVm § 22 Abs. 1 UStG 1994 zu Vorsteuerberichtigungen kommen (siehe Rz 2857a ff.). Zum Vorliegen eines einheitlichen Betriebes bei land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften siehe EStR 2000 Rz 4140a.

Zur Rechnungslegung siehe Rz 2858.

22.1.1. Steuerfreie Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

22.1.1.1. Echt steuerbefreite Umsätze (Ausfuhrlieferung und innergemeinschaftliche Lieferung)

2854

Die Anwendung der echten Befreiungsbestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 und Art. 7 UStG 1994 ist im Rahmen der Sondervorschrift des § 22 UStG 1994 ausgeschlossen, sodass solche Umsätze zum gesonderten Steuerausweis in den Rechnungen berechtigen bzw. verpflichten (zu innergemeinschaftlichen Lieferungen siehe Rz 3988; zur ZM-Abgabeverpflichtung Rz 4154). Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann an ausländische Unternehmer erstattet werden.

Zur Zusatzsteuer siehe Rz 2873.

22.1.1.2. Unecht steuerbefreite Umsätze

2855

Die unechten Umsatzsteuerbefreiungen nach § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26 UStG 1994 sind anzuwenden. In Rechnungen über diese Umsätze ist ein gesonderter Steuerausweis unzulässig. Eine Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist nicht vorgesehen (zB Lieferung von Gebäuden). Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreie Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (zB Gebäude), die nicht in den Anwendungsbereich des § 22 UStG 1994 fallen (siehe Rz 2881), können hingegen nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandelt werden (zu den Voraussetzungen siehe Rz 899a bis 899c).

22.1.1.3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse

2856

Wird im Rahmen der Regelbesteuerung ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, so ist zB bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Übergabe innerhalb von 19 Jahren (bzw. 9 Jahren; siehe Rz 2081) nach der erstmaligen Verwendung eine Berichtigung des im Rahmen der Regelbesteuerung vorgenommenen Vorsteuerabzuges durchzuführen.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 2006 wird eine Scheune errichtet. Die Scheune wird ab 2006 verwendet. Der im Jahr 2006 vorgenommene Vorsteuerabzug beträgt insgesamt 5.000 Euro. 2011 wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb an den Sohn unentgeltlich übergeben.*
>
> *Die Entnahme des Grundstückes (Scheune) ist unecht umsatzsteuerbefreit. Im Jahre 2011 ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von fünf Zehntel, 2.500 Euro, vorzunehmen.*

2857

Gegenstände, die vor dem 1.1.2014 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden:

Der Übergang von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach § 22 UStG 1994 und umgekehrt ist keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994. Das gilt für Gegenstände, die vor dem 1.1.2014 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden, sowie damit zusammenhängende Vorgänge nach dem 31.12.2013.

Wird ein Gegenstand, der zunächst für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angeschafft wurde, in der Folge im Gewerbebetrieb des Unternehmers verwendet, so ist keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen, denn der Gegenstand wird weiterhin zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet.

2857a

Gegenstände, die nach dem 31.12.2013 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden:

Hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 zB iZm der Veräußerung und Entnahme von Gegenständen siehe Rz 2856.

Kommt es nach dem 31.12.2013 zu einem Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug (Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung bzw. (Rück-)Wechsel zur Pauschalierung), liegt gemäß § 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ab dem Veranlagungsjahr 2014 eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann. Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist die Übergangsregelung gemäß § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 63/2013 zu beachten.

Zu einer Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 12 UStG 1994 kommt es auch bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens infolge Überschreitung oder Unterschreitung der Buchführungsgrenzen oder der Umsatzgrenze von 400.000 Euro. Gleiches gilt im Zusammenhang mit Nebentätigkeiten, die nach der LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 bzw. – vor deren Anwendungsbereich – LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 idgF, nicht mehr oder wiederum als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder Nebenerwerb zu beurteilen sind (zB Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten iSd Rz 2893 f. bei Über- oder Unterschreitung der Einnahmengrenze von 33.000 Euro).

Eine Vorsteuerberichtigung ist in diesen Fällen allerdings nur dann vorzunehmen, wenn nicht von der Vorsteuerpauschalierung gemäß Rz 2894 Gebrauch gemacht wurde.

Die Bestimmung kommt auch bei Änderungen der Verwendung oder des Nutzungsausmaßes von Wirtschaftsgütern zur Anwendung (zB ein ursprünglich ausschließlich als landwirtschaftliche Maschinenhalle verwendetes Gebäude wird in der Folge ausschließlich als Garage für die Hotelgäste des Unternehmers genutzt; ein Traktor wird zunächst zu je 50% in der Land- und Forstwirtschaft und im Gewerbebetrieb, in der Folge nur mehr zu 20% im Gewerbebetrieb und zu 80% in der Land- und Forstwirtschaft eingesetzt).

2857b

Gegenstände des Anlagevermögens – Rechtslage ab 1.1.2014

Betroffen sind beim Anlagevermögen Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Herstellungskosten, nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen und Großreparaturen (siehe dazu

im Detail Rz 2077 ff). Der Berichtigungszeitraum beträgt bei beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens vier bzw. bei Grundstücken neunzehn Jahre (siehe Rz 2081).

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 hat die Berichtigung des Vorsteuerabzugs jeweils für den Besteuerungszeitraum zu erfolgen, in dem sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Somit ist für jedes Jahr der Änderung eine positive oder negative Fünftel- bzw. – bei Grundstücken – Zwanzigstelberichtigung vorzunehmen.

Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 12 UStG 1994, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31.12.2013 erfolgt.

Beispiel 1:

Der Landwirt L hat mit Wirkung ab 1.1.2010 zur Regelbesteuerung optiert. Mit Wirkung ab 1.1.2015 widerruft L seine Optionserklärung und wendet ab diesem Zeitpunkt wieder die Pauschalbesteuerung an.

Im Jahr 2012 hat L mit der Errichtung eines Wirtschaftsgebäudes begonnen, das im Frühjahr 2013 fertiggestellt und in Verwendung genommen wurde. In diesem Zusammenhang wurden Vorsteuern in Höhe von 90.000 Euro geltend gemacht. Im Frühjahr 2014 schaffte L einen Traktor an (Vorsteuerabzug 12.000 Euro), den er sofort nach Anlieferung in Betrieb genommen hat.

Zum 1.1.2015 sind Treibstoffvorräte im Wert von 3.000 Euro (einschließlich 20% USt) vorhanden, die im Herbst 2014 angeschafft wurden.

Mit Wirkung ab 1.1.2017 wechselt L neuerlich zur Regelbesteuerung.

Für vor dem 1.1.2014 erworbene und als Anlagevermögen in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens (hier: Wirtschaftsgebäude) hat gemäß § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 keine Vorsteuerberichtigung zu erfolgen.

Da der Traktor erstmals im Jahr 2014 als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurde, ist aufgrund des Rückwechsels in die Pauschalbesteuerung eine Änderung der Verhältnisse eingetreten und daher ab dem Jahr 2015 eine negative Vorsteuerberichtigung iHv jeweils 2.400 Euro (1/5 von 12.000 Euro) pro Jahr vorzunehmen. Aufgrund des neuerlichen Wechsels zur Regelbesteuerung mit Wirkung ab 1.1.2017 entfällt diese Vorsteuerberichtigung ab diesem Zeitpunkt wieder.

Hinsichtlich der mit Vorsteuerabzug erworbenen Treibstoffvorräte tritt zum 1.1.2015 eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 iVm Abs. 12 UStG 1994 ein (einmalige negative Vorsteuerberichtigung im Jahr 2015 in Höhe von 500 Euro; siehe auch Rz 2857c).

Beispiel 2:

Der pauschalierte Landwirt L optiert gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2015 zur Regelbesteuerung. Im Herbst 2013 hat L ein landwirtschaftliches Kleingerät um 10.000 Euro zzgl. 20% USt erworben und in Verwendung genommen. Im Frühjahr 2014 schaffte L einen Traktor an (Vorsteuer 12.000 Euro), den er sofort nach Anlieferung in Betrieb genommen hat.

Zum 1.1.2015 sind Treibstoffvorräte im Wert von 3.000 Euro (einschließlich 20% USt) vorhanden, die im Herbst 2014 angeschafft wurden.

Mit Wirkung ab 1.1.2020 wechselt L zur Pauschalbesteuerung.

Der Wechsel zur Regelbesteuerung stellt gemäß § 12 Abs. 10 iVm Abs. 12 UStG 1994 eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse dar. Dies gilt jedoch für Gegenstände des Anlagevermögens nur dann, wenn diese nach dem 31.12.2013 in Verwendung genommen wurden. L kann daher iZm dem landwirtschaftlichen Kleingerät keine positive Vorsteuerberichtigung vornehmen. Der Traktor wurde hingegen erstmals im Jahr 2014 als Anlagevermögen in Nutzung genommen. L kann daher für die Veranlagungszeiträume 2015 bis einschl. 2018 eine positive Vorsteuerberichtigung in Höhe von jeweils 2.400 Euro (1/5 von 12.000 Euro) pro Jahr vornehmen. Da der Vorsteuerberichtigungszeitraum bereits abgelaufen ist, löst der neuerliche Wechsel zur Pauschalbesteuerung mit 1.1.2020 keine negative Vorsteuerberichtigung aus. Hinsichtlich der Treibstoffvorräte tritt zum 1.1.2015 eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 iVm Abs. 12 UStG 1994 ein. Daher ist eine einmalige positive Vorsteuerberichtigung im Jahr 2015 in Höhe von 500 Euro (siehe auch Rz 2857c) vorzunehmen.

L kann die positiven Vorsteuerberichtigungen jedoch nur geltend machen, wenn auch ansonsten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (zB ordnungsgemäße Rechnung) vorliegen (vgl. Rz 2078).

Im Falle der Einzelrechtsnachfolge (zB unentgeltliche Betriebsübergabe an einen nahen Angehörigen) wirkt der noch durch den Betriebsübergeber verwirklichte Tatbestand der erstmaligen Verwendung als Anlagevermögen nicht auf den Betriebsübernehmer weiter.

Beispiel 3:

Der Land- und Forstwirt L optiert im Jahr 2012 zur Regelbesteuerung. Er beginnt im Frühjahr 2013 mit der Errichtung eines Stallgebäudes (geltend gemachte Vorsteuern: 50.000 Euro) und nimmt dieses noch im selben Jahr in Verwendung. Mit Wirkung vom 1.2.2015 übergibt er den Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn und stellt diesem gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 die für den steuerpflichtig behandelten Entnahmeeigenverbrauch des Wirtschaftsgebäudes gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 geschuldete Steuer in Höhe von 47.000 Euro in Rechnung.

Um sich die Vorsteuern aus dieser Rechnung abziehen zu können, gibt der Sohn eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 mit Wirkung ab dem Jahr 2015 ab (neuerliche Auslösung der fünfjährigen Bindung). Ab 2020 wechselt der Sohn zur Pauschalbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994.

Bei Weiterverrechnung der vom Übergeber geschuldeten „Eigenverbrauchs-Umsatzsteuer" nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 kann der Hofübernehmer im Falle der (neuerlich zu erklärenden Option) zur Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 – bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 – zunächst den in Rechnung gestellten Steuerbetrag in Höhe von 47.000 Euro zur Gänze im Veranlagungszeitraum 2015 abziehen. Gleichzeitig beginnt jedoch mit dem ersten Jahr der Betriebsübernahme der zwanzigjährige Beobachtungszeitraum neu zu laufen. Da der Sohn als übernehmender Land- und Forstwirt den Gegenstand nicht vor dem 1.1.2014 als Anlagevermögen erstmalig in Verwendung genommen hat, kommt die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung. Infolge des mit Wirkung ab 1.1.2020 erfolgten Wechsels zur Pauschalbesteuerung hat der Sohn daher für die Jahre 2020 bis einschließlich 2034 eine jährliche negative

Vorsteuerberichtigung iHv 2.350 Euro vorzunehmen (1/20 von 47.000 Euro; insgesamt 35.250 Euro bzw. 15/20).

Bei Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfolge (vgl. Rz 204), Umgründungen nach dem UmgrStG (vgl. Rz 54 ff) oder nicht steuerbares Anwachsen (vgl. Rz 47 und Rz 2917) läuft hingegen der noch vom Betriebsübergeber ausgelöste Vorsteuerberichtigungszeitraum nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 beim Hofübernehmer weiter.

Beispiel 4:

Angabe wie Beispiel 3, jedoch Betriebsübergang auf den Sohn im Wege der gesetzlichen Erbfolge (Vater im Jänner 2015 verstorben; Einantwortung im April 2015). Der Sohn gibt mit Wirkung ab 2015 neuerlich eine Optionserklärung ab. Ab 2020 Wechsel zur Pauschalbesteuerung.

Der Erbe muss ab dem Jahr 2020 hinsichtlich der auf das Wirtschaftsgebäude entfallenen Vorsteuern keine negative Vorsteuerberichtigung vornehmen. Bedingt durch die Gesamtrechtsnachfolge ist die noch im Jahr 2013 erfolgte erstmalige Verwendung/Nutzung als Anlagevermögen durch den Erblasser auch für den Erben maßgeblich. Der Zeitpunkt der erstmaligen Inverwendungnahme durch den Erblasser muss vom Erben durch zweckdienliche Unterlagen nachgewiesen werden können.

2857c

Umlaufvermögen und sonstige Leistungen – Rechtslage ab 1.1.2014

Der Anwendungsbereich des § 12 Abs. 11 UStG 1994 (vollständige Vorsteuerberichtigung) umfasst Gegenstände des Umlaufvermögens, in Bau befindliche Anlagen, noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens sowie sonstige Leistungen (siehe dazu Rz 2101 ff).

Für unter § 12 Abs. 11 UStG 1994 fallende Berichtigungstatbestände (zB bei Düngemittel-, Saatgut- oder Treibstoffvorräten) gilt die Übergangsregelung nicht. Daher kann es diesbezüglich bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens bereits ab dem Veranlagungsjahr 2014 zu Vorsteuerberichtigungen kommen.

Eine Vorsteuerberichtigung hat jedoch generell nur in jenen Fällen zu erfolgen, in denen Gegenstände zugekauft wurden. Für selbst erzeugte Produkte ist die Vorsteuerberichtigung grundsätzlich nicht durchzuführen. Eine Vorsteuerberichtigung ist darüber hinaus für zugekaufte Gegenstände des Umlaufvermögens nur dann vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse die körperliche und wirtschaftliche Grundfunktion der Gegenstände durch die land- und forstwirtschaftliche Nutzung nicht bereits endgültig verloren gegangen ist.

Beispiel:

Ein bislang pauschalierter Land- und Forstwirt (§ 22 UStG 1994) wechselt mit 1.1.2014 in die Regelbesteuerung. Im Jahr 2013 hat er folgende Gegenstände zugekauft:

- *100 Leergebinde (Weinflaschen);*
- *50 kg Düngemittel;*
- *70 Ferkel für die Schweinemast.*

Folgende Geschäftsvorgänge erfolgten bis zum 31.12.2013:

- *80 leere Weinflaschen werden gefüllt, davon werden 75 gefüllte Weinflaschen verkauft;*
- *45 kg Düngemittel werden verbraucht, 5 kg verbleiben im Lager;*
- *von den mittlerweile zu Jungsauen herangewachsenen Ferkeln werden 60 geschlachtet und verkauft.*

Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- *Leergebinde/gefüllte Weinflaschen:*
  Die Flaschen verlieren durch das Füllen mit Flüssigkeiten ihre körperliche und wirtschaftliche Grundfunktion nicht endgültig. Der Landwirt kann eine positive Vorsteuerberichtigung für 25 Leergebinde geltend machen.
- *Düngemittel:*
  Der Landwirt kann für die unverbrauchten 5 kg Düngemittel eine positive Vorsteuerberichtigung vornehmen. Die übrigen 45 kg Düngemittel verlieren durch den Verbrauch endgültig ihre körperliche und wirtschaftliche Grundfunktion (auch wenn sie Eingang in ein zum 1.1.2014 im Betrieb noch vorhandenes land- und forstwirtschaftliches Erzeugnis gefunden haben) und unterliegen daher keiner Vorsteuerberichtigung.
- *Ferkel/Jungsauen:*
  Der Landwirt kann für die im Betrieb verbleibenden 10 Jungsauen eine positive Vorsteuerberichtigung vornehmen, da sich die körperliche und wirtschaftliche Grundfunktion der herangewachsenen Jungferkel nicht endgültig geändert hat.

2857d

Besteuerungsverfahren – Rechtslage ab 1.1.2014

Für die aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 bis Abs. 12 UStG 1994 entstandene Steuerschuld oder -gutschrift gelten auch dann die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (Berechnung, Entrichtung, Erklärung, Aufzeichnungspflicht usw.), wenn die Berichtigung im Zusammenhang mit dem Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung vorzunehmen sind.

Hinsichtlich des Erfordernisses einer ordnungsgemäßen Rechnung (§ 11 UStG 1994) bei einer positiven Vorsteuerberichtigung siehe Rz 2078.

Hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung bei Anwendung der Istbesteuerung während des Regelbesteuerungszeitraumes gelten die Ausführungen in Rz 2086 und Rz 2105 sinngemäß:

Beispiel 1 – Einmalzahlung:

Kauf eines Traktors (50.000 Euro + 10.000 Euro USt) im Jahr 2014 (letztes Jahr der Regelbesteuerung, Vorsteuerabzug nach „Ist-Grundsätzen"); Lieferung, Rechnung und

erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Jahr 2014; Bezahlung im Jahr 2015; Übergang zur Pauschalierung mit 1.1.2015

	2014 (Option)	*2015 (Pauschal)*	*2016 (P)*	*2017 (P)*	*2018 (P)*	*2019 (P)*
Zahlung	*0*	*60.000*				
VSt-Abzug		*-10.000*				
VSt-Berichtigung		*+2.000 *)*	*+2.000*	*+2.000*	*+2.000*	*0*

**) 1/5 von 10.000 Euro*

Beispiel 2 – Ratenzahlung:

Kauf eines Traktors (50.000 Euro + 10.000 Euro USt) im Jahr 2014 (letztes Jahr der Regelbesteuerung, Vorsteuerabzug nach „Ist-Grundsätzen"); Lieferung, Rechnung und erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Jahr 2014; Bezahlung in zwei Raten (25.000 Euro + 5.000 Euro USt) jeweils 2014 und 2015; Übergang zur Pauschalierung mit 1.1.2015

	2014 (Option)	*2015 (Pauschal)*	*2016 (P)*	*2017 (P)*	*2018 (P)*	*2019 (P)*
Zahlung	*30.000*	*30.000*				
VSt-Abzug	*-5.000*	*-5.000*				
VSt-Berichtigung	*0*	*+2.000 *)*	*+2.000*	*+2.000*	*+2.000*	*0*

**) 1/5 von 10.000 Euro*

22.1.1.4. Ausstellung von Rechnungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

2858

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 ist § 11 UStG 1994 anzuwenden. Der nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt darf daher für die Lieferungen und sonstigen Leistungen im Rahmen seines Betriebes Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen bzw. an eine juristische Person auch für ihren nichtunternehmerischen Bereich besteht seit 1. Jänner 2004 eine Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Rechnungsausstellung. Es gelten die allgemeinen Regeln zur Rechnungslegung. Zum Erfordernis der Angabe einer UID in von pauschalierten Land- und Forstwirten ausgestellten Rechnungen siehe Rz 1556. Von den ausgestellten Rechnungen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen ist eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren.

22.1.2. Landwirtschaft und Liebhaberei

2859

Im Regelfall sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe unter § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide

(Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 idgF (LVO) einzureihen und es liegt nach § 6 LVO Liebhaberei nicht vor (vgl. VwGH 16.11.2009, 2008/15/0059).

2860

Wird eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung beruht (§ 1 Abs. 2 LVO; zB Nutzung für Freizeitzwecke und/oder zur Ausübung von Hobbytätigkeiten wie Jagen oder Reiten) und sich bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung von Gewinnen eignet, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (zB VwGH 21.10.2003, 97/14/0161, zur Verpachtung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft). Zu besonderen Ausnahmefällen siehe LRL 2012 Rz 170. Zur Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung bei Rechnungen mit Steuerausweis sowie zur allfälligen Rechnungsberichtigung siehe LRL 2012 Rz 180 und 181.

Randzahlen 2861 bis 2870: *derzeit frei.*

22.2. Zusatzsteuer

2871

Für die im Rahmen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Lieferungen (und für den den Lieferungen gleichgestellten Eigenverbrauch) der weder im § 10 Abs. 3 Z 11 UStG 1994 noch in den Anlagen angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten (zB selbstgebrannte Spirituosen, Fruchtsäfte) ist eine zusätzliche Steuer von 10%, soweit der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, von 7% (bis 31.12.2015: 8%) der Bemessungsgrundlage zu entrichten, ohne dass ein weiterer Vorsteuerabzug möglich wäre. Für die Zusatzsteuer gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, somit auch die Vorschriften über die Steuerbefreiungen, die Aufzeichnungspflichten, die Umsatzsteuervoranmeldung und die Umsatzsteuererklärung. Da die Zusatzbesteuerung eine Ergänzung der Durchschnittsatzbesteuerung darstellt, ist die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 jedoch auch für diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze ausgeschlossen.

Beispiel:
Verkauf von 1 Stamperl Marillenbrand um 3,6 Euro an einen
a) Nichtunternehmer
b) Unternehmer
Die Bemessungsgrundlage beträgt 3 Euro (3,6 : 1,20)
Die Zusatzsteuer beträgt für die Lieferung an
a) 0,3 Euro (3 x 10%) und an
b) 0,21 Euro (3 x 7%) bzw. bei Verkauf vor dem 1.1.2016: 0,24 Euro (3 x 8%)

2872

Bis 31.12.2015 fiel für die nunmehr in § 10 Abs. 3 Z 11 UStG 1994 („Ab-Hofverkauf von Wein") geregelten Umsätze eine Zusatzsteuer von 2% an, die aber gemäß § 22 Abs. 8 UStG 1994 idF vor StRefG 2015/2016 entfiel.

2873

Bei der Ausfuhr von in § 22 Abs. 2 UStG 1994 genannten Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten bleibt es bei der Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 (keine Abfuhr). Das gilt auch für den „Touristenexport" iSd § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 sowie für innergemeinschaftliche Lieferungen an Unternehmer (vgl. Rz 3988 und Rz 4154). Die Zusatzsteuer (zB bei der Lieferung von Traubensaft oder Schnaps) unterliegt unter den dort genannten Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 7 bzw. Art. 7 UStG 1994. In der Rechnung darf in diesen Fällen nur die pauschale Steuer, nicht jedoch eine Zusatzsteuer ausgewiesen werden, ansonsten entsteht eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, die der pauschalierte Landwirt an das Finanzamt entrichten muss. Werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt (zB fehlender Nachweis der Beförderung oder Versendung), ist die Zusatzsteuer an das Finanzamt abzuführen und in Rechnung zu stellen.

Bei der Beförderung oder Versendung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren (zB Wein oder Schnaps) an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten obliegt die Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 3, 4 und 7 UStG 1994 dem Bestimmungsmitgliedstaat (keine Anwendung der Lieferschwelle). Bei der Beförderung und Versendung von anderen unter § 22 Abs. 2 UStG 1994 fallenden Getränken (zB Traubensaft) an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten gilt dies erst ab Überschreitung der Lieferschwelle des jeweiligen Mitgliedstaates. Bei Unterschreitung der Lieferschwelle sowie bei der Abholung durch den privaten Abnehmer bleibt es entsprechend dem Ursprungslandprinzip bei der Besteuerung im Inland und § 22 Abs. 2 UStG 1994 ist anzuwenden (Entrichtung der Zusatzsteuer, außer es handelt sich um Lieferungen, die unter § 10 Abs. 3 UStG 1994 fallen).

Randzahlen 2874 bis 2875: *derzeit frei*

22.3. Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

2876

Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen erstreckt sich auf alle Umsätze des im Inland gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einschließlich der Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbe und der Nebenbetriebe. Der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen die Umsätze für Lieferungen und sonstige

Leistungen, der Eigenverbrauch, die Hilfsgeschäfte, die Veräußerung und die Entnahme eines Betriebes.

Bewirtschaftet ein pauschalierter Land- und Forstwirt von seiner inländischen Hofstelle aus landwirtschaftliche Flächen, die in einem anderen Mitgliedstaat gelegen sind, und verbringt er die geernteten Feldfrüchte zur weiteren Verwertung in das Inland, ist dieses innergemeinschaftliche Verbringen gemäß Art. 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 von der Erwerbsteuer befreit, wenn auch die Einfuhr derartiger Gegenstände aus dem Drittland nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften steuerfrei wäre. Die aus diesen Ernteerträgen im Inland erzielten Umsätze unterliegen der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994.

22.3.1. Tierzucht und Tierhaltung

2877

Siehe EStR 2000 Rz 5139 bis Rz 5148.

Ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung fallen Umsätze ab 1.1.2014 aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. auch BFH 13.01.2011, V R 65/09, BStBl II 2011, 465, mit Verweis auf Art. 295 Abs. 1 Z 5 MwSt-RL 2006/112/EG). Dies gilt entsprechend für die Vermietung von eigenen Pferden zu Reitzwecken. Zur Möglichkeit des pauschalen Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Pensionspferdehaltung nach der Pferdepauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 48/2014 idgF, siehe Rz 2279.

22.3.2. Abgrenzung landwirtschaftliche und gewerbliche Gärtnerei

2878

Siehe EStR 2000 Rz 5110 bis Rz 5115.

22.3.3. Bienenzucht - Imkerei

2879

Siehe EStR 2000 Rz 5123. Die Imkerei gilt als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb. Die Feststellung von Einheitswerten erfolgt jedoch erst ab einem Bestand von 50 Bienenvölkern (bis 31.12.2014: von 40 Ertragsvölkern). Auch wenn keine Einheitswertfeststellung erfolgt, liegen Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft vor, die unter § 22 UStG 1994 fallen. Auch diese Imker sind berechtigt Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis auszustellen.

22.3.4. Fischereirechte

2879a

Die Verpachtung von Fischereirechten (siehe EStR 2000 Rz 5122) ist kein Umsatz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG 1994. Die Besteuerung hat daher nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts zu erfolgen. Zur Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 siehe Rz 889.

22.3.5. Jagd

2879b

Siehe EStR 2000 Rz 5124 bis Rz 5129.

Umsätze aus einer Jagd (Wildabschüsse; Wildbret usw.) sind dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen, wenn die Jagdausübung auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen dieses Betriebes bzw. im Zusammenhang mit diesem Betrieb erfolgt. Umsätze aus einer gepachteten Jagd, die nicht im Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Jagdpächters stehen, unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994.

Die Verpachtung einer Eigenjagd ist kein Umsatz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG 1994. Die Besteuerung hat daher nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts zu erfolgen (vgl. EuGH 26.5.2005, C-43/04, "Stadt Sundern"). Zur Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 siehe Rz 889.

22.3.6. Verkauf von Milcheinzelrichtmengen

2880

Umsätze aus dem Verkauf von Milcheinzelrichtmengen fallen unter die Land- und Forstwirtschaft und sind bei pauschalierten Landwirten mit der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten.

22.3.7. Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen; Betriebs- oder Teilbetriebsverpachtung

2881

Wird der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb auf Dauer verpachtet und somit überhaupt keine land- bzw. forstwirtschaftliche Tätigkeit mehr entfaltet (Betriebsaufgabe), liegen keine Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr vor und § 22 UStG 1994 ist nicht anwendbar. Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern.

Verpachtet ein Land- und Forstwirt einzelne land- und forstwirtschaftliche Flächen oder wesentliche, selbstständig bewirtschaftbare Teile seines land- und forstwirtschaftlichen

Betriebes (zB Ackerbau samt zugehörigen Maschinen und Gebäuden), stellen die Verpachtungsumsätze grundsätzlich keine Umsätze im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr dar und unterliegen daher auch dann nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn er neben der Verpachtung weiterhin als Land- oder Forstwirt tätig ist (vgl. EuGH 15.7.2004, Rs C-321/02, *Harbs*).

Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern. Für die auf die Verpachtung der Grundstücksflächen und Gebäude entfallenden Entgeltsteile gilt die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 mit Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG 1994. Für die Nutzungsüberlassung von landwirtschaftlichen Maschinen und anderen landwirtschaftlichen Betriebsvorrichtungen und Betriebsmitteln kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung. Die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist zu beachten (vgl. Rz 996).

Außerhalb einer Verpachtung fällt die Vermietung (= Überlassung zur Nutzung) von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen, jedenfalls unter die Durchschnittssatzbesteuerung, wenn sie kurzfristig (nicht für ein gesamtes Wirtschaftsjahr) und nur für land- und forstwirtschaftliche Zwecke des Mieters bzw. Nutzers erfolgt (vgl. Rz 2898 zu Vermietungen und Dienstleistungen im Rahmen der überbetrieblichen Zusammenarbeit). Ob das überlassene land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsgut zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wird, ist aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen. Die kurzfristige Vermietung von Maschinen an Nichtlandwirte (zB Vermietung eines Traktors an einen Maschinenring für Zwecke der Schneeräumung) ist als Nebenerwerb dann noch von der Durchschnittssatzbesteuerung erfasst, wenn die Verwendung der Maschine durch den Vermieter überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erfolgt.

Bezüglich der Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zur Nutzung für sportliche Zwecke, für die Aufstellung von Handymasten oder sonstige Anlagen siehe Rz 2882 und Rz 2884.

22.3.8. Die Überlassung von Grundstücken für Schipisten und Langlaufloipen sowie für die Aufstellung von Handymasten

2882

Die Überlassung von Grundstücken zur Nutzung für Sport- und Freizeiteinrichtungen (zB Schilifte und Schipisten) stellt keinen Umsatz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 22 UStG 1994 dar, sofern sie nicht als bloße land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu qualifizieren ist (VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109; hinsichtlich Hilfs- und Nebentätigkeit siehe VwGH 23.10.1990, 89/14/0067).

Das gilt entsprechend für die Überlassung von Grundstücken für die Aufstellung von Handymasten.

Bezüglich der Abgrenzung zwischen Dienstbarkeit und Vermietung/Verpachtung wird die Rechtsprechung des EuGH zu beachten sein. Danach liegt eine Vermietung von Grundstücken vor, wenn der Vermieter des Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine bestimmte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 12.6.2003, Rs C-275/01).

Bei der Überlassung von Grundstücken für das Aufstellen von Handymasten wird grundsätzlich von Vermietung und Verpachtung auszugehen sein. Die Leistung des pauschalierten Landwirtes ist daher (falls nicht zur Steuerpflicht optiert wird) unecht steuerfrei. Der Landwirt braucht keine Umsatzsteuer entrichten, wenn in der Rechnung (Gutschrift) keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist.

Bei der Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten, Lifttrassen, Langlaufloipen und dergleichen liegen hingegen grundsätzlich Dienstbarkeiten vor. Sofern nicht die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden ist, unterliegen diese Umsätze des pauschalierten Landwirtes der Regelbesteuerung. Der Landwirt muss daher in diesen Fällen die 20-prozentige Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie wird allerdings bei Nutzungsentgelten bis zu einem Gesamtbetrag von 2.000 Euro jährlich pro Leistungsempfänger von einer Besteuerung Abstand genommen, wenn in der Rechnung (Gutschrift) keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist.

Die Rz 2882 ist für Umsätze zu beachten, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführt werden.

22.3.9. Einräumung anderer Dienstbarkeiten

2883

Auf an pauschalierte Land- und Forstwirte gezahlte Abgeltungen bzw. Servitutsentgelte im Zusammenhang mit der Errichtung von ober- und unterirdischen Versorgungsleitungen (Erdöl-, Erdgas-, Strom-, Wärme-, Wasser-, Abwasser- und Datenleitungen) einschließlich der zu den oberirdischen Leitungen gehörigen Tragwerken auf landwirtschaftlich genutzten Flächen ist die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 anzuwenden. Dies gilt auch für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von öffentlichen Verkehrswegen und Eisenbahntrassen.

Andere Grunddienstbarkeiten bzw. Servituten für nicht-land- und forstwirtschaftliche Zwecke fallen nicht unter die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994. Der Landwirt muss daher

in diesen Fällen, falls nicht die Kleinunternehmerbefreiung zum Zug kommt, die 20-prozentige Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten. Die Bagatellregelung für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten iZm der Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten, Lifttrassen usw. (vgl. 2000 Euro-Grenze in Rz 2882) ist jedoch anwendbar.

Auch Abgeltungen iZm der Duldung der Durchführung von seismischen Messungen zum Zwecke der Auffindung von Bodenschätzen auf land- und forstwirtschaftlichen Flächen fallen nicht unter die Pauschalbesteuerung. Bei derartigen Umsätzen kann aus verwaltungsökonomischen Gründen – unabhängig von der Betragshöhe – von der Besteuerung Abstand genommen werden, sofern keine Rechnungen bzw. Gutschriften ausgestellt werden, die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diese Rechtsauslegung hinsichtlich der seismischen Messungen ist für solche Umsätze anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2009 ausgeführt worden sind bzw. ausgeführt werden.

2884

Bei der Überlassung von Grundstücksflächen durch pauschalierte Land- und Forstwirte für eingezäunte Sondenplätze, sonstige Betriebsanlagen (zB Transformatorstationen, Gasdruckregelstationen) und Windkraftanlagen liegt Vermietung und Verpachtung vor (vgl. Rz 2882 zur Grundstücksüberlassung für das Aufstellen von Handymasten).

22.3.10. Übertragung bzw. vorübergehende Überlassung von Zahlungsansprüchen aufgrund des Marktordnungsgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 55/2007

2885

Die entgeltliche Übertragung (=Veräußerung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 55/2007, ohne gleichzeitige Übertragung des dazu gehörigen Grund und Bodens fällt bei pauschalierten Landwirten unter die Durchschnittssatzbesteuerung (Steuersatz 13% [bis 31.12.2015: 12%]). Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung, da insoweit kein Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen ausgeführt wird.

2886

Erfolgt die endgültige Übertragung (= Veräußerung) bzw. die Verpachtung (= vorübergehende Überlassung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 55/2007, im Zusammenhang mit Verkäufen bzw. Verpachtungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen, stellen die Übertragung der Zahlungsansprüche und die Grundstückstransaktion jeweils eigenständige Hauptleistungen dar. Die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 sind für die Übertragung der Zahlungsansprüche nicht anwendbar, sodass dieser Umsatz - unabhängig von der

umsatzsteuerlichen Behandlung des Grundstücksumsatzes bzw. des Verpachtungsumsatzes - bei pauschalierten Landwirten dem Durchschnittssteuersatz von 13% (bis 31.12.2015: 12%) unterliegt.

Sofern für die Übertragung bzw. Verpachtung des Zahlungsanspruches kein gesonderter Entgeltsbestandteil vereinbart wurde, kann aus Vereinfachungsgründen von einer gesonderten umsatzsteuerlichen Erfassung der Übertragung bzw. Verpachtung der Zahlungsansprüche Abstand genommen werden.

Randzahlen 2887 bis 2890: *derzeit frei.*

22.4. Nebenbetriebe

2891

Nebenbetriebe sind Betriebe, die grundsätzlich als Gewerbebetriebe einzustufen wären und lediglich infolge ihres inneren betriebswirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb für steuerrechtliche Zwecke als Nebenbetriebe und damit als unselbständige Teile des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes behandelt werden.

Siehe auch EStR 2000 Rz 4221 bis Rz 4230 und die dort angeführten Beispiele für Nebenbetriebe.

22.4.1. Verarbeitungsbetriebe

2892

Verarbeitungsbetriebe sind einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angeschlossene Einrichtungen zur Verarbeitung und Verwertung der im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse. Diese Betriebe dienen dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dadurch, dass sie dessen Erzeugnisse veredeln, wodurch sein Ertrag gesteigert wird, und in vielen Fällen noch dazu, Rückstände oder Abfälle dem Hauptbetrieb zuzuführen und dadurch zB eine verstärkte Viehhaltung zu ermöglichen.

22.4.1.1. Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten

2893

Nach § 7 Abs. 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl II Nr. 164/2014 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2015) bzw. für Veranlagungszeiträume vor 2015 gemäß § 6 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 wird die Be- oder Verarbeitung von Urprodukten durch einen Land- und Forstwirt unter den dort aufgezählten Kriterien (insbesondere bei Überschreitung der Einnahmengrenze von 33.000 Euro) mangels wirtschaftlicher Unterordnung im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Umsätze aus der Be- oder

Verarbeitung von land- und forstwirtschaftlichen Urprodukten, die einkommensteuerrechtlich nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind (siehe EStR 2000 Rz 4215 bis Rz 4220), sind auch umsatzsteuerrechtlich nicht den Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Diese Umsätze sind für den gesamten Veranlagungszeitraum, in dem die wirtschaftliche Unterordnung nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen nicht gegeben ist, nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Be- und Verarbeitungsbetriebes ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen.

Die Be- und Verarbeitung von landwirtschaftlichen Urprodukten zum Zweck der Verabreichung im hofeigenen Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes. Die diesbezüglichen Umsätze unterliegen daher der Durchschnittssatzbesteuerung sowie nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 UStG 1994 der Zusatzsteuer. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern werden im Rahmen der Pauschalbesteuerung berücksichtigt. Rz 2894 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. Zur ertragsteuerlichen Behandlung sowie zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe EStR 2000 Rz 4231 bis Rz 4242.

Zur Abgrenzung der Urproduktion von der Be- und Verarbeitung ist für steuerliche Zwecke für Veranlagungszeiträume ab 2009 die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, maßgeblich (vgl. EStR 2000 Rz 4220 sowie Rz 5123). Die Be- und/oder Verarbeitung von Produkten, die keine Urprodukte sind, stellt keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar. Für Zwecke der Zusatzbesteuerung bestimmter Getränkelieferungen (§ 22 Abs. 2 UStG 1994) hat die Urprodukte-Verordnung keine Bedeutung.

Beispiel:

Die Erzeugung von Met gilt nach der Urprodukte-Verordnung als Urproduktion.

Die diesbezüglichen Umsätze sind daher für Zwecke der Berechnung der 33.000-Euro-Grenze nicht zu berücksichtigen. Diese Tätigkeit ist unmittelbar dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzurechnen und die Umsätze fallen somit unter die Pauschalbesteuerung. Die Zusatzsteuer gemäß § 22 Abs. 2 UStG 1994 in Höhe von 7% (bis 31.12.2015: 10 bzw. 8%) ist zu entrichten, wenn das Getränk am Hof (zB in einem Buschenschank) konsumiert wird. Beim Ab-Hofverkauf von selbst erzeugtem Met fällt keine Zusatzsteuer an (vgl. Rz 2872).

22.4.1.2. Vorsteuerabzug

2894

Die dem Be- oder Verarbeitungsbetrieb zuzuordnenden Vorsteuern können mit einem Durchschnittssatz von 6% des auf das jeweilige Veranlagungsjahr entfallenden Gesamtumsatzes (iSd § 17 Abs. 5 UStG 1994) des Be- und Verarbeitungsbetriebes berechnet

werden. Die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden land- und forstwirtschaftlichen Umsätze dürfen in diese Berechnung nicht miteinbezogen werden.

Der Unternehmer kann bis zur Rechtskraft des Veranlagungsbescheides mit Wirkung für den gesamten Veranlagungszeitraum entscheiden, ob er den Vorsteuerabzug entsprechend der Durchschnittssatzermittlung oder in der tatsächlich angefallenen Höhe geltend macht. Da jedoch mit dem 6-prozentigen Pauschalsatz sämtliche auf die "gewerbliche" Direktvermarktung entfallenden Vorsteuern eines Veranlagungszeitraumes abgegolten sind, ist eine Kombination der beiden Vorsteuerermittlungsmethoden eben so wenig zulässig wie ein unterjähriger Wechsel.

Beim Wechsel von der Vorsteuerpauschalierung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 und umgekehrt ist für die Zuordnung der Vorsteuer der Zeitpunkt der Leistung maßgeblich (vgl. auch Rz 2234).

Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 sind bei Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung die Bestimmungen des § 14 Abs. 4 und 5 UStG 1994 sinngemäß zu beachten (Erfordernis einer schriftlichen Erklärung bzw. eines schriftlichen Widerrufs; mindestens zweijährige Bindungswirkung für die Pauschalermittlung; mindestens fünfjährige Bindungswirkung beim Übergang auf die Vorsteuerermittlung nach den allgemeinen Vorschriften). Siehe Rz 2288 bis Rz 2289 sowie Rz 2301 bis Rz 2303.

22.4.2. Substanzbetriebe

2895

Substanzbetriebe sind Betriebe, in denen die Substanz des Bodens als solche gewonnen und - verarbeitet oder unverarbeitet - in dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet oder veräußert wird (zB Sand- und Lehmgruben, Schottergruben, Torfstiche). Ob ein land- oder forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist nach den oben angeführten einkommensteuerlichen und bewertungsrechtlichen Auslegungsgrundsätzen zu beurteilen. Zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe EStR 2000 Rz 4226 bis Rz 4228 .

22.4.3. Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten

2896

Den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden andere Nebentätigkeiten gleichgestellt, das sind Tätigkeiten, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehen. Die Beurteilung des Vorliegens einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit hat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen, wobei nicht nur die Umsatzverhältnisse, sondern auch das Verhältnis von eingesetztem Kapital und Arbeitszeit, die Ertragslage sowie die absolute Höhe

der Umsätze und Gewinne zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0001 zur Betreuung öffentlicher Grünanlagen). Die gewerberechtliche Beurteilung ist nicht entscheidend. Zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten kann zB unter den genannten Voraussetzungen die Erbringung von Fuhrwerksleistungen, Holzschlägerungen für Dritte oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der Nachbarschaftshilfe gehören. Hiezu siehe EStR 2000 Rz 4201 bis Rz 4208.

Umsätze aus der Tätigkeit als Obmann einer landwirtschaftlichen Genossenschaft fallen nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung (kein enger Zusammenhang mit der land- und fortwirtschaftlichen Tätigkeit; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0217).

22.4.3.1. Privatzimmervermietung

2897

Auch Einkünfte von Land- und Forstwirten, die aus Privatzimmervermietungen erzielt werden, sind als Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben zu behandeln, wenn die Zimmervermietung als wirtschaftlich untergeordnet angesehen werden kann. Die Frage der wirtschaftlichen Unterordnung wird sich nach den jeweiligen Verhältnisses des Einzelfalles richten. Eine Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, wird nicht mehr als untergeordnet angesehen werden können (siehe EStR 2000 Rz 4193a).

22.4.3.2. Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der überbetrieblichen Zusammenarbeit

2898

Zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe EStR 2000 Rz 4204 bis Rz 4208.

22.4.3.3. Laienfleischbeschau

2899

Die Ausübung der Laienfleischbeschau durch einen Landwirt kann nicht als bäuerlicher Nebenerwerb dem landwirtschaftlichen Betrieb zugerechnet werden, da ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und der Nebentätigkeit nicht besteht. Die Umsätze aus der Fleischbeschau fallen daher nicht unter § 22 UStG 1994.

22.4.3.4. Entsorgung von Klärschlamm

2900

Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben Klärschlamm auf seine Felder gegen Entgelt auf (siehe Rz 1327a), stellt die Entsorgungsleistung des Landwirts keine landwirtschaftliche, sondern grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Es kann darin aber eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit gesehen werden, wenn das Sammeln und

Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt (vgl. Rz 2891) und nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 und 4 LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idgF (bis 31.12.2014: § 6 Abs. 2 und 4 LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 idgF), im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb von wirtschaftlicher Unterordnung auszugehen ist (Maßgeblichkeit der 33.000-Euro-Grenze). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann die Entsorgungsleistung des Landwirts von der Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 erfasst sein.

Der Verkauf von aus dem Müll gewonnenen neu verwertbaren Produkten ist gesondert zu betrachten (Rz 1322). Dazu gehört auch der Verkauf des durch die Kompostieranlage gewonnen Komposts.

22.4.3.5. Energieerzeugung

2901

Für die Erzeugung von Energie mittels Biomasseanlagen, Hackschnitzelheizungen oder mithilfe von alternativen Energieerzeugnisanlagen (zB Wind-, Solar-, oder Wasserkraftwerke) sind für die Beurteilung, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, die ertragsteuerlichen Grundsätze sinngemäß anzuwenden (vgl. EStR 2000 Rz 4221 und Rz 4222).

2902

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Energieerzeugung mittels Photovoltaikanlagen durch pauschalierte Land- und Forstwirte siehe Erlass vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014, Abschnitt 2.1.2. (zur Volleinspeisung) sowie 2.2.2.4. (zur Überschusseinspeisung). Der Erlass ist in allen Fällen anzuwenden, in denen eine Photovoltaikanlage nach dem 28.2.2014 erstmalig in Betrieb genommen wurde und der Kaufvertragsabschluss für die Anlage nach dem 28.2.2014 erfolgt. In allen anderen Fällen (Altfälle) gilt – sofern sich der Unternehmer nicht auf die Anwendung des angeführten Erlasses beruft – weiterhin Folgendes:

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage (oder eines Wind- oder Wasserkraftwerkes), deren erzeugte Strommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers für Zwecke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegt, ist - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird und anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Netz rückbezogen wird. Der Vorsteuerabzug ist gemäß § 22 UStG 1994 zur Gänze

abgegolten. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 13% (bis 31.12.2015: 12%).

Dasselbe gilt, wenn der erzeugte Strom auch für private Zwecke verwendet wird, sofern die Stromerzeugung überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erfolgt.

Wird der erzeugte Strom überwiegend für private Zwecke verwendet, ist die Energieerzeugungsanlage dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Erzeugte Strommenge liegt über dem Eigenbedarf des Betreibers (regelmäßige Mehrproduktion):

- Wird der erzeugte Strom überwiegend für private und land-/forstwirtschaftliche Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 22 UStG 1994 abpauschaliert. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 13% (bis 31.12.2015: 12%), sofern im Rahmen des Eigenbedarfes der land- und forstwirtschaftliche Verbrauch überwiegt. Dies gilt unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Netz eingespeist wird und anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Stromnetz rückbezogen wird.
- Wird der erzeugte Strom nicht überwiegend für private und land-/forstwirtschaftliche Zwecke verwendet, liegt zur Gänze ein Gewerbebetrieb vor. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Normalsteuersatz. Bei Volleinspeisung steht der volle Vorsteuerabzug für die Anschaffung und den laufenden Betrieb der Anlage, bei Überschusseinspeisung der anteilsmäßige Vorsteuerabzug zu und zwar soweit die Anlage für die Mehrproduktion verwendet wird (vgl. Rz 2908).

Randzahlen 2903 bis 2905: *derzeit frei*

22.5. Land- und Forstwirtschaft als gesondert geführter Betrieb

2906

Führt ein Unternehmer neben Umsätzen im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch noch andere Umsätze (zB im Rahmen eines Gewerbebetriebes, einer selbständigen Arbeit oder einer Vermietung und Verpachtung) aus, so sind die land- oder forstwirtschaftlichen Umsätze bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 UStG 1994 nach Durchschnittssätzen, die übrigen Umsätze hingegen nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern.

2907

Soweit demnach in den einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften auf den Unternehmer, das Unternehmen, den Gesamtumsatz usw. abgestellt wird, ist zu berücksichtigen, dass der land- oder forstwirtschaftliche Betrieb so wie jeder andere Betrieb des Unternehmers bloß einen Teil seines einheitlichen Unternehmens bildet. Demgemäß können somit zwischen dem land- oder forstwirtschaftlichen und einem anderen Betrieb des Unternehmers keine Umsätze sondern nur Innenumsätze getätigt werden, für die keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 ausgestellt werden können (vgl. VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189). Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes oder des Umsatzes eines Kalenderjahres sind auch die nach Durchschnittssätzen zu versteuernden Umsätze - die ggf. zu schätzen sind - einzubeziehen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO) angesetzt werden. Bei einer Teilpauschalierung iSd LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idgF (bis 31.12.2014: LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 idgF), ist bei der Schätzung jedenfalls von den aufgezeichneten, tatsächlichen Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen (zB Weinbuschenschank oder Forstwirtschaft, wenn der forstwirtschaftliche Einheitswert mehr als 11.000 Euro beträgt). Die restlichen land- und forstwirtschaftlichen Umsätze können in Höhe von 150% des – entsprechend gekürzten – Einheitswertes angesetzt werden.

Beispiel:

Ein teilpauschalierter Landwirt (Einheitswert: 20.000 Euro, davon entfallen auf die Forstwirtschaft 12.000 Euro) erzielt im Jahr 2016 Einnahmen aus Holzverkäufen an Unternehmer in Höhe von 16.950 Euro sowie aus der Vermietung von Eigentumswohnungen in Höhe von 11.000 Euro (jeweils inkl. USt).

Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtumsatzes kann die Schätzung des land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes wie folgt vorgenommen werden:

150% des EW von 8.000 €	*12.000 €*
[= geschätzter landwirtschaftlicher Umsatz (netto)]	
Aufgezeichnete Umsätze aus Holzverkäufen	*15.000 €*
(13% USt herausgerechnet)	
(Teil-)geschätzter land- und forstwirtschaftlicher Gesamtumsatz	*27.000 €*
Umsätze aus der Vermietung (ohne USt)	*10.000 €*
Maßgeblicher Umsatz des Jahres 2016	*37.000 €*

Da die Kleinunternehmergrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 insgesamt überschritten wird, sind die Vermietungsumsätze steuerpflichtig. Die Holzumsätze werden gemäß § 22 UStG 1994 besteuert.

2908

Hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuern in abziehbare und nichtabziehbare ist der land- und/oder forstwirtschaftliche Betrieb als ein gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 zu behandeln (zB ein Landwirt betreibt neben seiner pauschalierten Landwirtschaft eine "gewerbliche" Direktvermarktung).

Die Vorsteueraufteilung hat umsatzbezogen (nicht betriebsbezogen) zu erfolgen, da durch § 22 Abs. 1 UStG 1994 nur solche Vorsteuern pauschal berücksichtigt werden, die mit den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen in Zusammenhang stehen. Führt ein Unternehmer daher neben einem der Regelbesteuerung unterliegenden gewerblichen Betrieb (zB gewerbliches Heurigenbuffet) einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (zB Weinbaubetrieb), für den er die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 in Anspruch nimmt, hat er die von ihm bezogenen Eingangsleistungen ganz oder teilweise einem der beiden Unternehmensteile zuzuordnen und damit die Vorsteuerbeträge in die nach § 12 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 UStG 1994 abziehbaren und in die bereits im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung berücksichtigten aufzuteilen. Es kommt nicht darauf an, in welchem Unternehmensteil die Verwendung der bezogenen Eingangsleistungen zunächst erfolgt. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der Unternehmer die bezogenen Eingangsleistungen für die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 oder für die der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätze verwendet (vgl. VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189). Sind Vorsteuern teilweise den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen und teilweise den nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuernden Umsätzen zuzurechnen, wie etwa beim gemeinsamen Einkauf von Betriebsmitteln oder bei unteilbaren Gegenständen wie Maschinen, Kraftfahrzeugen oder gemischt genutzten Gebäuden, so sind die Vorsteuern entsprechend der vorgesehenen bzw. tatsächlichen Verwendung aufzuteilen (vgl. VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189 sowie VwGH 24.5.1993, 92/15/0009). Zur Möglichkeit einer (vorerst) vereinfachten Vorsteueraufteilung siehe Rz 2011 und 2012).

2909

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit nicht unter § 22 UStG 1994 fallenden Umsätzen müssen sämtliche Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 erfüllt sein (insbesondere auch das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 UStG 1994). Auch sind für diese Vorsteuern die Aufzeichnungspflichten gemäß § 18 und Art. 18 UStG 1994 zu beachten.

Sollte es in Folge zu Verwendungsänderungen kommen (zB ein teilweise mit Vorsteuerabzug erworbenes Wirtschaftsgut fließt in Folge ausschließlich in pauschalierte Umsätze ein), ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Bei pauschaler Geltendmachung des Vorsteuerabzuges iZm Umsätzen aus der Pensionspferdehaltung für nicht landwirtschaftliche

Zwecke nach der PferdePauschV, BGBl. II Nr. 48/2014 idgF, können im Hinblick auf die umsatzbezogene Vorsteueraufteilung neben dem Pauschalbetrag von 24 Euro pro Pferd und Monat sowie den zusätzlich abziehbaren Vorsteuern nach § 2 Abs. 2 der VO keine weiteren Vorsteuern geltend gemacht werden, weil im – auf kalkulatorischer Basis ermittelten – Pauschalsatz sämtliche Vorsteuern, also auch jene, die im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung (zB von Heu oder Stroh) angefallen sind, berücksichtigt wurden. Gleiches gilt bei Inanspruchnahme des 6-prozentigen Pauschalsatzes für Vorsteuern iZm der „gewerblichen" Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten (vgl. Rz 2894).

Randzahlen 2910 bis 2915: *derzeit frei.*

22.6. Option zur Regelbesteuerung

2916

Durch Erklärung bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahres gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt, dass die Umsätze eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuert werden sollen, kann der Unternehmer die Durchschnittssatzbesteuerung ausschließen. Eine bereits abgegebene Optionserklärung kann bis zum Ablauf des betroffenen Veranlagungszeitraumes zurückgenommen werden.

Ein Übergang zur Regelbesteuerung ist nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres möglich. Die an keine besondere Form gebundene Erklärung ist im Sinne von § 85 Abs. 1 und § 86a BAO schriftlich oder per Fax einzureichen. Die Frist zur Abgabe der Erklärung ist nicht verlängerbar. Gibt der Unternehmer eine solche Erklärung ab, so ist er daran durch fünf Kalenderjahre ab Beginn der Regelbesteuerung gebunden. Die Wirkung des Widerrufes einer solchen Erklärung tritt immer nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres ein, doch muss der Widerruf jeweils spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres erfolgen, um noch mit dem Beginn dieses Kalenderjahres wirksam werden zu können. Bezüglich der Form des Widerrufes gelten die oben getroffenen Feststellungen.

2917

Die Option zur Regelbesteuerung ist ein höchstpersönliches Recht des Unternehmers und wirkt bei Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge nicht automatisch auf den Betriebsübernehmer weiter (vgl. auch Rz 204). Will der Betriebsübernehmer zB bei unentgeltlicher Betriebsübergabe oder bei einem Erbanfall weiterhin die Regelbesteuerung anwenden, muss er innerhalb der im § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehenen Frist neuerlich eine

Optionserklärung beim zuständigen Finanzamt abgeben. Die fünfjährige Bindefrist beginnt ab Beginn der neuerlich erklärten Regelbesteuerung neu zu laufen.

In den Fällen des nichtsteuerbaren „Anwachsens" (vgl. Rz 47) wirkt eine von einer Personengesellschaft, GesbR, Miteigentümer- bzw. Besitzgemeinschaft abgegebene Optionserklärung beim verbleibenden Gesellschafter, Miteigentümer, Bewirtschafter weiter, weil dieser die Entscheidung zur Regelbesteuerung mitgetragen hat. Ein Widerruf des Verzichtes auf die Pauschalierung kann daher frühestens nach Ablauf der fünfjährigen Bindung erfolgen.

Beispiel:

Ein Ehepaar führt eine Landwirtschaft als GesbR, deren Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 pauschaliert sind. Anfang 2009 wurde für die Veranlagungszeiträume ab 2009 eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 und in der Folge Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerüberhängen aus der Anschaffung von Traktoren und der Errichtung eines Stalles abgegeben.

Im März 2010 erfolgt das Anwachsen (zB wegen Pensionierung oder Todes eines Ehegatten). Der verbleibende Ehegatte führt den LuF-Betrieb in gleicher Weise allein weiter, möchte aber für Zeiträume ab dem Anwachsen wieder in die Pauschalierung wechseln.

Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer GesbR führt zur Beendigung der Gesellschaft und zum Erlöschen ihrer Unternehmereigenschaft (spätestens zum Zeitpunkt der Beendigung der Abwicklung), es sei denn, der verbleibende Gesellschafter übernimmt die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters und das Unternehmen wird unverändert fortgeführt.

Da der verbleibende Ehegatte als Mitgesellschafter für die GesbR den Entschluss zum Wechsel in die Regelbesteuerung mitgetragen hat, ist dieser - im Falle der alleinigen und unveränderten Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft - weiterhin an die durch die Optionserklärung der GesbR ausgelöste fünfjährige Frist gebunden. Ein rechtswirksamer Widerruf der Optionserklärung wäre daher frühestens für den Veranlagungszeitraum 2014 möglich (Abgabe bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates).

2918

Beim Wechsel von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen kommt es in Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2013 zu keiner Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994. Zur Rechtslage ab 1.1.2014 siehe Rz 2857a ff. Umsätze, die noch im Pauschalierungszeitraum bewirkt wurden, deren Entgelt aber erst im Regelbesteuerungszeitraum vereinnahmt wird, gelten als bereits besteuert. Ein Vorsteuerabzug kann nur für Vorleistungen geltend gemacht werden, die tatsächlich im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt wurden. Die Rechnungslegung bzw. Bezahlung im Regelbesteuerungszeitraum reicht nicht aus. Zur allfälligen positiven Vorsteuerberichtigung nach der ab 1.1.2014 geltenden Rechtslage siehe Rz 2857a ff.

Widerruft ein Land- und Forstwirt, der während der Regelbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten versteuert hat, nach Ablauf der fünfjährigen Bindungswirkung seine Optionserklärung, so hat er jene Umsätze, die noch im Regelbesteuerungszeitraum bewirkt, deren Entgelte aber noch nicht vereinnahmt wurden, im ersten auf den Wechsel folgenden Voranmeldungszeitraum nachzuversteuern. Gleichzeitig können Vorsteuern für Vorleistungen, die noch im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt, aber noch nicht abgerechnet wurden, geltend gemacht werden, wenn alle Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt sind.

Zu einer allfälligen Vorsteuerberichtigung nach dem neuerlichen Übergang zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen vgl. Rz 2856 f bzw. zur Rechtslage ab 1.1.2014 Rz 2857a ff.

2919

Hat ein pauschalierter Land- und Forstwirt Rechnungen mit einem Steuerausweis ausgestellt, der sich aus der Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 ergibt, und geht er später mit Wirkung für diese Voranmeldungszeiträume gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 zur Regelbesteuerung über, so hat der Unternehmer ggf. zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 11 Abs. 12 UStG 1994 Rechnungsberichtigungen vorzunehmen bzw. die Berichtigung von Gutschriften zu veranlassen. Eine Sammelberichtigung sämtlicher an einen Leistungsempfänger ausgestellter Rechnungen bzw. Gutschriften ist zulässig, wenn dem Sammelbeleg der jeweilige Berichtigungsbetrag pro ausgestellter Rechnung oder Gutschrift entnommen werden kann (= exakte Zuordnung zur jeweils zu berichtigenden Rechnung oder Gutschrift).

Unterbleibt die Rechnungsberichtigung, hat der Unternehmer den zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes, für den auf die Regelbesteuerung übergegangen wurde, als Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung zu erklären bzw. abzuführen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger siehe Rz 1734, Rz 1825 und Rz 1826.

Beispiel:

Ein pauschalierter Landwirt stellt an einen Viehhändler im Voranmeldungszeitraum Juli 2006 eine Rechnung über einen Viehverkauf in Höhe von 1.100 Euro zuzüglich 132 Euro USt (Steuersatz 12%) aus. Im Dezember 2006 reicht der Unternehmer für 2006 die Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ein.

Der Unternehmer hat die Rechnung an den Viehhändler hinsichtlich des Steuerbetrages und des Steuersatzes wie folgt zu berichtigen:

Entgelt 1.100 Euro zuzüglich 110 Euro USt (Steuersatz 10%). Der Viehhändler muss den Vorsteuerabzug entsprechend berichtigen.

Unterlässt der Landwirt die Rechnungsberichtigung, muss er im Voranmeldungszeitraum für Dezember 2006 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 in Höhe von 22 Euro erklären. Unter

den Voraussetzungen der Rz 1825 tritt in der Höhe des ursprünglichen Vorsteuerabzuges des Viehhändlers keine Änderung ein.

Hätte der Viehhändler an den Landwirt eine Gutschrift ausgestellt, müsste diese jedenfalls berichtigt werden. Unterbleibt die Berichtigung, kommt es beim Landwirt zur Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994. Dem Viehhändler stünde aber nur ein Vorsteuerabzug in Höhe von 110 Euro zu (vgl. Rz 1826).

Randzahl 2920: *derzeit frei.*

22.7. Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb von Körperschaften öffentlichen Rechts

2921

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts können dann von den Pauschalierungsbestimmungen des § 22 UStG 1994 Gebrauch machen, wenn die Umsätze aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und der diesen Umsätzen gleichgestellte Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400.000 Euro nicht überstiegen haben. Die Durchschnittssatzbesteuerung kann jedoch nur für jene Betriebe in Anspruch genommen werden, bei denen der Wert der selbst bewirtschafteten Fläche unter Berücksichtigung von Zu- und Verpachtungen 150.000 Euro nicht übersteigt.

Randzahlen 2922 bis 2940: *derzeit frei.*

23. Besteuerung von Reiseleistungen

23.1. Voraussetzungen

2941

Reiseleistungen in Form von Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer sind den Sondervorschriften des § 23 UStG 1994 zu unterziehen.

2942

Hingegen sind nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern:

Reiseleistungen eines Unternehmers in Form von

- Eigenleistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer,
- Vermittlungsleistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer,
- Besorgungsleistungen an Unternehmer.

2943

§ 23 UStG 1994 gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einen Reiseveranstalter, ein Reisebüro oder einen Unternehmer mit einer anderen Betätigung handelt.

2944

Die gesetzliche Bestimmung des § 23 Abs. 1 UStG 1994 ist von Bedeutung für Besorger von Pauschalreisen an Nichtunternehmer. Diese werden in der Reisebürosicherungsverordnung definiert als die im Voraus festgelegte Verbindung von mindestens zwei Dienstleistungen - Beförderung, Unterbringung, andere touristische Dienstleistungen - die zu einem Gesamtpreis verkauft oder zum Verkauf angeboten werden, wenn diese Leistung länger als 24 Stunden dauert und eine Übernachtung einschließt (Verordnung des BMwA über die Umsetzung des Art. 7 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1990 über Pauschalreisen (90/314/EWG) im österreichischen Recht (Reisebürosicherungsverordnung - RSV), BGBl. II Nr. 316/1999).

2945

Zur Erbringung einer Reiseleistung im Sinne des § 23 Abs. 1 UStG 1994 ist es aber nicht erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt. Eine derartige Besteuerung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Unternehmer nur eine einzelne Leistung erbringt, zB Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung (EuGH 12.11.1992, Rs C-163/91, "Ginkel").

2946

Die Besteuerung nach § 23 UStG 1994 ist unabhängig vom Zweck der Reise und ist zB auch auf Sprach- und Studienreisen (EuGH 13.10.2005, Rs C-200/04, „iSt") oder Betriebsausflüge anzuwenden.

23.1.1. Reiseleistungen

2947

Als Reiseleistungen sind insbesondere anzusehen:

- Unterbringung (in Hotels, Pensionen, Ferienhäusern), Vermietung von Unterkünften,
- Beförderung der Reisenden (zu und von den einzelnen Reisezielen, Transfer, Rundreisen, Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten) mit Beförderungsmitteln jeder Art,
- Verpflegung,
- Nebenleistungen (Reisebegleitung, Besichtigungen, Führungen, Rundfahrten, Sportveranstaltungen, Sprachkurse usw.).

Ein Unternehmer kann gegenüber dem Leistungsempfänger (Unternehmer oder Nichtunternehmer) eine Eigenleistung, Vermittlungsleistung oder Besorgungsleistung erbringen.

23.1.1.1. Eigenleistung

2948

Der Unternehmer tritt im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung (zB Busunternehmer erbringt eine Beförderungsleistung, Hotelier vermietet ein Hotelzimmer und verköstigt die Gäste). Die Bemessungsgrundlage (der Buspreis, der Zimmerpreis, der Umsatz an Speisen und Getränken) ist nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu ermitteln und zu versteuern. Ein Vorsteuerabzug steht zu.

2949

Bei Reisen, die sich auch auf das Ausland erstrecken, unterliegen der Besteuerung die jeweiligen im Inland erbrachten Einzelleistungen.

Eigenleistungen sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer einen Bus ohne Fahrer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrages ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet (siehe Rz 1308).

2950

Der Unternehmer erbringt hingegen keine Reiseleistung unter Einsatz eigener Mittel, wenn er sich zur Ausführung einer Beförderung eines Busunternehmers bedient, der die Beförderung in eigenem Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung ausführt. Der

Busunternehmer bewirkt in diesem Falle eine Beförderungsleistung an den Unternehmer, die als Reisevorleistung anzusehen ist.

23.1.1.2. Vermittlungsleistung

2951

Der Unternehmer wird im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig. Der vermittelnde Unternehmer (Reisevermittler) stellt eine unmittelbare Vetragsbeziehung zwischen dem Kunden (Reisenden) und dem Anbieter einer Reiseleistung (zB Reiseveranstalter, Beförderungsunternehmen, Hotelier) her.

Bemessungsgrundlage ist die Vermittlungsprovision. § 23 UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung.

2952

Linienflüge, Bahnfahrten und Reiseversicherungen (mit Ausnahme einer Reiserücktrittskostenversicherung) können sowohl an Unternehmer als auch an Nichtunternehmer vermittelt werden. Es können auch einzelne Reiseleistungen im Rahmen einer Reise, insbesondere Linienflüge und fahrplanmäßige Bahnfahrten, vermittelt und einzelne Reiseleistungen wie Unterkunft, Führungen usw. besorgt werden. In diesen Fällen muss aus dem Abrechnungsbeleg klar ersichtlich sein, ob und welche Leistung vermittelt oder besorgt wird (Rz 1530 bis Rz 1532).

> *Beispiel:*
>
> *Ein Kunde bucht bei einem Reisebüro einen Flug nach Rom um 400 Euro und ein Hotelzimmer in Rom zum Preis von 258 Euro. Der Unternehmer vermittelt den Flug und besorgt das Hotel. Er stellt je einen Beleg über die Vermittlung des Fluges und die Besorgung des Hotels aus. Für den Flug erhält er 32 Euro an Provision und für das Hotelzimmer werden ihm 210 Euro in Rechnung gestellt.*
>
> *Die Vermittlungsprovision von 32 Euro ist nach § 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994 umsatzsteuerfrei. Die Besorgung des Hotels ist nach § 23 UStG 1994 zu versteuern. Die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage beträgt 40 Euro (258 minus 210 = 48 : 1,2 = 40).*

23.1.1.3. Besorgungsleistung

23.1.1.3.1. Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern

2953

Der Unternehmer tritt im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf. Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern ist § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung (zB Besorgung einer Beförderungsleistung mit einem Autobus, eines Hotelzimmers; Bemessungsgrundlage ist das mit dem Leistungsempfänger vereinbarte Entgelt für den Autobus, das Hotelzimmer). Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung

geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden (§ 3a Abs. 4 UStG 1994).

Beispiel 1:

Ein Reiseunternehmer besorgt am 1.6.2016 für einen Unternehmer einen Hotelaufenthalt in Innsbruck zum Preis von 1.130 Euro (inklusive USt). Das Reiseunternehmen hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro (netto 900 Euro) eingekauft.

Der Hotelaufenthalt in Innsbruck ist nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) im Inland steuerbar und nach § 10 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 13% zu versteuern. Der Hotelier hat 900 Euro und das Reiseunternehmen 1.000 Euro mit 13% zu versteuern. Das Reiseunternehmen kann 117 Euro als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 2:

Ein Reiseunternehmer besorgt für einen Unternehmer einen Hotelaufenthalt in Italien zum Preis von 1.130 Euro. Der Reiseunternehmer hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro eingekauft. Der Umsatz ist im Inland nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) nicht steuerbar.

Beispiel 3:

Ein Reiseunternehmer besorgt für einen Unternehmer zu obigen Bedingungen einen Hotelaufenthalt in den USA. Lösung wie Beispiel 2.

Beispiel 4:

Reiseunternehmer A besorgt für den Reiseunternehmer B einen "All-Inklusive" Aufenthalt (Hotelaufenthalt mit Vollpension) in Deutschland. Für die Besorgungsleistung Hotelaufenthalt bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994). Die Besorgungsleistung Hotelaufenthalt des A an den B ist in Österreich nicht steuerbar.

- *Die Verabreichung von Speisen und Getränken ist – ausgenommen die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks – keine Nebenleistung zum Hotelaufenthalt (Beherbergung). Die Restaurationsumsätze sind demnach als (selbständige) sonstige Leistung anzusehen (vgl. Rz 345).*
- *Der Leistungsort für Restaurationsumsätze bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994 nach dem Tätigkeitsort (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 12 UStG 1994 nach dem Unternehmerort). Leistungsort für die Restaurationsumsätze des deutschen Hoteliers an den A ist daher Deutschland. Bezüglich der ihm für die Restaurationsumsätze in Rechnung gestellten deutschen Umsatzsteuer ist A in Deutschland zum Vorsteuerabzug berechtigt.*
- *Der Leistungsort für die Besorgungsleistung Restaurationsumsätze bestimmt sich gleichfalls gemäß § 3a Abs. 4 iVm Abs. 11 lit. d UStG 1994 nach dem Tätigkeitsortprinzip. Die Leistung des A an den B ist in Österreich nicht steuerbar (bis 31.12.2009: Der Leistungsort für die Besorgungsleistung Restaurationsumsätze bestimmt sich nach dem Unternehmerortprinzip. Die Leistung des A an den B ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig).*

Beispiel 5:

Der österreichische Reiseunternehmer A besorgt für den Reiseunternehmer B einen "All-Inklusive" Aufenthalt (Hotelaufenthalt mit Vollpension) in Italien. Lösung wie Beispiel 4.

Anders als im Beispiel 4 wird dem A bezüglich der ihm für die Restaurationsumsätze in Rechnung gestellten italienischen Umsatzsteuer in Italien kein Vorsteuerabzug gewährt. In Italien wird die "Reisebüroregelung" (in Österreich: § 23 UStG 1994) auch bei Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern angewendet.

Um eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden (Rechtslage bis 31.12.2009), bestehen keine Bedenken von einer Besteuerung der Besorgungsleistungen im Inland abzusehen, wenn im anderen EU-Mitgliedstaat keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht.

23.1.1.3.2. Besorgung von Reiseleistungen für Nichtunternehmer

2954

Die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 UStG 1994 ist anzuwenden.

Beispiel 6:

Beispiele wie unter Rz 2953, jedoch ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer.

Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Nichtunternehmern ist § 23 UStG 1994 anzuwenden (siehe § 23 Abs. 1 UStG 1994). Es kommt zur Differenzbesteuerung.

Beispiele 1 und 2:

Die Differenz ist jeweils 113 Euro (1.130 Euro abzüglich 1.017 Euro)

Bemessungsgrundlage 94,17 Euro (113 Euro /1,20), USt 18,83 Euro.

Beispiel 3:

Die Bemessungsgrundlage von 113 Euro ist nach § 23 Abs. 5 UStG 1994 steuerfrei.

Bei den Beispielen 4 und 5 wäre die Bemessungsgrundlage analog wie bei den Beispielen 1 und 2 zu ermitteln.

23.1.1.4. Unterscheidung zwischen Vermittlungs- und Besorgungsleistung

2955

Damit ein Tätigwerden im fremden Namen und für fremde Rechnung vorliegt, müssen einerseits das Innenverhältnis (Rechtsbeziehung zum Auftraggeber) als auch das Außenverhältnis (Auftreten gegenüber dem Leistungsempfänger) entsprechend gestaltet sein. Die Rechtsbeziehungen zu dem Auftraggeber allein sind nicht ausreichend. Entscheidend dafür, ob ein Unternehmer im fremden oder im eigenen Namen tätig wird, ist sein Auftreten gegenüber dem Leistungsempfänger (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH 27.4.1994, 94/13/0023) (zur Vermittlungsleistung siehe auch Rz 656).

2956

Die Rechtsbeziehungen zum Auftraggeber werden sich insbesondere aus dem Vertrag des Unternehmers (zB Reisebüros) mit dem Auftraggeber (zB Reiseveranstalters) ergeben.

2957

Das Auftreten im fremden Namen wird sich regelmäßig aus dem Abrechnungsbeleg ergeben. Geht aus der Abrechnung klar hervor, dass der Unternehmer (zB Reisebüro) für einen anderen Unternehmer (zB Reiseveranstalter) als Vermittler tätig ist, dann ist nur die

Provision zu versteuern. Weist sich ein Unternehmer (Reisebüro) gegenüber seinem Kunden als Erbringer der Leistung aus, so wird er im eigenen Namen tätig und es liegt - soweit er nicht eine Eigenleistung erbringt - eine Besorgungsleistung vor.

23.1.1.5. Gemischte Reiseleistungen an Nichtunternehmer

2958

Gemischte Reiseleistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl Eigenleistungen erbringt als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. § 23 UStG 1994 ist nur insoweit anwendbar, als der Unternehmer Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Der einheitliche Reisepreis muss auf Eigenleistungen und Fremdleistungen aufgeteilt werden. Für Aufteilungszwecke können die eigenen Leistungen mit den dafür aufgewendeten Kosten einschließlich Umsatzsteuer und die Fremdleistungen mit dem für diese Leistungen aufgewendeten Leistungsentgelt einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden.

> *Beispiel:*
>
> *Im Rahmen einer Pauschalreise befördert der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus. Unterbringung und Verpflegung erfolgen in einem fremden Hotel.*
>
> *In diesem Falle unterliegt die Beförderungsleistung der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften; die Unterbringungs- und Verpflegungsleistung unterliegt der Besteuerung nach § 23 UStG 1994. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vgl. Rz 3060 bis Rz 3061.*

23.1.2. Leistungsempfänger

2959

Leistungsempfänger ist der Besteller der Reiseleistung. Der Leistungsempfänger und der Reisende brauchen nicht ident zu sein, zB ein Vater schenkt seiner Tochter eine Pauschalreise.

2960

Grundsätzlich ist es bei der Erbringung von Eigen- oder Vermittlungsleistung ohne Belang, wer der Empfänger der Leistung ist. Lediglich bei jenen Reiseleistungen, die besorgt werden, sind unterschiedliche steuerliche Konsequenzen daran geknüpft, ob der Leistungsempfänger

- Unternehmer oder
- Nichtunternehmer (Letztverbraucher) ist.

23.1.2.1. Leistung an Unternehmer

2961

Erwirbt ein Leistungsempfänger eine Reiseleistung für Zwecke seines Unternehmens (er verlangt eine Rechnung, er weist seine Unternehmerschaft ggf. durch die UID nach), so ist

dies kein Anwendungsfall des § 23 UStG 1994, sondern es kommen die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zur Anwendung. Sollte sich später herausstellen, dass die Angabe im Einzelfall objektiv unrichtig war (zB Dienstreise wird bei einer Betriebsprüfung als nichtunternehmerisch veranlasst eingestuft), so ist eine Korrektur beim Reiseunternehmen nicht durchzuführen.

23.1.2.2. Leistung an Nichtunternehmer

2962

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 23 UStG 1994 ist ua., dass die Reiseleistung nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist.

Eine Reiseleistung wird immer dann für einen Nichtunternehmer und nicht für das Unternehmen eines Leistungsempfängers bestimmt sein, wenn der Leistungsempfänger nicht ausdrücklich mitteilt, dass er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt und dies nicht durch Verlangen einer Rechnung mit Steuerausweis zum Ausdruck bringt.

23.1.2.3. Sonderfälle

23.1.2.3.1. Pauschalierte Land- und Forstwirte

2963

Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach § 22 UStG 1994 versteuern, sind Unternehmer. Soweit Reiseleistungen an das Unternehmen erbracht werden (zB Dienstreisen), ist daher § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Die Leistungen sind nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

2964

Reiseleistungen, die nicht für das Unternehmen, sondern dem Land- und Forstwirt gegenüber erbracht werden, sind nach § 23 UStG 1994 zu versteuern. Eine Reiseleistung wird grundsätzlich dann für den Land- und Forstwirt und nicht für sein Unternehmen bestimmt sein, wenn er nicht ausdrücklich mitteilt, dass er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt.

2965

Reiseleistungen sind keine land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten und fallen beim pauschalierten Landwirt nicht unter die Pauschalierung nach § 22 Abs. 1 UStG 1994.

23.1.2.3.2. Incentive Reisen

2966

Eine vom Arbeitgeber gewährte Incentive-Reise wird in der Regel als Belohnung für besonderen Arbeitseinsatz in Aussicht gestellt und gewährt. Der Arbeitnehmer erbringt die besondere Leistung, um an der Reise teilnehmen zu können. Ein Leistungsaustausch liegt in

solchen Fällen vor. Es ergibt sich keine umsatzsteuerbare Differenz und Vorsteuern aus Reisevorleistungen sind nicht abziehbar (siehe Rz 3091).

Beispiel:

Ein Unternehmer kauft bei einem Reisebüro einen mehrtägigen Aufenthalt in einem Erlebnispark in Frankreich. Der Reisepreis umfasst auch die Anreise mit dem Bus und die Nächtigungen. Die Reise dient als Belohnung für besondere Arbeitsleistungen eines Arbeitnehmers des Unternehmers.

Die Besteuerung der einzelnen Reiseleistungen erfolgt beim Reisebüro nach den allgemeinen Vorschriften. Die Leistung des Unternehmers an seinen Dienstnehmer unterliegt der Besteuerung nach § 23 UStG 1994.

Es ergibt sich jedoch keine Marge, wenn man davon ausgeht, dass die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug und die Höhe der Aufwendungen des Unternehmers für die Reise gleich sind. Die materielle Auswirkung besteht darin, dass die vom Reisebüro für den Bus-Inlandsanteil in Rechnung gestellte USt bei dem die Reise einkaufenden Unternehmer nicht abzugsfähig ist.

23.1.2.3.3. Betriebsausflug

2967

Der Betriebsausflug fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 23 UStG 1994. Da auch hier eine Reiseleistung eines Unternehmers an einen Nichtunternehmer (Dienstnehmer) vorliegt, es aber im Regelfall an einer Marge fehlt, ergeben sich dieselben Konsequenzen wie im Beispiel in Rz 2966. Ist der Betriebsausflug gegen Entgelt, so ist eine sich ergebende Marge umsatzsteuerbar. Hinsichtlich Vorsteuerabzug siehe Rz 3091.

Liegt jedoch eine Reisebewegung im unternehmerischen Interesse, so ist § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Davon kann bei einem Betriebsausflug ausgegangen werden, wenn die Aufwendungen (Reisevorleistungen) für einen Betriebsausflug pro Jahr und pro Arbeitnehmer 100 Euro (bis 31. Dezember 2001 1.350 Schilling) nicht übersteigen.

Randzahlen 2968 bis 2980: *derzeit frei.*

23.2. Reiseleistung ist eine sonstige Leistung

2981

Die Reiseleistung im Sinne des § 23 UStG 1994 ist stets als sonstige Leistung anzusehen. Mehrere Reiseleistungen (zB Beförderung, Unterkunft, Verpflegung) gelten dabei stets als einheitliche sonstige Leistung.

Randzahlen 2982 bis 2985: *derzeit frei.*

23.3. Ort der Reiseleistungen

2986

Je nach Art der Erbringung der Reiseleistungen ergeben sich die folgenden Ortsbestimmungen:

23.3.1. Ort der Reiseleistungen bei Eigenleistungen

2987

Für Eigenleistungen richtet sich der Ort nach den allgemeinen Vorschriften, zB

- Personenbeförderungsleistungen § 3a Abs. 10 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 7 UStG 1994),
- Beherbergung § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994),
- Verpflegung § 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 12 UStG 1994),
- Betreuung durch eigene – angestellte – Reiseleiter § 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 12 UStG 1994).

23.3.2. Ort der Reiseleistungen bei Vermittlung von Reiseleistungen

2988

Wird eine Reiseleistung vermittelt, richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung danach, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist. Im ersten Fall ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 der Empfängerort maßgebend, im zweiten Fall bestimmt sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 nach dem Ort der vermittelten Leistung. (Bis 31.12.2009: Unabhängig von der Person des Leistungsempfängers richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 nach dem Ort der vermittelten Leistung.)

23.3.3. Ort der Reiseleistungen bei Besorgung von Reiseleistungen

2989

Besorgung für Unternehmer:

Für den Fall der Besorgung von Reiseleistungen durch einen Unternehmer für einen anderen Unternehmer richtet sich der Leistungsort nach dem Ort der besorgten Leistung (§ 3a Abs. 4 UStG 1994; bei Besorgung von Unterkunft daher zB nach dem Grundstücksort).

2990

Besorgung für Nichtunternehmer:

Im Falle der Besorgung von Reiseleistungen durch einen Unternehmer für einen Nichtunternehmer (Letztverbraucher) ist die Reiseleistung dort zu besteuern, wo der Reiseunternehmer sein Unternehmen (oder seine Betriebstätte) betreibt (§ 23 Abs. 3 iVm § 3a Abs. 7 UStG 1994; bis 31.12.2009: § 23 Abs. 3 iVm § 3a Abs. 12 UStG 1994).

Randzahlen 2991 bis 2995: *derzeit frei.*

23.4. Reisevorleistungen

2996

Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

23.4.1. Als Reisevorleistungen sind insbesonders anzusehen:

2997

- Beförderung zu den einzelnen Reisezielen durch fremde Beförderungsunternehmer,
- Beherbergung in fremden Hotels,
- Verpflegung,
- Durchführung von Veranstaltungen im Rahmen einer Reise (zB Opernbesuche, Festspielaufführungen, Autorennen);
- Betreuung durch selbstständige Reiseleiter,
- Reiserücktrittsversicherung: Eine im Reisepreis enthaltene Reiserücktrittsversicherung ist Bestandteil der einheitlichen Reiseleistung, die darauf entfallende Marge ist daher steuerpflichtig. Wird hingegen das Versicherungsentgelt neben dem Reisepreis gesondert in Rechnung gestellt, liegt diesbezüglich eine nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu beurteilende Leistung vor, die nicht der Margensteuer unterliegt (ggf. steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994).

23.4.2. Abnahmegarantien

2998

Um Reisevorleistungen handelt es sich auch, wenn ein Reiseunternehmer mit einem Beförderungsunternehmen bestimmte Beförderungskapazitäten vereinbart und auch bezahlt, diese jedoch nicht ausnützt; oder er einem Hotel die Abnahme einer bestimmten Anzahl von Zimmern garantiert hat und den dafür vereinbarten Preis entrichten muss, aber die gebuchten Zimmer nicht zur Gänze belegen kann. Eine anstatt des vereinbarten Preises verrechnete Leerbettengebühr - insbesondere wenn sich das Hotel zu über die Zurverfügungstellung von Betten hinausgehenden weiteren Leistungen verpflichtet hat - steht in kausalem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung des Hotels und ist zur Gänze der Umsatzsteuer zu unterwerfen (VwGH 24.02.2004, 2004/14/0008).

23.4.3. Traveller Cards und Parkplätze

2999

Beim Verkauf von Traveller Cards und Parkplatzgebühren in Zusammenhang mit Pauschalreisen handelt es sich um Reisevorleistungen, die ggf. nach § 23 UStG 1994 zu

versteuern sind. Werden Traveller Cards und Parkplätze nicht in Zusammenhang mit anderen Reisevorleistungen verkauft, so sind diese nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern.

23.4.4. Keine Reisevorleistungen

3000

Keine Reisevorleistungen sind:

- Reiseprospekte,
- Vermittlungsleistungen,
- Aufwendungen für das Büro wie Miete, Strom und sonstige Bürowaren,
- Anlagenkauf (Autobus),
- Anmietung von Beförderungsmitteln, usw.

23.4.5. Gestellung von Bussen

3001

Die Überlassung eines Omnibusses an einen Unternehmer für Fahrten im Gelegenheitsverkehr oder im Linienverkehr kann aufgrund eines Miet- oder Beförderungsvertrages erfolgen. Nur wenn ein Beförderungsvertrag vorliegt, kann es sich um eine Reisevorleistung im Sinne des § 23 UStG 1994 handeln.

Zur Unterscheidung ob Beförderungs- oder Gestellungsvertrag siehe Rz 1308.

3002

Von einem Gestellungsvertrag kann ausgegangen werden, wenn ein Omnibusunternehmer die Beförderung von Personen für Namen und Rechnung des Inhabers einer Kraftfahrlinie durchführt. Der Omnibusunternehmer vermietet den Omnibus mit Fahrer an den Linieninhaber und der Linieninhaber erbringt die Beförderungsleistung.

3003

Gleichfalls kann von einem Gestellungsvertrag ausgegangen werden, wenn im Rahmen einer Personenbeförderung ein Omnibus schadhaft wird und es wird bis zur Reparatur von einem anderen Unternehmer ein Omnibus mit Fahrer zur Beförderung der Personen gestellt.

3004

Liegt ein Gestellungsvertrag vor, so hat der den Omnibus gestellende Unternehmer das Entgelt mit dem Normalsteuersatz (§ 10 Abs. 1 UStG 1994) zu versteuern. Der die Personenbeförderung durchführende Unternehmer kann die vom gestellenden Unternehmer in einer Rechnung über die Miete ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die Personenbeförderungsleistung ist, soweit diese im Inland erbracht wird, nach § 10 Abs. 2 Z 6

UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994) mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu versteuern.

Randzahlen 3005 bis 3015: *derzeit frei.*

23.5. Steuerbefreiungen

23.5.1. Steuerbefreiung bei Eigenleistungen

3016

Da generell bei der Besteuerung von Eigenleistungen - gleichgültig, ob für Unternehmer oder Nichtunternehmer erbracht - die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 anzuwenden sind, gilt dies auch für die Steuerbefreiungen.

Beispiel:

Ein Schifffahrtsunternehmen befördert Reisende von Wien nach Budapest.

Das auf den Inlandsanteil entfallende Entgelt ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 umsatzsteuerbar aber steuerfrei.

23.5.2. Steuerbefreiung bei Vermittlungen

3017

Die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 sind anzuwenden. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994 ist die Vermittlung der unter Z 1 bis 4 fallenden Umsätze, somit auch die Vermittlung der Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen, umsatzsteuerfrei.

Beispiel:

Ein Reisebüro vermittelt für eine österreichische Fluggesellschaft einen Flug von Wien nach London.

Lösung (bis 31.12.2009):

Die auf den Inlandsfluganteil entfallende Vermittlungsprovision ist umsatzsteuerbar jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994 steuerfrei.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Vermittlungsprovision ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) umsatzsteuerbar jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994 steuerfrei.

3018

Umsatzsteuerfrei ist auch die Vermittlung von Versicherungen (§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994, siehe Rz 881 und Rz 882).

23.5.3. Steuerbefreiung bei Besorgungen

23.5.3.1. Besorgungsleistungen an Unternehmer

3019

Werden Leistungen von Unternehmen für andere Unternehmen besorgt, so gilt Rz 3016 entsprechend.

23.5.3.2. Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer

3020

Die Marge ist steuerfrei, insoweit die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

3021

Nimmt ein Unternehmer im Rahmen einer Reise sowohl Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet als auch in einem Mitgliedstaat der EU (einschließlich Inland) in Anspruch, so ist die Marge im Verhältnis der Reisevorleistungen ins Drittlandsgebiet bzw. in die Mitgliedstaaten in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen (siehe Rz 3022 bis Rz 3040).

23.5.3.3. Aufteilung der Reisevorleistungen:

23.5.3.3.1. Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen:

3022

Erstreckt sich die Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, so hat der Unternehmer die gesamte Beförderungsleistung in einen auf das Drittlandsgebiet und in einen auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteil aufzuteilen. Diese Aufteilung wird in der Regel nur im Schätzungswege möglich sein. Es ist üblich, bei Landfahrzeugen nach den gefahrenen Kilometern, bei Flugleistungen nach der Flugzeit und bei Schiffsreisen ebenfalls nach der Reisezeit zu schätzen.

23.5.3.3.2.Vereinfachung bei Personenbeförderung im Luftverkehr

3023

Bei Personenbeförderung im Luftverkehr (als Reisevorleistung) kann der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen abweichend wie folgt verfahren:

- liegt der Zielort der Personenbeförderung im Drittlandsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Vorleistung) insgesamt im Drittland erbracht;
- liegt hingegen der Zielort der Personenbeförderung im Gemeinschaftsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Vorleistung) insgesamt im Gemeinschaftsgebiet erbracht.

3024

Hin- und Rückflug sind bei der Anwendung der Vereinfachungsregel als eine Reisevorleistung anzusehen. Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug.

3025

Zwischenlandungen aus flugtechnischen Gründen berühren die Anwendung der Vereinfachungsregel nicht.

3026

Macht der Reiseveranstalter von der Vereinfachungsregel Gebrauch, so muss er diese Regelung bei allen von ihm veranstalteten Reisen in einem Veranlagungszeitraum anwenden. Der Wechsel von der Aufteilung nach den Streckenanteilen zur Vereinfachungsregel kann nur zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes vorgenommen werden.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer bietet eine Flugreise von Schwechat nach Bangkok zu einem Pauschalpreis an.

Der Zielort liegt im Drittlandsgebiet und die Beförderungsleistung gilt insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht. Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Unternehmers zur Gänze steuerfrei.

Beispiel 2:

Der Unternehmer bietet eine Flugreise von Schwechat nach Berlin an. Die Flugroute führt über Tschechien.

Der Zielort der Reise liegt im Gemeinschaftsgebiet und die Beförderungsleistung gilt im Gemeinschaftsgebiet als erbracht. Werden auch die übrigen Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung des Unternehmers zur Gänze steuerpflichtig.

23.5.3.3.3. Vereinfachungsregelungen für Kreuzfahrten

3027

Im Regelfall ist die Aufteilung der Reisevorleistungen im Zusammenhang mit Kreuzfahrten auf Gemeinschaftsgebiet und Drittlandsgebiet nach der Reisezeit vorzunehmen. Erfolgt die Personenbeförderung im Zusammenhang mit Kreuzfahrten auf Schiffen im Seeverkehr und erstreckt sich die Personenbeförderung sowohl auf das Drittland als auch auf das Gemeinschaftsgebiet so gilt die gesamte Beförderungsleistung als im Drittland erbracht.

Beispiel:

Ein Reiseveranstalter bietet eine Mittelmeerkreuzfahrt mit Beginn und Ende in Triest an. Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen sind im Drittlandsgebiet als erbracht anzusehen. Die Reiseleistung des Unternehmers ist steuerfrei.

Randzahlen 3028 bis 3040: *derzeit frei.*

23.6. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Hinsichtlich Buchnachweis siehe Rz 2581 bis Rz 2588.

Randzahlen 3041 bis 3050: *derzeit frei.*

23.7. Bemessungsgrundlage

23.7.1. Bemessungsgrundlage bei Besorgungsleistungen

3051

Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, abzüglich der in der Differenz enthaltenen Umsatzsteuer von 20%.

Beispiel:

Vom Leistungsempfänger aufgewendeter Betrag	*1.000 Euro*
minus Reisevorleistungen	*- 880 Euro*
Differenz	*120 Euro*
minus darin enthaltene USt von 20%	*- 20 Euro*
Bemessungsgrundlage	*100 Euro*

3052

Zu dem vom Leistungsempfänger aufgewendeten Betrag (Reisepreis) gehören ua.:

- Katalogpreis für die Reise,
- Zusätzliche Leistungen im Rahmen der Reise wie Rundfahrten, Besichtigungen, Eintrittskarten für Opernbesuche und Sportveranstaltungen,
- Buchungsgebühren,
- Vorverkaufsgebühren,
- Verrechnete Telefon-, Telex-, Telegramm- und Telefaxspesen,
- Kosten der Visabesorgung.

3053

Nicht zum steuerpflichtigen Reisepreis gehören:

- Durchlaufende Posten wie Kurtaxe oder eine ähnliche Fremdenverkehrsabgabe,
- als Schadenersatz anzusehende Stornogebühren. Reisebüros verrechnen ihren Kunden für den Fall des Rücktrittes von einer bestellten Reise häufig so genannte

Stornogebühren. Diese können mangels Vorliegens eines Leistungsaustausches grundsätzlich als nicht steuerbarer Schadenersatz behandelt werden.

3054

Die Bemessungsgrundlage kann für den Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum wie folgt ermittelt werden:

Summe der Reisepreise inklusive Umsatzsteuer
- Reisevorleistungen inklusive Umsatzsteuer

= Differenz
- steuerfrei Umsätze

= Steuerpflichtige Bruttobemessungsgrundlage : 1,20
= Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

23.7.2. Ermittlung bei gemischten Reiseleistungen

3055

Bei gemischten Reiseleistungen (ein Unternehmer erbringt sowohl Eigenleistungen und nimmt auch Reisevorleistungen in Anspruch) ist § 23 UStG 1994 nur insoweit anzuwenden, als Reisevorleistungen in Anspruch genommen werden; für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994.

Beispiel für Busunternehmer:

Ein Unternehmer (Sitz Melk) führt mit eigenem Bus eine Dreitagesreise zum Oktoberfest nach München durch. Der Preis pro Person beträgt 300 Euro. An der Reise nehmen 38 Personen teil. Die für den Bus aufgewendeten Kosten einschließlich Umsatzsteuer betragen 2.000 Euro. Im Inland werden 600 km, im Ausland 400 km zurückgelegt. Die Hotelrechnung beträgt 8.000 Euro.

Berechnung Besorgungsleistung:

Kosten der Eigenleistung (Bus)	*2.000,00 Euro*	*20%*
Kosten der Reisevorleistungen (Hotel)	*8.000,00 Euro*	*80%*
Summe	*10.000,00 Euro*	*100%*
Preis der Reiseteilnehmer (300 Euro x 38 =)	*11.400,00 Euro*	
minus Eigenleistung (20% von 11.400 Euro)	*– 2.280,00 Euro*	
	9.120,00 Euro	
minus Reisevorleistungen	*– 8.000,00 Euro*	

Differenz	*1.120,00 Euro*	
Bemessungsgrundlage nach § 23 Abs. 7 UStG 1994 (1.120 : 1,20)	*933,33 Euro*	

Bemessungsgrundlage für Eigenleistung - Bus:

Berechnung des Entgelts pro Kilometer unter Berücksichtigung des Steuersatzes für Personenbeförderungsleistungen in Deutschland von 19% und in Österreich von 10%

600 km x 1,10 =		*660,00*
400 km x 1,19 =		*476,00*
		1.136,00
Entgelt je Kilometer (2.280 Euro : 1.136 =)		*2,0070423*
Steuerbares Entgelt im Inland (600 km x 2,0070423 =)		*1.204,23*
Bemessungsgrundlage:		
23 Abs. 7 UStG 1994	*933,33 x 20% =*	*186,67*
Bus	*1.204,23 x 10% =*	*120,42*
Umsatzsteuer		*307,09*

3056

Die Eigenleistungen können auch auf andere Weise ermittelt werden, wenn dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt.

3057

Die Aufteilung kann auch nach dem Verhältnis des Marktpreises der Eigenleistung zum Marktpreis der nach § 23 UStG 1994 zu versteuernden Reiseleistungen erfolgen (EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und C-94/97, "The Howden Court Hotel").

Beispiel:

Wie oben.

Eigenleistung Bus 2.280 Euro; Besorgungsleistung 9.120 Euro.

23.7.3. Schätzung

3058

Zur Vereinfachung der Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage kann neben einer Selbstberechnung und wahlweise, ohne weiteren Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage nicht genau errechnet oder ermittelt werden kann, die gesamte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (exklusive Umsatzsteuer) für einen Voranmeldungs- und in der Folge Veranlagungszeitraum mit 10% der von den Leistungsempfängern

aufgewendeten Beträge (inklusive Umsatzsteuer) für Reiseleistungen in die Länder der EU (einschließlich Inland) geschätzt werden. Die so geschätzte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für die in einem Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum erbrachten Reiseleistungen umfasst die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für Reisen in die Länder der EU (einschließlich Inland). Bei Reisen in Drittländer sind die auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden, als Reisevorleistungen zu beurteilenden Beförderungsleistungen gemäß § 23 UStG 1994 zu versteuern. Wird die Bemessungsgrundlage geschätzt, ist damit auch die anteilige steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für Beförderungsleistungen in Drittländer umfasst.

3059

Die Schätzung ist bei der Soll-Versteuerung aufgrund der vereinbarten Entgelte und bei der Ist-Versteuerung aufgrund der vereinnahmten Entgelte vorzunehmen. Bei einer derartigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzungswege sind für Umsatzsteuerzwecke die Soll- bzw. Ist-Einnahmen für Reisen in Länder der EU (einschließlich Inland) gesondert aufzuzeichnen.

Beispiel:

Leistungserlöse inklusive USt für Reiseleistungen im Sinne des § 23 UStG 1994 in die Länder der EU (einschließlich Inland) 4.000.000 Euro und in Drittlandsgebiete 3.000.000 Euro. Vorsteuern aus Vorleistungen, die keine Reisevorleistungen sind, 90.000 Euro.

Lösung:

Bemessungsgrundlage (10% von 4,000.000 Euro)	*400.000 Euro*	
Umsätze zu 20%	*400.000 Euro x 20%*	*80.000 Euro*
minus Vorsteuern		*- 90.000 Euro*
Umsatzsteuergutschrift		*10.000 Euro*

23.7.4. Anzahlungen

23.7.4.1. Toleranzregel

3060

Die Umsatzversteuerung von Anzahlungen im Zusammenhang mit Reiseleistungen kann unterbleiben, wenn diese 35% des zu versteuernden Leistungspreises nicht überschreiten. Betragen die Anzahlungen mehr als 35%, so sind die Anzahlungen zur Gänze zu versteuern.

Beispiel 1:

Endgültiger Reisepreis 490 Euro. Anzahlung 50 Euro

Anzahlung unter 35% des endgültigen Reisepreises und somit nicht zu versteuern.

Beispiel 2:

Wochenpauschale für Halbpension in einem Hotel 990 Euro

Anzahlung 500 Euro. Die Anzahlung liegt über 35% des Preises und ist daher zu versteuern.

23.7.4.2. Anzahlungen bei gemischten Reiseleistungen

3061

Anzahlungen sind im Verhältnis der Reiseleistungen, die dem § 23 UStG 1994 unterliegen, zu denen, die nach den allgemeinen Bestimmungen zu versteuern sind, aufzuteilen. Soferne die Marge noch nicht feststeht, ist sie zu schätzen und auf den margensteuerpflichtigen Teil der Anzahlung anzuwenden.

23.7.5. Bemessungsgrundlage in Sonderfällen

3062

Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehen bleibenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das Entgelt für die Reiseleistung und teilen dessen Schicksal.

23.7.6. Änderung der Bemessungsgrundlage

3063

Für den Fall der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage enthält § 23 UStG 1994 keine besondere Regelung, es gelten daher die allgemeinen Grundsätze des § 16 UStG 1994.

Randzahlen 3064 bis 3090: *derzeit frei.*

23.8. Vorsteuerabzug

23.8.1. Nicht abzugsfähige Vorsteuern

3091

Abweichend von § 12 UStG 1994 dürfen Vorsteuern im Zusammenhang mit Reisevorleistungen nicht abgezogen werden. Gibt ein Unternehmer eine Reise ohne Aufschlag weiter (zB Betriebsausflug), so ist keine steuerpflichtige Marge zu versteuern; ein Vorsteuerabzug aus den Reisevorleistungen ist jedoch nicht möglich (vgl. Rz 2967 bis Rz 2980).

23.8.2. Abzugsfähige Vorsteuern

3092

Vorsteuern im Zusammenhang mit Reisevorleistungen sind abzugsfähig, wenn Reiseleistungen nicht nach § 23 UStG 1994 besteuert werden (zB Reiseleistungen an Unternehmer).

3093

Vorsteuern, die dem Unternehmer für andere Leistungen im Inland an das Unternehmen als für Reisevorleistungen in Rechnung gestellt werden, sind zur Gänze nach § 12 UStG 1994 abzugsfähig. Bei der Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 5 UStG 1994 handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung. Hierzu gehören alle Vorsteuern, die mit Ausgaben im Zusammenhang stehen, die keine Reisevorleistungen sind, wie zB auch Vorsteuern, die bei Geschäftsreisen des Unternehmers oder Dienstreisen seiner Angestellten bzw. beim Erwerb oder der Reparatur von Anlagegütern anfallen, oder beim Ankauf von Werbematerial (Reisekataloge) in Rechnung gestellt werden.

Randzahlen 3094 bis 3110: *derzeit frei.*

23.9. Aufzeichnungspflichten

3111

Unternehmer, die nicht nur Reiseleistungen im Sinne des § 23 UStG 1994 ausführen, müssen in den Aufzeichnungen die Umsätze für diese Reiseleistungen von den übrigen Umsätzen getrennt aufzeichnen. Den übrigen Umsätzen sind neben Umsätzen aus anderen Tätigkeiten auch die Umsätze aus Reiseleistungen für das Unternehmen eines Leistungsempfängers und die Eigenleistungen im Zusammenhang mit Reisen zuzurechnen.

Es ist somit wie folgt zu trennen:

Leistungsentgelte für Reisen
- Leistungsentgelte für an Unternehmer verkaufte Reisen
- Leistungsentgelte für Eigenleistungen

= Leistungsentgelte für Reisen im Sinne des § 23 UStG 1994

Randzahlen 3112 bis 3250: *derzeit frei.*

24. Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994)

24.1. Voraussetzungen

3251

Der Differenzbesteuerung unterliegen nach Art. 311 MwSt-RL 2006/112/EG Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Der Begriff Gebrauchtgegenstände wird im UStG nicht verwendet, sondern es wird auf Gegenstände abgestellt, für die der Liefernde Umsatzsteuer nicht schuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen hat und somit der erwerbende Wiederverkäufer keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann. Es können daher in Grenzfällen von der Differenzbesteuerung auch neue Gegenstände (KFZ) erfasst sein (zB ein Privater gewinnt ein KFZ, das er gleich an einen Händler weiterverkauft).

Sind die in § 24 Abs. 1 UStG 1994 genannten Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung gegeben, dann ist diese Besteuerungsform anzuwenden. Eine Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Besteuerungsvorschriften ist in diesem Fall die Ausnahme und nur zulässig, wenn die in § 24 Abs. 12 UStG 1994 vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind (siehe auch Rz 3366).

24.1.1. Gegenstände

Der Differenzbesteuerung unterliegen nur die nachfolgenden taxativ aufgezählten Gegenstände:

24.1.1.1. Kunstgegenstände nach Z 44 der Anlage zum UStG 1994

3252

- Gemälde (zB Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 der Kombinierten Nomenklatur (zB Baupläne und Bauzeichnungen) und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur);
- Originalstiche, -schnitte und -steindrucke (Position 9702 der Kombinierten Nomenklatur);
- Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst aus Stoffen aller Art (Position 9703 der Kombinierten Nomenklatur); dazu gehören nicht Bildhauerarbeiten, die den Charakter einer Handelsware haben (Serienerzeugnisse, Abgüsse und handwerkliche Erzeugnisse).
- Tapisserien handgewebt, nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 5805 der Kombinierten Nomenklatur);

- Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 6304 der Kombinierten Nomenklatur).

24.1.1.2. Sammlungsstücke nach Z 45 der Anlage zum UStG 1994

3253

- Briefmarken, Stempelmarken, Steuerzeichen, Ersttagsbriefe, Ganzsachen und dergleichen, entwertet oder nicht entwertet, jedoch im Bestimmungsland weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen (Position 9704 der Kombinierten Nomenklatur);
- zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (Position 9705 der Kombinierten Nomenklatur). Sammlerkraftfahrzeuge von geschichtlichem oder völkerkundlichem Wert, die sich in ihrem Originalzustand befinden, mindestens 30 Jahre alt sind und einem nicht mehr hergestellten Modell oder Typ entsprechen, fallen ebenfalls in Position 9705 der Kombinierten Nomenklatur.

24.1.1.3. Antiquitäten nach Z 46 der Anlage zum UStG 1994

3254

Antiquitäten sind andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als hundert Jahre alt sind (Position 9706 der Kombinierten Nomenklatur).

24.1.1.4. Andere bewegliche körperliche Gegenstände

3255

Andere bewegliche körperliche Gegenstände ausgenommen Edelsteine (aus Position 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur; zB rohe oder bearbeitete Diamanten, Rubine, Saphire, Smaragde) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur; zB Gold, Silber, Platin, Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium; Edelmetalllegierungen und Edelmetallplattierungen gehören grundsätzlich nicht dazu). Unter die Differenzbesteuerung fallen jedoch aus Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände, wie Schmuckwaren, Gold- und Silberschmiedewaren.

24.1.1.5. Verbesserung, Wartung und Reparatur der Gegenstände

3256

Der Differenzbesteuerung unterliegen der Einkauf und die nachfolgende Veräußerung des erworbenen Gegenstandes. Eine Verbesserung, Wartung oder Reparatur des erworbenen Gegenstandes ist für die Differenzbesteuerung nicht hinderlich. Dadurch wird die Identität des Gegenstandes nicht verändert. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges siehe Rz 3333 bis Rz 3339.

24.1.1.6. Zusammenstellung und Teilung von Gegenständen

3257

Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzung der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses "neuen" Gegenstandes nicht der Differenzbesteuerung. Ebenfalls unterliegt ein Gegenstand, der grundsätzlich der Differenzbesteuerung unterliegt, dieser nicht mehr, wenn aus dem Gegenstand ein anderer Gegenstand hergestellt wurde. Dies gilt auch, wenn von einem erworbenen Gebrauchtgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert oder entnommen werden.

Ausnahme: Versteuerung nach der Gesamtdifferenz (zB Ausschlachten eines Autos); siehe Rz 3306 bis Rz 3315.

24.1.2. Wiederverkäufer

3258

Die Lieferung der Gegenstände hat durch einen Wiederverkäufer zu erfolgen. Ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist jeder Unternehmer, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Kunstgegenstände, Sammlungsstücke, Antiquitäten oder andere bewegliche körperliche Gegenstände erwirbt und diese anschließend, ggf. nach Verbesserungen, Reparaturen oder Wartungen im eigenen Namen wieder verkauft (zB Antiquitätenhändler, Briefmarkenhändler, Münzhändler, KFZ-Händler). Unerheblich ist somit, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird. Auch ein Kommissionär kann Wiederverkäufer sein.

3259

Wiederverkäufer ist auch ein Veranstalter von öffentlichen Versteigerungen, der unter die Differenzbesteuerung fallende Gegenstände im eigenen Namen versteigert.

Der An- und Verkauf der Gebrauchtgegenstände kann auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Kreditinstitut veräußert die von Privatpersonen sicherungsübereigneten Gebrauchtgegenstände.*
>
> *Der Verkauf der Gegenstände unterliegt der Differenzbesteuerung. Das Kreditinstitut ist insoweit als Wiederverkäufer anzusehen.*

3260

Der Gegenstand kann Anlagevermögen (zB gebrauchtes, von einem Nichtunternehmer im Inland von einem KFZ-Händler erworbenes KFZ wird dem Anlagevermögen zugeführt und

nach einiger Zeit veräußert) oder Umlaufvermögen des Unternehmers (Wiederverkäufers) sein.

3261

Nicht unter die Differenzbesteuerung fallen Hilfsgeschäfte (zB Steuerberater veräußert eine von einem Nichtunternehmer erworbene Büroeinrichtung). Die Lieferung ist im Regelfall umsatzsteuerbar und auch umsatzsteuerpflichtig. Auch die Lieferung von zuvor in das Unternehmen eingebrachten Gegenständen unterliegt, weil nicht erworben, nicht der Differenzbesteuerung, sondern den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes.

24.1.2.1. Lieferung und Eigenverbrauch

24.1.2.1.1. Lieferung

Rz 3262: *derzeit frei.*

24.1.2.1.2. Eigenverbrauch

3263

Die Differenzbesteuerung ist nur anzuwenden, wenn vom Wiederverkäufer für die Lieferung an ihn kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte. In der Regel kommt daher beim Entnahmeeigenverbrauch eine Differenzbesteuerung nicht in Betracht, weil der Unternehmer für den Gegenstand selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war und somit keine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt.

Werden nach dem Erwerb für den Gegenstand (zB KFZ) Vorleistungen in Anspruch genommen, die zu einem Vorsteuerabzug geführt haben, so ist der Eigenverbrauch steuerbar und kommt § 24 UStG 1994 zur Anwendung. Dies wäre dann der Fall, wenn nach dem Erwerb vorsteuerentlastete Bestandteile in den Gegenstand (zB KFZ) eingegangen sind (zB in einen von einem Privaten angeschafften PKW wird von einem Gebrauchtwagenhändler ein Austauschmotor eingebaut).

> *Beispiel:*
>
> *Ein KFZ-Händler hat von einem Privaten im April ein KFZ um 5.000 Euro erworben und Spenglerarbeiten in Höhe von 2.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer sowie Lackierarbeiten in Höhe von 1.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer durchführen lassen. Im Juli wird das KFZ für private Zwecke entnommen.*
>
> *Die Wiederbeschaffungskosten betragen im Zeitpunkt der Entnahme 8.600 Euro. Die Bemessungsgrundlage beträgt 3.600 Euro. Davon ist die Umsatzsteuer herauszurechnen, sodass sich eine steuerpflichtige Bemessungsgrundlage von 3.000 (3.600:1,2) ergibt.*

24.1.2.2. Vermittlung

3264

Nicht unter die Differenzbesteuerung fällt die Vermittlung von Gegenständen. Der vermittelte Umsatz kann jedoch wiederum der Differenzbesteuerung unterliegen.

24.1.3. Lieferung an den Wiederverkäufer

3265

Der Ort der Lieferung der Gegenstände (§ 3 Abs. 7 und 8 UStG 1994) an den Wiederverkäufer muss im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet gelegen sein. Gegenstände, die aus einem Drittland eingeführt werden, fallen nicht unter die Differenzbesteuerung nach § 24 Abs. 1 UStG 1994, unabhängig davon, ob anlässlich der Einfuhr Umsatzsteuer geschuldet wurde oder nicht. Es besteht jedoch nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit, für eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten zur Differenzbesteuerung zu optieren (siehe Rz 3272 bis Rz 3279).

3266

Im Zusammenhang mit der Lieferung der angeführten Gegenstände an den Wiederverkäufer darf für den Wiederverkäufer kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehen. Dies ist der Fall, wenn anlässlich des Verkaufs an den Wiederverkäufer eine Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde. Die Differenzbesteuerung ist somit nur auf Lieferungen und den Eigenverbrauch von steuerpflichtigen Wiederverkäufern im Gemeinschaftsgebiet anzuwenden, die im Anschluss an die Lieferungen von

- Privatpersonen oder einer juristischen Person, die nicht Unternehmer ist,
- aus dem nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers (zB Pkw),
- von steuerbefreiten Unternehmern ohne Vorsteuerabzugsrecht (zB Kleinunternehmer, blinder Unternehmer),
- von anderen Unternehmern, die selbst die Differenzbesteuerung angewendet haben (zB bei Verkäufen von Händler zu Händler) durchgeführt werden.

3267

Die Differenzbesteuerung nach § 24 Abs. 1 UStG 1994 greift nicht, wenn der vorhergehende Umsatz den allgemeinen Besteuerungsregeln unterworfen wurde (zB steuerfreie Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet, steuerpflichtige Lieferung nach Option gemäß § 24 Abs. 12 UStG 1994 oder Lieferung gebrauchter Landmaschinen durch einen pauschalierten Landwirt).

Bei der Lieferung oder dem Eigenverbrauch gebrauchter Landmaschinen durch nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% oder 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt (§ 22 Abs. 1 UStG 1994). Es wird somit grundsätzlich Umsatzsteuer geschuldet. Für die Lieferung und dem Eigenverbrauch

gebrauchter Landmaschinen durch nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte ist daher die Differenzbesteuerung nicht zulässig.

Rz 3268 bis Rz 3271: *derzeit frei.*

24.2. Option zu Differenzbesteuerung nach § 24 Abs. 2 UStG 1994

24.2.1. Voraussetzungen

3272

Der Wiederverkäufer kann, obwohl Umsatzsteuer geschuldet wurde, für die Lieferung der in § 24 Abs. 2 UStG 1994 aufgezählten Gegenstände (nicht für den Eigenverbrauch) zur Differenzbesteuerung optieren.

24.2.2. Gegenstände

3273

Der Wiederverkäufer kann daher für nachfolgende Gegenstände zur Differenzbesteuerung optieren:

- Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die er selbst eingeführt hat, oder
- vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolger gelieferte Kunstgegenstände oder
- Kunstgegenstände, die nicht von einem Wiederverkäufer unter Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994 an den Wiederverkäufer geliefert werden.

24.2.3. Rechtsfolgen

3274

In den im Rz 3273 angeführten Fällen ist sowohl die Lieferung an den Unternehmer (Wiederverkäufer) als auch die Einfuhr durch den Unternehmer (Wiederverkäufer ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer) mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu versteuern. Die Veräußerung der Gegenstände durch den Wiederverkäufer wäre mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Durch die Option ist nur die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis zuzüglich der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Der Wiederverkäufer ist aber nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die gesondert ausgewiesene Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen (siehe Rz 3333 bis Rz 3339).

Rz 3275 bis Rz 3279: *derzeit frei.*

24.3. Vornahme der Option

24.3.1. Form und Frist

3280

Die Differenzbesteuerung nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 ist von einer schriftlichen Erklärung abhängig. Die Erklärung ist dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung gemäß § 24 Abs. 2 UStG 1994 getätigt worden ist, vorzulegen.

3281

In der Erklärung müssen die Gegenstände (Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten) bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstrecken soll. Dabei kann zur Differenzbesteuerung für eine oder mehrere Gruppen, zB nur für Kunstgegenstände oder nur für Sammlungsstücke oder nur für Antiquitäten oder nur für Sammlungsstücke und Antiquitäten oder für alle drei Gruppen optiert werden.

24.3.2. Widerruf der Option

3282

Ein Widerruf ist erst nach zwei Kalenderjahren möglich. Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum des Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG 1994 getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

Rz 3283 bis Rz 3289: *derzeit frei.*

24.4. Bemessungsgrundlage

3290

Die Bemessungsgrundlage kann für jeden einzelnen Gegenstand im Rahmen einer so genannten Einzeldifferenzbesteuerung oder bei Gegenständen, deren Einkaufspreis 220 Euro nicht überstiegen hat, nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden.

24.4.1. Einzeldifferenz

3291

Bemessungsgrundlage ist für Lieferungen im Falle des § 24 Abs. 1 UStG 1994 die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis. Nebenkosten, die nach dem Einkauf des Gegenstandes anfallen und demnach nicht im Einkaufspreis enthalten sind, erhöhen nicht den Einkaufspreis. Wird auf Grund einer Lieferung eines (Gebraucht-)Fahrzeuges durch einen befugten Fahrzeughändler in das Ausland die Normverbrauchsabgabe an diesen nach § 12a

NoVAG 1991 vergütet, ist weder von einer Minderung des Einkaufspreises noch von einer Erhöhung des Verkaufspreises nach § 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 auszugehen (keine Änderung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage).

3292

Im Falle des Eigenverbrauches bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach dem Betrag, um den der Wert nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (einschließlich allfälliger durch den Einbau von Bestandteilen begründeter Wertsteigerungen) den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt.

3293

Im Falle der Option nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 wird die Differenz durch Gegenüberstellung von Verkaufspreis und Einkaufspreis inklusive Umsatzsteuer ermittelt bzw. im Falle des § 24 Abs. 4 Z 3 UStG 1994 entspricht der für die Berechnung der Differenz zu Grunde zu legende Einkaufspreis der gemäß § 5 UStG 1994 ermittelten Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der geschuldeten oder entrichteten Einfuhrumsatzsteuer.

Aus der so ermittelten Bemessungsgrundlage ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Beispiel:

Bei einer Auktion, die der Auktionär in eigenem Namen durchführt, handelt es sich um ein Kommissionsgeschäft. Der Wiederverkäufer (Auktionär) ist Kommissionär. Einkaufspreis für den Kommissionär ist der Betrag, den der Kommittent erhält, das ist der Verkaufspreis an den Abnehmer abzüglich der Provision und der Aufwendungen des Kommissionärs (§ 396 UGB).

Ist nun anlässlich der Versteigerung eines Gegenstandes (zB Kunstwerkes) § 24 Abs. 4 UStG 1994 anzuwenden, so ist Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis, das ist die Verkäuferprovision zuzüglich des Abbildungskostenbeitrages und der sonstigen Kosten. Zur Ermittlung des umsatzsteuerbaren Entgelts ist aus dem Betrag die Umsatzsteuer herauszurechnen.

3294

Nimmt ein Wiederverkäufer beim Verkauf eines Neugegenstandes einen Gebrauchtgegenstand in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe der Differenz eine Zuzahlung, ist im Rahmen der Differenzbesteuerung als Einkaufspreis der tatsächliche Wert des Gebrauchtgegenstandes anzusetzen.

3295

Nur die Summe der steuerbaren Entgelte (Differenz ohne Umsatzsteuer) eines Voranmeldungszeitraumes ist in die Umsatzsteuervoranmeldung bzw. die Summe der Entgelte eines Veranlagungszeitraumes in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen. Die Einkaufspreise sind weder in der Umsatzsteuervoranmeldung noch in der Umsatzsteuererklärung auszuweisen.

Beispiel:

Ein KFZ-Händler erwirbt einen Gebrauchtwagen um 2.400 Euro. Er veräußert diesen um 3.000 Euro.Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis von 3.000 Euro und dem Einkaufspreis von 2.400 Euro. Die Differenz beträgt 600 Euro. Aus dem Differenzbetrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Verkaufspreis	*3.000 Euro*
Einkaufspreis	*2.400 Euro*
Differenz	*600 Euro*
Bemessungsgrundlage (600: 1,2)	*500 Euro*

3296

Kosten, die nach dem Erwerb des Gegenstandes angefallen sind, mindern nicht die Bemessungsgrundlage (zB Reparaturen).

Beispiel:

Angabe wie oben, jedoch wird vor der Veräußerung ein Service um 300 Euro durchgeführt.

Lösung wie oben. Das Service ist unbeachtlich.

3297

Die Bemessungsgrundlage ist vorbehaltlich der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz für jeden einzelnen Gegenstand zu ermitteln (Einzeldifferenz). Ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis oder dem an seine Stelle tretenden Wert und dem Einkaufspreis eines Gegenstandes kann für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer nicht mit einer negativen Einzeldifferenz aus dem Umsatz eines anderen Gegenstandes oder einer negativen Gesamtdifferenz verrechnet werden. Bei einem negativen Unterschiedsbetrag beträgt die Bemessungsgrundlage null.

24.4.2. Anzahlungen im Rahmen der Differenzbesteuerung

3298

Der Wiederverkäufer kann im Einzelfall nach vereinbarten Entgelten versteuern. In diesem Fall sind auch im Rahmen der Differenzbesteuerung Anzahlungen zu versteuern. Die Anzahlung ist im Verhältnis Verkaufspreis zu Einkaufspreis und Differenz aufzuteilen. Der Teil, der auf die Differenz entfällt, ist als Anzahlung zu versteuern. Eine Anzahlungsrechnung mit Steuerausweis darf nicht gelegt werden.

Beispiel:

Ein KFZ-Händler (Wiederverkäufer) verkauft einen gebrauchten Pkw, wobei der Käufer eine Anzahlung leistet.

Verkaufspreis	*4.800 Euro*
Einkaufspreis	*3.600 Euro* [1)]
Differenz	*1.200 Euro*
Anzahlung	*2.400 Euro*

Vom Verkaufspreis entfallen 75% (3.600 : 4.800 x 100) auf den Einkaufspreis und 25% auf die Differenz (1.200 : 4.800 x 100). Daher sind 25% von 2.400 Euro als Anzahlung zu versteuern. Die Bemessungsgrundlage für die zu versteuernde Anzahlung beträgt daher 500 Euro (2.400 x 25% = 600 : 1,2).

[1)] Redaktionelle Anmerkung: Richtigstellung von „4.800" auf „3.600" am 04. Dezember 2008 erfolgt.

24.5. Gesamtdifferenz

3299

Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis 220 Euro nicht übersteigt, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. Die Gesamtdifferenz ist der Betrag, um den die Summe der Verkaufspreise und der Entnahmewerte die Summe der Einkaufspreise, jeweils bezogen auf einen Besteuerungszeitraum (Veranlagungszeitraum, Voranmeldungszeitraum), übersteigt. Aus dem Differenzbetrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz darf nur auf Gegenstände angewendet werden, deren Einkaufspreis 220 Euro nicht übersteigt. Besteuert der Unternehmer nach der Gesamtdifferenz, so hat er Gegenstände, deren Einkaufspreis 220 Euro übersteigt, nach der Einzeldifferenz zu versteuern.

3300

Wendet der Wiederverkäufer für eine Mehrheit von Gegenständen einen Gesamtkaufpreis auf (zB beim Ankauf von Sammlungen oder Nachlässen) und werden die Gegenstände später einzeln verkauft, so kann bei der Aufteilung auf unter die Einzeldifferenz entfallende und nach der Gesamtdifferenz zu versteuernde Gegenstände wie folgt vorgegangen werden:

- Beträgt der Gesamtkaufpreis bis zu 220 Euro, so kann aus Vereinfachungsgründen von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.
- Übersteigt der Gesamtkaufpreis den Betrag von 220 Euro, so ist der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis grundsätzlich im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. In diesem Fall ist die Schätzung der einzelnen mit einem Gesamtkaufpreis erworbenen Gegenstände so lange vorzunehmen, bis der Gesamtbetrag der restlichen Gegenstände 220 Euro oder weniger beträgt. Der geschätzte Einkaufspreis

für die nach der Einzeldifferenz zu versteuernden Gegenstände darf bis zur Veräußerung nicht geändert werden.

Beispiel:

Ein Antiquitätenhändler kauft eine Verlassenschaft um 2.000 Euro.

Er hat die Werte der erworbenen Gegenstände zu ermitteln. Vom

Einkaufspreis	*2.000 Euro*	*entfallen auf*
die Schlafzimmereinrichtung	*-1.200 Euro*	
ein Bild	*-510 Euro*	
einen Fernseher	*-80 Euro*	
die übrigen Gegenstände	*210 Euro*	

Da der Wiederverkäufer nach der Gesamtdifferenz versteuert, erübrigt sich eine Bewertung der übrigen Gegenstände. Schlafzimmereinrichtung und Bild unterliegen der Einzelbesteuerung. Alle übrigen Gegenstände sind nach der Gesamtdifferenz zu versteuern.

- Der Einkaufspreis sämtlicher Gegenstände liegt bei Einzelbewertung unter 220 Euro. Sämtliche Gegenstände können der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterzogen werden.

3301

Es können bei der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz Teile eines einzelnen Gegenstandes, dessen Einkaufspreis 220 Euro nicht überstiegen hat, differenzbesteuert veräußert werden (zB Ausschlachten eines Autowracks). Gedanklich wird der eingekaufte Gegenstand in einzelne Teile zerlegt, die dann tatsächlich einzeln veräußert werden.

Beispiel:

Ein Unternehmer versteuert nach der Gesamtdifferenz. Die nach der Gesamtdifferenz zu versteuernden Einnahmen für den Monat Mai betragen 270 Euro.

Ein Autowrack wird im Mai von einem Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet um 210 Euro eingekauft. Im Juni wird der Motor des Wracks um 480 Euro, im Juli wird der Kühler des Autowracks um 120 Euro veräußert. Andere Geschäfte, die der Differenzbesteuerung unterliegen, werden in diesen Zeiträumen nicht getätigt.

Voranmeldung Mai

Einnahmen	*270 Euro*
Einkäufe (Autowrack)	*-210 Euro*
Differenz	*60 Euro*
Bemessungsgrundlage (60 : 1,20)	*50 Euro*

Voranmeldung Juni

Einnahmen (Motor)	*480 Euro*
Einkäufe	*0 Euro*
Differenz	*480 Euro*
Bemessungsgrundlage (480 : 1,20)	*400 Euro*

Voranmeldung Juli

Einnahmen (Kühler)	*120 Euro*
Einkäufe	*0 Euro*
Differenz	*120 Euro*
Bemessungsgrundlage (120 : 1,20)	*100 Euro*

3302

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung und den Eigenverbrauch von Gegenständen, deren Einkaufspreis 220 Euro überstiegen hat, ist, auch wenn der Unternehmer die Versteuerung nach der Gesamtdifferenz gewählt hat, nach der Einzeldifferenz zu ermitteln. Negative Einzeldifferenzen dürfen auch in diesem Fall nicht mit einer positiven Gesamtdifferenz ausgeglichen werden.

3303

Die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ist für die einzelnen Voranmeldungszeiträume und den Veranlagungszeitraum vorzunehmen. Eine negative Gesamtdifferenz eines Voranmeldungszeitraumes darf nicht mit einer positiven Differenz eines anderen Voranmeldungszeitraumes ausgeglichen werden. Zu einem Ausgleich kommt es jedoch durch die Jahresveranlagung. Ein Ausgleich über den Veranlagungszeitraum hinaus ist nicht vorgesehen.

3304

Die Inanspruchnahme der Versteuerung nach der Gesamtdifferenz ist an keine ausdrückliche Erklärung gebunden. Der Wechsel zwischen Besteuerung nach der Einzeldifferenz oder Gesamtdifferenz ist formlos. Die Wahlmöglichkeit besteht für jeden Besteuerungszeitraum.

3305

Ein Wechsel von der Ermittlung nach der Einzeldifferenz zur Ermittlung nach der Gesamtdifferenz und umgekehrt ist nur zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes zulässig.

24.5.1. Übergangsregelungen

3306

Im Zusammenhang mit dem Übergang von der Besteuerung der Einzeldifferenz zur Gesamtdifferenz bzw. von der Gesamtdifferenz zur Einzeldifferenz ist zu beachten, dass kein Umsatz doppelt besteuert wird bzw. kein Umsatz unbesteuert bleibt. Außerdem wird auf die vorhandenen Aufzeichnungen Rücksicht zu nehmen sein.

24.5.2. Wechsel von der Einzel- zur Gesamtdifferenz

3307

Die Einkaufspreise der auf Lager liegenden Gegenstände bis 220 Euro können aus den Aufzeichnungen entnommen werden. Die Summe der Einkaufspreise dieser Gegenstände kann im ersten Voranmeldungszeitraum bzw. im Jahr des Überganges als Einkaufspreis berücksichtigt werden.

24.5.3. Wechsel von der Gesamt- zur Einzeldifferenz

3308

Hier ist davon auszugehen, dass die Gegenstände mit einem Einkaufspreis bis zu 220 Euro im Zeitpunkt der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz nicht einzeln aufgezeichnet, jedoch die Einkaufspreise im Zusammenhang mit der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz bereits abgezogen wurden. Daraus folgt, dass in diesem Fall die Verkaufspreise der Gegenstände ohne Abzug von Einkaufspreisen zu versteuern sind.

Rz 3309 bis Rz 3315: *derzeit frei.*

24.6. Steuersatz, Steuerbefreiung

3316

Lieferungen eines Wiederverkäufers in ein Drittland sind unter den Voraussetzungen des § 7 UStG 1994 umsatzsteuerfrei. Bei der Differenzbesteuerung unterliegt die Bemessungsgrundlage dem Normalsteuersatz nach § 10 Abs. 1 und 4 UStG 1994.

Steuersatz für Kunstgegenstände siehe Rz 1354.

Zur Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen siehe Rz 4251.

Rz 3317 bis Rz 3320: *derzeit frei.*

24.7. Rechnungslegung

3321

Erfolgt die Umsatzversteuerung nach § 24 UStG 1994 so darf in einer Rechnung die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen werden. Dies auch dann nicht, wenn der

Gegenstand an einen Unternehmer geliefert wird, der eine gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen könnte.

3322

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen - soweit in den nachfolgenden Absätzen des § 11 UStG 1994 nichts anderes bestimmt ist – ua. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. f bis i UStG 1994). Nach § 11 Abs. 6 Z 4 und 5 UStG 1994 genügen bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro (bis 28.2.2014: 150 Euro) nicht übersteigt (Kleinbetragsrechnung), die Angabe des Entgeltes und Steuerbetrags für die Lieferung in einer Summe und des Steuersatzes.

3323

Es darf daher in Zusammenhang mit einer differenzbesteuerten Lieferung (§ 24 UStG 1994) in einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 kein Steuerbetrag und in einer Rechnung nach § 11 Abs. 6 UStG 1994 nicht Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe (zivilrechtlicher Preis) und der Steuersatz ausgewiesen werden.

Weiters hat die Rechnung einen Hinweis zu enthalten, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. Dies kann beispielsweise durch die Angabe

- „Kunstgegenstände/Sonderregelung",
- „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung", oder
- „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung" bei anderen beweglichen körperlichen Gegenständen im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG 1994 erfolgen.

3324

Liegen die Voraussetzungen für eine Differenzbesteuerung vor und weist ein Wiederverkäufer bei Lieferung eines Gegenstandes die auf die Differenz entfallende Steuer gesondert aus, so schuldet er den ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 11 Abs. 12 UStG 1994. Eine derartige Rechnung kann jedoch berichtigt werden.

3325

Bei Option nach § 24 Abs. 12 UStG 1994 kann eine Rechnung ausgestellt werden. Ob eine Rechnung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 oder nach einer Versteuerung nach § 24 UStG 1994 gelegt wird, ist im Regelfall aus der ausgewiesenen Umsatzsteuer zu ersehen. Auf Grund einer Option im Einzelfall ist in der Rechnung der auf das gesamte Entgelt entfallende Steuerbetrag auszuweisen. Im Falle der Differenzbesteuerung wird die Steuer vom Differenzbetrag errechnet, darf aber in einer Rechnung nicht ausgewiesen werden.

Rz 3326 bis Rz 3332: *derzeit frei.*

24.8. Vorsteuerabzug

3333

Unterliegt die Lieferung eines Gegenstandes der Differenzbesteuerung (§ 24 Abs. 1 und 2 UStG 1994) so ist der Unternehmer (Wiederverkäufer) nicht berechtigt, eine ihm für den Gegenstand gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer oder eine entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Alle übrigen für Lieferungen oder sonstige Leistungen an das Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuern sind als Vorsteuer abzugsfähig (Vorsteuern für Anlagegüter, sonstiges Umlaufvermögen, Betriebsausgaben, Verbesserung, Wartung oder Reparatur der Gebrauchtgegenstände usw.).

3334

Bei gleichzeitiger Anwendung der Differenzbesteuerung und einer Vorsteuerpauschalierungsbestimmung ist für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuer die Summe der Bemessungsgrundlagen der differenzbesteuerten Umsätze, somit die Summe der Differenzen zwischen den jeweiligen Verkaufs- und Einkaufspreisen heranzuziehen und daraus die Vorsteuer unter Berücksichtigung des nach § 14 UStG 1994 bzw. einer der dazu ergangenen Verordnungen vorgesehenen Prozentsatzes herauszurechnen (Näheres zur Vorsteuerpauschalierung siehe auch Rz 2226 ff).

Rz 3335 bis Rz 3339: *derzeit frei.*

24.9. Ausschluss vom Vorsteuerabzug

Rz 3340 bis Rz 3349: *derzeit frei.*

24.10. Vorsteuerabzug bei Option

3350

Optiert der liefernde Unternehmer (Wiederverkäufer) zur Regelbesteuerung im Sinne des § 24 Abs. 12 UStG 1994, so kann der liefernde Unternehmer (Wiederverkäufer) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die für den Gegenstand in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Lieferung des Gegenstandes erfolgt, in Abzug bringen.

> *Beispiel:*
>
> *Der Unternehmer hat ab 2000 nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 zur Differenzbesteuerung optiert. Im Jahre 2000 führte er eine altgriechische Vase (4. Jhdt vor Chr.) ein. An die Zollverwaltung entrichtete er anlässlich der Einfuhr am 2. Mai 2000 10.000 Euro an EUSt. Am 2. Feber 2001 veräußert er die Vase um 84.000 Euro und optiert er nach § 24 Abs. 12 UStG 1994 zur Regelbesteuerung.*
>
> *Der Unternehmer hat für Antiquitäten zur Differenzbesteuerung optiert (§ 24 Abs. 2 UStG 1994). Die EUSt ist für Mai 2000 nicht abzugsfähig (§ 24 Abs. 9 UStG 1994).*

Anlässlich der Veräußerung im Feber 2001 optiert der Unternehmer zur Regelbesteuerung (§ 24 Abs. 12 UStG 1994). Der Umsatz ist für Feber 2001 mit dem Normalsteuersatz zu versteuern und die am 2. Mai 2000 entrichtete EUSt ist im Voranmeldungszeitraum Feber 2001 abzugsfähig (§ 24 Abs. 10 UStG 1994).

Rz 3351 bis Rz 3355: *derzeit frei.*

24.11. Aufzeichnungspflichten

24.11.1. Allgemein

3356

Der Wiederverkäufer hat Aufzeichnungen im Sinne des § 18 UStG 1994 zu führen. Im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung sind besondere Aufzeichnungen vorgesehen. Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen. Wendet der Wiederverkäufer neben der Differenzbesteuerung die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften an, so hat er die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen.

24.11.2. Einzeldifferenz

3357

Der Wiederverkäufer hat für jeden Gegenstand den Verkaufspreis oder den Entnahmewert, den Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzuzeichnen.

24.11.3. Gesamtdifferenz

3358

Versteuert der Unternehmer nach der Gesamtdifferenz, so hat er die Einkaufspreise der im Voranmeldungs- bzw. im Veranlagungszeitraum eingekauften und die Verkaufspreise der im Voranmeldungs- bzw. im Veranlagungszeitraum veräußerten Gegenstände aufzuzeichnen.

3359

Aus Vereinfachungsgründen kann der Wiederverkäufer in den Fällen, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis für mehrere Gegenstände vorliegt, den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen,

- wenn dieser den Betrag von 220 Euro nicht übersteigt oder
- soweit er nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 220 Euro nicht übersteigt.

Rz 3360 bis Rz 3365: *derzeit frei.*

24.12. Option

3366

Der Wiederverkäufer kann für jeden im Rahmen der Einzeldifferenz zu versteuernden Gegenstand und auch dann, wenn er nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 optiert, insofern der Verkauf nicht nach der Gesamtdifferenz zu versteuern ist, nach § 24 Abs. 12 UStG 1994 auf die Differenzbesteuerung verzichten und den Umsatz nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 versteuern. Die Option wird durch Umsatzversteuerung der Lieferung wahrgenommen. Eine Rechnung im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann gelegt werden. Zum Vorsteuerabzug siehe Rz 3350 bis Rz 3355.

3367

Der Empfänger der Lieferung hat kein Recht auf eine Option zur Regelbesteuerung.

Rz 3368 bis Rz 3380: *derzeit frei.*

24a. Sonderregelung für Anlagegold (§ 24a UStG 1994)

Rz 3381 bis Rz 3400*: derzeit frei.*

24b. Zoll- und Steuerlager (§ 24b UStG 1994)

Rz 3401 bis Rz 3420: *derzeit frei.*

25. Besondere Besteuerungsformen (§ 25 UStG 1994)

Randzahlen 3421 bis 3430: *derzeit frei.*

25a. Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Dienstleistungen, Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen (§ 25a UStG 1994)

25a.1. Voraussetzungen

3431

Im Drittland ansässige Unternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen, können sich - unter bestimmten Bedingungen – dafür entscheiden, nur in einem EU-Mitgliedstaat erfasst zu werden. Entscheidet sich der Unternehmer dafür, sich in Österreich erfassen zu lassen, gelten die Sondervorschriften des § 25a UStG 1994. Entscheidet sich der Unternehmer für einen anderen Mitgliedstaat und erfolgt die Umsatzbesteuerung in einem dem Besteuerungsverfahren nach § 25a UStG 1994 entsprechenden Verfahren (Art. 358 bis 369 MwSt-RL 2006/112/EG) in einem anderen EU-Mitgliedstaat, unterliegt er ebenfalls den Sondervorschriften (zB Steuerschuld, Erklärungszeitraum, keine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderregelung ist, dass der Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet

- weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte hat,
- Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014 tätigt,
- für Zwecke der Umsatzsteuer nicht erfasst ist und auf elektronischem Weg (Internetadresse: (https://non-eu-moss-evat.bmf.gv.at) beim Finanzamt Graz-Stadt die Option zur Sonderregelung beantragt.

Wird der Antrag genehmigt, erhält der Unternehmer mittels E-Mail seine EU-Identifikations-Nummer (zB EU040123456) sowie seinen Benutzernamen und sein Passwort an die bekannt gegebene E-Mail-Adresse zugesandt. Er ist dann verpflichtet, Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014 auf elektronischem Wege über die oben angeführte Internetadresse zu erklären.

Der Unternehmer kann die Ausübung des Wahlrechtes unter Einhaltung der Frist des § 25a Abs. 8 UStG 1994 widerrufen.

25a.2. Sondervorschriften

3432

Insbesondere folgende Sondervorschriften gelten nach § 25a UStG 1994:

- Das Kalendervierteljahr ist Erklärungszeitraum (§ 25a Abs. 3 UStG 1994).
- Die Steuerschuld für die im Erklärungszeitraum ausgeführten Leistungen entsteht mit Ablauf des Erklärungszeitraumes (§ 25a Abs. 14 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014).
- Die Steuer ist am 20. Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Kalendermonats fällig (§ 25a Abs. 7 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014).
- Die Unternehmer haben vierteljährliche Steuererklärungen bis zum 20. Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Kalendermonats auf elektronischem Weg abzugeben (§ 25a Abs. 3 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014). Für das Kalenderjahr ist keine Erklärung abzugeben.
- In der Steuererklärung sind sämtliche Umsätze im Gemeinschaftsgebiet
  - getrennt nach Mitgliedstaaten,
  - unter Angabe des anzuwendenden Steuersatzes,
  - und der zu entrichtenden Steuer sowie die
  - insgesamt zu entrichtende Steuer

  anzugeben (§ 25a Abs. 4 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014).
- Vorsteuern können nur im Erstattungsverfahren gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 geltend gemacht werden (Verordnung des BM für Finanzen mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014).
- Ein Steuerbescheid hinsichtlich der in Österreich ausgeführten Umsätze ergeht nur, wenn der Unternehmer die Abgabe der Erklärung pflichtwidrig unterlässt, diese unvollständig ist oder die Selbstberechnung unrichtig ist (§ 25a Abs. 13 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014).

25a.3. Umrechnung von Werten in fremder Währung, Aufzeichnungspflichten und Wegfall der Sonderregelung

3433

Zum Umrechnungskurs siehe Rz 4300

Zu den Aufzeichnungspflichten siehe Rz 4300b

Zum Ausschluss siehe Rz 4300a

Randzahlen 3434 bis 3440: *derzeit frei.*

26. Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 26 UStG 1994)

Randzahlen 3441 bis 3460: *derzeit frei.*

27. Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches (§ 27 UStG 1994)

27.1. Steuerheft für Wanderhändler

Randzahlen 3461 bis 3470*: derzeit frei.*

27.2. Befreiung von der Führung eines Steuerheftes

Randzahlen 3471 bis 3480*: derzeit frei.*

27.3. Steuerheft für Einkäufer

Randzahlen 3481 bis 3490*: derzeit frei.*

27.4. Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer

27.4.1. Abfuhrverpflichtung

3491

In § 27 Abs. 4 UStG 1994 ist aus Gründen der Sicherung des Steueranspruches ein Steuerabzugsverfahren vorgesehen, und zwar für jene Fälle, in welchen der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte (§ 29 BAO) hat. Zur Abfuhr verpflichtet sind:

- juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie
- (in- und ausländische) Unternehmer, und zwar unabhängig davon, ob sie nach § 6 UStG 1994 steuerbefreit sind, besonderen Besteuerungsformen (§§ 23 und 24 UStG 1994) unterliegen oder pauschaliert (§§ 14, 22 oder 25 UStG 1994) sind.

3492

Abzuführen ist die Umsatzsteuer, die vom ausländischen Unternehmer auf Grund einer steuerpflichtigen Lieferung oder der Duldung der Benutzung von Mautstraßen gegen Entgelt im Inland geschuldet wird (dh. keine Abfuhrverpflichtung bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung).

Keine Abfuhrverpflichtung besteht für Leistungen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt und bei Leistungen nach § 3a Abs. 11a UStG 1994 (Eintrittsberechtigungen). Der Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge) hat Vorrang vor der Haftung nach § 27 Abs. 4 UStG 1994.

3493

Auch im Reihengeschäft kann eine Abfuhrverpflichtung für den letzten Abnehmer bestehen, wenn ihm von einem ausländischen Lieferer geliefert wurde und der Gegenstand der Lieferung vom ersten Lieferer nach Österreich versendet oder befördert wurde.

3494

Weist der ausländische Unternehmer in einer Rechnung über eine Lieferung oder bei der Duldung der Benutzung von Mautstraßen gegen Entgelt keine Umsatzsteuer aus, und ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, so ist der Leistungsempfänger dennoch verpflichtet, die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuer abzuführen.

In Einzelfällen ist es für den Leistungsempfänger vielfach unklar, ob der leistende Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte hat. Es ist daher zur Erleichterung folgendes Verfahren vorgesehen:

Der leistende Unternehmer kann bei dem für ihn für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt beantragen, dass dieses eine Bescheinigung über das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland ausstellt. Während des in der Bescheinigung genannten Zeitraumes kann der Leistungsempfänger davon ausgehen, dass eine Betriebsstätte im Inland vorliegt und die Voraussetzungen für die Einbehaltung und Abfuhr gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 nicht gegeben sind. In dem Antrag hat der leistende Unternehmer erforderlichenfalls darzulegen, dass eine inländische Betriebsstätte vorliegt. Die Bescheinigung ist grundsätzlich für ein Jahr auszustellen. Ist nicht auszuschließen, dass der leistende Unternehmer nur für eine begrenzte Dauer eine Betriebsstätte im Inland hat, hat das Finanzamt die Gültigkeit der Bescheinigung entsprechend zu befristen.

Die Bescheinigung ist vom zuständigen Finanzamt mittels Formular U 71 zu erstellen. Dieses Formular ist auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen (http://www.bmf.gv.at) abrufbar.

27.4.2. Steuerabfuhr

3495

Der Leistungsempfänger, für dessen Unternehmen die Leistung im Inland erbracht wird, hat die Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des Leistenden an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. Örtlich zuständiges Finanzamt ist in diesen Fällen regelmäßig das Finanzamt Graz-Stadt (§ 17 AVOG 2010). Auf dem Zahlschein sind der genaue Name und die Adresse des ausländischen Unternehmers sowie - falls bekannt - dessen StNr. anzugeben. Die Abfuhr muss spätestens für den Voranmeldungszeitraum erfolgen, in dem das Entgelt entrichtet wird.

27.4.3. Haftung

3496

Sofern der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, haftet er für den dadurch entstehenden Steuerausfall. Die Haftung wird mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend gemacht und zwar unabhängig davon, ob die Umsatzsteuer beim ausländischen Unternehmer einbringlich ist oder nicht. Der Haftung kann sich der Unternehmer nur durch Zahlung des Umsatzsteuer-Betrages entziehen.

Randzahlen 3497 bis 3515: *derzeit frei.*

27.5. Aufsichtsmaßnahmen

3516

Um eine effektive Überwachung der Einhaltung der Versandhandelsregelung zu ermöglichen, normiert § 27 Abs. 6a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 34/2010 eine Auskunftsverpflichtung für Postdienstleister iSd Postgesetzes 1997, BGBl. I Nr. 18/1998, bzw. des Postmarktgesetzes, BGBl. I Nr. 123/2009, gegenüber der Abgabenbehörde. Die Auskunftsverpflichtung besteht nur auf Verlangen der Abgabenbehörde und erfasst nur jene Daten, die sich aus den Unterlagen der Postdienstleister ergeben. Diese Daten dürfen ausschließlich von der Abgabenbehörde als Beweismittel gegenüber dem liefernden Unternehmer für seine Versandhandelsumsätze verwendet werden.

Randzahlen 3517 bis 3523*: derzeit frei.*

27.6. Auskunftspflicht im grenzüberschreitenden Warenverkehr

Randzahlen 3524 bis 3525: *derzeit frei.*

27.7. Fiskalvertreter

27.7.1. Fiskalvertreterpflicht

3526

Ein Unternehmer, der

- im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und
- steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt (ausgenommen Leistungen, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 haftet),

hat einen zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, zu beauftragen und dem Finanzamt bekannt zu geben. Weiters ist ein Fiskalvertreter zu bestellen, wenn der Unternehmer innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ausführt.

Unternehmer mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet können einen Fiskalvertreter bestellen, wenn sie im Inland innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder andere steuerpflichtige Umsätze ausführen.

27.7.2. Ausnahmen von der Fiskalvertreterpflicht

3527

Kein Fiskalvertreter ist zu bestellen, wenn der ausländische Unternehmer

- steuerfreie Umsätze (zB gemäß § 1 VO des BMF, BGBl. II Nr. 584/2003), ausgenommen innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe (Art. 27 Abs. 4 UStG 1994), ausführt;
- steuerpflichtige Leistungen an Unternehmer oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts tätigt, bei denen die Haftungsbestimmung des § 27 Abs. 4 UStG 1994 zur Anwendung gelangt (Näheres hierzu siehe Rz 3491 ff);
- steuerpflichtige Umsätze tätigt, für welche die Steuerschuld gemäß
  - § 19 Abs. 1 UStG 1994 (betrifft alle sonstigen Leistungen – ausgenommen die Duldung der Benutzung von Mautstraßen gegen Entgelt - sowie Werklieferungen) oder
  - Art. 25 Abs. 5 UStG 1994 (betrifft das Dreiecksgeschäft)

auf den Leistungsempfänger übergeht.

3528

Ein Fiskalvertreter ist daher grundsätzlich nur in jenen Fällen zu bestellen, in denen der ausländische Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (ausgenommen Körperschaften öffentlichen Rechts) erbringt bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigt.

Randzahlen 3529 bis 3535: *derzeit frei.*

27.8. Zugelassene Fiskalvertreter, Bestellung zum Fiskalvertreter

3536

Die Bestellung zum Fiskalvertreter erfolgt für Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare sowie für Spediteure, die Mitglieder des Fachverbandes der Wirtschaftskammer sind, dadurch, dass der ausländische Unternehmer dies gegenüber dem Finanzamt formlos bekannt gibt. Andere Unternehmer, die als Fiskalvertreter für einen bestimmten ausländischen Unternehmer zugelassen werden wollen, müssen überdies beim Finanzamt

Graz-Stadt einen formlosen Antrag auf Zulassung stellen, der Name und StNr. enthalten muss. Dieser Antrag wird bescheidmäßig erledigt. Es ist eine schriftliche Vollmacht des ausländischen Unternehmers erforderlich, die bei Wirtschaftstreuhändern, Rechtsanwälten und Notaren durch die Berufung auf die Vollmacht ersetzt werden kann.

Randzahlen 3537 bis 3540: *derzeit frei.*

28. Allgemeine Übergangsvorschriften (§ 28 UStG 1994)

Randzahlen 3541 bis 3550*: derzeit frei.*

29. Zeitlich begrenzte Fassung einiger Gesetzesvorschriften (§ 29 UStG 1994)

Randzahlen 3551 bis 3560: *derzeit frei.*

30. Umstellung langfristiger Verträge (§ 30 UStG 1994)

Randzahlen 3561 bis 3570: *derzeit frei.*

101. Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art. 1 UStG 1994)

101.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb - allgemein

3571

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt nur vor, wenn der Gegenstand anlässlich der Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. Die Durchfuhr durch weitere Mitgliedstaaten oder durch Drittländer ist unschädlich. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt auch vor, wenn die Beförderung oder Versendung im Drittlandsgebiet beginnt und der Gegenstand im Gebiet eines Mitgliedstaates der dortigen Einfuhrumsatzsteuer unterworfen wird, bevor er in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

Beispiel:

Der Unternehmer L aus Linz kauft Kohle beim Händler R in Russland. Die Kohle wird per Bahn nach Linz befördert. R lässt die Kohle in Ungarn abfertigen und der ungarischen EUSt unterwerfen. Durch diesen Vorgang gilt die Lieferung des R an L als im Einfuhrmitgliedstaat Ungarn ausgeführt (§ 3 Abs. 9 UStG 1994). Es liegt somit eine innergemeinschaftliche Lieferung von Ungarn nach Österreich vor.

3572

Wird hingegen der Gegenstand vom Drittlandsgebiet im Wege der Durchfuhr durch einen oder mehrere Mitgliedstaaten in das Bestimmungsland befördert oder versendet und erst im Bestimmungsland der Einfuhrumsatzsteuer unterworfen, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt ebenfalls nicht vor, wenn der Gegenstand im Gebiet eines Mitgliedstaates verbleibt.

Beispiel:

Der Grazer Unternehmer G bestellt beim deutschen Unternehmer M in München eine Maschine und lässt sie in sein Auslieferungslager in Köln bringen. Dort verkauft er die Maschine. Die Lieferung des M an G führt zu keiner innergemeinschaftlichen Warenbewegung, da der Gegenstand in Deutschland verbleibt.

Randzahlen 3573 bis 3580: *derzeit frei.*

101.2. Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb

101.2.1. Erwerber

3581

Erwerber ist der Empfänger der Lieferung. Dieser muss bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststehen und nicht erst, wenn der Gegenstand bereits in den anderen Mitgliedstaat gelangt ist.

3582

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt jedoch nur vor, wenn der Erwerber einem bestimmten Personenkreis angehört (siehe dazu Rz 3583 bis Rz 3588) und sofern nicht eine Ausnahme von der Erwerbsbesteuerung vorliegt (Rz 3626).

101.2.1.1. Unternehmer

3583

Der Unternehmer tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb nur, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Die Qualifikation des Erwerbes als für das Unternehmen richtet sich nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 (siehe hiezu Rz 1901 bis Rz 1990).

3584

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994, wonach bestimmte Lieferungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, gilt gemäß Art. 12 Abs. 4 UStG 1994 nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb (die sich auf Grund des Abs. 4 ergebende Erwerbsteuer ist jedoch gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig).

101.2.1.2. Juristische Person

3585

Der Erwerbsteuerpflicht sind neben Unternehmern auch juristische Personen unterworfen, die keine Unternehmereigenschaft besitzen oder nicht für ihr Unternehmen erwerben.

3586

Zur diesfalls anzuwendenden Erwerbsschwellenregelung wird auf Rz 3626 verwiesen.

3587

Bei juristischen Personen, die sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich besitzen, sind getrennte Betrachtungen durchzuführen (siehe Rz 3583 und Rz 3584 und Rz 3626 bis Rz 3635).

3588

Die juristische Person tritt grundsätzlich mit einer einzigen UID auf. Lediglich Körperschaften öffentlichen Rechts - vor allem große Gebietskörperschaften - können mehrere UID haben.

101.2.2. Lieferung an den Erwerber

3589

Gelangt beim Kommissionsgeschäft das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann abweichend vom

§ 3 Abs. 3 UStG 1994 die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär bereits zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung des Gegenstandes an den Kommissionär als ausgeführt angesehen werden. Der Kommissionär tätigt dann zu diesem Zeitpunkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

3590

Die Lieferung an den Erwerber muss durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgen. Der liefernde Unternehmer darf nach dem Steuerrecht des für die Besteuerung seiner Lieferung zuständigen Mitgliedstaates nicht als Kleinunternehmer behandelt werden.

101.2.3. Erwerb im Inland

3591

Erfolgt nach Art. 1 UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Inland, wird die Besteuerungskompetenz im Inland unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahrgenommen (Art. 16 VO (EU) 282/2011).

Zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes wird auf Rz 3776 bis Rz 3805 verwiesen.

Randzahlen 3592 bis 3600: *derzeit frei.*

101.3. Innergemeinschaftliches Verbringen

101.3.1. Voraussetzungen

101.3.1.1. Allgemeine Voraussetzungen

3601

Durch Art. 1 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 wird das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch den Unternehmer zu seiner Verfügung dem innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt gleichgestellt. Ausgenommen von dieser Regelung ist das Verbringen zur vorübergehenden Verwendung (siehe hiezu Rz 3606 bis Rz 3625).

3602

Für die innergemeinschaftliche Verbringung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Beförderung oder Versendung eines Gegenstandes aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland.
- Die Verbringung des Gegenstandes erfolgt durch den Unternehmer zu seiner Verfügung.
- Es handelt sich um keinen Fall der vorübergehenden Verwendung.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für das innergemeinschaftliche Verbringen wird auf Rz 3627 verwiesen.

101.3.1.2. Konsignationslager

3603

Ein Konsignationslager liegt vor, wenn ein Unternehmer bei einem Abnehmer ein Lager unterhält und der Abnehmer aus diesem Lager bei Bedarf Waren entnimmt. Zur Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über die Ware) kommt es erst bei Entnahme aus diesem Lager. Die Versendung oder Beförderung in das Lager stellt ein innergemeinschaftliches Verbringen dar.

Entgegen dieser Rechtslage werden von verschiedenen Mitgliedstaaten (derzeit Belgien, Finnland, Irland, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, sowie Frankreich und Italien) anderslautende Verwaltungsübungen gehandhabt. Die abweichenden Regelungen bestehen darin, dass diese Mitgliedstaaten nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Konsignationslager ausgehen (siehe oben), sondern unter bestimmten (von einander abweichenden) Voraussetzungen von einer ig. Lieferung an den dortigen Abnehmer.

Folgende Erleichterungen können hinsichtlich dieser Mitgliedstaaten angewendet werden:

1. Verbringen in ein Konsignationslager in einen anderen Mitgliedstaat

Verbringt ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, seine Waren in sein in einem anderen Mitgliedstaat gelegenes Konsignationslager, so kann der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager - parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat - als innergemeinschaftliche Lieferung behandeln. Dementsprechend ist nicht das Verbringen beim Transport der Waren in das Konsignationslager, sondern die ig. Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen.

Wenn der Lieferer im anderen Mitgliedstaat einen Erwerb auf Grund eines Verbringens zu versteuern hat (zB wenn im anderen Mitgliedstaat der Gegenstand über die vorgesehene Zeit gelagert wird), tätigt er zu diesem Zeitpunkt eine ig. Lieferung (Verbringen).

Voraussetzung für die Anwendung der Erleichterung ist, dass der Unternehmer

- dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung mitteilt (unter Beschreibung der im anderen Mitgliedstaat anzuwendenden Regelung),

- hinsichtlich der ein- und ausgelagerten Gegenstände und dem Lagerbestand Aufzeichnungen führt, die der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Richtigkeit der Versteuerung ermöglichen.

2. Verbringen in ein Konsignationslager im Inland

Verbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz hat und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst ist, seine Waren in sein im Inland gelegenes Konsignationslager (wobei die Regelung eingeschränkt ist auf Lager, die nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung stehen - "Call-off-stock"), so kann der Abnehmer des ausländischen Unternehmers den Tatbestand der Warenentnahme aus dem inländischen Konsignationslager - entsprechend zur Behandlung durch den Lieferer als innergemeinschaftliche Lieferung im anderen Mitgliedstaat - als innergemeinschaftlichen Erwerb behandeln.

Die Regelung kann auch von ausländischen Unternehmern angewendet werden, die im Inland zur Umsatzsteuer erfasst sind, aber die nur Umsätze tätigen, die solchen Konsignationslagern zuzurechnen sind. Wird von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, muss sie für sämtliche Vorgänge, für die die Voraussetzungen zutreffen, angewendet werden.

Diese Regelung gilt nur für Waren, die innerhalb der im anderen Mitgliedstaat maßgeblichen Frist, spätestens jedoch innerhalb von sechs Monaten ab der Einlagerung entnommen werden.

Hinsichtlich der innerhalb dieses Zeitraumes nicht entnommenen Waren liegt im Zeitpunkt des Überschreitens der Frist ein steuerpflichtiger Erwerb des ausländischen Unternehmers vor. Wird der Gegenstand in der Folge vom Abnehmer aus dem Lager entnommen, kommt es zu einer Lieferung des ausländischen Lieferers an den Abnehmer im Inland.

Voraussetzung für die Anwendung der Erleichterung ist, dass der ausländische Unternehmer

- dem Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abnehmers der Gegenstände zuständig ist, schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung mitteilt,
- und weiters mitteilt, dass der Ausgangsmitgliedstaat bei Entnahme der Gegenstände innerhalb der oben genannten Frist von einer ig. Lieferung ausgeht, und
- hinsichtlich der ein- und ausgelagerten Gegenstände und dem Lagerbestand Aufzeichnungen führt (bzw. für ihn der inländische Abnehmer), die der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Richtigkeit der Versteuerung ermöglichen.

3. Erstmalige Anwendung

Die Vereinfachungen sind erstmals auf die Verbringung von Gegenständen anzuwenden, die nach dem Einlangen der Mitteilung beim Finanzamt getätigt wird.

101.3.1.3. Vereinfachung bei größerer Abnehmerzahl

3604

Steht der Abnehmer der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat bei Beginn des Transportes im Ausgangsmitgliedstaat bereits fest, so liegt grundsätzlich kein innergemeinschaftliches Verbringen sondern eine innergemeinschaftliche Lieferung vor. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch unter folgenden Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden:

- Die Lieferungen werden regelmäßig an eine größere Anzahl von Abnehmern im Bestimmungsland ausgeführt.
- Bei entsprechenden Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet wären die Voraussetzungen für eine Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 9 UStG 1994 erfüllt.
- Der liefernde Unternehmer behandelt die Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat als steuerbar. Er wird bei einem Finanzamt des Bestimmungsmitgliedstaates für Umsatzsteuerzwecke geführt. Er gibt in den Rechnungen seine UID des Bestimmungsmitgliedstaates an.
- Die beteiligten Steuerbehörden im Ausgangs- und im Bestimmungsmitgliedstaat sind mit dieser Behandlung einverstanden.

3605

Diese Regelung gilt sowohl für Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland als auch umgekehrt.

Beispiel:

Der deutsche Großhändler D beliefert im grenznahen österreichischen Raum eine Vielzahl von Kleinabnehmern (zB Imbissstuben, Gaststätten) mit Pommes frites. D verpackt und portioniert die Waren bereits in Deutschland nach den Bestellungen der Abnehmer und liefert sie an diese mit eigenem LKW aus.

D kann die Gesamtsendung als innergemeinschaftliches Verbringen behandeln und alle Lieferungen als Inlandslieferungen beim zuständigen inländischen Finanzamt versteuern, sofern er in den Rechnungen seine österreichische UID angibt und die zuständigen Finanzämter in Österreich und Deutschland diesem Verfahren zustimmen.

101.3.2. Vorübergehende Verwendung

3606

Eine innergemeinschaftliche Verbringung liegt nicht vor, wenn der Gegenstand nur zur vorübergehenden Verwendung ins Inland gelangt. Eine vorübergehende Verwendung liegt in den in Rz 3608 und Rz 3609, Rz 3616 bis Rz 3625 genannten Fällen vor.

3607

Ist ein Gegenstand zu einer vorübergehenden Verwendung in das Inland verbracht worden und fallen die Voraussetzungen für eine vorübergehende Verwendung weg, so gilt die Verbringung in dem Zeitpunkt als ausgeführt, in dem die Bedingungen wegfallen.

101.3.2.1. Werklieferungen

3608

Werden Gegenstände zur Ausführung einer anschließenden Werklieferung von einem anderen Mitgliedstaat in das Inland befördert oder versendet und liegt der Ort der Werklieferung im Inland, liegt kein steuerbares Verbringen (kein steuerbarer Erwerb) vor. Von einer Werklieferung kann insbesondere dann gesprochen werden, wenn die Gegenstände mit der Absicht ins Inland gebracht werden, um sie hier fest mit dem Grund und Boden zu verbinden (zB Bauvorhaben, Anlagenbau).

3609

Die Bestimmung umfasst nicht nur das verbrauchte Material, sondern auch Maschinen, Werkzeuge usw. zur Ausführung der Werklieferung.

Beispiel:

Der deutsche Bauunternehmer D errichtet in Salzburg ein Hotel. Er verbringt zu diesem Zweck Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Deutschland zurück.

Sowohl die Verbringung des Baumaterials als auch des Baukrans sind als vorübergehende Verwendung in Österreich nicht steuerbar.

101.3.2.2. Versandhandel

3610

Eine vorübergehende Verwendung ist anzunehmen, wenn der Gegenstand zur Ausführung einer Versandhandelslieferung (Rz 3717 bis Rz 3730) ins Inland befördert oder versendet wird.

Beispiel:

Das Unternehmen M in München beliefert österreichische private Abnehmer mit Modelleisenbahnen. Die Liefergegenstände werden mittels Katalog bestellt und mit der Post versendet. M überschreitet die in Österreich gültige Lieferschwelle, wodurch sich der Lieferort nach Österreich verlagert.

Die Versendung der Modelleisenbahnen stellt kein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen (keinen innergemeinschaftlichen Erwerb) dar. Die Lieferungen sind in Österreich als Inlandslieferungen steuerbar und steuerpflichtig.

101.3.2.3. Lieferungen an Bord von Beförderungsmitteln

3611

Bei Lieferungen von Gegenständen an Bord von Schiffen, in Luftfahrzeugen oder Eisenbahnen während einer Beförderung im Gemeinschaftsgebiet ist als Lieferort der Abgangsort des Personenbeförderungsmittels anzusehen (§ 3 Abs. 11 UStG 1994). Das Verbringen von Gegenständen zur Ausführung solcher Lieferungen ist nicht steuerbar. Steuerbar ist nur die tatsächliche Lieferung, und zwar am Abgangsort.

Beispiel:

In Deutschland wird ein Donauschiff vor der Fahrt nach Budapest mit Souvenirartikeln für den Verkauf an Bord beladen. Sowohl in Deutschland wie auch in Österreich gibt es mehrere Zustiegs- bzw. Ausstiegsorte. Die Verbringung der Souvenirartikel von Deutschland nach Österreich ist nicht steuerbar.

101.3.2.4. Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen

3612

Werden Gegenstände von einem Mitgliedstaat ins Inland befördert oder versendet, um mit ihnen eine steuerfreie Ausfuhrlieferung oder eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auszuführen, so liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Die Bestimmung setzt voraus, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Verbringung bereits feststeht.

Beispiel:

Der Händler P aus Paris liefert Stoffe an R in Russland. Die Stoffe werden vom Frachtführer A nach Salzburg befördert. Anschließend erteilt P dem Frachtführer B den Auftrag, die Stoffe nach Russland zu befördern. Das Verbringen der Stoffe von Paris nach Salzburg ist nicht steuerbar.

101.3.2.5. Sonstige Leistungen am verbrachten Gegenstand

3613

Werden Gegenstände verbracht, damit an diesen durch einen anderen Unternehmer eine sonstige Leistung erbracht wird, liegt nur dann kein innergemeinschaftliches Verbringen vor, wenn der Gegenstand nach der Erbringung der sonstigen Leistung wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, von dem aus der Gegenstand befördert oder versendet worden ist (vgl. EuGH 06.03.2014, verb. Rs C-606/12 und C-607/12, *Dresser-Rand SA)*.

Auch bei der Verbringung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat, um sie dort begutachten zu lassen, liegt eine vorübergehende Verwendung vor, wenn diese Gegenstände anschließend wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurück gelangen.

3614

Die Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses auf Vereinfachungsmaßnahmen dahingehend geeinigt, dass dieses Erfordernis auch dann als erfüllt gilt, wenn der Gegenstand nicht unmittelbar in den Ursprungsmitgliedstaat zurückgelangt, sondern vorher in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat Gegenstand einer sonstigen Leistung ist (siehe Beispiel 1). Ebenso, wenn der Auftragnehmer mit der sonstigen Leistung einen selbständigen Erfüllungsgehilfen beauftragt (siehe Beispiel 2).

Beispiel 1:

Der Unternehmer F in Frankreich versendet Garn an einen Unternehmer Ö in Österreich, damit dieser Stoffe daraus herstellt. In der Folge gibt er einem weiteren Unternehmer D in Deutschland den Auftrag, aus den Stoffen einen Anzug herzustellen. Die Anzüge gelangen anschließend zu F in Frankreich. Der Versand nach Österreich stellt in Österreich und in Deutschland keinen steuerbaren Erwerb dar. Hinsichtlich Ort der sonstigen Leistung und Aufzeichnungspflichten siehe Beispiel 2.

Beispiel 2:

Der französische Unternehmer P versendet einen Generator von Paris zum Unternehmer W in Wien, damit dieser eine Reparaturleistung daran erbringt. W repariert den Generator nicht selbst, sondern erteilt D in Deutschland den Auftrag, den Generator zu reparieren und nach erfolgter Reparatur zu P nach Frankreich zu versenden.

Lösung bis 31.12.2009:

Die Versendung des Generators nach Österreich stellt für P keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Form des Verbringens dar, da der Gegenstand nach erfolgter Reparatur nach Frankreich zurückgelangt. Die Leistung des W ist gemäß Art. 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich nicht steuerbar, wenn P ihm gegenüber mit seiner französischen UID auftritt. W hat gemäß Art. 18 Abs. 3 UStG 1994 die Gegenstände, die er aus einem anderen Mitgliedstaat zur Ausführung einer sonstigen Leistung iSd Art. 3a Abs. 6 UStG 1994 erhält, aufzuzeichnen.

Lösung ab 1.1.2010:

Die Versendung des Generators nach Österreich stellt für P keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Form des Verbringens dar, da der Gegenstand nach erfolgter Reparatur nach Frankreich zurückgelangt. Die Leistung des W ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Frankreich) steuerbar. W hat gemäß Art. 18 Abs. 3 UStG 1994 diese Gegenstände aufzuzeichnen.

101.3.2.6. Ausführung von sonstigen Leistungen

3615

Befördert oder versendet ein Unternehmer Gegenstände vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung ins Inland, so wird der Tatbestand des

innergemeinschaftlichen Verbringens nicht erfüllt. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände verbracht werden, einen Wohnsitz oder Sitz hat.

Beispiel:

Ein Techniker des Unternehmens L in London fährt nach Wien, um beim Unternehmer W eine Großrechenanlage zu reparieren. Er nimmt dabei verschiedene Messgeräte und Werkzeuge mit. Die Beförderung dieser Gegenstände erfüllt in Österreich nicht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Form des Verbringens. Der Rücktransport ist ebenfalls kein Verbringen.

101.3.2.7. Zeitlich befristete Verwendung

3616

Eine vorübergehende Verwendung liegt bei folgenden Voraussetzungen vor:

- Der Gegenstand wird im Bestimmungsland höchstens 24 Monate genutzt.
- Im Bestimmungsland würde für die Einfuhr des gleichen Gegenstandes aus einem Drittland im Hinblick auf die vorübergehende Verwendung die Regelungen über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben gelten.

In diesen Fällen ist die zollrechtliche Beurteilung Vorfrage für das Vorliegen einer vorübergehenden Verwendung. Je nach Einordnung können verschiedene Verwendungsdauern gelten (6 bis 24 Monate).

Werden die Fristen überschritten, ist im Zeitpunkt des Überschreitens ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegeben.

101.3.2.8. Vorübergehende Verwendung bei der Verbringung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte

3617

Eine vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand zur Ausführung einer Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder ein an ein solches Netz angeschlossenes Netz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze, wenn sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994 bestimmt, verwendet.

Durch die Bestimmungen wird ausdrücklich klargestellt, dass bei Lieferungen von Erdgas über Gasnetze, von Elektrizität, von Wärme oder Kälte, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 bestimmt, kein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt. Ohne diese Bestimmung käme es zu einer Doppelbesteuerung, da gemäß § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 der Ort der Lieferung ohnedies in dem Mitgliedstaat ist, in den die genannten Wirtschaftsgüter "verbracht" werden.

Randzahlen 3618 bis 3625: *derzeit frei.*

101.4. Erwerbsschwelle

101.4.1. Schwellenerwerber

3626

Bei folgenden Unternehmern liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht vor, wenn die Erwerbsschwelle nicht überschritten wird:

- Unternehmer, die nur unecht steuerbefreite Umsätze ausführen,
- pauschalierte Land- und Forstwirte,
- juristische Personen, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben.

Wurde einem Schwellenerwerber wegen meldepflichtiger sonstiger Leistungen eine UID erteilt (siehe Rz 4339), hat er trotz UID keine innergemeinschaftlichen Erwerbe zu versteuern, solange seine Erwerbe die Erwerbsschwelle nicht überschritten haben oder er auf die Erwerbsschwelle nicht verzichtet hat (siehe aber Rz 3636).

101.4.2. Ermittlung der Erwerbsschwelle

3627

Zur Beurteilung, ob die Schwelle überschritten wird, werden die Erwerbe aus allen Mitgliedstaaten zusammengerechnet. Maßgebend sind die Nettoentgelte. Die Erwerbe neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren sind bei der Schwellenberechnung außer Ansatz zu lassen.

101.4.3. Konsequenzen des Überschreitens der Erwerbsschwelle

101.4.3.1. Überschreiten im vorangegangenen Kalenderjahr

3628

Liegen die innergemeinschaftlichen Erwerbe im vorangegangenen Kalenderjahr über 11.000 Euro, dann hat im laufenden Kalenderjahr jedenfalls eine Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe stattzufinden, auch wenn die Schwelle nicht erreicht wird.

101.4.3.2. Überschreiten während des laufenden Kalenderjahres

3629

Ab dem Entgelt für den Erwerb, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Erwerbsschwelle überschritten wird, unterliegt der Erwerb der Besteuerung.

Beispiel 1:

Der Unternehmer U tätigt im Jahr 2001 folgende innergemeinschaftliche Erwerbe:

10.1.:	*6.000 Euro*

17.2.:	*4.000 Euro*
3.3.:	*3.000 Euro*

a. Die Erwerbe 2000 betrugen 10.000 Euro. Diesfalls ist der am 3. März 2001 stattfindende und jeder weitere Erwerb der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen.

b. Die Erwerbe 2000 betrugen 20.000 Euro. Diesfalls sind sämtliche Erwerbe des Jahres 2001 der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen.

Werden von einem Unternehmer, der unecht steuerbefreite Umsätze tätigt (Schwellenerwerber) während des laufenden Kalenderjahres auch steuerpflichtige Umsätze ausgeführt, so sind die Erwerbe erst ab dem Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt worden sind, der Erwerbsbesteuerung im Inland zu unterwerfen.

Beispiel 2:

Ein österreichischer Arzt, der nur unecht steuerbefreite Umsätze ausführt, kauft am 3. Februar 2008 eine EDV-Anlage in Deutschland um 5.000 Euro. Ab September 2008 erstellt er zusätzlich laufend (auch in den Folgejahren) steuerpflichtige Gutachten. Am 3. Oktober 2008 kauft der Arzt noch einen Büroschreibtisch in Deutschland um 500 Euro. Im Jahr 2007 fanden keine innergemeinschaftlichen Erwerbe statt.

Im Zeitpunkt des Kaufes der EDV-Anlage war der Arzt Schwellenerwerber. Schwellenerwerber sind ua. solche Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze tätigen. Durch das Ausführen von steuerpflichtigen Umsätzen ab September 2008 verliert der Arzt die Eigenschaft als Schwellenerwerber. Da die Umsätze jedoch erst ab dem Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt worden sind, der Erwerbsbesteuerung im Inland zu unterwerfen sind, ist für den Ankauf der EDV-Anlage keine Erwerbsbesteuerung im Inland vorzunehmen.

Im Zeitpunkt des Ankaufes des Büroschreibtisches ist hingegen keine Ausschließlichkeit unecht befreiter Umsätze mehr gegeben. Der Kauf des Büroschreibtisches (und jeder weitere Erwerb) ist daher der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen.

Randzahlen 3630 bis 3635: *derzeit frei.*

101.5. Verzicht auf die Erwerbsschwelle

3636

Tritt ein Schwellenerwerber (zB pauschalierter Landwirt), der die Erwerbsschwelle nicht überschreitet, gegenüber einem Lieferer in einem anderen Mitgliedstaat mit seiner UID auf, um steuerfrei Waren einkaufen zu können, gilt dies als Verzicht auf die Erwerbsschwelle.

Beispiel:

Der pauschalierte Landwirt Ö nimmt im März des Jahres 01 eine Beratungsleistung eines deutschen Steuerberaters D in Anspruch. Die sonstige Leistung des D ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich steuerbar, die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auf Ö über. D muss diese sonstige Leistung in seine Zusammenfassende Meldung aufnehmen. Ö erhält aus diesem Grund eine österreichische UID.

Im August 01 erwirbt Ö Saatgut im Wert von 5.000 € aus Deutschland und gibt dem Lieferanten seine UID bekannt. Dieser liefert steuerfrei nach Österreich.

Die Bekanntgabe der UID durch Ö gilt als Verzicht auf die Erwerbsschwelle, Ö hat daher den Erwerb des Saatguts zu versteuern, es steht ihm kein Vorsteuerabzug zu.

Ö ist mindestens zwei Kalenderjahre an den Verzicht auf die Erwerbsschwelle gebunden, wobei die Zweijahresfrist vom Beginn des ersten Kalenderjahres zu berechnen ist, für das der Verzicht gilt.

Bezieht Ö auch im Jahr 02 Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, so hat er die in Österreich damit verbundenen innergemeinschaftlichen Erwerbe zu versteuern, auch wenn sie unter der Erwerbsschwelle liegen.

Im Jahr 03 kann Ö den Verzicht auf die Erwerbsschwelle widerrufen. Dieser Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals ein Erwerb getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

Randzahlen 3637 bis 3642: *derzeit frei.*

101.6. Neue Fahrzeuge; verbrauchsteuerpflichtige Waren

3643

Rechtslage bis 31. Dezember 2007

Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Mineralöl, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Rechtslage ab 1. Jänner 2008

Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz geliefertes Gas sowie Elektrizität. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Rechtslage ab 1. Jänner 2011

Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz oder an ein solches Netz angeschlossenes Netz geliefertes Gas. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks, nicht jedoch Elektrizität. Die

Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Randzahlen 3644 bis 3650: *derzeit frei.*

101.7. Erwerb neuer Fahrzeuge

3651

Der Erwerb neuer Fahrzeuge ist stets ein innergemeinschaftlicher Erwerb. Dies gilt unabhängig vom Status des Lieferers und des Erwerbers. Zum Begriff des neuen Fahrzeuges vgl. Rz 3667 bis Rz 3675.

Randzahlen 3652 bis 3657: *derzeit frei.*

101.7.1. Erwerb für das Unternehmen

3658

Bei Unternehmern gilt der Erwerb neuer Fahrzeuge jedenfalls als für das Unternehmen ausgeführt (gemäß Art. 12 Abs. 4 UStG 1994 keine Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994; eine sich auf Grund des Art. 12 Abs. 4 ergebende Steuer für den Erwerb ist gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig).

101.7.2. Erwerb durch Schwellenerwerber

3659

Unabhängig von der Erwerbsschwelle liegt auch beim Erwerb neuer Fahrzeuge durch Schwellenerwerber jedenfalls ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.

101.7.3. Erwerb durch Nichtunternehmer

3660

Erwirbt ein Nichtunternehmer ein neues Fahrzeug, so liegt in jedem Fall ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Der Erwerb durch einen Nichtunternehmer hat Entgeltlichkeit zur Voraussetzung. Die Übersiedlung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland unter Mitnahme eines neuen Fahrzeuges (Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG 1994) führt daher grundsätzlich zu keiner Erwerbsbesteuerung.

Die Steuer wird im Falle des Erwerbs durch Nichtunternehmer im Wege der Fahrzeugeinzelbesteuerung erhoben.

Randzahlen 3661 bis 3666: *derzeit frei.*

101.8. Begriff "Fahrzeug"

3667

Fahrzeuge sind die in Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 genauer umschriebenen Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge.

101.8.1. Begriff "motorbetriebenes Landfahrzeug"

3668

Unter "motorbetriebene Landfahrzeuge" fallen nur solche, die zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt. Hiezu gehören PKW, LKW, Motorräder, Wohnmobile und dergleichen. Nicht hierunter fallen zB Wohnwagenanhänger und andere Anhänger sowie selbstfahrende Arbeitsmaschinen und land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen (zB Traktoren).

101.8.2. Begriff "Wasserfahrzeug"

3669

Unter "Wasserfahrzeuge" fallen nur solche, die zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind und deren Länge 7,5 Meter (über dem Rumpf) übersteigt. Auf eine Motorisierung wird nicht abgestellt. Daher fallen auch Segeljachten ab der genannten Größe unter diese Bestimmung.

101.8.3. Begriff "Luftfahrzeug"

3670

Unter "Luftfahrzeuge" fallen nur solche, die zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind und deren Starthöchstmasse mehr als 1.550 Kilogramm beträgt. Die Starthöchstmasse ist das zulässige Gesamtgewicht beim Aufstieg.

Randzahlen 3671 bis 3675: *derzeit frei.*

101.9. Begriff "neu"

3676

Ein Fahrzeug unterliegt nur dann den Bestimmungen des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994, wenn es als neu im Sinne des Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 gilt. Es ist dies abhängig vom Zeitpunkt der ersten Inbetriebnahme bzw. vom Ausmaß der bisherigen Nutzung.

Für die Beurteilung als neues Fahrzeug ist auf den Zeitpunkt der Lieferung des betreffenden Gegenstandes vom Verkäufer an den Käufer abzustellen (EuGH 18.11.2010, Rs C-84/09, *X)*.

Die Beurteilung, in welchem Mitgliedstaat der Endverbrauch eines Fahrzeuges (und damit der innergemeinschaftliche Erwerb) stattfindet, hat auf einer umfassenden Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen. Zu diesen im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigenden Umständen gehören ua. der Ort der gewöhnlichen

Verwendung des Gegenstandes, seine Registrierung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Mitgliedstaaten. Auch die (spätere) tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges kann als Indiz auf die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht herangezogen werden (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0177 unter Hinweis auf EuGH 18.11.2010, Rs C-84/09, *X*, Rn 44 f).

101.9.1. Neues Landfahrzeug

3677

Ein KFZ (motorbetriebenes Landfahrzeug) gilt dann als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt. Dies ist unabhängig davon, wie viele Kilometer das Fahrzeug in dieser Zeit zurückgelegt hat. Liegt die erste Inbetriebnahme jedoch mehr als sechs Monate zurück, so gilt das Fahrzeug dennoch als neu, solange es nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

> *Beispiel:*
>
> *PKW 1 wurde vor 5 Monaten erstmals in Betrieb genommen, es wurden jedoch bereits 20.000 km zurückgelegt. Bei PKW 2 liegt die erste Inbetriebnahme 3 Jahre zurück, jedoch sind erst 5.000 km zurückgelegt worden: Beide Fahrzeuge gelten als neu.*

101.9.2. Neues Wasserfahrzeug

Randzahlen 3678 bis 3679: *derzeit frei.*

101.9.3. Neues Luftfahrzeug

Randzahlen 3680 bis 3685. *derzeit frei.*

101.10. Diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen

3686

Nach Art. 1 Abs. 10 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht vor, wenn ein Gegenstand bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und die Erwerber folgende Einrichtungen sind:

- Im Inland ansässige ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen oder
- im Inland ansässige zwischenstaatliche Einrichtungen.

Dies gilt jedoch nur, wenn diese Leistungsempfänger nicht unternehmerisch tätig sind.

3687

Für den Erwerb neuer Fahrzeuge durch die genannten Einrichtungen gilt diese Ausnahme nicht. Diesbezüglich liegt zwar ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, doch ist dieser in vielen Fällen (siehe Rz 3689 bis Rz 3696) steuerfrei.

101.10.1. Folgen der Regelung des Art. 1 Abs. 10 UStG 1994

3688

Die Regelung des Art. 1 Abs. 10 UStG 1994 bewirkt,

- dass den genannten Einrichtungen grundsätzlich keine UID zu erteilen ist,
- bei Lieferungen aus anderen Mitgliedstaaten an diese Einrichtungen der Ort der Lieferung im Falle der Beförderung oder Versendung durch den Lieferer nach der Versandhandelsregelung gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (siehe Rz 3714 bis Rz 3730) zu bestimmen ist und
- diese Einrichtungen nur beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges der Erwerbsteuer unterliegen.

101.10.2. Erwerb neuer Fahrzeuge

3689

Der Erwerb neuer Fahrzeuge (siehe Rz 3651 bis Rz 3666) unterliegt auch für die von Art. 1 Abs. 10 UStG 1994 erfassten Einrichtungen der Erwerbsteuer.

3690

Diesfalls kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen allerdings die Befreiung nach Art. 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 zur Anwendung kommen. Die Steuerfreiheit richtet sich dann nach § 6 Abs. 4 Z 5 UStG 1994, welcher Bezug auf die §§ 89 bis 93 Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. Nr. 659/1994 nimmt.

Randzahlen 3691 bis 3696: *derzeit frei.*

102. Fahrzeuglieferer (Art. 2 UStG 1994)

3697

Die Tatsache, dass im Inland ein neues Fahrzeug geliefert wird und dieses im Rahmen der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, begründet bezüglich der Fahrzeuglieferung die Unternehmereigenschaft des Lieferers. Die Lieferung findet stets im Rahmen des Unternehmens statt und fällt gemäß Art. 6 Abs. 5 UStG 1994 nicht unter die Befreiungsbestimmung für Kleinunternehmer. Bezüglich der Definition "neues Fahrzeug" siehe Rz 3667 bis Rz 3675, Rz 3676 bis Rz 3685.

3698

Der Fahrzeuglieferer hat gemäß Art. 21 UStG 1994 für den Voranmeldungszeitraum, in dem er die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tätigt, eine UVA abzugeben, in der er einerseits die steuerfreie innergemeinschaftliche Fahrzeuglieferung und andererseits die nach Art. 12 Abs. 3 UStG 1994 zustehenden Vorsteuern anzuführen hat.

Bezüglich der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge siehe Rz 3658.

Betreffend die Steuerfreiheit der Fahrzeuglieferung nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 siehe Rz 3651 bis Rz 3657.

Hinsichtlich der Rechnungsausstellung durch den Fahrzeuglieferer siehe Rz 4046 bis Rz 4055.

Bezüglich des Vorsteuerabzuges für den Fahrzeuglieferer siehe Rz 4077 bis Rz 4085.

Hinsichtlich der Meldepflicht bei Lieferung neuer Fahrzeuge siehe Verordnung des BMF betreffend die Meldepflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge, BGBl. II Nr. 308/2003.

Randzahlen 3699 bis 3705: *derzeit frei.*

103. Innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 3 UStG 1994)

103.1. Verbringen als Lieferung gegen Entgelt

Siehe Rz 3601 bis Rz 3625.

Randzahlen 3706 bis 3712: *derzeit frei.*

103.2. (Art. 3 Abs. 2 UStG 1994 aufgehoben)

Randzahl 3713: *derzeit frei.*

103.3. Versandhandel

103.3.1. Motive

3714

Die Versandhandelsregelung stellt sicher, dass bei der Versendung oder Beförderung der Ware durch den Lieferer an private Abnehmer in andere Mitgliedsstaaten die Besteuerung im Bestimmungsland erfolgt. Infolge der unterschiedlichen Steuersätze könnte es sonst zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

103.3.2. Voraussetzungen

103.3.2.1. Beförderung oder Versendung

3715

Der Gegenstand der Lieferung wird durch den liefernden Unternehmer befördert oder versendet. Siehe Rz 446 bis Rz 449.

103.3.2.2. Warenbewegung

3716

Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat gelangen.

Die Versandhandelsregelung kommt auch zur Anwendung, wenn der Lieferer den Gegenstand der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat und wenn die Abfertigung in einem anderen Mitgliedsstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt.

Beispiel 1:

Der russische Unternehmer R liefert Waren aus Moskau an den Privaten W nach Wien und lässt den Transport durch einen von ihm beauftragten Spediteur besorgen.

Dieser lässt die Waren in Deutschland zum freien Verkehr abfertigen. R hat die österreichische Lieferschwelle (siehe Rz 3741 bis Rz 3743) von 35.000 Euro (bis 31.12.2010: 100.000 Euro) im Vorjahr überschritten.

In diesem Fall bestimmt sich der Lieferort nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994. Der Ort der Lieferung liegt in Österreich.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1, allerdings wird in Österreich zum freien Verkehr abgefertigt. In diesem Fall wird in Österreich ein Einfuhrtatbestand gesetzt. Der Ort der Lieferung wäre entweder bei Abfertigung durch W gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 in Russland oder bei Abfertigung durch R gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 in Österreich. Die Versandhandelsregelung kommt in beiden Fällen nicht zur Anwendung.

103.3.3. Rechtsfolgen

3717

Die Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung endet. Die Lieferung ist im jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig. Der inländische Lieferer muss die entsprechenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen des anderen Mitgliedstaates erfüllen. Der Lieferer muss sich somit im anderen Mitgliedstaat erfassen lassen und benötigt in den meisten Mitgliedstaaten auch einen Fiskalvertreter (siehe Rz 3526 bis Rz 3540).

3718

Ausländische Lieferer, die unter die Versandhandelsregelung fallen, müssen sich in Österreich steuerlich erfassen lassen.

103.3.4. Besonderheiten

3719

- Handelt es sich beim Lieferer um einen ausländischen Unternehmer im Sinne des § 27 Abs. 4 UStG 1994 und tätigt er Versandhandelsumsätze an Schwellenerwerber, die Unternehmer sind (Kleinunternehmer, pauschalierte Landwirte, Unternehmer mit unecht befreiten Umsätzen) oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts, so haben diese Empfänger die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und an das für den Lieferer zuständige Finanzamt (Graz-Stadt) abzuführen.
- Gemäß Art. 11 Abs. 1 UStG 1994 hat der liefernde Unternehmer für Versandhandelsumsätze Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis auszustellen.
- Die Kleinunternehmerregelung (siehe Rz 994) ist nicht auf ausländische Unternehmer anzuwenden.
- Der ausländische Unternehmer hat Aufzeichnungen gemäß § 18 UStG 1994 zu führen und benötigt – sofern er im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hat - einen Fiskalvertreter (siehe Rz 3526 bis Rz 3536).

103.3.5. Verlagerung des Lieferortes

3720

Die Versandhandelsregelung sieht eine besondere, von § 3 UStG 1994 abweichende Bestimmung des Ortes der Lieferung für die Fälle vor, in denen der Lieferer

- Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und
- der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat.

Die Lieferung gilt in den von Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994 erfassten Fällen dann dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

Randzahlen 3721 bis 3730: *derzeit frei.*

103.4. Abnehmerkreis im Versandhandel

3731

Die Bestimmung kommt dann zur Anwendung, wenn der Abnehmer

- nicht Unternehmer ist (außer der Abnehmer ist eine juristische Person, die die Erwerbsschwelle überschreitet oder auf ihre Anwendung verzichtet), oder
- Unternehmer ist, der den Gegenstand nicht für sein Unternehmen erwirbt.

Die Bestimmung kommt weiters zur Anwendung, wenn der Abnehmer

- Unternehmer ist und nur unecht befreite Umsätze (zB Banken und Ärzte) ausführt, oder
- Kleinunternehmer (nach den Vorschriften des Bestimmungsstaates) oder

- pauschalierter Landwirt ist,

und weder die Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet.

Randzahlen 3732 bis 3740: *derzeit frei.*

103.5. Lieferschwelle

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten (Stand 1.1.2015)

3741

Mitgliedstaat	Währung	Lieferschwelle (Euroäquivalent)
Belgien	Euro	35.000
Bulgarien	BGN	70.000 (35.791 €)
Dänemark	DKK	280.000 (37.498 €)
Deutschland	Euro	100.000
Estland	Euro	35.000
Finnland	Euro	35.000
Frankreich	Euro	100.000
Griechenland	Euro	35.000
Irland	Euro	35.000
Italien	Euro	35.000
Kroatien	HRK	270.000 (35.621 €)
Lettland	Euro	35.000
Litauen	Euro	35.000
Luxemburg	Euro	100.000
Malta	Euro	35.000
Niederlande	Euro	100.000
Österreich	Euro	35.000 (bis 31.12.2010: 100.000)
Polen	PLN	160.000 (39.822 €)
Portugal	Euro	35.000
Rumänien	RON	118.000 (26.700 €)
Schweden	SEK	320.000 (34.366 €)

Slowakei	Euro	35.000
Slowenien	Euro	35.000
Spanien	Euro	35.000
Tschechien	CZK	1,140.000 (41.583 €)
Ungarn	Euro	35.000
Vereinigtes Königreich	GBP	70.000 (97.656 €)
Zypern	Euro	35.000

103.5.2. Überschreiten der Lieferschwelle

3742

Die Lieferschwelle wird in Österreich überschritten, wenn

- im Vorjahr der Gesamtbetrag der Entgelte eines Lieferers die Lieferschwelle überschritten hat oder
- im laufenden Jahr mit einer Lieferung die Lieferschwelle überschritten wird, und zwar mit dieser Lieferung (siehe auch Rz 3628 bis Rz 3635 zur Erwerbsschwelle).

3743

Für Versandhandelslieferungen österreichischer Unternehmer ist die Lieferschwelle des jeweiligen Bestimmungslandes maßgeblich, wobei die Berechnung für jeden Mitgliedstaat gesondert vorzunehmen ist.

103.5.3. Berechnung der Lieferschwelle

103.5.3.1. Allgemein

3744

Die maßgebliche Lieferschwelle berechnet sich nach dem Gesamtbetrag der Entgelte (siehe Rz 643 bis Rz 650) ohne Umsatzsteuer, bezogen auf die Lieferungen in dem jeweiligen Mitgliedstaat.

Die Berechnung der Lieferschwelle ist für jeden Mitgliedsstaat gesondert vorzunehmen.

Es sind allerdings nur die Umsätze nach der Versandhandelsregelung zu berücksichtigen. Innergemeinschaftliche Lieferungen bleiben daher außer Ansatz. Ebenfalls nicht einzubeziehen sind die Entgelte für die Lieferung neuer Fahrzeuge und für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

Ob die Lieferschwelle nach den vereinbarten oder den vereinnahmten Entgelten zu berechnen ist, richtet sich nach den Voraussetzungen beim liefernden Unternehmer, es hängt also davon ab, ob dieser Ist- oder Sollversteuerer ist (siehe Rz 2451 bis Rz 2506).

103.5.3.2. Differenzbesteuerung

3745

Unterliegt die Lieferung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994, ist die Anwendung der Versandhandelsregelung ausgeschlossen (Art. 24 Abs. 3 UStG 1994). Auch für die Berechnung der Lieferschwelle sind daher die Umsätze aus differenzbesteuerten Umsätzen außer Ansatz zu lassen.

Randzahlen 3746 bis 3755: *derzeit frei.*

103.6. Verzicht auf Lieferschwelle

3756

Der Unternehmer kann innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem erstmals eine Versandhandelslieferung bewirkt wurde, auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichten. Der Unternehmer hat den Verzicht bei Versandhandelsumsätzen von Österreich in das übrige Gemeinschaftsgebiet schriftlich bei seinem österreichischen Finanzamt einzubringen. Der Verzicht kann für jeden Mitgliedstaat gesondert abgegeben werden.

Durch den Verzicht verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von der Höhe der ausgeführten Umsätze bereits ab dem ersten Umsatz in das Bestimmungsland.

Randzahlen 3757 bis 3765: *derzeit frei.*

103.7. Neue Fahrzeuge; verbrauchsteuerpflichtige Waren

103.7.1. Lieferung neuer Fahrzeuge

3766

Nach Art. 3 Abs. 7 UStG 1994 gilt die Versandhandelsregelung nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Bei diesen kommt es in allen Fällen zur Besteuerung im Bestimmungsland, weil auch private Abnehmer und Schwellenerwerber ohne Beachtung der Erwerbsschwelle innergemeinschaftliche Erwerbe verwirklichen (siehe Rz 3651 bis Rz 3657 und 3697 bis 3705).

103.7.2. Verbrauchsteuerpflichtige Waren

3767

Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren (siehe Rz 3643 bis Rz 3650), die Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung sind, kommt stets das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. Das wird bei Privaten durch die Versandhandelsregelung (keine Lieferschwelle), bei Unternehmern und juristischen Personen über die Erwerbsbesteuerung (keine Erwerbsschwelle, siehe Rz 3643 bis Rz 3650) erreicht.

Beispiel:

Ein Weinhändler I in Italien versendet 15 Karton Wein per Bahn

a) an einen Privaten in Klagenfurt.

b) an einen Verein in Villach.

ad a) auch wenn I die Lieferschwelle in Österreich nicht überschreitet, liegt der Ort der Lieferung in Österreich.

ad b) I liefert in Italien. Unabhängig davon, ob die innergemeinschaftliche Lieferung in Italien steuerfrei ist, hat der Verein jedenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern, auch wenn er die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat.

Randzahlen 3768 bis 3775: *derzeit frei.*

103.8. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

3776

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Das gilt auch, wenn der Gegenstand nach Ausführung der Lieferung im Auftrag des Abnehmers im Ursprungsland von einem anderen Unternehmer noch be- oder verarbeitet wird. Die Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses als Vereinfachungsmaßnahme darauf geeinigt, dass auch eine Be- oder Verarbeitung in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers unschädlich ist. Dadurch wird eine steuerliche Erfassung des Auftraggebers in diesem Mitgliedstaat vermieden.

Beispiel:

Der Unternehmer F in Frankreich liefert einen Gegenstand an den Unternehmer Ö in Österreich. Ö lässt diesen Gegenstand, bevor er nach Österreich kommt, durch den Unternehmer D in Deutschland bearbeiten.

F tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung an Ö. Ö versteuert einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Es liegt kein Erwerb in Deutschland vor.

Endet die Warenbewegung in Österreich und ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegeben, dann unterliegt er – unabhängig davon, wie der Ausgangsmitgliedstaat der Warenbewegung die Lieferung beurteilt – der Besteuerung.

3777

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb zusätzlich in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt. In diesem Fall ist der Erwerber nicht zum Abzug der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt (EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, *X und Facet BV/Facet Trading BV*).

Dies gilt in jedem Fall, in dem die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet wird als jene des Mitgliedstaates, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet, somit auch dann, wenn der Erwerber dem Lieferer die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung bekannt gibt.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer A bestellt beim österreichischen Unternehmer B Waren und weist ihn an, diese an ein Lager in Frankreich zu versenden. Der Unternehmer A gibt dem Unternehmer B seine österreichische UID bekannt. B versendet die Waren auftragsgemäß nach Frankreich.

A bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Frankreich, da dort die Warenbewegung an ihn endet und nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da er die UID dieses Mitgliedstaates verwendet hat. Dieser Erwerb besteht solange, bis A die Besteuerung seines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Frankreich nachweist.

Weist der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, kann die zusätzliche Erwerbsteuer berichtigt werden (vgl. Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG 1994).

Ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer bis zum 31.12.2010 geltend gemacht worden, ist dies – von Fällen des Rechtsmissbrauchs abgesehen – nicht zu beanstanden.

3778

Der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland kann durch Vorlage der entsprechenden Erklärung (UVA), des Zahlungsbeleges sowie zusätzlich einer Aufstellung der innergemeinschaftlichen Erwerbe dieses Zeitraumes erbracht werden.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer Ö erwirbt in Mailand Lampen und lässt diese direkt an seine Betriebsstätte in Augsburg schicken. Er tritt dabei unter seiner österreichischen UID auf.

Ö tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland, da sich dort der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994), und in Österreich, weil er unter seiner österreichischen UID aufgetreten ist (und nicht unter der UID des Mitgliedstaates, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art. 3. Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994). Die Besteuerung in Österreich kann er vermeiden, indem er die Besteuerung des Erwerbes in Deutschland nachweist (Art. 3 Abs. 8 dritter Satz UStG 1994).

Zu den Besonderheiten bei Dreiecksgeschäften siehe Rz 4291 bis Rz 4300.

Randzahlen 3779 bis 3912: *derzeit frei*

103a. Leistungsortregelungen ab 1.1.2010

Zum zeitlichen Geltungsbereich siehe Rz 638a.

Zur Unterscheidung des unternehmerischen und nichtunternehmerischen Leistungsempfängers siehe Rz 638n ff.

103a.1. Innergemeinschaftliche Güterbeförderung an Nichtunternehmer

3912a

Ist der Leistungsempfänger einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994, richtet sich der Leistungsort nach Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 (Abgangsort des Beförderungsmittels).

Für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen kommt im zwischenunternehmerischen Bereich die Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 zur Anwendung (Empfängerort).

103a.1.1. Empfänger der Güterbeförderungsleistung

3912b

Als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinne ist grundsätzlich derjenige zu behandeln, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird. Bezüglich des Leistungsempfängers im Falle der unfreien Versendung wird auf Rz 3915a verwiesen.

103a.1.2. Beförderungsleistung

3912c

Eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung liegt nach Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 vor, wenn sie in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt (Abgangsort) und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet (Ankunftsort). Eine Anfahrt des Beförderungsunternehmers zum Abgangsort ist unmaßgeblich. Entsprechendes gilt für den Ankunftsort. Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind für jeden Beförderungsauftrag gesondert zu prüfen; sie müssen sich aus dem Frachtbrief - sofern ein solcher ausgestellt wurde - ergeben. Für die Annahme einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist es unerheblich, ob die Beförderungsstrecke ausschließlich über Gemeinschaftsgebiet oder auch über Drittlandsgebiet führt (vgl. Beispiel 2).

Beispiel 1:

Die Privatperson P aus Österreich beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Österreich zu befördern.

Der Ort der Beförderungsleistung liegt in Spanien, da die Beförderung der Güter in Spanien beginnt (Art. 3a Abs. 1 UStG 1994). F ist Steuerschuldner in Spanien (Art. 193 MWSt-RL 2006/112/EG). Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des spanischen Umsatzsteuerrechts (vgl. Rz 3912n).

Beispiel 2:

Die Privatperson P aus Italien beauftragt den in der Schweiz ansässigen Frachtführer F, Güter von Österreich über die Schweiz nach Italien zu befördern. Bei der Beförderungsleistung des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, weil der Transport in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten beginnt und endet. Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (Art. 3a Abs. 1 UStG 1994). Die Leistung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Unbeachtlich ist dabei, dass ein Teil der Beförderungsstrecke auf das Drittland Schweiz entfällt. Der leistende Unternehmer F ist Steuerschuldner und hat den Umsatz im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens zu versteuern.

103a.1.3. Gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung

3912d

Wird einem Beförderungsunternehmer für eine Güterbeförderung über die gesamte Beförderungsstrecke ein Auftrag erteilt, wirken jedoch bei der Durchführung der Beförderung mehrere Beförderungsunternehmer nacheinander mit, liegt eine gebrochene Güterbeförderung vor. Liegen Beginn und Ende der gesamten Beförderung in den Gebieten verschiedener Mitgliedstaaten, ist eine gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung gegeben. Dabei ist jede Beförderungsleistung für sich zu beurteilen.

Beispiel:

Der spanische Private P beauftragt den in Spanien ansässigen Frachtführer S, Güter von Wien nach Madrid zu befördern. S beauftragt den österreichischen Unterfrachtführer F mit der Beförderung der Güter von Wien nach Salzburg. Die Beförderung von Salzburg nach Madrid führt S selbst durch.

Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber P umfasst die Gesamtbeförderung von Wien nach Madrid und ist gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 am Abgangsort (Österreich) steuerbar. Steuerschuldner in Österreich ist S (vgl. Art. 193 MWSt-RL 2006/112/EG).

Die Beförderungsleistung des F von Wien nach Salzburg an seinen Auftraggeber S ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Spanien) steuerbar. Die Steuerschuld geht jedenfalls auf den spanischen Unternehmer S über, da es sich um einen Fall des zwingenden Überganges der Steuerschuld gemäß Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG handelt. In der Rechnung an S darf keine spanische Umsatzsteuer enthalten sein. F hat diesen Umsatz in seine ZM aufzunehmen.

103a.1.4. Grenzüberschreitende Beförderungen an Nichtunternehmer, die keine innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen sind

3912e

Grenzüberschreitende Beförderungen an Nichtunternehmer, die keine innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen sind, sind in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen.

103a.1.5. Güterbeförderungen in einen Freihafen eines anderen Mitgliedstaates für einen Nichtunternehmer

3912f

Gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung vor, wenn die Beförderung eines Gegenstandes in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet. Das gilt auch bei Güterbeförderungen in einen so genannten Freihafen (siehe Rz 147). Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 ist, dass der Leistungsempfänger einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ein Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist. Dies ist auch bei den folgenden Randzahlen zu beachten.

3912g

Aus der Sicht des österreichischen UStG 1994 liegt bei einer Güterbeförderung, die in Österreich beginnt und die beispielsweise in einem deutschen Freihafen endet, eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 vor. Diese unterliegt dem Umsatzsteuerrecht jenes Mitgliedstaates, in dessen Gebiet die Beförderung beginnt.

3912h

Beginnt also eine Güterbeförderung für einen Nichtunternehmer in Österreich und endet sie in einem deutschen Freihafen, so ist sie in Österreich gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 steuerbar und steuerpflichtig (20%).

103a.1.6. Leistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen für Nichtunternehmer

3912i

Werden das Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagern und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen vom befördernden Unternehmer erbracht, sind sie als Nebenleistung zur Güterbeförderung anzusehen, da diese Leistungen im Vergleich zur Güterbeförderung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und üblicherweise bei Beförderungsleistungen vorkommen. Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung teilen deren umsatzsteuerliches Schicksal (vgl. Beispiel 3). Für Umsätze, die mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehen und selbständige Leistungen sind, gelten dagegen die Regelungen des § 3a Abs. 11 lit. b UStG 1994 (vgl. Rz 641a und Rz 641b).

Beispiel 1:

Der österreichische Private P beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Österreich zu befördern. F beauftragt den französischen Unternehmer N, die Güter in Frankreich umzuladen.

Das Umladen der Güter in Frankreich durch N für F ist nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort (Österreich) steuerbar.

F schuldet als Leistungsempfänger gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer, wenn der leistende Unternehmer N im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat. Der leistende N haftet für diese Steuer.

Die innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung des F an P ist gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 am Abgangsort (Spanien) steuerbar.

Beispiel 2:

Der spanische Private P beauftragt den in Spanien ansässigen Frachtführer F, Güter von Österreich nach Spanien zu befördern, und den österreichischen Unternehmer Ö mit dem Verladen der Güter in Österreich.

Die Leistung des Ö für P ist gemäß § 3a Abs. 11 lit. b UStG 1994 dort steuerbar, wo der leistende Unternehmer ausschließlich oder überwiegend tätig wird (Österreich). Die innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung des F an P ist gemäß Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 am Abgangsort (Österreich) steuerbar.

Beispiel 3:

Der französische Private P beauftragt den österreichischen Frachtführer F, sowohl eine Güterbeförderung von Frankreich nach Wien als auch das Entladen der Güter in Wien durchzuführen.

Der Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung liegt in Frankreich (Art. 3a Abs. 1 UStG 1994). Das Entladen der Güter ist als unselbständige Nebenleistung zur Güterbeförderung anzusehen. Sie wird wie die Hauptleistung (innergemeinschaftliche Güterbeförderung) behandelt, sodass sich der Ort der Gesamtleistung in Frankreich befindet (Art. 3a Abs. 1 UStG 1994).

Die Vorschriften des § 3a Abs. 11 lit. b UStG 1994 finden keine Anwendung.

103a.1.7. Vermittlung und Besorgung von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen für Nichtunternehmer

103a.1.7.1. Vermittlung von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen für Nichtunternehmer

3912j

Eine Vermittlung liegt vor, wenn der Vermittler den Beförderungsvertrag im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers abschließt. Die Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung für einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs. 8 UStG 1994). Der Ort der Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung für einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994 richtet sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

Beispiel:

Die Privatperson P aus Österreich beauftragt den österreichischen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstandes von Brüssel nach Paris zu vermitteln. Die Beförderung wird durch den französischen Frachtführer F ausgeführt.

Die innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung des F für P ist nach Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 am Abgangsort des Beförderungsmittels (Brüssel) steuerbar. Die

Vermittlungsleistung des V für P ist nach § 3a Abs. 8 UStG 1994 dort steuerbar, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (Brüssel).

Der österreichische Vermittler V und der französische Frachtführer F sind für ihre Leistung Steuerschuldner in Belgien (vgl. Art. 193 MWSt-RL 2006/112/EG). Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des belgischen Umsatzsteuerrechtes (vgl. hiezu Rz 3912n).

103a.1.7.2. Besorgung von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen für Nichtunternehmer

3912k

Eine Besorgungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen eine sonstige Leistung bei einem Dritten in Auftrag gibt. Der Dritte erbringt diese sonstige Leistung an den besorgenden Unternehmer.

3912l

Bei den Unternehmern, die Güterbeförderungen besorgen, handelt es sich insbesondere um Spediteure (vgl. § 407 ff UGB). Die Besorgungsleistung des Unternehmers wird umsatzsteuerrechtlich so angesehen wie die besorgte Leistung selbst (§ 3a Abs. 4 UStG 1994). Die Speditionsleistung wird also wie eine Güterbeförderung behandelt. Besorgt der Unternehmer eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung für einen Nichtunternehmer, richtet sich der Ort der Besorgungsleistung infolgedessen nach Art. 3a Abs. 1 UStG 1994.

Beispiel:

Die Privatperson P aus Österreich beauftragt den österreichischen Spediteur S, die Beförderung eines Gegenstandes von Brüssel nach Paris zu besorgen. Die Beförderung wird durch den belgischen Frachtführer F ausgeführt.

Der Ort der Beförderungsleistung des F von Brüssel nach Paris an seinen Auftraggeber S bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nach dem Empfängerort (Österreich). S schuldet als Leistungsempfänger gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer, wenn der leistende Unternehmer F im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat. Der leistende F haftet für diese Steuer.

Der Ort der Besorgungsleistung des S an seinen Auftraggeber P ist nach dem Abgangsort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung, dh. Brüssel, zu bestimmen (Art. 3a Abs. 1 UStG 1994). Steuerschuldner der belgischen Umsatzsteuer ist der österreichische Spediteur S (vgl. Art. 193 MWSt-RL 2006/112/EG).

Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des belgischen Umsatzsteuerrechtes. (vgl. Rz 3912n).

103a.1.7.3. Besteuerungsverfahren bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen für Nichtunternehmer

103a.1.7.3.1. Besteuerungsverfahren in Österreich

3912m

Wird in Rechnungen über sonstige Leistungen iSd Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 abgerechnet, so hat der leistende Unternehmer seine UID anzugeben.

103a.1.7.3.2. Besteuerungsverfahren in den anderen Mitgliedstaaten

3912n

Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer, der eine innergemeinschaftliche Beförderungsleistung an einen Nichtunternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist, ausführt, in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner der Umsatzsteuer (Art. 193 MWSt-RL 2006/112/EG).

Randzahlen 3912o bis 3915: *derzeit frei*

103a.2. Leistungsempfänger im Falle der unfreien Versendung

3915a

Aus Vereinfachungsgründen sieht Art. 3a Abs. 2 UStG 1994 für innergemeinschaftliche Beförderungen vor, dass im Falle einer unfreien Versendung (§ 12 Abs. 2 Z 3 UStG 1994) die Beförderung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt gilt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung erteilt wird. Hierdurch wird erreicht, dass durch die Bestimmungen über den Leistungsort der Güterbeförderungsleistung an Unternehmer (§ 3a Abs. 6 UStG 1994) die Leistung in dem Staat besteuert wird, in dem der Rechnungsempfänger steuerlich geführt wird. Damit wird vielfach ein Erstattungsverfahren in einem anderen Mitgliedstaat vermieden.

> *Beispiel:*
>
> *Der österreichische Unternehmer U versendet Güter per Frachtnachnahme an den Empfänger A in Dänemark.*
>
> *Bei Frachtnachnahmen wird regelmäßig vereinbart, dass der Beförderungsunternehmer die Beförderungskosten dem Empfänger der Sendung in Rechnung stellt und dieser die Beförderungskosten zahlt. Der Rechnungsempfänger A der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist gemäß Art. 3a Abs. 2 UStG 1994 als Empfänger der Beförderungsleistung (Leistungsempfänger) anzusehen, auch wenn er den Transportauftrag nicht erteilt hat.*

Randzahlen 3915b bis 3917: *derzeit frei*

103a.3. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen

3917a

Zur Definition der Begriffe Restaurantdienstleistungen und Verpflegungsdienstleistungen siehe Rz 641e.

3917b

Art. 3a Abs. 3 und Abs. 4 UStG 1994 bewirken, dass Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen während einer Personenbeförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes erbracht werden, wie die Lieferung von Gegenständen in derartigen Fällen (vgl. § 3 Abs. 11 und Abs. 12 UStG 1994) am Abgangsort des Beförderungsmittels steuerbar sind.

103a.3.1. Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes

3917c

Für die Bestimmung des Teiles einer Personenbeförderung, die innerhalb des Gemeinschaftsgebietes erfolgt, sind der Abgangsort und der Ankunftsort des Beförderungsmittels maßgebend (Art. 3a Abs. 4 UStG 1994), unabhängig davon, wo der die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung in Anspruch nehmende Passagier in das Beförderungsmittel ein- bzw. aussteigt.

3917d

Bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die während des außerhalb der Gemeinschaft (iSd Art. 3a Abs. 4 UStG 1994) stattfindenden Teiles einer Personenbeförderung erbracht werden, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994. Das gilt auch, wenn sich das Beförderungsmittel im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates befindet.

> *Beispiel:*
>
> *Der Schweizer Private P fährt mit dem Zug von Prag nach Zürich. Während der Zug Wien passiert, frühstückt P im Speisewagen. In Altstätten (Schweiz) nimmt P das Abendessen im Speisewagen ein.*
>
> *Der Abgangsort des Beförderungsmittels ist gemäß Art. 3a Abs. 4 UStG 1994 Prag, da dies der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ist, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Bregenz ist der Ankunftsort iSd Art. 3a Abs. 4 UStG 1994, da dies der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ist, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Das Entgelt für das Frühstück des P ist gemäß Art. 3a Abs. 3 UStG 1994 am Abgangsort des Beförderungsmittels (Prag) steuerbar. Das Entgelt für das Abendessen ist im Gemeinschaftsgebiet nicht steuerbar (§ 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994).*

Randzahlen 3917e bis 3920: *derzeit frei*

104. Bemessungsgrundlage (Art. 4 UStG 1994)

104.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb

3921

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird grundsätzlich nach dem Entgelt bemessen. Verbrauchsteuern, die nicht im Entgelt enthalten sind, aber vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nach § 1 Z 2 NoVAG

1991 idF BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt ab 1.7.2010 der Normverbrauchsabgabe der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Fahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung. Die NoVA ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb nicht Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, *Kommission/Österreich*). Die NoVA erhöht sich um den 20-prozentigen NoVA-Zuschlag (§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991).

Die ausländische Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, unabhängig davon, ob sie im Ausland als Vorsteuer geltend gemacht wurde oder werden konnte.

Randzahlen 3922 bis 3930: *derzeit frei.*

104.2. Innergemeinschaftliches Verbringen

3931

Die Bemessungsgrundlage für das Verbringen eines Gegenstandes ist nach den gleichen Grundsätzen wie beim Entnahmeeigenverbrauch zu ermitteln.

104.3. Normalwert

3932

Die Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 ist auf den innergemeinschaftlichen Erwerb (einschließlich des Erwerbs neuer Fahrzeuge) anzuwenden.

Randzahlen 3933 bis 3935: *derzeit frei.*

105. *(Art. 5 UStG 1994 wurde nicht vergeben)*

106. Steuerbefreiungen (Art. 6 UStG 1994)

106.1. Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen

siehe Rz 3981 bis Rz 4030.

Randzahlen 3936 bis 3940: *derzeit frei.*

106.2. Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs

3941

Steuerfrei ist der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

- die im Art. 6 Abs. 2 Z 1 und 2 UStG 1994 ausdrücklich genannt sind. Es handelt sich dabei um Gegenstände, deren Lieferung auch im Inland steuerfrei wäre;
- deren Einfuhr nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften steuerfrei wäre (Art 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994, siehe auch Rz 1023 ff); darüber hinaus ist auch die

Einfuhr von Zahnersatz steuerfrei (VwGH 28.9.2000, 99/16/0302), woraus sich die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Zahnersatz ergibt. Die Bestimmung ist für Unternehmer bedeutsam, die nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind;

- die zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet werden, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht eintritt. Das betrifft im Wesentlichen Erwerbe von Gegenständen, die zur Ausführung steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen oder steuerfreier Ausfuhrlieferungen vorgesehen sind. Eine trotzdem durchgeführte Erwerbsbesteuerung ist unschädlich.

Randzahlen 3942 bis 3950: *derzeit frei.*

106.3. Steuerfreiheit der Einfuhr bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung

3951

Geregelt werden die Fälle, in denen Drittlandswaren eingeführt werden, die im Inland zum freien Verkehr abgefertigt werden und bei denen bereits im Zeitpunkt der Einfuhr feststeht, dass sie im Anschluss an die Einfuhr vom Anmelder in einen anderen Mitgliedsstaat gemäß Art. 7 UStG 1994 steuerfrei geliefert oder verbracht werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung ist vom Anmelder buchmäßig nachzuweisen.

3952

Ist der Lieferant im Ausland ansässig und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst, so benötigt er zur Inanspruchnahme der Befreiung eine inländische Steuernummer sowie eine inländische UID; überdies kann es wegen der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung erforderlich sein, einen Fiskalvertreter zu bestellen (siehe Rz 3526). Es besteht folgende Möglichkeit einer vereinfachten Abwicklung:

3953

Besitzt ein ausländischer Lieferer keine österreichische UID (und ist er nicht zur Umsatzsteuer erfasst), so kann dem österreichischen Spediteur, der die Verzollung durchführt, eine Sonder-UID erteilt werden, unter der seine Kunden innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen und die Befreiung für die Einfuhr in Anspruch nehmen können.

Verfügt ein ausländischer Lieferer über eine österreichische UID, so muss die innergemeinschaftliche Lieferung unter dieser UID durchgeführt werden.

Die Vereinfachungsregelung, nach der innergemeinschaftliche Lieferungen unter einer Sonder-UID eines österreichischen Spediteurs vorgenommen werden können, ist in diesem Fall nicht zulässig.

3954

Der Antrag zur Erteilung einer Sonder-UID ist vom Spediteur an das für ihn zuständige Finanzamt zu stellen. Im Bescheid, mit dem über die Vergabe der Sonder-UID abgesprochen wird, werden der Name (Firma) des Spediteurs und die Sonder-UID bekanntgegeben, wobei bei dieser der Zusatz "(nur für Zoll)" angebracht wird.

3955

Für die unter der Sonder-UID durchgeführten Lieferungen ist die Abgabe einer gesonderten ZM nicht erforderlich, da die Daten aufgrund der Zollanmeldung von der Zollbehörde erfasst und der ZM-Datenbank automatisch zugespielt werden. Weiters besteht weder für den Spediteur noch für den liefernden Unternehmer eine Erklärungspflicht (keine Voranmeldung, keine Jahreserklärung) für die unter der Sonder-UID durchgeführten Lieferungen.

3956

Die Verwendung einer "Sonder-UID" für Spediteure und die weiteren damit verbundenen Nachweispflichten sind in der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 vorgesehen. Hinsichtlich der zollrechtlichen Vorgangsweise bei der Geltendmachung der Steuerfreiheit siehe diese Dienstanweisung.

3957

Die Vereinfachung ist nur dann möglich, wenn der Spediteur im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelt (nicht bei einer direkten Stellvertretung).

3958

Bei einer dementsprechenden Abwicklung ist die Bestellung eines Fiskalvertreters nicht erforderlich. Eine der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 entsprechende Geschäftsabwicklung erfüllt grundsätzlich die Voraussetzung des in Art. 6 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 7 UStG 1994 geforderten Buchnachweises.

3959

Auf die Rechnungslegung hat die vereinfachte Abwicklung keinen Einfluss. Der Unternehmer hat in der Rechnung auf die Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen und die Sonder-UID sowie die UID des Leistungsempfängers anzuführen.

3960

Die Vereinfachungsregelung mit Sonder-UID kann nicht angewendet werden, wenn die UID des umsatzsteuerrechtlichen Erwerbers im anderen Mitgliedstaat nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder

Versendung befindet (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994), ausgenommen in der Zollanmeldung wird auch der Name und die Anschrift oder die EORI Nummer zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID dieses Warenempfängers angeführt.

Diese Regelung gilt ab 1. Oktober 2006.

Randzahlen 3961 bis 3965: *derzeit frei.*

106.4. (Art. 6 Abs. 4 UStG 1994 aufgehoben)

Randzahlen 3966 bis 3970: *derzeit frei.*

106.5. Kleinunternehmer und neue Fahrzeuge

Randzahlen 3971 bis 3980: *derzeit frei.*

107. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 7 UStG 1994)

107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

3981

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).
- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.
- Werden innergemeinschaftliche Lieferungen nach dem 30.6.2013 und vor dem 1.1.2014 in den neuen Mitgliedstaat Kroatien bewirkt, wird die fehlende Aufzeichnung der UID nicht beanstandet, wenn
  - der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer schriftlich erklärt, dass er die Erteilung der UID beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen und
  - die noch fehlende Aufzeichnung der UID des Abnehmers bis zum gesetzlichen Termin zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung nachgeholt wird.
    Rz 2584 bleibt unberührt.
- Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.

Die innergemeinschaftliche Lieferung ist nicht steuerfrei, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden

Finanzvergehen steht (Art. 6 Abs. 1 UStG 1994; siehe auch EuGH 18.12.2014, Rs C-131/13, *Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti vof*; siehe auch Rz 1877).

Zum Vorliegen von unselbständigen Nebenleistungen zu innergemeinschaftlichen Lieferungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Bearbeitung von Formen, Modellen oder besonderen Werkzeugen siehe Rz 1106.

107.1.1. Warenbewegung

3982

Erste Voraussetzung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist, dass der gelieferte Gegenstand von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, gelangt. Dabei kommt es nicht darauf an, wer den Gegenstand befördert oder versendet. Es können daher auch Lieferungen, bei denen der Abnehmer den Gegenstand abholt, als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sein. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt auch vor, wenn die Beförderung oder Versendung im Drittland beginnt und der Gegenstand im Inland durch den Lieferer der Einfuhrumsatzsteuer unterworfen wird, bevor er in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. In diesem Fall liegt gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 der Ort der Lieferung im Inland. Kein Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung liegt dagegen vor, wenn die Ware aus dem Drittlandsgebiet im Wege der Durchfuhr durch Österreich in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt und erst dort zum freien Verkehr abgefertigt wird.

3983

Die Beförderung oder Versendung muss sich grundsätzlich auf den gelieferten Gegenstand beziehen. Unschädlich ist es aber, wenn der Gegenstand der Lieferung durch Beauftragte des Abnehmers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet wird.

Bei Beauftragung durch den Lieferer liegt der Liefergegenstand erst nach der Be- oder Verarbeitung vor. Erfolgt eine solche Be- oder Verarbeitung im Auftrag des Lieferers erst im Mitgliedstaat des Abnehmers, liegt der Ort der Lieferung im Bestimmungsland (vgl. EuGH 2.10.2014, Rs C-446/13, *Fonderie 2A*).

3984

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liegt bei einer Lieferung von Treibstoff zwecks Betankung von Kraftfahrzeugen (zB LKW) oder von gewerblichen Schiffen (zB Donauschiffe) schon deshalb nicht vor, weil nicht nachgewiesen werden kann, dass der erworbene Treibstoff in den anderen EU-Mitgliedstaat ausgeführt wurde.

Rz 3984 in dieser Fassung gilt für Lieferungen ab 1. Oktober 2009.

Randzahl 3984a: *derzeit frei.*

3984b

Da beim Kundenstock eine Beförderung oder Versendung mangels physischer Substanz nicht möglich ist, kann die Lieferung eines Kundenstocks keine bewegte Lieferung und damit auch keine innergemeinschaftliche Lieferung sein (siehe auch Rz 342, Rz 422 und Rz 1051d).

3985

Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne des UStG 1994 umfasst das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (§ 1 Abs. 3 erster Satz UStG 1994). Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts liegen auch Freihäfen, die sich im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates befinden, im umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsgebiet, auch wenn sie vom jeweiligen Mitgliedstaat für bestimmte Zwecke wie Drittland behandelt werden.

Zur Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen in deutsche Freihäfen siehe Rz 3993.

107.1.2. Lieferung

3986

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nur bei einer steuerbaren Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1994 (siehe Rz 1 bis Rz 58) vor. Die unechten Steuerbefreiungen haben Vorrang vor den echten Steuerbefreiungen.

3987

Die persönliche unechte Steuerbefreiung eines Kleinunternehmers geht ebenfalls den echten Befreiungen des § 7 und Art. 7 UStG 1994 vor. Das gilt nicht für die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmer (Art. 6 Abs. 5 UStG 1994).

3988

Pauschalierte Land- und Forstwirte können die Steuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen. Der Landwirt kann daher für innergemeinschaftliche Lieferungen Umsatzsteuer in Rechnung stellen, die für den ausländischen unternehmerischen Erwerber eine im Inland erstattungsfähige Vorsteuer darstellt.

> *Beispiel:*
>
> *L, ein niederösterreichischer Weinbauer, der unter § 22 UStG 1994 fällt, liefert Wein an deutsche Restaurants, den er an diese versendet.*
>
> *L kann von der Steuerbefreiung nach Art 7 UStG 1994 nicht Gebrauch machen und daher USt in Rechnung stellen. Die deutschen Abnehmer haben in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Die österreichische Vorsteuer können sie im Erstattungswege zurückerhalten.*

Zu innergemeinschaftlichen Lieferungen durch pauschalierte Land- und Forstwirte siehe auch Rz 2858 und Rz 4154.

3989

Die Lieferung muss jedenfalls im Inland ausgeführt werden. Ob die Lieferung im Inland ausgeführt wird, richtet sich nach § 3 Abs. 7 und 8 UStG 1994 bzw. Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (siehe Rz 421 bis Rz 465).

Beispiel:

Der Hersteller W in Wien verkauft eine Ware an den Großhändler K in Köln und dieser wiederum an seinen Kunden M in Deutschland. K holt die Ware ab und befördert sie zu seinem Kunden M.

Im Fall der Abholung und anschließenden Beförderung oder Versendung der Ware durch den Abnehmer K gilt die Lieferung von W an den Abnehmer K gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit Beginn der Beförderung als ausgeführt. W kann daher eine (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung an K ausführen. K liefert an M gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Deutschland.

3990

Gemäß § 3 Abs. 3 UStG 1994 gilt bei der Verkaufskommission die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt. Gelangt bei der Verkaufskommission das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann abweichend von § 3 Abs. 3 UStG 1994 die Lieferung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden.

107.1.3. Abnehmerqualifikation

3991

Die Abnehmereigenschaften in Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a und b UStG 1994 korrespondieren mit den Erwerberqualifikationen in Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994. Die Ausführungen zum Erwerber beim innergemeinschaftlichen Erwerb gelten sinngemäß (siehe Rz 3581 bis Rz 3588). Ob ein Gegenstand für das Unternehmen des Abnehmers bestimmt ist, richtet sich nach den Vorschriften des Bestimmungslandes. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges werden gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in Entsprechung zu Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 keine besonderen Eigenschaften für den Abnehmer verlangt. Es können daher auch private Abnehmer die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllen.

3992

Weitere Qualifikationen sind nicht vorgesehen, insbesondere muss der Abnehmer auch im Abholfall nicht ausländischer Abnehmer sein. Eine weitere Einschränkung des Abnehmerkreises wird allerdings durch das Erfordernis der Erwerbsteuerbarkeit (siehe Rz 3993) bewirkt. Damit scheiden Lieferungen an Schwellenerwerber, die unter der

Erwerbsschwelle liegen und auf ihre Anwendung nicht verzichtet haben, aus der Steuerfreiheit aus.

107.1.4. Erwerbsteuerbarkeit

3993

Die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt die Steuerbarkeit des Erwerbes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat voraus. Die Steuerbarkeit des Erwerbes ist nach den Vorschriften des Staates zu beurteilen, der für die Besteuerung des Erwerbes zuständig ist. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs richtet sich nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 (siehe Rz 3776 bis Rz 3805). Es genügt, wenn der Erwerb im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist, Steuerpflicht ist nicht erforderlich. Den Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit erbringt der Unternehmer durch die UID des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Ob dieser die Erwerbsbesteuerung tatsächlich durchführt, braucht nicht nachgewiesen werden.

Innergemeinschaftliche Lieferungen in deutsche Freihäfen können beim Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen und Bekanntgabe einer deutschen UID steuerfrei bleiben, da nach § 1a Abs. 1 Z 1 dUStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb auch dann vorliegt, wenn ein Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 dUStG bezeichneten Zollfreigebiete (Freihäfen ua.) gelangt. Der Umstand, dass in deutschen Freihäfen eine Erwerbsbesteuerung nicht generell vorgenommen wird, steht dieser Beurteilung nicht entgegen.

Zur Sonderstellung deutscher Freihäfen siehe auch Rz 147.

Randzahlen 3994 bis 4000: *derzeit frei.*

107.2. Innergemeinschaftliches Verbringen

4001

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstandes. Voraussetzung ist, dass es sich um einen nach Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 einer Lieferung gleichgestellten Vorgang handelt. Ein Verbringen zur bloß vorübergehenden Verwendung erfüllt nicht den Tatbestand der (fiktiven) Lieferung.

Randzahlen 4002 bis 4005: *derzeit frei.*

107.3. Nachweispflichten

4006

Die Voraussetzungen der (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der

Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die Verordnung des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996.

Ein Muster, das der Unternehmer zum Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 2 Z 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 idgF) verwenden kann, findet sich im Anhang 5 (Verbringungserklärung) bzw. im Anhang 6 (Empfangsbestätigung).

Sind die vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), wurde der Nachweis nicht erbracht, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und aufgrund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, *Teleos plc. ua.*, Rn 42).

Auch eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson ist kein Beförderungsnachweis iSd § 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996.

Eine vollständig und ordnungsgemäß erstellte Spediteurbescheinigung (allenfalls auch mit entsprechend genehmigtem Unterschriftsstempel bzw. maschinellem Unterschriftsausdruck) gilt auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen als Versendungsbeleg. Näheres zur Spediteurbescheinigung siehe auch Rz 1083.

Liegen die Nachweise iSd VO, BGBl. Nr. 401/1996, nicht vor, kann nicht von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden (vgl. BFH 6.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 27.9.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée*). Etwas Anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (siehe hierzu auch Rz 2584).

Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet der Unternehmer die in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen, die der Beweiswürdigung unterliegen. Die nachträgliche Erstellung von Dokumenten kann die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192).

4007

Der in den §§ 6 bis 8 der VO des BMF, BGBl. Nr. 401/1996 normierten Aufzeichnungspflicht für den Buchnachweis wird auch dann entsprochen, wenn in den Aufzeichnungen auf Belege hingewiesen wird, in denen die für den Buchnachweis weiters vorgeschriebenen Angaben enthalten sind (zB Hinweis auf die Rechnung hinsichtlich der zum Abnehmer aufzuzeichnenden Umstände; Hinweis auf den Lieferschein hinsichtlich des Tages der Lieferung und des Bestimmungsortes im Gemeinschaftsgebiet, usw.).

4008

Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen sind grundsätzlich unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes vorzunehmen; dies schließt aber nicht aus, dass Angaben berichtigt oder ergänzt werden können (zB um die im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht bekannte UID), sofern diese Berichtigung oder Ergänzung vor einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschau gemacht wird. Dem Unternehmer ist jedoch nach Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen (siehe Rz 2584).

Die Angabe der UID des Abnehmers ist gemäß § 5 der VO des BMF, BGBl. Nr. 401/1996, Bestandteil des Buchnachweises.

4009

Auch bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen an Private hat der Unternehmer die Voraussetzungen der (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung nachzuweisen. Die kraftfahrrechtliche Anmeldung in einem anderen Mitgliedstaat ist weder Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 UStG 1994, noch kann sie den nach der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 zu führenden Nachweis ersetzen. Die Zulassung zum Verkehr in einem anderen Mitgliedstaat ist bloß ein Beweismittel und kann „im Rahmen einer alternativen Nachweisführung" für sich allein betrachtet (als einziger Nachweis) nicht als zweifelsfreier „materieller Nachweis" für das Vorliegen sämtlicher materieller Tatbestandsvoraussetzungen iSd Art. 7 UStG 1994 (zB Abnehmereigenschaft bzw. Verschaffung der Verfügungsmacht an diesen Abnehmer, physisches Verlassen des Liefermitgliedstaates ua.) anerkannt werden (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0006).

4010

Bei der Lieferung von Fahrzeugen im Sinne des § 2 des Normverbrauchsabgabegesetzes, BGBl. Nr. 695/1991, ist als weiterer Nachweis, dass das Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird, die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 erforderlich.

Der Nachweis wird erbracht:

- im Falle der Lieferung durch einen befugten Fahrzeughändler durch einen unmittelbar im Anschluss an die Lieferung über FinanzOnline erstellten Ausdruck, aus dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank ersichtlich ist; ist eine Sperre über FinanzOnline aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, kann der Nachweis wie bei der Lieferung durch einen nicht befugten Fahrzeughändler erbracht werden (vgl. nächster Punkt),
- im Falle der Lieferung durch einen nicht befugten Fahrzeughändler durch
  - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 2, mit dem die Vergütung der NoVA im Finanzamt beantragt wurde, oder
  - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 4, mit dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank im Finanzamt beantragt wurde,

  wobei die Formulare NOVA 2 bzw. NOVA 4 auch per Fax an das zuständige Finanzamt übermittelt werden können,
- im Falle der Lieferung eines neuen Fahrzeuges durch einen Privaten durch
  - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 2, mit dem die Vergütung der NoVA im Finanzamt beantragt wurde, oder
  - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 4, mit dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank im Finanzamt beantragt wurde.

Ist das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank nicht enthalten, erübrigt sich die Durchführung der Sperre (zB ein Fahrzeug wird importiert und anschließend ohne im Inland zum Verkehr zugelassen zu werden, innergemeinschaftlich geliefert).

Randzahlen 4011 bis 4015: *derzeit frei*

107.4. Sorgfaltspflichten und Vertrauensschutz

4016

Mit der in Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 enthaltenen Vertrauensschutzregelung wird dem Unternehmer bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerbefreiung trotz fehlender Voraussetzung belassen, wenn er bei Beachtung der einem ordentlichen Kaufmann

obliegenden Sorgfalt die unrichtigen Angaben des Abnehmers nicht erkennen konnte. Was der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entspricht, kann nicht generell gesagt werden, sondern ist im Einzelfall zu entscheiden. Maßgebend sind nicht die persönlichen Eigenschaften, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann.

Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist (BFH 8.11.2007, V R 26/05). So ersetzt zB die zeitgerechte Überprüfung der UID des Abnehmers auf ihre Gültigkeit für sich allein nicht die darüber hinaus geforderten Nachweispflichten.

Im Fall einer innergemeinschaftlichen Verbringung iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ist die Vertrauensschutzregelung mangels Abnehmer, der unrichtige Angaben gemacht haben kann, nicht anwendbar (siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

4017

Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers wird der Sorgfaltspflicht des Unternehmers im Regelfall dadurch genügt, dass er sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 ist bei ständigen Geschäftsbeziehungen nur in Zweifelsfällen erforderlich. Holt ein dem Unternehmer unbekannter Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat unter Ausweis einer UID Waren ab, wird hingegen regelmäßig eine Abfrage nach Stufe zwei des Bestätigungsverfahrens erforderlich sein.

4018

In Abholfällen hat der liefernde Unternehmer gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 die Identität des Abholenden festzuhalten. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen. Zweckmäßigerweise wird er sich einen geeigneten Ausweis (Reisepass, Führerschein) vom Abholenden zeigen lassen und dann die maßgebenden Daten schriftlich festhalten.

Rz 4019: *entfällt.*

4020

Liegen die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung vor, schuldet der Abnehmer die entgangene (österreichische) Steuer. Bemessungsgrundlage ist der in der Rechnung über die Lieferung ausgewiesene Betrag.

Randzahlen 4021 bis 4030: *derzeit frei.*

108. – 110. (Art. 8 bis Art. 10 UStG 1994 nicht vergeben)

111. Rechnungslegung im Binnenmarkt (Art. 11 UStG 1994)

111.1. Anwendungsbereich

111.1.1. Rechnungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen

4031

Der Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 verpflichtet, wenn er eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt. Anstelle des Steuerbetrages bzw. des Steuersatzes ist in der Rechnung ist ausdrücklich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen. Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage gelten die Vereinfachungsbestimmungen für Kleinbetragsrechnungen (§ 11 Abs. 6 UStG 1994) nicht für Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen.

Ab 1. Jänner 2013 hat die Rechnungsausstellung spätestens am 15. des auf die Ausführung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung folgenden Kalendermonates zu erfolgen.

111.1.2. Rechnungen im Zusammenhang mit Versandhandel

4032

Ein Unternehmer, der Lieferungen im Sinne des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 ausführt, ist verpflichtet, Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer auszustellen. Der Ausweis dient nicht dem Vorsteuerabzug, sondern gibt dem Abnehmer bekannt, dass die Lieferung mit inländischer Umsatzsteuer belastet ist. Die Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 können im Versandhandel nicht angewendet werden.

111.1.3. Rechnungen im Zusammenhang mit sonstigen Leistungen

4033

Führt der Unternehmer im Inland sonstige Leistungen im Sinne des Art. 3a Abs. 1 UStG 1994 (bis 31.12.2009: Art. 3a Abs. 1 bis 4 und Abs. 6 UStG 1994) aus, ist er zur Ausstellungen von Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer verpflichtet. Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen für eine Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 11 Abs. 6 UStG 1994 vorliegen.

Randzahlen 4034 bis 4040: *derzeit frei.*

111.2. UID in Rechnungen

4041

Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen (bis 31.12.2009: und über sonstige Leistungen gemäß Art. 3a Abs. 1 bis 4 und Abs. 6 UStG 1994) müssen die UID des Unternehmers und des Abnehmers enthalten. Dies gilt sei 1. Jänner 2004 jedenfalls auch für Kleinbetragsrechnungen.

Randzahlen 4042 bis 4045: *derzeit frei.*

111.3. Rechnungen im Zusammenhang mit Fahrzeuglieferungen

4046

Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge an private Abnehmer ist der Unternehmer (das kann auch ein privater Fahrzeuglieferer im Sinne des Art. 2 UStG 1994 sein) verpflichtet eine Rechnung auszustellen, in der auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen ist. In dieser Rechnung sind darüber hinaus die Merkmale gemäß Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG 1994 anzuführen. Aus diesen Angaben ist ersichtlich, dass es sich um ein neues Fahrzeug handelt.

Randzahlen 4047 bis 4050: *derzeit frei.*

111.4. Rechnungen im Zusammenhang mit Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen

4051

Werden Entgelte vor Ausführung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vereinnahmt, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Anzahlungsrechnung. Zur allgemeinen Rechnungslegungsverpflichtung bei der Vereinnahmung von Entgelten vor Ausführung der Leistung siehe Rz 1521.

Randzahlen 4052 bis 4055: *derzeit frei.*

112. Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben, Dreiecksgeschäften und beim Übergang der Steuerschuld (Art. 12 UStG 1994)

112.1. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Binnenmarkt

112.1.1. Erwerbsteuer als Vorsteuer

112.1.1.1. Allgemeine Voraussetzungen

4056

Unternehmer sind berechtigt, die Steuer für innergemeinschaftliche Erwerbe (Erwerbsteuer) als Vorsteuer abzuziehen, wenn diese Erwerbe für ihr Unternehmen erfolgt sind und die sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 gegeben sind (siehe dazu Rz 1901 bis Rz 1985).

Der Vorsteuerabzug ist nicht zulässig, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende innergemeinschaftliche Erwerb im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht (EuGH 18.12.2014, Rs C-131/13, *Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti vof*, siehe auch Rz 1877).

4057

Im Gegensatz zu § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist das Vorliegen einer Rechnung für den Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer nicht erforderlich.

4058

Gemäß Art. 1 Abs. 3 UStG 1994 gilt eine innergemeinschaftliche Verbringung auch als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt und unterliegt daher - mit Ausnahme der Verbringung zur bloß vorübergehenden Verwendung - der Erwerbsteuer. Eine derartige Erwerbsteuer kann ebenfalls abgezogen werden.

112.1.1.2 Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges

4059

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entsteht gleichzeitig mit der Entstehung der Erwerbsteuerpflicht. Im Falle einer nachträglichen Vorschreibung von Erwerbsteuer durch das Finanzamt entsteht ein allfälliger Anspruch auf Vorsteuerabzug im selben Voranmeldungszeitraum. Ebenso ist bei nachträglicher Änderung der Bemessungsgrundlage sowohl die Erwerbsteuer als auch der entsprechende Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Im Fall des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 (zusätzliche Erwerbsteuer) ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig (siehe auch Rz 3777).

112.1.1.3 Ausschluss vom Vorsteuerabzug

4060

Nach Art. 12 Abs. 4 UStG 1994 gilt die Fiktion des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht für innergemeinschaftliche Erwerbe. Das bedeutet, dass auch Erwerbe, deren Entgelte nach ertragsteuerlichen Vorschriften überwiegend nicht abzugsfähig sind oder die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder den Betrieb von bestimmten KFZ stehen, als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie zumindest zu 10% unternehmerischen

Zwecken dienen. Derartige innergemeinschaftliche Erwerbe sind gemäß Art. 1 UStG 1994 der Erwerbsteuer zu unterziehen.

4061

Eine solche Erwerbsteuer darf zufolge des Art. 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Derartige Gegenstände werden nicht zu Gegenständen des Unternehmens. Deren Weiterveräußerung ist daher nicht steuerbar.

Beispiel:

Ein österreichischer Unternehmer bezieht von einem deutschen Unternehmer einen antiken Teppich um 30.000 Euro und nutzt diesen ausschließlich unternehmerisch. Angemessen wären 10.000 Euro.

Der innergemeinschaftliche Erwerb gilt als für das Unternehmen ausgeführt und ist steuerpflichtig. Die Erwerbsteuer darf jedoch nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

112.1.2. Dreiecksgeschäfte

4062

Liegt ein Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 vor, schuldet der Empfänger die auf die umsatzsteuerpflichtige Lieferung des Erwerbers entfallende Umsatzsteuer. Diese Umsatzsteuer kann der Empfänger gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 als Vorsteuer abziehen. In diesem Falle muss eine Rechnung, die den Vorschriften des Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 entspricht, vorliegen. In dieser Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Die abziehbare Vorsteuer ist vom Empfänger selbst zu berechnen. Zum Dreiecksgeschäft siehe Rz 4291 bis Rz 4300.

112.1.3. Übergang der Steuerschuld

4063

Siehe Rz 1875 ff.

Randzahlen 4064 bis 4070: *derzeit frei.*

112.2. Kein Ausschluss des Vorsteuerabzuges bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

4071

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung schließt den Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Vorleistungen nicht aus (echte Steuerbefreiung).

Randzahlen 4072 bis 4076: *derzeit frei.*

112.3. Einschränkungen der Vorsteuer für Fahrzeuglieferer

4077

Fahrzeuglieferer iSd Art. 2 UStG 1994 (siehe Rz 3697 bis Rz 3705) lauten in Hinblick auf die Fahrzeuglieferung als Unternehmer. Damit ist auch die grundsätzliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben. Dieses Recht wird in Art. 12 Abs. 3 UStG 1994 jedoch mehrfach eingeschränkt.

- Nur jene Vorsteuern dürfen erstattet werden, die auf die Lieferung, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb des Fahrzeuges selbst entfallen. Steuerbeträge, die für Aufwendungen zwischen der Anschaffung und dem Verkauf oder nur anlässlich der Anschaffung angefallen sind (zB Reparaturkosten, Vertragserrichtungskosten, nachträgliche Zusatzausstattungen), sind nicht abzugsfähig.
- Die abzugsfähige Vorsteuer ist in ihrer Höhe begrenzt. Sie darf nicht mehr betragen als die Umsatzsteuer, die sich bei einem steuerpflichtigen Weiterverkauf des Fahrzeuges ergeben würde. Bei dieser Berechnung ist vom zivilrechtlichen Verkaufspreis als Nettobetrag auszugehen (siehe Beispiel).
- Die Vorsteuer darf erst dann abgezogen werden, wenn die innergemeinschaftliche Fahrzeuglieferung tatsächlich ausgeführt wird.

Beispiel:

Ein österreichischer Privater kauft im Jänner 2002 bei einem inländischen Fahrzeughändler einen fabriksneuen Pkw um 30.000 Euro zuzüglich 20% USt in Höhe von 6.000 Euro. Im März 2002 verkauft er dieses Fahrzeug nach Italien um 20.000 Euro.

Der österreichische Fahrzeuglieferer kann im März 2002 die sich aus der ursprünglichen Lieferung des Fahrzeuges an ihn ergebende USt als Vorsteuer abziehen, jedoch eingeschränkt auf die sich aus dem Verkaufspreis ergebende fiktive USt in Höhe von 4.000 Euro (20% von 20.000 Euro).

Randzahlen 4078 bis 4085: *derzeit frei.*

112.4. Innergemeinschaftlicher Erwerb von neuen Fahrzeugen

Randzahlen 4086 bis 4095: *derzeit frei.*

113. bis 117. (Art. 13 bis Art. 17 UStG 1994 nicht vergeben)

118. Aufzeichnungspflichten (Art. 18 UStG 1994)

Randzahlen 4096 bis 4104: *derzeit frei.*

119. Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld (Art. 19 UStG 1994)

Randzahlen 4105 bis 4110 *derzeit frei.*

120. Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung (Art. 20 UStG 1994)

120.1. Berechnung der Steuer

Randzahlen 4111 bis 4120: *derzeit frei.*

120.2. Fahrzeugeinzelbesteuerung

4121

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (bezüglich der Definition "neues Fahrzeug" siehe Rz 3667 bis Rz 3685) durch natürliche Personen im Nichtunternehmensbereich (siehe Rz 3660 bis Rz 3666) kommt es nicht zur Veranlagung, sondern zur Fahrzeugeinzelbesteuerung. Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere als die angesprochenen Erwerber ist Gegenstand der Veranlagung und ist in die Voranmeldung und in die Steuererklärung aufzunehmen.

4122

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, zu dem nicht die Normverbrauchsabgabe gehört. Dies hat gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 zur Folge, dass sich die Normverbrauchsabgabe um 20% erhöht.

4123

Bezüglich des Verfahrens siehe Rz 4141 bis Rz 4150.

Randzahlen 4124 bis 4130: *derzeit frei.*

121. Erklärungen (Art. 21 UStG 1994)

121.1. Nichtunternehmer

4131

Gemäß Art. 21 UStG 1994 lauten die Vorschriften des § 21 UStG 1994 betreffend UVA, Vorauszahlung und Veranlagung (Steuererklärung) auch

- für juristische Personen, die ausschließlich eine Erwerbsteuer (siehe Rz 3585 bis Rz 3588) oder eine gemäß Art. 25 Abs. 5 UStG 1994 übergegangene Steuer beim Dreiecksgeschäft (siehe Rz 4291 bis Rz 4300) zu entrichten haben und
- für Personen, die keine Unternehmer sind und Steuerbeträge nach Art. 7 Abs. 4 zweiter Satz UStG 1994 schulden (Vertrauensschutzregelung; siehe Rz 4016 bis Rz 4030).

Randzahlen 4132 bis 4140: *derzeit frei.*

121.2. Fahrzeugeinzelbesteuerung

4141

Die Erklärung betreffend Wasserfahrzeuge, Luftfahrzeuge und jene motorbetriebene Landfahrzeuge, die nicht normverbrauchsabgabepflichtig sind, erfolgt mit dem amtlichen Vordruck U 10; in allen übrigen Fällen mit dem Vordruck NoVA 2.

Randzahlen 4142 bis 4150: *derzeit frei.*

121.3. Zusammenfassende Meldung (ZM)

121.3.1. Allgemeines

4151

Als Ersatz für die seit dem 1. Jänner 1993 in der EU (mit Wirkung in Österreich ab dem 1. Jänner 1995) entfallenen steuerlichen Kontrollen an den Binnengrenzen wurde zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein EDV-gestütztes Informationssystem über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Warenbewegungen geschaffen (MIAS). Die Daten des MIAS basieren auf den ZM, die jeder Unternehmer, der innergemeinschaftliche Lieferungen durchführt, in den EU-Mitgliedstaaten abzugeben hat (vgl. Art. 262 bis 271 MWSt-RL 2006/112/EG). Ab 1.1.2010 sind auch sonstige Leistungen, für die die Steuerschuld gemäß Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG zwingend auf den Leistungsempfänger übergeht, in die ZM aufzunehmen. Die Finanzbehörden sollten damit in die Lage versetzt werden, die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe und der Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht, im Bestimmungsland zu kontrollieren. Die Einzelheiten des MIAS enthält die VO (EG) Nr. 1798/2003 vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl. Nr. L 264 vom 15.10.2003 S. 1 idgF.

121.3.2. Rechtliche Grundlagen für die ZM

4152

- Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 idF Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates idgF,
- Art. 262 bis Art. 271 MwSt-RL 2006/112/EG
- Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG 1994
- Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF, betreffend die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und

anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung - FOnErklV).

Im Zusammenhang mit der ZM ist ferner Folgendes zu beachten:

- die ZM gilt als Steuererklärung (Art. 21 Abs. 9 UStG 1994);
- die ZM ist ein Anbringen zu Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85 BAO;
- die Einreichung der ZM kann nach § 111 BAO mit Zwangsstrafe erzwungen werden;
- bei Nichtabgabe der ZM kann ein Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO verhängt werden.

121.3.3. Betroffene Unternehmer

4153

Gemäß Art. 21 Abs. 10 UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF (FOnErklV), hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung elektronisch im Verfahren FinanzOnline (https://finanzonline.bmf.gv.at) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar (siehe dazu Rz 2755). Im Fall der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist der diesbezügliche amtliche Vordruck U 13 bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum (=Kalendermonat oder Kalendervierteljahr in Abhängigkeit vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung) folgenden Kalendermonates beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Für Meldezeiträume bis zum 31.12.2009 verlängert sich im Fall der elektronischen Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung die Übermittlungsfrist bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monates.

Für Meldezeiträume Jänner bis Juni 2010 wird von Säumnisfolgen (Verspätungszuschlag) Abstand genommen, wenn die elektronische Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monats erfolgt.

Die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 140/1995, betreffend die automationsunterstützte Übermittlung von Daten der Zusammenfassenden Meldung ist für Übermittlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2003 liegen, nicht mehr anzuwenden.

4154

Rechtslage bis 31.12.2009:

Meldepflichtig sind Unternehmer (§ 2 UStG 1994), die während eines Meldezeitraumes innergemeinschaftliche Lieferungen (Innergemeinschaftliche Verbringungen) ausgeführt haben. Eine ZM haben auch Unternehmer abzugeben, die als Erwerber bei einem Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 UStG 1994 steuerpflichtige Lieferungen im Meldezeitraum

getätigt haben. Als Unternehmer gelten auch nichtselbständige juristische Personen iSd § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organgesellschaften), sofern sie eine eigene UID haben (siehe Rz 4342). Führen pauschalierte Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen aus, so müssen diese ebenfalls eine ZM abgeben, obwohl diese Umsätze nicht steuerbefreit sind.

Rechtslage ab 1. Jänner 2010:

Meldepflichtig sind Unternehmer (§ 2 UStG 1994), die während eines Meldezeitraumes innergemeinschaftliche Lieferungen (innergemeinschaftliche Verbringungen) und im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, ausgeführt haben. Eine ZM haben auch Unternehmer abzugeben, die als Erwerber bei einem Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 UStG 1994 steuerpflichtige Lieferungen im Meldezeitraum getätigt haben. Als Unternehmer gelten auch nichtselbständige juristische Personen iSd § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organgesellschaften), sofern sie eine eigene UID haben (siehe Rz 4342). Führen pauschalierte Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen aus, so müssen diese ebenfalls eine ZM abgeben, obwohl diese Umsätze nicht steuerbefreit sind (siehe hierzu auch Rz 2858 und Rz 3988).

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, liegen vor, wenn ein Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat eine Dienstleistung im Sinne des Art. 44 MwSt-RL 2006/112/EG erbracht hat.

Es handelt sich hier um sonstige Leistungen, bei denen - soweit keine Sonderregelung zur Anwendung gelangt - der Leistungsort sich danach richtet, wo der Leistungsempfänger, der Unternehmer ist, den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat oder wo sich eine feste Niederlassung befindet, an die diese Dienstleistung erbracht wurde.

Diese Vorschrift betrifft demnach sonstige Leistungen, bei denen für die Bestimmung des Leistungsortes das Empfängerortprinzip als Grundregel zum Tragen kommt.

Im österreichischen UStG 1994 ist diese Regelung inhaltlich in § 3a Abs. 6 UStG 1994 enthalten.

Folgende Leistungen sind nicht in die ZM aufzunehmen:

- Grundstücksleistungen
- Personenbeförderungsleistungen
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

- Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

sowie

- von 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2010: kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter
- ab 1. Jänner 2011: sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen.

Unternehmer und nichtsteuerpflichtige juristische Personen sind dazu verpflichtet, ihre UID den jeweiligen Leistenden mitzuteilen. Liegt die UID zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs noch nicht vor, ist diese unverzüglich nachträglich bekannt zu geben (Art. 55 VO (EU) 282/2011).

4155

Rechtslage bis 31.12.2009:

Für Meldezeiträume, in denen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert. Die ZM ist bei dem für die Veranlagung zur Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Sind festsetzendes und einhebendes Finanzamt nicht ident, so ist die ZM beim festsetzenden Finanzamt (bei dem also auch die Steuererklärungen einzureichen sind) abzugeben. Die Organtöchter haben die ZM bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Organträgers zuständigen Finanzamt einzureichen.

Rechtslage ab 1.1.2010:

Für Meldezeiträume, in denen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert. Die ZM ist bei dem für die Veranlagung zur Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Sind festsetzendes und einhebendes Finanzamt nicht ident, so ist die ZM beim festsetzenden Finanzamt (bei dem also auch die Steuererklärungen einzureichen sind) abzugeben. Die Organtöchter haben die ZM bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Organträgers zuständigen Finanzamt einzureichen.

Randzahlen 4156 bis 4160: *derzeit frei.*

121.4. Innergemeinschaftliche Warenlieferung

121.4.1. Innergemeinschaftliche Lieferungen

4161

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994, mit Ausnahme der Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne UID, muss angegeben werden:

- die UID eines jeden Erwerbers, unter der an diesen die innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt wurden;
- für jeden Erwerber die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen.

121.4.2. Innergemeinschaftliche Verbringungen

4162

Bei innergemeinschaftlichen Verbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, die innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellt sind, muss angegeben werden:

- Die UID des Unternehmers in den Mitgliedstaaten, in die er die Gegenstände unternehmensintern verbracht hat;
- die hierauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.

121.4.3. Dreiecksgeschäfte - Unternehmer ist Lieferer

4163

Beim liefernden Unternehmer (erster Unternehmer in der Reihe) an den zweiten Unternehmer (Erwerber) ist kein Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes (Spalte Dreiecksgeschäft im Vordruck U 13 bzw. U 14) vorzunehmen, da es sich beim liefernden Unternehmer um eine "normale" innergemeinschaftliche Lieferung handelt (siehe Ausführungen zu Rz 4161).

121.4.4. Dreiecksgeschäfte – Unternehmer ist Erwerber

4164

Bei Dreiecksgeschäften hat der zweite Unternehmer in der Kette (der so genannte Erwerber) folgende Angaben zu machen:

- die UID des Empfängers, die der Empfänger vom Bestimmungsmitgliedstaat erhalten hat,
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der Lieferungen, die der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat an den Empfänger bewirkt hat,

- Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes (Z 1 in der Spalte "Dreiecksgeschäfte" des amtlichen Vordruckes U 13 bzw. U 14).

4165

Kommt der Unternehmer dieser Erklärungspflicht nach, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 als besteuert.

121.4.5. Übergang der Steuerschuld gemäß Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG (Rechtslage ab 1. Jänner 2010)

4166

Bei sonstigen Leistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, und für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG schuldet, muss angegeben werden:

- die UID eines jeden Leistungsempfängers, unter der an diesen die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen erbracht wurden;
- für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlagen dieser sonstigen Leistungen.

Diese sonstigen Leistungen sind mangels Steuerbarkeit im Inland weder in die Umsatzsteuervoranmeldung (U 30) noch in die Umsatzsteuerjahreserklärung (U 1) aufzunehmen (siehe Rz 2687).

121.5. (Art. 21 Abs. 5 UStG 1994 aufgehoben)

Randzahlen 4167 bis 4170: *derzeit frei.*

121.6. Angaben in der ZM

4171

Die ZM ist gemäß Art. 21 Abs. 10 UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF (FOnErklV), elektronisch im Verfahren FinanzOnline (https://finanzonline.bmf.gv.at) zu übermitteln. Nur in Ausnahmefällen (Näheres hierzu siehe Rz 4153) kann die ZM auch auf amtlichem Vordruck abgegeben werden (Vordruck U 13). Für den Fall, dass die auf der ZM vorgesehenen 10 Zeilen nicht ausreichen, wurde ein Fortsetzungsblatt (Vordruck U 14) aufgelegt. Selbst hergestellte Vordrucke dürfen nicht verwendet werden. Werden für den einzelnen Meldezeitraum mehrere Vordrucke benötigt, sind diese zusammenzuheften. Die Anzahl der angeschlossenen Fortsetzungsblätter ist auf dem Vordruck U 13 einzutragen. Die Fortsetzungsblätter sind mit einer laufenden Nummer zu versehen.

4172

Hinsichtlich Länderkennzeichen siehe Rz 4343 bis Rz 4350.

4173

Die ZM muss nicht unterschrieben sein, wenn sie automationsunterstützt übermittelt wird.

Randzahlen 4174 bis 4185: *derzeit frei.*

121.7. Zeitlicher Bezug der ZM

4186

Meldepflichtige Unternehmer haben bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum (Kalendermonat oder Kalendervierteljahr) folgenden Kalendermonats eine ZM elektronisch (Ausnahmen siehe Rz 4153) einzureichen. Ab Jänner 2006 umfasst der Meldezeitraum - abhängig vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung – einen Kalendermonat oder ein Kalendervierteljahr. Die Zusammenfassung mehrerer Meldezeiträume (Monate oder Quartale) zu einer ZM ist nicht zulässig. Für Meldezeiträume bis 31.12.2009 verlängert sich die Frist bei Datenübermittlung über FinanzOnline um 15 Tage.

Hinsichtlich Säumnisfolgen für Meldezeiträume Jänner bis Juni 2010 siehe Rz 4153.

4187

Die ZM ist bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, sofern die Datenübermittlung nicht über Finanz-Online erfolgt.

4188

In die ZM sind für den Meldezeitraum folgende Warenlieferungen aufzunehmen:

Sämtliche innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen Erwerber/Unternehmer innerhalb desselben Meldezeitraumes sind unter dessen UID in einer Zeile zusammenzufassen.

Für Meldezeiträume ab 1.1.2010 gilt weiters:

Sämtliche sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG schuldet, an einen Leistungsempfänger innerhalb desselben Meldezeitraumes sind unter dessen UID in einer Zeile zusammenzufassen.

Sonderbestimmungen für die vierteljährliche Abgabe der ZM

4189

Innergemeinschaftliche Lieferungen, die in den ersten beiden Monaten des Meldezeitraumes ausgeführt worden sind, sind in der ZM für diesen Zeitraum zu melden, unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung.

4190

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, die im letzten Monat des Meldezeitraumes ausgeführt worden sind, ist auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung abzustellen. Wird die Rechnung für diese Lieferung noch in diesem Monat ausgestellt, so ist die Meldung in diesem Meldezeitraum vorzunehmen. Wird die Rechnung für diese Lieferung erst nach Ablauf des Meldezeitraumes ausgestellt, so hat die Meldung im nächsten Meldezeitraum zu erfolgen.

4191

Da bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellten Verbringungen keine Rechnungen gelegt werden können, sind bei innergemeinschaftlichen Verbringungen, die im letzten Monat des Meldezeitraumes ausgeführt werden, die Angaben für den nächsten Meldezeitraum zu machen.

4192

Beim Dreiecksgeschäft sind die Lieferungen des Erwerbers an den Empfänger in den Meldezeitraum aufzunehmen, in dem die Steuerschuld für diese Lieferungen entstanden ist.

4193

Sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG schuldet, sind in die ZM jenes Meldezeitraums aufzunehmen, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

Randzahlen 4194 bis 4200: *derzeit frei*

121.8. Änderung der Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der ZM

4201

Nachträgliche Änderungen der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für meldepflichtige Umsätze, zB durch Rabatte, Uneinbringlichkeit, sind in der ZM für den Meldezeitraum zu berücksichtigen, in dem die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Entsprechend ist zu verfahren, wenn meldepflichtige Umsätze ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden (Rechnungsstornierungen). Es ist der Änderungsbetrag mit der Summe der Bemessungsgrundlagen für die jeweiligen meldepflichtigen Umsätze, die im maßgeblichen Zeitraum ausgeführt wurden, zu saldieren. Die zu meldenden Bemessungsgrundlagen können negativ sein. Negative Beträge sind mit einem Minuszeichen zu kennzeichnen. Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlagen kann ausnahmsweise auf Grund von Saldierungen 0 Euro betragen. In diesem Fall ist als Summe der Bemessungsgrundlagen 0 zu melden.

4202

Eine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage ist von der Berichtigung wegen unrichtiger bzw. unvollständiger Angaben zu unterscheiden (siehe nachfolgende Ausführungen zu Rz 4203).

121.8.1. Berichtigung der ZM

4203

Wird nachträglich erkannt, dass eine abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig ist, so ist die ursprüngliche ZM innerhalb eines Monats (gerechnet ab Erkennen des Fehlers) zu berichtigen. Betroffen sind vor allem ursprüngliche Fehler, dh. Fehler, die bereits bei Abgabe der ZM objektiv vorhanden waren (zB falsche UID, Fehlen von Lieferungen). Im Falle einer Berichtigung ist das Ausstellungsdatum der ursprünglichen Meldung anzuführen.

121.8.2. Berichtigungsmeldung

4204

Jeder zu berichtigende Meldezeitraum ist in einer gesonderten Berichtigungsmeldung zu erfassen.

Zusammenfassende Meldungen, die über FinanzOnline übermittelt wurden, dürfen nur über FinanzOnline berichtigt werden (keine Papier-Vordrucke). Über FinanzOnline ist immer die korrigierte Gesamt-Meldung – und nicht nur die betroffenen Meldezeilen - als Berichtigung zu übermitteln. Wurde die Erst-Meldung mittels Vordruck (U 13 bzw. U 14) abgegeben, sind für die Berichtigungsmeldungen ebenfalls die Vordrucke U 13 bzw. U 14 zu verwenden. In diesem Fall bleibt es dem Unternehmer überlassen, die gesamte ZM eines Meldezeitraumes neu auszufertigen oder nur die fehlerhaften Zeilen zu melden und zu berichtigen.

Eine Berichtigung einer ZM in einer ZM für einen der folgenden Zeiträume ist unzulässig.

Randzahlen 4205 bis 4210: *derzeit frei.*

121.9. ZM als Steuererklärung - Verspätungszuschlag

4211

Die ZM gilt als Steuererklärung. Bei verspäteter Einreichung kann ein Verspätungszuschlag in Höhe von bis zu 1% der Summe aller zu meldenden Bemessungsgrundlagen festgesetzt werden (Höchstbetrag 2.200 Euro). Ist die Summe negativ (zB bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage), kommt ein Verspätungszuschlag nicht in Betracht. Die Abgabe von ZM kann durch Festsetzung einer Zwangsstrafe (Höchstbetrag 5.000 Euro) erzwungen werden.

Randzahlen 4212 bis 4215: *derzeit frei.*

121.10. Elektronische Übermittlung der Daten

4216

Die Daten sind ab dem 1. Quartal 2004 elektronisch über FinanzOnline (https://finanzonline.bmf.gv.at) zu übermitteln (Ausnahmen siehe Rz 4153). Die Datenübermittlung kann weiters auch durch den Steuerberater oder Fiskalvertreter erfolgen.

Inhalt und Meldung der Verfahren sind in Art. 21 Abs. 10 UStG 1994, in der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF (FOnErklV) über die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung) und in der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 97/2006, über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006) geregelt.

4217

Unternehmen, die an der elektronischen Datenübermittlung nicht teilnehmen können, müssen daher für die Abgabe beim Finanzamt das amtliche Formular verwenden.

Randzahlen 4218 bis 4225: *derzeit frei.*

121.11. Gesonderte Erklärung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

4226

Gemäß Art. 21 Abs. 11 UStG 1994 hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen auch in der UVA und in der Steuererklärung gesondert zu erklären. Die gesonderte Erklärung der innergemeinschaftlichen Lieferungen hat in dem Voranmeldungszeitraum zu erfolgen, in dem die Rechnung für die innergemeinschaftliche Lieferung ausgestellt wird, spätestens in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung folgendem Monat endet.

Beim Dreiecksgeschäft sind die Lieferungen des Erwerbers an den Empfänger lediglich in die Zusammenfassende Meldung für den Meldezeitraum aufzunehmen, in dem die Steuerschuld für diese Lieferungen entstanden ist (siehe Rz 4164).

Randzahlen 4227 bis 4235: *derzeit frei.*

122. bis 123. (Art. 22 und Art. 23 UStG 1994 nicht vergeben)

124. Differenzbesteuerung im Binnenmarkt (Art. 24 UStG 1994)

124.1. Ausschluss der Differenzbesteuerung

4236

Die Differenzbesteuerung ist auch bei Lieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet anzuwenden. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen findet keine Anwendung. Es darf keine Rechnung mit einem Hinweis auf die Steuerfreiheit gelegt werden.

4237

Ausgeschlossen ist die Anwendung der Differenzbesteuerung

- auf die Lieferung und den Eigenverbrauch eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat oder innergemeinschaftlich verbracht hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer oder das innergemeinschaftliche Verbringen die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist und
- auf die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG 1994. Siehe Rz 3667 bis Rz 3685.

Beispiel 1:

Der Kraftfahrzeughändler G in Graz veräußert ein KFZ an einen belgischen Privaten, der das Fahrzeug nach Belgien verbringt, um 32.000 Euro.

G hat das KFZ mit einem Kilometerstand von 5.000 km von einem Privaten um 26.000 Euro erworben.

Die Differenzbesteuerung kommt nicht zur Anwendung, da eine innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Kraftfahrzeuges vorliegt (Art. 24 Abs. 1 lit. b UStG 1994). Die Lieferung des G kann gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 steuerfrei sein.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1.G hat aber ein 11 Monate altes KFZ mit einem Kilometerstand von 9.000 km von einem Privaten um 26.000 Euro erworben.

Die Differenzbesteuerung (5.000 Euro zuzüglich 20% USt) kommt zur Anwendung, da es sich nicht um eine neues KFZ handelt.

Randzahlen 4238 bis 4245: *derzeit frei.*

124.2. Keine Erwerbsteuer bei Differenzbesteuerung

4246

Wird bei einer Lieferung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland die Differenzbesteuerung angewendet, so entfällt eine Erwerbsbesteuerung im Inland (Art. 24 Abs. 2 UStG 1994). Die Weiterlieferung eines solchen im übrigen Gemeinschaftsgebiet differenzbesteuert angeschafften Gegenstandes im Inland unterliegt ebenfalls § 24 UStG 1994.

Randzahlen 4247 bis 4250: *derzeit frei.*

124.3. Ausschluss der Versandhandelsregelung und der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

4251

Die Versandhandelsregelung kommt nicht zur Anwendung (Art. 24 Abs. 3 UStG 1994). Werden Gegenstände von einem Wiederverkäufer aus einem Mitgliedstaat zB an Nichtunternehmer in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und erfolgt die Lieferung durch den Wiederverkäufer differenzbesteuert, so verlagert sich auch dann nicht der Ort der Leistung in den anderen Mitgliedstaat, wenn die Lieferschwelle überschritten wird. Bei der Berechnung der Lieferschwelle sind Lieferungen, die unter Anwendung der Differenzbesteuerung getätigt werden, nicht zu beachten.

Werden bei Anwendung der Differenzbesteuerung Waren in einen anderen Mitgliedstaat geliefert, so ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht anwendbar. In der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden und ist auf die Differenzbesteuerung hinzuweisen.

Unter der Voraussetzung, dass keine Besteuerung nach der Gesamtdifferenz vorgenommen wird, kann der Unternehmer bei jedem einzelnen Umsatz auf die Differenzbesteuerung verzichten und zur Anwendung der normalen Besteuerungsvorschriften optieren. In diesem Fall kann für eine innergemeinschaftliche Lieferung die Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen.

Ein solcher Verzicht auf die Anwendung der Differenzbesteuerung wird durch eine Rechnungslegung im Sinne des Art. 11 UStG 1994 nach außen dokumentiert.

Randzahlen 4252 bis 4260: *derzeit frei.*

124a. Sonderregelung für Anlagegold (Art. 24a UStG 1994)

Randzahlen 4261 bis 4275: *derzeit frei.*

124b. Zoll- und Steuerlager (Art. 24b UStG 1994)

4276

Randzahlen 4277 bis 4290: *derzeit frei.*

125. Dreiecksgeschäft (Art. 25 UStG 1994)

4291

Art. 25 UStG 1994 enthält eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften. An einem Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 sind drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt (Art. 25 Abs. 1 UStG 1994). Der mittlere Unternehmer wird als Erwerber, der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet (Art. 25 Abs. 2 und 3 UStG 1994). Empfänger kann auch eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

4292

Die Vereinfachung besteht darin, dass die umsatzsteuerliche Registrierung des Erwerbers im Empfangsstaat vermieden wird.

4293

Im Übrigen ergeben sich die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes aus Art. 25 Abs. 2 bis 4 UStG 1994.

4294

Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des Art. 25 UStG 1994 ist ua., dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat. Ein Wohnsitz oder Sitz im Inland ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist (inländische Steuernummer bzw. UID). Die Erfassung im Rahmen der Vorsteuererstattung ist nicht schädlich.

Ebenfalls nicht schädlich für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ist die umsatzsteuerrechtliche Registrierung des Erwerbers im Abgangsstaat der Waren, wenn der Erwerber die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet.

> *Beispiel:*
>
> *Der italienische Unternehmer I bestellt Waren beim österreichischen Unternehmer Ö und dieser seinerseits beim deutschen Unternehmer D. Es wird vereinbart, dass D die Waren direkt an den Abnehmer I nach Italien versendet. I und D treten unter der UID ihres Ansässigkeitsstaates auf.*
>
> *Ö hat zwar seinen Sitz in Österreich, ist aber auch in Deutschland umsatzsteuerrechtlich erfasst und verfügt daher über eine österreichische und eine deutsche UID. Tritt Ö bei diesem Geschäft unter seiner österreichischen UID auf, ist*

die Dreiecksgeschäftsregelung iSd Art. 25 UStG 1994 bei Vorliegen aller weiterer Voraussetzungen zulässig.

4295

Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 liegen nur vor, wenn der Lieferer oder der Erwerber den Gegenstand zum Empfänger befördert oder versendet.

Beispiel:

Der Unternehmer W aus Wien bestellt Waren bei M in München und dieser seinerseits bei P in Paris. W, M und P treten unter der UID ihres Sitzstaates auf.

a) P versendet die Waren direkt an W.

b) Die Ware wird von M bei P abgeholt und an W versendet.

c) Die Ware wird von W bei P abgeholt.

Zu a) Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft können vorliegen.

Die Lieferung des P an M erfolgt gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 in Frankreich (und ist unter den Voraussetzungen des französischen Rechts eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung). Die Lieferung des M an W wird in Österreich ausgeführt (§ 3 Abs. 7 UStG 1994).

Zu b) Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft können vorliegen.

Auch beim Versenden durch den Erwerber erfolgt gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 die Lieferung des P an M in Frankreich und die Lieferung des M an W gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Österreich.

Zu c) Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft liegen nicht vor.

Sowohl P als auch M liefern gemäß § 3 Abs. 7 bzw. § 3 Abs. 8 UStG 1994 in Frankreich (der Erwerb erfolgt somit nicht für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Erwerbers im Inland; Art. 25 Abs. 3 lit. b UStG 1994).

Die Lieferung des P an M unterliegt der französischen USt. Die Lieferung des M an W kann als innergemeinschaftliche Lieferung nach französischem Recht steuerfrei sein.

W tätigt in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

4296

Die vom Erwerber gemäß Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 auszustellende Rechnung hat neben den zusätzlichen Erfordernissen auch den Vorschriften des § 11 UStG 1994 zu entsprechen. Die Umsatzsteuer darf jedoch nicht in Rechnung gestellt werden.

Ab 1.1.2013 richtet sich für den Erwerber die Rechnungsausstellung an den Empfänger nach dem UStG 1994, wenn er in Österreich sein Unternehmen betreibt.

Dies gilt jedoch nicht, wenn

- die Lieferung von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte des österreichischen Erwerbers ausgeführt wird:

hier ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet;

- der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift abrechnet:
  hier richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Wurde eine den Vorschriften des Art. 25 Abs. 4 iVm § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung nicht fristgerecht ausgestellt, liegt kein Dreiecksgeschäft vor (Art. 25 Abs. 3 lit. e UStG 1994).

125a. Sonderregelung für EU-Unternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Dienstleistungen, Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen (Art. 25a UStG 1994)

125a.1. Voraussetzungen

4297

Im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen, können sich – unter bestimmten Bedingungen – dafür entscheiden, nur in einem EU-Mitgliedstaat erfasst zu werden. Die Inanspruchnahme des EU-Umsatzsteuer-(Mini)-One-Stop-Shops (MOSS) ist optional und erfolgt in jenem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer seinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. seine Betriebsstätte hat (Mitgliedstaat der Identifizierung, MSI). Voraussetzung ist eine gültige UID-Nummer. Diese alleine – ohne den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet zu haben – begründet keine Ansässigkeit und ist für die Inanspruchnahme der Sonderregelung nicht ausreichend.

Hat ein Unternehmer seinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Drittland und mehrere Betriebsstätten in unterschiedlichen Mitgliedstaaten, besteht ein Wahlrecht, in welchem Betriebsstätten-Mitgliedstaat sich der Unternehmer registriert (vgl. Art. 369a MwSt-RL 2006/112/EG). An diese Wahl ist der Unternehmer für das betreffende und die beiden darauffolgenden Kalenderjahre gebunden. Wählt der Unternehmer einen anderen MSI, kommt eine Sperrfrist von zwei Kalenderquartalen zum Tragen.

Als Betriebsstätte gilt jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden oder Dienstleistungen zu erbringen.

Entscheidet sich ein Unternehmer, den MOSS zu nutzen, muss er sämtliche Umsätze, die darunter fallen, über MOSS deklarieren und kann die Anwendung nicht auf einzelne Länder beschränken. Leistungen, die in einem Mitgliedstaat erbracht werden, in dem der Unternehmer seinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, können nicht über MOSS, sondern müssen im jeweiligen Mitgliedstaat erklärt werden. Der Unternehmer kann die Ausübung des Wahlrechtes unter Einhaltung der Frist des Art. 25a Abs. 6 UStG 1994 widerrufen.

4298

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderregelung ist, dass der Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet

- seinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat,
- Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 UStG 1994 tätigt,
- auf elektronischem Weg beim zuständigen Finanzamt die Option beantragt (Österreich als MSI: FinanzOnline).

Ein Wechsel des MSI ist möglich, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder die Betriebsstätte verlegt wird. Der Unternehmer hat diese Änderung den beiden betroffenen Mitgliedstaaten rechtzeitig, dh. bis spätestens am 10. Tag des auf die Verlegung folgenden Monats, mitzuteilen. Diesfalls kann der Unternehmer die Sonderregelung bereits mit dem Tag der Änderung im neuen MSI in Anspruch nehmen. Bei verspäteter Meldung wird der Unternehmer im ehemaligen Mitgliedstaat mit dem Tag der Änderung von MOSS ausgeschlossen. Im neuen Mitgliedstaat ist die Inanspruchnahme in diesem Fall nicht mit dem Tag der Änderung möglich, sondern erst mit dem ersten Tag des Kalenderquartals, das auf die Antragstellung folgt.

Beispiel:

Ein in Frankreich ansässiger Unternehmer hat sich in Frankreich für die Inanspruchnahme des MOSS ab 1. Januar 2015 registrieren lassen. Nach einer Umstrukturierung verlegt er das Unternehmen ab 21. März 2017 nach Österreich. Um den MOSS weiter nutzen zu können, muss sich der Unternehmer in Frankreich abmelden und sich in Österreich registrieren lassen. Das Datum der Abmeldung in Frankreich und der Registrierung in Österreich ist der 21. März 2017. Der Unternehmer muss beide Mitgliedstaaten spätestens am 10. April 2017 über den Wechsel

informieren. Am 21. März 2017 erbrachte Dienstleistungen sind in der über MOSS in Österreich eingereichten Erklärung anzugeben.

125a.2. Erklärung

4299

In die Erklärung sind einerseits Umsätze aufzunehmen, die aus dem MSI und von Betriebsstätten im Drittland und andererseits von Betriebsstätten im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbracht werden. Die Umsätze sind getrennt nach Mitgliedstaaten, unter Angabe des anzuwendenden Steuersatzes und der zu entrichtenden Steuer, anzugeben. Weiters ist die insgesamt zu entrichtende Steuer in die Erklärung aufzunehmen (Art. 25a Abs. 4 UStG 1994). Steuerfreie Umsätze dürfen nicht angeführt werden. Hat der Unternehmer in einem Quartal keine Umsätze erbracht, so muss er eine Nullerklärung abgeben.

125a.3. Umrechnung von Werten in fremder Währung

4300

Die Unternehmer müssen bei der Umrechnung von Werten in fremder Währung einheitlich den von der Europäischen Zentralbank festgestellten Umrechnungskurs des letzten Tages des Besteuerungszeitraumes bzw., falls für diesen Tag kein Umrechnungskurs festgelegt wurde, den für den nächsten Tag festgelegten Umrechnungskurs anwenden. Die Anwendung eines monatlichen Durchschnittskurses entsprechend § 20 Abs. 6 UStG 1994 ist ausgeschlossen.

125a.4. Beendigung, Ausschluss und Sperrfrist

4300a

Beendet ein Unternehmer die Inanspruchnahme der Sonderregelung freiwillig (Art. 25a Abs. 6 UStG 1994), kann der Unternehmer diese Sonderregelung zwei Kalendervierteljahre ab Wirksamkeit der Beendigung nicht in Anspruch nehmen (Art. 25a Abs. 8 UStG 1994).

Ein Unternehmer wird gemäß Art. 25a Abs. 7 UStG 1994 von der Inanspruchnahme der Sonderregelung ausgeschlossen:

- wenn er mitteilt „keine Umsätze, die unter MOSS fallen, mehr zu erbringen";
- wenn er während acht aufeinanderfolgenden Kalenderquartalen keine derartigen Leistungen erbringt;
- wenn er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nicht mehr erfüllt oder
- wenn er wiederholt gegen die Vorschriften des MOSS verstößt.

Artikel 58b Abs. 2 VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 967/2012 legt fest, was jedenfalls als wiederholter Verstoß, der einen Ausschluss zur Folge hat, zu verstehen ist:

a) Dem Unternehmer wurden vom MSI für drei unmittelbar vorhergehende Kalenderquartale Erinnerungen gemäß Artikel 60a VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 967/2012 erteilt und die Erklärung wurde für jedes dieser Kalenderquartale nicht binnen zehn Tagen, nachdem die Erinnerung erteilt wurde, abgegeben.

b) Vom MSI wurden ihm für drei unmittelbar vorhergehende Kalenderquartale Erinnerungen gemäß Artikel 63a VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 967/2012 erteilt und der Gesamtbetrag der erklärten Steuer ist von ihm nicht binnen zehn Tagen, nachdem die Erinnerung erteilt wurde, für jedes dieser Kalenderquartale gezahlt, außer wenn der ausstehende Betrag weniger als 100 Euro für jedes dieser Kalenderquartale beträgt.

c) Er hat nach einer Aufforderung des MSI oder des Mitgliedstaats des Verbrauchs und einen Monat nach einer nachfolgenden Erinnerung des Mitgliedstaats der Identifizierung die in den Artikeln 369 und 369k MwSt-RL 2006/112/EG genannten Aufzeichnungen nicht elektronisch zur Verfügung gestellt.

Bei anderen wiederholten Verstößen kann der Unternehmer vom MSI ausgeschlossen werden.

Im Falle eines Ausschlusses sind die etwaigen Sperrfristen nach Art. 25a Abs. 8 UStG 1994 zu beachten.

125a.5. Sondervorschriften

4300b

Insbesondere folgende Sondervorschriften gelten nach Art. 25a UStG 1994:

- Der Erklärungszeitraum ist das Kalendervierteljahr (Art. 25a Abs. 3 UStG 1994).
- Die Unternehmer haben vierteljährliche Steuererklärungen bis zum 20. Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Kalendermonats auf elektronischem Weg (bei Österreich als MSI: FinanzOnline) abzugeben (Art. 25a Abs. 3 UStG 1994). Für das Kalenderjahr ist keine zusätzliche Erklärung abzugeben.
- Zur Steuererklärung siehe Rz 4299.
- Die Steuerschuld für die im Erklärungszeitraum erbrachten Leistungen, die unter MOSS fallen, entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die sonstigen Leistungen ausgeführt werden (Art. 25a Abs. 13 UStG 1994).

- Die Steuer ist spätestens am 20. Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Kalendermonats zu entrichten (Art. 25a Abs. 13 UStG 1994).
- Zu den Berichtspflichten siehe Art. 25a Abs. 9 UStG 1994; Artikel 57h VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 967/2012.
- Gemäß Art. 25a Abs. 10 UStG 1994 haben die Aufzeichnungen über die MOSS-Umsätze getrennt nach den Mitgliedstaaten zu erfolgen, in denen die Umsätze ausgeführt wurden (Mitgliedstaaten des Verbrauchs). Die Aufzeichnungen sind zehn Jahre aufzubewahren und über Aufforderung des Finanzamtes bzw. der zuständigen Behörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen. Andernfalls ist ein Ausschluss möglich (vgl. Rz 4300a). Um hinreichend ausführlich zu sein, müssen die Aufzeichnungen die in Art. 63c VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 967/2012 genannten Informationen enthalten:

  a) Mitgliedstaat des Verbrauchs, in dem die Dienstleistung erbracht wird;

  b) Art der erbrachten Dienstleistung;

  c) Datum der Dienstleistungserbringung;

  d) Steuerbemessungsgrundlage unter Angabe der verwendeten Währung;

  e) jede anschließende Erhöhung oder Senkung der Steuerbemessungsgrundlage;

  f) anzuwendender Mehrwertsteuersatz;

  g) Betrag der zu zahlenden Mehrwertsteuer unter Angabe der verwendeten Währung;

  h) Datum und Betrag der erhaltenen Zahlungen;

  i) alle vor Erbringung der Dienstleistung erhaltenen Vorauszahlungen;

  j) falls eine Rechnung ausgestellt wurde, die darin enthaltenen Informationen;

  k) Name des Dienstleistungsempfängers, soweit dem Steuerpflichtigen bekannt;

  l) Informationen zur Bestimmung des Orts, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- Änderungen der Bemessungsgrundlage von Umsätzen, die unter den MOSS fallen, sind innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem die ursprüngliche Erklärung abzugeben war, elektronisch über den MOSS vorzunehmen. Dies hat durch eine Berichtigung der ursprünglichen Erklärung zu erfolgen und wirkt auf den ursprünglichen Erklärungszeitraum zurück (ex tunc).

- Ein Steuerbescheid hinsichtlich der in Österreich ausgeführten Umsätze ergeht nur, wenn der Unternehmer die Abgabe der Erklärung pflichtwidrig unterlässt, diese unvollständig ist oder die Selbstberechnung unrichtig ist (Art. 25a Abs. 14 UStG 1994).
- Vorsteuern können nur im Erstattungsverfahren gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 geltend gemacht werden (Art. 25a Abs. 15 UStG 1994; Verordnung des BM für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014).
- Im Falle einer Organschaft sind für Zwecke des MOSS sämtliche österreichische Organgesellschaften sowie alle österreichischen Betriebstätten von ausländischen Organgesellschaften im Registrierungsantrag als Betriebsstätten mitsamt allen ihren in- und ausländischen UIDs anzugeben.
- Hat ein Mitglied einer Organschaft eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, wird für Zwecke der MOSS-Registrierung die Betriebsstätte als eigener Unternehmer gesehen. Leistungen, die diese Betriebsstätte erbringt, können nicht in die MOSS-Umsatzsteuererklärung der Organschaft aufgenommen werden. Dagegen sind Leistungen, die die Organschaft im Mitgliedstaat der Betriebsstätte erbringt, in die MOSS-Umsatzsteuererklärung aufzunehmen und nicht in die inländische Umsatzsteuererklärung dieser Betriebsstätte.

Diese Ausführungen zur Organschaft gelten nur für die Abgrenzung, welche Umsätze in die MOSS-Erklärung aufzunehmen sind und haben keinerlei Auswirkung auf die sonstige umsatzsteuerliche Beurteilung der Organschaft und ihrer Umsätze.

126. (Art. 26 UStG 1994 nicht vergeben)

127. Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs (Art. 27 UStG 1994)

127.1. Bescheinigungsverfahren

4301

Die Zulassung von motorbetriebenen Landfahrzeugen und Schiffen bzw. die Eintragung in das Luftfahrzeugregister von aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammenden neuen Fahrzeugen wird nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (§ 30a Abs. 9a KFG 1967 sowie § 37 Abs. 2 lit. e KFG 1967, § 102 Schifffahrtsgesetz und § 7 Abs. 2 Z 8 Zivilluftfahrzeug- und Luftfahrtgerät-Verordnung 2010 - ZLLV 2010, BGBl. II Nr. 143/2010)

von der Vorlage einer Bescheinigung der Finanzbehörde abhängig gemacht, dass gegen die Zulassung aus umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Bedenken bestehen.

Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung einer solchen Bescheinigung vor, ist eine bestehende Zulassungssperre in der Genehmigungsdatenbank (§ 30a Abs. 9a KFG 1967) aufzuheben. In diesem Fall entfällt die Ausstellung der Bescheinigung und finden die Rz 4302 bis Rz 4304 und Rz 4306 keine Anwendung.

4302

Die Bescheinigung enthält das Finanzamt, die Bezeichnung der Zulassungsbehörde, die Bezeichnung der Fahrzeugart/des Fahrzeugtyps und des Fahrzeugherstellers, die Fahrgestellnummer/Motornummer/Herstellernummer sowie Name bzw. Firmenbezeichnung und Anschrift des Zulassungswerbers/der Zulassungswerberin. Die Bescheinigung ist nur zu erteilen, wenn der Erwerber die gemäß Art. 27 Abs. 1 Z 2 bis 4 UStG 1994 erforderlichen Angaben macht.

4303

Bundeseinheitlich ist dafür ein amtlicher Vordruck mit der Lagernummer Verf 11 in Verwendung.

4304

Diese Bescheinigungen werden im Regelfall vom gemäß § 70 Z 3 BAO zuständigen Finanzamt (das ist das Wohnsitzfinanzamt) ausgestellt.

4305

Die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank oder die Erteilung der Bescheinigung ist bei natürlichen Personen im Nichtunternehmensbereich an die Entrichtung der Steuer gebunden.

4306

Durch § 40a KFG 1967 idgF wurden die gesetzlichen Grundlagen für die Beleihung von Versicherern als Zulassungsstellen zum Zwecke der Zulassung geschaffen. Demnach treten gemäß § 40b KFG 1967 die beliehenen Zulassungsstellen an die Stelle der Behörde und haben die ihnen übertragenen Aufgaben wahrzunehmen. Diese Zulassungsstellen werden daher wie die Behörden die Zulassung von aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammenden neuen motorbetriebenen Landfahrzeugen von der Vorlage der Bescheinigung abhängig machen.

Randzahlen 4307 bis 4315: *derzeit frei.*

127.2. Meldepflicht bei Lieferung neuer Fahrzeuge

Randzahlen 4316 bis 4325: *derzeit frei.*

127.3. Vorlage von Urkunden

Siehe Rz 3526 bis Rz 3540.

Randzahlen 4326 bis 4330: *derzeit frei.*

127.4. Fiskalvertreter

Randzahlen 4331 bis 4335: *derzeit frei.*

128. UID (Art. 28 UStG 1994)

128.1. Allgemeines

128.1.1. Erteilung der UID von Amts wegen und auf Antrag

4336

Rechtslage ab 1.1.2003

Unternehmern, die im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, erteilt das Finanzamt von Amts wegen eine UID.

Rechtslage ab 1.1.2015

Unternehmern, die

- im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, oder
- die Sonderregelung gemäß Art. 25a UStG 1994 in Anspruch nehmen, erteilt das Finanzamt von Amts wegen eine UID.

Schwellenerwerber (siehe Rz 4339) erhalten eine UID über Antrag. Der Antrag ist schriftlich (auch per Telefax oder Telegramm) unter Angabe von Name, Firma, Anschrift und Steuernummer an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt zu richten. Fallen festsetzendes und einhebendes Finanzamt auseinander, ist das festsetzende Amt zuständig.

Zur Vergabe einer UID an ausländische Unternehmer siehe Rz 4340.

4337

Jeder Unternehmer erhält nur eine UID, auch wenn er mehrere Betriebe hat bzw. Tätigkeiten ausübt (Ausnahmen siehe Rz 4341 und Rz 4342).

128.1.2. Anspruchsberechtigung

4338

Anspruch auf Erteilung haben alle Unternehmer (§ 2 UStG 1994) und juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (siehe jedoch Schwellenerwerber Rz 4339).

4339

Von den so genannten "Schwellenerwerbern" erhalten

- Unternehmer, die ausschließlich von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des § 22 UStG 1994 erfasste Umsätze tätigen und
- Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze ausführen,

eine UID nur dann, wenn sie die UID für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen,

- juristische Personen im nichtunternehmerischen Bereich eine UID nur dann, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

Weiters erhalten

- Unternehmer, die ausschließlich von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des § 22 UStG 1994 erfasste Umsätze tätigen, sowie
- Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze ausführen

auch dann eine UID, wenn sie

- diese für im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der MwSt-RL 2006/112/EG idF der Richtlinie 2008/8/EG schulden (ab 1.1.2010) oder
- diese zur Abgabe einer ZM für von ihnen in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführte sonstige Leistungen, für die die Steuerschuld entsprechend Art. 196 der MwSt-RL 2006/112/EG idF der Richtlinie 2008/8/EG auf den Leistungsempfänger dort übergeht (ab 1.1.2010),

benötigen.

In diesen Fällen muss der Antrag eine entsprechende Erklärung enthalten. Dabei genügt es, glaubhaft zu machen, dass solche Umsätze in Zukunft getätigt werden. Keine UID ist zu vergeben, wenn diese lediglich aus Gründen der Rechnungslegung begehrt wird.

128.1.3. Sonderfälle der UID-Vergabe

128.1.3.1. Ausländische Unternehmer

4340

Die UID-Vergabe an Unternehmer, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung im Inland gelegener Grundstücke erzielen, obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt.

Der Antrag ist schriftlich unter Angabe der Gründe, aus denen die Vergabe einer UID begehrt wird und unter Beilage einer Unternehmerbestätigung im Original zu stellen.

Nicht im Inland ansässigen Unternehmern, die im Inland ausschließlich Umsätze erbringen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird keine UID erteilt, wenn die Steuerschuld für diese Umsätze auf den Leistungsempfänger übergeht (Art. 214 Abs. 1 lit. a der MwSt-RL 2006/112/EG).

128.1.3.2. Körperschaften öffentlichen Rechts

4341

Diese erhalten über Antrag eine UID für den unternehmerischen Bereich, für den sie zur Umsatzsteuer erfasst sind. Bei größeren Gebietskörperschaften können mehrere Umsatzsteuernummern vergeben werden. In diesem Fall ist parallel dazu auch jeweils die Vergabe einer UID möglich.

128.1.3.3. Organgesellschaften

4342

Bei Organschaften wird über Antrag des Unternehmers (Organträger) auch jeweils eine gesonderte UID für jede einzelne Organgesellschaft (Organtochter) erteilt, soweit diese im eigenen Namen innergemeinschaftliche Umsätze ausführen oder innergemeinschaftliche Erwerbe bewirken. Bloße Filialbetriebe oder Zweigniederlassungen erhalten keine eigene UID.

128.1.3.4. SonderUID für Spediteure

Siehe Rz 3951 bis Rz 3965.

128.1.4. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der UID der EG-Mitgliedstaaten (Stand 1. Jänner 2007)

4343

Mitgliedstaat	Aufbau	Ländercode	Format
Belgien	BE0123456789	BE	1 Block mit 10 Ziffern
Bulgarien	BG123456789(0)	BG	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 10 Ziffern
Dänemark	DK12345678	DK	1 Block mit 8 Ziffern

			(vier Blöcke mit je zwei Ziffern)
Deutschland	DE123456789	DE	1 Block mit 9 Ziffern
Estland	EE123456789	EE	1 Block mit 9 Ziffern
Finnland	FI12345678	FI	1 Block mit 8 Ziffern
Frankreich	FRXX345678901	FR	1 Block mit 2 Zeichen, 1 Block mit 9 Ziffern
Griechenland	EL123456789	EL	1 Block mit 9 Ziffern
Irland	IE12345678	IE	1 Block mit 8 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Italien	IT12345678901	IT	1 Block mit 11 Ziffern
Kroatien	HR12345678901	HR	1 Block mit 11 Ziffern
Lettland	LV12345678901	LV	1 Block mit 11 Ziffern
Litauen	LT123456789 oder LT123456789012	LT	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 12 Ziffern
Luxemburg	LU12345678	LU	1 Block mit 8 Ziffern
Malta	MT12345678	MT	1 Block mit 8 Ziffern
Niederlande	NL123456789B12	NL	1 Block mit 12 Zeichen(vgl. Anm. 2)
Österreich	ATU12345678	AT	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 3)
Polen	PL1234567890	PL	1 Block mit 10 Ziffern
Portugal	PT123456789	PT	1 Block mit 9 Ziffern
Rumänien	RO1234567890	RO	1 Block mit mindestens 2 und maximal 10 Ziffern
Schweden	SE123456789012	SE	1 Block mit 12 Ziffern
Slowakei	SK1234567890	SK	1 Block mit 10 Ziffern
Slowenien	SI12345678	SI	1 Block mit 8 Ziffern
Spanien	ES123456789	ES	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Tschechien	CZ12345678 CZ123456789 CZ1234567890	CZ	1 Block mit 8, 9 oder 10 Ziffern
Ungarn	HU12345678	HU	1 Block mit 8 Ziffern
Vereinigtes Königreich	GB123 1234 12 oder GB123 1234 12 123 (vgl. Anm. 4) oder GBGD123 (vgl. Anm. 5) oder GBHA123 (vgl. Anm. 6)	GB	1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen

Zypern	CY12345678L	CY	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 7)

Anmerkungen:

1) In den weiteren Stellen nach dem Ländercode können Buchstaben enthalten sein.

2) An der zehnten Stelle steht immer der Buchstabe "B".

3) An erster Stelle nach dem Ländercode steht immer ein "U" und anschließend 8 Ziffern.

4) Unterscheidet Unternehmen in Gruppen (ähnlich Organschaft)

5) Unterscheidet Abteilungen von Verwaltungen (GD: Government Departments)

6) Unterscheidet Gesundheitsbehörden (HA: Health Authorities)

7) An letzter Stelle muss ein Buchstabe stehen.

4343a

Im Drittland ansässige Unternehmer, die elektronische Leistungen an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen, können sich – unter bestimmten Bedingungen – dafür entscheiden, nur in einem EU-Mitgliedstaat erfasst zu werden (vgl. Rz 3431 ff). In diesen Fällen erhält der Unternehmer anlässlich der Registrierung eine EU-Identifikations-Nummer (zB EU040123456).

128.1.5. Begrenzung der UID

4344

Die UID ist durch das Finanzamt mit Bescheid zurück zu nehmen (zu begrenzen),

- wenn sich die Voraussetzungen für ihre Vergabe geändert haben (zB bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit) oder
- sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Vergabe einer UID nicht gegeben waren (zB der Unternehmer erbringt keine Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland mit Recht auf Vorsteuerabzug).

Der Unternehmer ist dazu verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen, die zur Vergabe der UID geführt haben, dem Finanzamt innerhalb eines Monates zu melden.

Randzahlen 4345 bis 4350: *derzeit frei.*

128.2. Bestätigungsverfahren

128.2.1. Allgemeines

4351

Jeder Inhaber einer österreichischen UID ist berechtigt, die ihm von seinem Geschäftspartner bekannt gegebene ausländische UID auf ihre Gültigkeit überprüfen zu lassen. Durch diese

Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen erleichtert werden. Der österreichische Leistungserbringer lässt sich somit in Österreich die Gültigkeit einer UID des Leistungsempfängers bestätigen. Die Bestätigung der Gültigkeit einer österreichischen UID kann nicht durch eine österreichische Behörde erfolgen, sondern nur durch eine hierfür zuständige Behörde des anderen Mitgliedstaates oder im Rahmen von Finanz-Online (siehe dazu Rz 4353) bzw. im Rahmen einer elektronischen MIAS-Selbstabfrage bei der EU (siehe dazu Rz 4352a).

128.2.2. Zuständigkeit

4352

Ab 1.7.2011 hat jeder Unternehmer die UID-Abfrage verpflichtend über FinanzOnline durchzuführen. Nur soweit ihm dies mangels technischer Voraussetzungen (zB mangels Internetzugangs) unzumutbar ist, können Bestätigungsanfragen an das für den Unternehmer zuständige Finanzamt gerichtet werden.

4352a

Daneben besteht aber auch die Möglichkeit einer elektronischen MIAS-Selbstabfrage bei der EU (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies). Über die MIAS-Selbstabfrage bei der EU kann sowohl die einfache Bestätigungsanfrage "Stufe 1" als auch die qualifizierte Bestätigungsanfrage "Stufe 2" (siehe jedoch Rz 4356 und Rz 4358) online durchgeführt werden.

4353

Im Rahmen von Finanz-Online kann von den teilnehmenden Parteien (von Unternehmern selbst bzw. von Parteienvertretern für durch sie vertretene österreichische Lieferanten) sowohl die einfache Bestätigungsanfrage "Stufe 1" als auch die qualifizierte Bestätigungsanfrage der "Stufe 2" (siehe jedoch Rz 4356 und Rz 4358) Online durchgeführt werden.

128.2.3. Form und Inhalt der Anfrage

4354

Bestätigungsanfragen im Rahmen von Finanz-Online können nur elektronisch, Bestätigungsanfragen an das für den Unternehmer zuständige Finanzamt schriftlich, telefonisch oder mit Telefax eingereicht werden.

4355

Die Anfrage (einfache Bestätigungsanfrage - Stufe 1) an das Finanzamt hat folgende Angaben zu enthalten:

- die UID, den Namen (Firma) und die Anschrift des anfragenden Unternehmers,

- die von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung oder der sonstigen Leistung, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MWSt-RL 2006/112/EG die Steuer schuldet.

Die Daten des Geschäftspartners müssen in der Anfrage so bekannt gegeben werden, wie sie bei dessen Finanzverwaltung zum Zwecke des Bestätigungsverfahrens gespeichert sind. Die Daten der handelsrechtlichen Registrierung oder der Aufdruck auf den Geschäftspapieren können davon abweichen.

4356

Der anfragende Unternehmer kann zusätzlich zu der zu überprüfenden UID auch den Namen und die Anschrift des Inhabers der ausländischen UID über Finanz-Online oder im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage selbst überprüfen bzw. vom Finanzamt überprüfen lassen (qualifizierte Bestätigungsanfrage - Stufe 2). Die qualifizierte Bestätigungsanfrage über Finanz-Online sowie im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage ist jedoch nur dann wirksam, wenn Name und Anschrift des Inhabers der UID angezeigt werden.

128.2.4. Form und Inhalt der Bestätigung

4357

Bei einer Bestätigungsanfrage im Rahmen von Finanz-Online bzw. im Rahmen der MIAS-Selbstabfrage wird die Antwort elektronisch mitgeteilt. Das Finanzamt teilt das Ergebnis der Bestätigungsanfrage in jedem Fall schriftlich mit. Bei telefonischen Anfragen wird vorweg eine telefonische Bestätigung erteilt. Die jeweilige Mitteilung gilt als Beleg und ist als Ausdruck oder in elektronischer Form gemäß § 132 BAO aufzubewahren.

4358

Die Antwort des Finanzamtes kann (sowohl in Stufe 1 als auch in Stufe 2) lauten:

- "Die UID ist gültig!"
- "Die UID ist nicht gültig!"
- "Die UID des Anfragenden ist nicht gültig!"

Im Rahmen von Finanz-Online oder im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage werden die Daten des Inhabers der UID angezeigt (qualifizierte Abfrage - Stufe 2). Diesfalls hat der Anfragende selbst die angezeigten Daten mit den ihm vorliegenden Daten des Inhabers der UID zu vergleichen und auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

128.2.5. Vertrauensschutzregelung

4359

Die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 (siehe Rz 4016 bis Rz 4030) bezieht sich nicht auf die Richtigkeit der UID. Das Bestätigungsverfahren dient der Prüfung, ob die Nummer gültig und dem Abnehmer erteilt ist.

4360

Die Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens zur Überprüfung der Gültigkeit der UID ist gesetzlich nicht vorgeschrieben.

4361

Eine Anfrage nach Stufe 2 wird dann angebracht sein, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Warenempfängers bestehen, wenn mit einem Geschäftspartner erstmals Geschäftsbeziehungen aufgenommen werden, bei Gelegenheitskunden und bei Abholfällen.

Randzahlen 4362 bis 4370: *derzeit frei.*

128.3. Stempelgebührenbefreiung

Randzahlen 4371 bis 4380: *derzeit frei.*

Übernahmevertrag zum vermittlungsweisen Verkauf

Ich

Name
Anschrift

beauftrage die

Firma

mit dem vermittlungsweisen Verkauf meines Fahrzeuges/landwirtschaftlichen Gerätes

Marke und Type	Bj.

zu folgenden Bedingungen:

1. Der Mindestpreis beträgt inkl. MWSt.

S	€

Ein allfälliger Mehrerlös ergeht an die

Firma

2. Ich beauftrage Sie hiermit, an meinem Verkaufsgegenstand auf meine Rechnung die Reparaturen vorzunehmen, die für die Betriebs- und Verkehrssicherheit, sowie für den Verkauf notwendig sind.

3. Ich berechtige Sie, Probe-, Vorführungs- und Überstellungsfahrten selbst vorzunehmen oder von Dritten durchführen zu lassen. Mit der Einschaltung von Weitervermittlern bin ich einverstanden.

4. Ich bestätige, dass oben genannter Verkaufsgegenstand mein ausschließliches unbelastetes Eigentum ist.

5. Mündliche Vereinbarungen bedürfen einer schriftlichen Bestätigung, um Rechtsgültigkeit zu erlangen.

Vorversicherung

Typenschein übergeben ja ☐ nein ☐

Ort	Datum

Mit Vorstehendem einverstanden

Der Auftraggeber (Unterschrift) Der Vermittler (Unterschrift)

http://www.bmf.gv.at

Kaufvertrag

Name
Adresse

verkauft durch Vermittlung der

Firma

am heutigen Tage mit allen Rechten und Pflichten an

Name
Adresse

das Kraftfahrzeug/Gerät

Marke und Type	Bj.
Fahrgestell-Nr.	
Motor-Nr.	
mit folgender Sonderausstattung	

im Zustand wie besichtigt und probegefahren, unter Ausschluss jeglicher Haftung für Rechts- und Sachmängel, zum vereinbarten Preis von

S	€

mit folgenden Zahlungsbedingungen

Eine Haftung für Rechts- und Sachmängel wird nur insoweit vom Verkäufer übernommen, als dies gesetzlich zwingend vorgesehen ist.

Bis zur Erledigung eines allfälligen Kreditansuchens ist der Verkäufer zum Rücktritt von diesem berechtigt, wenn ein anderer Kaufinteressent das Fahrzeug gegen Barzahlung erwerben will. Der Rücktritt wird durch schriftliche Mitteilung an den Käufer vollzogen.
Bei Vertragsstornierung durch den Käufer wird eine Stornogebühr in der Höhe von 10 % des vereinbarten Kaufpreises - mindestens jedoch 1.000,- S / 72,673.- € zur Zahlung an den Vermittler fällig.
Bis zur Bezahlung des gesamten Kaufpreises bleibt der Kaufgegenstand Eigentum des Verkäufers. Nebenabreden, nachträgliche Änderungen des Vertrages sowie das Kaufobjekt betreffende Zusicherungen bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

Liefertermin
Besondere Vereinbarung

Beide Teile verzichten auf das Recht, diesen Vertrag wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes anzufechten.

Erfüllungsort und Gerichtsstand

Ort	Datum

Mit Vorstehendem einverstanden

Verkäufer (Unterschrift) Käufer (Unterschrift)

http://www.bmf.gv.at

EUROPÄISCHE UNION

Bescheinigung über die Befreiung von

☐ der Mehrwertsteuer und/oder ☐ der Verbrauchsteuer

Richtlinie 2006/112/EG Artikel 151 und Richtlinie 2008/118/EG Artikel 13

Zutreffendes bitte ankreuzen !

Laufende Nummer (nicht zwingend)

1. Antragstellende Einrichtung bzw. Privatperson

Bezeichnung/Name	
Straße	Hausnummer
Postleitzahl	Ort
(Aufnahme-)Mitgliedstaat	

2. Für das Anbringen des Dienststempels zuständige Behörde (Bezeichnung, Anschrift und Rufnummer)

3. Erklärung der antragstellenden Einrichtung oder Privatperson

Der Antragsteller ☐ Einrichtung ☐ Privatperson erklärt hiermit,

a) dass die in Feld 5 genannten Gegenstände und/oder Dienstleistungen bestimmt sind

☐ für amtliche Zwecke

- ☐ einer ausländischen diplomatischen Vertretung
- ☐ einer ausländischen berufskonsularischen Vertretung
- ☐ einer europäischen Einrichtung, auf die das Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union Anwendung findet
- ☐ einer internationalen Organisation
- ☐ der Streitkräfte eines der NATO angehörenden Staates
- ☐ der auf Zypern stationierten Streitkräfte des Vereinigten Königreichs

☐ zur privaten Verwendung durch

- ☐ einen Angehörigen einer ausländischen diplomatischen Vertretung
- ☐ einen Angehörigen einer ausländischen berufskonsularischen Vertretung
- ☐ einen Bediensteten einer internationalen Organisation

Bezeichnung der Einrichtung (siehe Feld 4)

b) dass die in Feld 5 genannten Gegenstände und/oder Dienstleistungen mit den Bedingungen und Beschränkungen vereinbar sind, die in dem in Feld 1 genannten Aufnahmemitgliedstaat für die Freistellung gelten, und

c) dass die obigen Angaben richtig und vollständig sind.

Der Antragsteller (Einrichtung/Privatperson) verpflichtet sich hiermit, an den Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt wurden oder von dem aus die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die Mehrwertsteuer und/oder Verbrauchsteuer zu entrichten, die fällig wird, falls die Gegenstände und/oder Dienstleistungen die Bedingungen für die Befreiung nicht erfüllen oder nicht für die beabsichtigten Zwecke verwendet werden bzw. nicht den beabsichtigten Zwecken dienen.

Ort, Datum	Name und Stellung des Unterzeichnenden, Unterschrift

4. Dienststempel der Einrichtung (bei Freistellung zur privaten Verwendung)

Ort, Datum	Dienststempel	Name und Stellung des Unterzeichnenden, Unterschrift

www.bmf.gv.at

BMF BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

5. Bezeichnung der Gegenstände und/oder Dienstleistungen, für die die Befreiung von der Mehrwertsteuer und/oder Verbrauchsteuer beantragt wird

A. Angaben zu dem Unternehmer/zugelassenen Lagerinhaber:

1. Name und Anschrift

2. Mitgliedstaat

3. Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder Steuerregisternummer/Verbrauchsteuernummer

B. Angaben zu den Gegenständen und/oder Dienstleistungen:

Nr.	Ausführliche Beschreibung der Gegenstände und/oder Dienstleistungen [1] (oder Verweis auf beigefügten Bestellschein)	Menge oder Anzahl	Preis ohne Mehrwertsteuer oder Verbrauchsteuer		Währung
			Preis pro Einheit	Gesamtpreis	
		Gesamtbetrag			

6. Bescheinigung der zuständigen Behörde(n) des Aufnahmemitgliedstaates

Die Versendung/Lieferung bzw. Erbringung der in Feld 5 genannten Gegenstände und/oder Dienstleistungen entspricht

☐ in vollem Umfang ☐ in folgendem Umfang (Menge bzw. Anzahl) [2] _____

den Bedingungen für die Befreiung von der Mehrwertsteuer und/oder Verbrauchsteuer.

Ort, Datum	Dienststempel	Name und Stellung des Unterzeichnenden, Unterschrift

7. Verzicht auf Anbringung des Dienststempelabdrucks in Feld 6 (nur bei Freistellung für amtliche Zwecke)

Mit Schreiben Nr.	vom (TT.MM.JJJJ)

wird für (Bezeichnung der antragstellenden Einrichtung)

auf die Anbringung des Dienststempelabdrucks in Feld 6 verzichtet, durch (Bezeichnung der zuständigen Behörde des Aufnahmemitgliedstaates)

Ort, Datum	Dienststempel	Name und Stellung des Unterzeichnenden, Unterschrift

[1] *Nicht benutzte Felder durchstreichen. Dies gilt auch, wenn ein Bestellschein beigefügt ist.*

[2] *Gegenstände und/oder Dienstleistungen, für die keine Befreiung gewährt werden kann, sind in Feld 5 oder auf dem Bestellschein durchzustreichen.*

Erläuterungen zur Bescheinigung über die Befreiung von der Mehrwertsteuer und/oder Verbrauchsteuer (U 100)

1. Dem Unternehmer und/oder zugelassenen Lagerinhaber dient diese Bescheinigung als Beleg für die Steuerbefreiung von Gegenständen oder Dienstleistungen, die an Einrichtungen bzw. Privatpersonen im Sinne von Artikel 151 der Richtlinie 2006/112/EG und Artikel 13 der Richtlinie 2008/118/EG versendet und/oder geliefert werden. Dementsprechend ist für jeden Lieferer/Lagerinhaber eine Bescheinigung auszufertigen. Der Lieferer/Lagerinhaber hat die Bescheinigung gemäß den in seinem Mitgliedstaat geltenden Rechtsvorschriften in seine Buchführung aufzunehmen.

2. a) Die allgemeinen Hinweise hinsichtlich des zu verwendenden Papiers und der Abmessungen der Felder sind dem *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 164 vom 1.7.1989, S. 3, zu entnehmen.

   Für alle Exemplare ist weißes Papier im Format 210 × 297 mm zu verwenden, wobei in der Länge Abweichungen von -5 bis + 8 mm zulässig sind.

   Bei einer Befreiung von der Verbrauchsteuer ist die Befreiungsbescheinigung in zwei Exemplaren auszufertigen:

   - eine Ausfertigung für den Versender;
   - eine Ausfertigung, die die Bewegungen der der Verbrauchsteuer unterliegenden Produkte begleitet.

   b) Nicht genutzter Raum in Feld 5B ist so durchzustreichen, dass keine zusätzlichen Eintragungen vorgenommen werden können.

   c) Das Dokument ist leserlich und in dauerhafter Schrift auszufüllen. Löschungen oder Überschreibungen sind nicht zulässig. Die Bescheinigung ist in einer vom Aufnahmemitgliedstaat anerkannten Sprache auszufüllen.

   d) Wird bei der Beschreibung der Gegenstände und/oder Dienstleistungen (Feld 5 Buchstabe B der Bescheinigung) auf einen Bestellschein Bezug genommen, der nicht in einer vom Aufnahmemitgliedstaat anerkannten Sprache abgefasst ist, so hat der Antragsteller (Einrichtung/Privatperson) eine Übersetzung beizufügen.

   e) Ist die Bescheinigung in einer vom Mitgliedstaat des Lieferers/Lagerinhabers nicht anerkannten Sprache verfasst, so hat der Antragsteller (Einrichtung/Privatperson) eine Übersetzung der Angaben über die in Feld 5 Buchstabe B aufgeführten Gegenstände und Dienstleistungen beizufügen.

   f) Unter einer anerkannten Sprache ist eine der Sprachen zu verstehen, die in dem betroffenen Mitgliedstaat amtlich in Gebrauch ist, oder eine andere Amtssprache der Union, die der Mitgliedstaat als zu diesem Zwecke verwendbar erklärt.

3. In Feld 3 der Bescheinigung macht der Antragsteller (Einrichtung/Privatperson) die für die Entscheidung über den Freistellungsantrag im Aufnahmemitgliedstaat erforderlichen Angaben.

4. In Feld 4 der Bescheinigung bestätigt die Einrichtung die Angaben in den Feldern 1 und 3 Buchstabe a des Dokuments und bescheinigt, dass der Antragsteller — wenn es sich um eine Privatperson handelt — Bediensteter der Einrichtung ist.

5. a) Wird (in Feld 5 Buchstabe B der Bescheinigung) auf einen Bestellschein verwiesen, so sind mindestens Bestelldatum und Bestellnummer anzugeben. Der Bestellschein hat alle Angaben zu enthalten, die in Feld 5 der Bescheinigung genannt werden. Muss die Bescheinigung von der zuständigen Behörde des Aufnahmemitgliedstaates abgestempelt werden, so ist auch der Bestellschein abzustempeln.

   b) Die Angabe der in Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 2073/2004 des Rates vom 16. November 2004 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern genannten Registriernummer ist nicht zwingend; die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder die Steuerregisternummer ist anzugeben.

   c) Währungen sind mit den aus drei Buchstaben bestehenden Codes der internationalen ISOIDIS-4127-Norm zu bezeichnen, die von der Internationalen Normenorganisation festgelegt wurde [1)].

6. Die genannte Erklärung einer antragstellenden Einrichtung/Privatperson ist in Feld 6 durch die Dienststempel der zuständigen Behörde(n) des Aufnahmemitgliedstaates zu beglaubigen. Diese Behörde(n) kann/können die Beglaubigung davon abhängig machen, dass eine andere Behörde des Mitgliedstaats zustimmt. Es obliegt der zuständigen Steuerbehörde, eine derartige Zustimmung zu erlangen.

7. Zur Vereinfachung des Verfahrens kann die zuständige Behörde darauf verzichten, von einer Einrichtung, die eine Befreiung für amtliche Zwecke beantragt, die Erlangung des Dienststempels zu fordern. Die antragstellende Einrichtung hat diese Verzichterklärung in Feld 7 der Bescheinigung anzugeben.

www.bmf.gv.at

BMF BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

[1)] *Die Codes einiger häufig benutzter Währungen lauten: EUR (Euro), BGN (Leva), CZK (Tschechische Kronen), DKK (Dänische Kronen), GBP (Pfund Sterling), HUF (Forint), LTL (Litai), PLN (Zloty), RON (Rumänische Lei), SEK(Schwedische Kronen), USD (US-Dollar).*

Anhang 4 Unternehmer die üblicherweise Bauleistungen erbringen

1 Allgemeines

Zur Beurteilung, ob ein Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt, kann der Abschnitt F "Bauwesen" der SYSTEMATIK DER WIRTSCHAFTSTÄTIGKEITEN - (ÖNACE 1995), basierend auf der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft, herausgegeben von der Statistik Austria, herangezogen werden (Internetadresse: http://www.statistik.at/oenace).

Unternehmer, die insbesondere die im Abschnitt F, Unterabschnitt FA, Abteilung 45, der SYSTEMATIK DER WIRTSCHAFTSTÄTIGKEITEN - (ÖNACE 1995) angeführten Tätigkeiten ausüben, sind als solche anzusehen, die üblicherweise Bauleistungen erbringen, wobei für die Beurteilung drei Abweichungen von der Liste zu beachten sind:

- Die nach den Erläuterungen zu Punkt 45.21-01 ausgenommene "Errichtung vollständiger Fertigteilbauten aus selbstgefertigten Teilen, soweit nicht aus Beton", gehört zu den Tätigkeiten, die zur Annahme führen, dass der Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt.
- Punkt 45.43-04 "Raumausstattung ohne ausgeprägten Schwerpunkt" und
- Punkt 45.45-01 "Fassadenreinigung" gehören nicht zu den Tätigkeiten, die zur Annahme führen, dass der Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt.

2 Abschnitt F Bauwesen gemäß Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE 1995)

F Bauwesen

FA Bauwesen

45 Bauwesen

Diese Abteilung umfasst:

- Neubau, Renovierung und gewöhnliche Instandsetzung

45.1 Vorbereitende Baustellenarbeiten

45.11 Abbruch-, Spreng- und Erdbewegungsarbeiten

45.11-00 Abbruch-, Spreng- und Erdbewegungsarbeiten

Diese Unterklasse umfasst:

- Abbruch von Gebäuden und anderen Bauwerken
- Enttrümmerung von Baustellen
- Erdbewegungen: Ausschachtung, Erdauffüllung, Einebnung und Planierung von Baugelände, Grabenaushub, Felsabbau, Sprengen usw.
- Erschließung von Lagerstätten: Auffahren von Grubenbauen, Abräumen des Deckgebirges und andere Aus- und Vorrichtungsarbeiten
- Meliorationsarbeiten

Diese Unterklasse umfasst ferner:

- Baustellenentwässerung
- Entwässerung von land- und forstwirtschaftlichen Fläche

45.12 Test- und Suchbohrung

45.12-00 Test- und Suchbohrung

Diese Unterklasse umfasst:

- Test-, Such- und Kernbohrung für bauliche, geophysikalische, geologische oder ähnliche Zwecke

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Erdöl- und Erdgasbohrungen zu Förderzwecken auf Vertragsbasis (siehe 11.20-00)
- Brunnen- und Schachtbau (siehe 45.25-00)
- Exploration von Erdöl- und Erdgasfeldern, geophysikalische,

geologische und seismische Messungen (siehe 74.20-02)

45.2 Hoch- und Tiefbau

45.21 Hochbau, Brücken- und Tunnelbau u.Ä.

45.21-01 Wohnungs- und Siedlungsbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Wohngebäuden, inklusive solcher aus Fertigteilen

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- ~~Errichtung vollständiger Fertigteilbauten aus selbstgefertigten Teilen, soweit nicht aus Beton (siehe 20, 26 und 28)*)~~
- Bauinstallation (siehe 45.3)
- sonstiges Baugewerbe (siehe 45.4)
- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)
- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-02 Industrie- und Ingenieurbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Industrie- und Ingenieurhochbauten
- Errichtung von Kraftwerken, Bergwerken und industriellen Produktionsanlagen

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Erbringung von Dienstleistungen bei der Erdöl- und Erdgasförderung (siehe 11.20-00)
- Schornstein-, Feuerungs- und Industrieofenbau (siehe 45.25-00)
- Bauinstallation (siehe 45.3)

- sonstiges Baugewerbe (siehe 45.4)
- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)
- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-03 Sonstiger Hochbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Geschäftsbauten
- Errichtung von Gebäuden für Sport- und Freizeitanlagen
- Errichtung von Gebäuden (anderweitig nicht genannt)

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Bau von Sportplätzen, Stadien, Schwimmbädern, Sporthallen und anderen Sportanlagen (ohne Gebäude) (siehe 45.23-00)
- Bauinstallation (siehe 45.3)
- sonstiges Baugewerbe (siehe 45.4)
- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)
- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-04 Adaptierungsarbeiten im Hochbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Bauarbeiten im Zusammenhang mit Renovierung und Adaptierungen im Hochbau

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Bauinstallation (siehe 45.3)
- sonstiges Baugewerbe (siehe 45.4)
- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)

- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-05 Brücken- und Hochstraßenbau

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)
- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-06 Tunnelbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Tunneln, Viadukten und Unterführungen

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)
- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.21-07 Rohrleitungs- und Kabelnetzleitungstiefbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Rohrfernleitungen, Fernmelde- und Hochspannungsleitungen
- Errichtung von städtischen Rohrleitungs- und Kabelnetzen einschließlich zugehöriger Arbeiten

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Installation von Kabeln (siehe 45.34-00)
- Installation von Freileitungskabeln (siehe 45.34-00)
- Tätigkeiten von Architekturbüros (siehe 74.20-01)

- Tätigkeiten von Ingenieurbüros (siehe 74.20-02)
- Projektleitung (siehe 74.20-02)

45.22 Zimmerei, Dachdeckerei, Bauspenglerei und Isolierer

45.22-01 Zimmerei

Diese Unterklasse umfasst:

- Errichtung von Dachstühlen

45.22-02 Dachdeckerei

Diese Unterklasse umfasst:

- Dachdeckungs- und Dachanstricharbeiten

45.22-03 Bauspenglerei

45.22-04 Isolierer

Diese Unterklasse umfasst:

- Abdichtung gegen Wasser und Feuchtigkeit

45.23 Straßenbau und Eisenbahnoberbau

45.23-00 Straßenbau und Eisenbahnoberbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Bau von Autobahnen, Straßen und Wegen
- Bau von Bahnverkehrsstrecken
- Bau von Rollbahnen
- Bau von Sportplätzen, Stadien, Schwimmbädern, Tennis- und Golfplätzen (ohne Gebäude)
- Markierung von Fahrbahnen und Parkplätzen

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- vorbereitende Erdbewegungen (siehe 45.11-00)
- Installation von Beleuchtungs- und Signalanlagen für Straßen, Eisenbahnen, Flughäfen und Häfen (siehe 45.34-00)

45.24 Wasserbau

45.24-00 Wasserbau

Diese Unterklasse umfasst:

- Bau von:
  - Wasserstraßen, Häfen (einschließlich Yachthäfen), Flussbauten, Schleusen usw.
  - Talsperren und Deiche
- Nassbaggerei
- Unterwasserarbeiten

45.25 Spezialbau und sonstiger Tiefbau

45.25-00 Spezialbau und sonstiger Tiefbau

Diese Unterklasse umfasst:

- spezielle Tätigkeiten im Hoch- und Tiefbau, die besondere Fachkenntnisse bzw. Ausrüstungen erfordern:
  - Herstellen von Fundamenten einschließlich Pfahlgründung
  - Brunnen- und Schachtbau
  - Montage von fremdbezogenen Stahlkonstruktionen
  - Eisenbiegerei und -flechterei
  - Mauer- und Pflasterarbeiten
  - Schornstein-, Feuerungs- und Industrieofenbau
  - Gebäudetrocknung
- Auf- und Abbau von Gerüsten und beweglichen Arbeitsbühnen einschließlich deren Vermietung

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Vermietung von Gerüsten ohne Auf- und Abbau (siehe 71.32-00)

45.3 Bauinstallation

45.31 Elektroinstallation

45.31-01 Installation von Aufzügen und Rolltreppen

Diese Unterklasse umfasst:

- Installation von Aufzügen und Rolltreppen in Gebäuden und anderen Bauwerken

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Wartung von Aufzügen und Rolltreppen (siehe 29.22-00)

45.31-02 Elektroinstallationen (anderweitig nicht genannt)

Diese Unterklasse umfasst:

- Installation von:
  - elektrischen Leitungen und Armaturen
  - Kommunikationssystemen
  - Elektroheizungen
  - Rundfunk- und Fernsehantennen (für Wohngebäude)
  - Feuermeldeanlagen
  - Einbruchsicherungen
  - Blitzableitern usw. in Gebäuden und anderen Bauwerken

45.32 Wärme-, Kälte, Schall- und Branddämmung

45.32-00 Wärme-, Kälte-, Schall- und Branddämmung

Diese Unterklasse umfasst:

- Dämmung gegen Wärme, Kälte, Schall, Brand und Erschütterung in Gebäuden und anderen Bauwerken

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Abdichtung gegen Wasser und Feuchtigkeit (siehe 45.22-04)

45.33 Gas-, Wasser-, Heizungs- und Lüftungsinstallation

45.33-00 Gas-, Wasser-, Heizungs- und Lüftungsinstallation

Diese Unterklasse umfasst:

- Gas-, Wasser- und Sanitärinstallation
- Installation von Lüftungs-, Kühl- und Klimaanlagen
- Einbau von Lüftungskanälen
- Installation von Heizungsanlagen
- Installation von Sprinkleranlagen

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Installation von Elektroheizungen (siehe 45.31-02)

45.34 Sonstige Bauinstallation

45.34-00 Sonstige Bauinstallation

Diese Unterklasse umfasst:

- Installation von Beleuchtungs- und Signalanlagen für Straßen, Eisenbahnen, Flughäfen und Häfen
- Installation von Ausrüstungen und Befestigungselementen (anderweitig nicht genannt) in Gebäuden und anderen Bauwerken
- Installation von Kabeln (auch verbunden mit Verlegen)
- Montage von Frei- und Fahrleitungen

- Installation von Jalousien und Markisen
- Errichtung von Zäunen und Geländern

45.4 Ausbau- und Bauhilfsgewerbe

45.41 Stuckaturgewerbe, Gipserei und Verputzerei

45.41-00 Stuckaturgewerbe, Gipserei und Verputzerei

Diese Unterklasse umfasst:

- Stuck-, Gips- und Verputzarbeiten innen und außen einschließlich damit verbundener Lattenschalung in Gebäuden und anderen Bauwerken

45.42 Bautischlerei und Bauschlosserei

45.42-01 Bautischlerei

Diese Unterklasse umfasst:

- Einbau von fremdbezogenen Türen, Toren, Fenstern, Rollläden, Rahmen und Zargen, Einbauküchen, Treppen, Ladeneinrichtungen u.Ä.
- Einbau von nichtmetallischen Decken, Wandvertäfelungen, beweglichen Trennwänden u.Ä. Innenausbauarbeiten

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Installation von Jalousien und Markisen (siehe 45.34-00)
- Verlegen von Parkett- und anderen Holzböden (siehe 45.43-01)

45.42-02 Bauschlosserei

Diese Unterklasse umfasst:

- Einbau von fremdbezogenen Türen, Toren, Fenstern, Rollläden, Rahmen und Zargen, Treppen, Ladeneinrichtungen u.Ä. aus Metall

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Errichtung von Zäunen und Geländern (siehe 45.34-00)
- Installation von Jalousien und Markisen (siehe 45.34-00)

45.43 Fußboden-, Fliesen- und Plattenlegerei, Raumausstattung

45.43-01 Fußbodenleger

Diese Unterklasse umfasst:

- Estrichlegerei
- Verlegen von:
  - Parkett-, Schiefer- und anderen Holzböden
  - Teppich- und Linoleumböden sowie Bodenbelägen aus Gummi oder synthetischem Material
  - Terrazzo-, Marmor- oder Granitböden sowie Wandverkleidungen aus diesen Materialien

45.43-02 Fliesenleger

Diese Unterklasse umfasst:

- Verlegen von:
  - Wand- und Bodenfliesen oder -platten aus Keramik, Beton, Kunststein oder Stein

45.43-03 Tapezierer

Diese Unterklasse umfasst:

- Tapetenkleberei

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Bespannung und Polsterung von Stühlen und Möbeln (siehe 36.1)

~~45.43-04 Raumausstattung ohne ausgeprägten Schwerpunkt~~

~~Diese Unterklasse umfasst:~~

- ~~Textile Raumausstattung ohne ausgeprägten Schwerpunkt (Anbringen von Vorhängen, Gardinen u.Ä.)~~
- ~~Nichttextile Raumausstattung ohne ausgeprägten Schwerpunkt*)~~

45.43-05 Ofensetzerei

Diese Unterklasse umfasst:

- Ofen- und Herdsetzerei, Kaminofenbau, Hafnerei

45.44 Malerei und Anstreicherei, Glaserei

45.44-01 Malerei und Anstreicherei

Diese Unterklasse umfasst:

- Innen- und Außenanstrich von Gebäuden
- Anstrich von Hoch- und Tiefbauten
- Entrostungsarbeiten

45.44-02 Glaserei

Diese Unterklasse umfasst:

- Ausführung von Glaserarbeiten einschließlich Einbau von Glasverkleidungen, Spiegeln usw.

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Fenstereinbau (siehe 45.42)

45.45 Sonstiges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe

45.45-01 Fassadenreinigung

~~Diese Unterklasse umfasst nicht:~~

- ~~Innenreinigung von Gebäuden und anderen Bauwerken (siehe 74.70-01)*)~~

45.45-02 Sonstiges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe (anderweitig nicht genannt)

Diese Unterklasse umfasst:

- Einbau von Swimmingpools
- sonstige Baufertigstellung und Ausbauarbeiten (anderweitig nicht genannt)

45.5 Vermietung von Baumaschinen und -geräten mit Bedienungspersonal

45.50 Vermietung von Baumaschinen und -geräten mit Bedienungspersonal

45.50-00 Vermietung von Baumaschinen und -geräten mit Bedienungspersonal

Diese Unterklasse umfasst nicht:

- Vermietung von Baumaschinen und -geräten ohne Bedienungspersonal (siehe 71.32-00)

Anhang 5 Innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 – Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet

(§ 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung)

(Erläuterung: diese Verbringungserklärung sollten Sie verwenden, wenn der/die Kunde/Kundin die Ware selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen an den Bestimmungsort befördert oder durch eine/n von ihm/ihr beauftragte/n Angestellte/n an den Bestimmungsort befördern lässt.)

Ich, ...

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....,

(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag, ...,

(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer* .....

in .....

(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

übernommen zu haben und erkläre, sie nach .....

.....

(Angabe des Bestimmungsmitgliedstaates und der Adresse des Bestimmungsortes)

in meiner Funktion als

Empfänger/in der Lieferung,

Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,

weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*

zu befördern.

Datum ..... Unterschrift .....

Hinweis:

Zur Sicherung der Identität des (der) Abholenden sollten Sie eine Fotokopie eines amtlichen Ausweises (zB Reisepass, Führerschein) und seines/ihres Beauftragungsnachweises (zB Vollmacht) anfertigen und aufbewahren.

* nicht zutreffendes streichen

Anhang 6 Innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 – Erklärung über den Empfang von Waren

(§ 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung)

(Erläuterung: diese Empfangsbestätigung sollten Sie vom Kunden bestätigen lassen, wenn Sie die Waren selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen befördern oder durch eine/n von Ihnen beauftragte/n Angestellte/n befördern lassen.)

Ich, ...

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....,
(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag, ...,
(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer* .....

in .....
(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

in meiner Funktion als

Empfänger/in der Lieferung,

Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,

weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*

übernommen zu haben.

Datum ..... Unterschrift .....

* nicht zutreffendes streichen