

18. November 2008

BMF-010219/0416-VI/4/2008

An

Bundesministerium für Finanzen

Steuer- und Zollkoordination

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2008 wieder ein Steuerdialog des Bundesministeriums für Finanzen mit dem Fachbereich für Umsatzsteuer und den Finanzämtern, bei dem in der Praxis auftretende Zweifelsfragen im Bereich der Umsatzsteuer behandelt wurden. Als Ergebnis dieses Dialogs wurde das nachstehende Umsatzsteuerprotokoll erstellt, das Ergänzungen und Klarstellungen zu den bestehenden Erlässen enthält. Die einzelnen Punkte des Umsatzsteuerprotokolls sind nach Paragraphen des Umsatzsteuergesetzes aufsteigend geordnet. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

§ 2 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 265)

Vermietung einer Sportanlage an einen Verein

Eine Gemeinde mietet eine Sportanlage, renoviert diese und vermietet sie an einen Sportverein.

Wie verhält es sich mit den Kosten für die Anmietung des Objektes?

Wie hoch muss die Miete sein um den UStR 2000 Rz 265 zu entsprechen?

Mindern Zuschüsse des Landes usw. die AfA-Bemessungsgrundlage?

Die Weitervermietung einer von der Gemeinde angemieteten Sportanlage an den Verein ist in Analogie zu UStR 2000 Rz 274 steuerrechtlich nur dann

anzuerkennen, wenn die der Gemeinde als Vermieter entstandenen Kosten zur Gänze weiterverrechnet werden. Die Miete hat sich demnach aus den weiterverrechneten Anmietungskosten, 1,5% der Sanierungsaufwendungen im Sinne der UStR 2000 Rz 265 und den anfallenden Betriebskosten zusammen zu setzen.

Allfällige Zuschüsse des Landes mindern die AfA-Bemessungsgrundlage nicht.

**§ 2 Abs. 1 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sowie
§ 7 Abs. 2 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988**

Vermietung von Liegenschaften durch Immobilien-GmbHs an deren Gesellschafter

GmbHs mit dem Unternehmenszweck Vermietung und Verwertung von Grundstücken vermieten Objekte bzw. Objektsteile an deren Gesellschafter (meistens zugleich Geschäftsführer) für Wohnzwecke. Oft handelt es sich um große Eigentumswohnungen, meist Dachgeschoßwohnungen, aber auch um Einfamilienhäuser. Diese sind oftmals auch möbliert und verfügen über weitere Sonderausstattungen wie zB Dachgartenbepflanzung.

Wie sind derartige Sachverhalte umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung für im Inland für sein Unternehmen erbrachte Leistungen gesondert ausgewiesen sind, abziehen. Die Zuordnung eines Leistungsbezuges zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerlichen Kriterien, etwa nach der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen. Das Umsatzsteuerrecht geht nicht von einer Unterscheidung nach Vermögensarten aus (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Anm. 227).

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 EStG 1988 bzw. §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 KStG 1988 darstellen. Dies gilt auch im Falle der Vermietung von Objekten einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter (vgl. VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Grundsätzlich ist jeweils von einer Einzelfallbetrachtung auszugehen.

Schädlich für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sind insbesondere folgende Kriterien:

- **Bei der Vermietung handelt sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liegt.**
- **Es wird ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist, vermietet.**
- **Es liegt kein fremdübliches Mietverhältnis vor.**

Ergibt sich etwa aus dem Sachverhalt, dass die Gesellschaft abgesehen von der Vermietung an den Gesellschafter keine weitere oder ähnliche unternehmerische Tätigkeit betreibt und der Gesellschafter selbst das Wohnhaus ausschließlich zu privaten Zwecken nutzt, so handelt es sich bei sämtlichen Aufwendungen um Kosten des Haushalts und der Lebensführung des Gesellschafters. Diese Ausgaben verlieren durch die Zwischenschaltung der Gesellschaft und des Mietvertrages nicht ihre Eigenschaft als Kosten privater Lebensführung.

Ein Gebäude ist insbesondere dann auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt, wenn es nach dessen Wünschen geplant, errichtet oder sogar eingerichtet wird. Ein Indiz dafür kann auch die Tatsache sein, dass das Gebäude nie am freien Markt in dieser Ausführung angeboten wurde.

Der VwGH (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169; VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091) beurteilt weiters die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung danach, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zweck der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt hätte.

Fremdüblichkeit liegt vor, wenn ein Vertragsverhältnis besteht, wie es zwischen Fremden (also auch mit fremden Arbeitnehmern) geschlossen würde (zu den Anforderungen des Fremdvergleichs siehe zB VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209). Dafür ist nicht allein das Mietentgelt ausschlaggebend (siehe auch UFG 27.01.2005, RV/0478-G/04), sondern die vertragliche Gestaltung insgesamt.

Da der private Wohnraum zu den Aufwendungen der Lebensführung zählt, handelt es sich bei der fremdunüblichen Zurverfügungstellung desselben um Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988, was eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Folge hat (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Werden Leistungen dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlassen, so liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken vor, nämlich zur Vorteilszuwendung an den Gesellschafter (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091 unter Hinweis auf Ruppe, UStG, § 1 Tz 399).

Weiters ist noch Folgendes anzumerken:

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt offensichtlich laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung (UFSL 24.08.2007, RV/0540-L/04).

In Einzelfällen kann nach Ansicht des UFS auch eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO vorliegen (UFSL 24.08.2007, RV/0540-L/04 sowie UFSW 18.01.2008, RV/0743-W/07, beide zu Stiftungen). Nach dem Urteil des EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, steht einem Steuerpflichtigen kein Vorsteuerabzug zu, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

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

Der Steuervorteil besteht zB im sofortigen Vorsteuerabzug für den Bau eines Einfamilienhauses, der dem Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre. Dieser Vorteil wird nicht dadurch aufgehoben, dass die vom Gesellschafter zu leistenden Mietzahlungen der Umsatzsteuer (ermäßigter Steuersatz!) unterliegen (vgl. UFSG 11.01.2007, RV/0215-G/06, zu Stiftungen: UFSW 18.01.2008, RV/0743-W/07).

Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte.

Bei Wegdenken der missbräuchlichen Praxis ist zB das (Einfamilien-)Haus dem Gesellschafter und nicht der Gesellschaft zuzurechnen, wodurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht besteht.

§ 2 und § 12 UStG 1994

Ausstellung des Formulars U 70

Unecht umsatzsteuerbefreite Unternehmer beantragen vom zuständigen Finanzamt die Ausstellung einer Unternehmerbestätigung mittels Formular U 70.

Wie ist in solchen Fällen vorzugehen?

Das Formular U 70 entspricht inhaltlich und optisch dem der 8. MWSt-RL, 79/1072/EWG, beigefügten Musterformular und ist nur für Zwecke der Vorsteuererstattung in anderen Mitgliedstaaten vorgesehen. Die Ausstellung dieses Formulars für Unternehmer, die nur unecht befreite Umsätze ausführen, hat somit nicht zu erfolgen.

Eine Unternehmerbestätigung aus einem anderen Grund soll nur bei entsprechender Begründung und nicht mittels U 70 erfolgen. Diese formlose, schriftliche Bestätigung hat diesfalls den ausdrücklichen Hinweis zu enthalten, dass der Unternehmer in Österreich steuerlich erfasst, unecht steuerbefreit und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

§ 3a UStG 1994 (UStR 2000 Rz 346)

Vermögensverwaltungsleistungen - Einheitlichkeit der Leistung

Eine Bank schließt mit ihren Kunden Vermögensverwaltungsverträge ab, aufgrund derer sie sich verpflichtet, das ihr überlassene Kapital möglichst ertragreich, entsprechend der vom Kunden gewählten Anlagestrategie (zB konservativ, dynamisch usw.) zu verwalten. Die Bank entscheidet im Rahmen der Vermögensverwaltung, ohne vorherige Weisung des Kunden, welche Maßnahmen (zB An- und Verkauf von Wertpapieren) aus ihrer Sicht dafür erforderlich sind. Je nach Wunsch des Kunden verrechnet die Bank für die Vermögensverwaltung einen Pauschalbetrag oder Einzelentgelte.

In beiden Fällen erfolgt für umsatzsteuerliche Zwecke eine Trennung der Entgelte (Transaktionsgebühren steuerfrei, Depotgebühren steuerpflichtig, Kontoführung steuerfrei, Vermögensverwaltung steuerpflichtig).

Handelt es sich bei der dargestellten Form der Vermögensverwaltung um eine einheitliche sonstige Leistung, die dem Normalsteuersatz unterliegt oder liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die teils steuerpflichtig, teils unecht steuerfrei sind?

Grundsätzlich ist jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten. Nimmt jedoch ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher zwei oder mehrere Handlungen vor, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, stellen alle diese Handlungen in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht eine einheitliche Leistung dar (EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04). Diese Beurteilung hat aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu erfolgen (EuGH 25.02.1999, Rs C-349/96).

Entscheidet die Bank ohne vorherige Weisung des Kunden, welche Maßnahmen sie setzt, dh. liegt es in ihrem Ermessen, wie sie das Vermögen des Kunden, im Rahmen der von ihm gewählten Anlagestrategie, bestmöglich verwaltet, liegt aus der Sicht des Kunden eine einheitliche Leistung vor. Ihm kommt es lediglich auf eine bestmögliche Kapitalanlage durch die Bank an. Entscheidend ist nicht, wie der leistende Unternehmer das Angebot gestaltet, sondern wie der Kunde es beurteilt. Maßgebend ist, dass sich der Kunde eine einheitliche Leistung erwartet.

Da der Schwerpunkt dieser Leistung in der Vermögensverwaltung (Umsetzung der vereinbarten Anlagestrategie) liegt, ist insgesamt von einem steuerpflichtigen Umsatz der Bank auszugehen. Werden jedoch entsprechend der gängigen Praxis und unter Anwendung der banküblichen Tarife die grundsätzlich steuerfreien Leistungen - für den Kunden erkennbar - gesondert abgerechnet, bestehen keine Bedenken, wenn diese Leistungen steuerfrei behandelt werden. Entscheidet der Kunde, ob und welche konkreten Transaktionen durchgeführt werden sollen (ein derartiger Sachverhalt liegt der gegenständlichen Anfrage nicht zugrunde), liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen sind.

§ 3 UStG 1994, § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 und Abs. 12 UStG 1994 sowie Art. 7 UStG 1994

Ladebons, Telefonwertkarten, Calling Cards

Der österreichische Unternehmer A kauft Telefonwertkarten, Ladebons und Calling Cards von anderen österreichischen Unternehmern, die diese ihrerseits von österreichischen Netzbetreibern bezogen haben, und verkauft sie dann (vorrangig an andere Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, aber auch an Privatpersonen und an Unternehmer im In- und Ausland) weiter. A behandelt den Verkauf der Telefonwertkarten an andere Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet als innergemeinschaftliche Lieferung.

Liegt beim Weiterverkauf der Telefonwertkarten durch A eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vor?

Der Verkauf einer Telefonwertkarte zum aufgedruckten Wert stellt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, da das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers nicht in der Erlangung der Verfügungsmacht über diese Karte liegt, sondern vielmehr darauf gerichtet ist, mit Hilfe dieser Karte Telekommunikationsdienstleistungen erhalten zu können. Lediglich wenn es sich bei den Telefonwertkarten um Sammelobjekte handelt, ist von einer Lieferung auszugehen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 1 Anm. 11 sowie § 3a Abs. 9 und 10 Anm. 313 ff).

Eine Telekommunikationsdienstleistung erbringt nur der Netzbetreiber. Leistungsempfänger der Telekommunikationsdienstleistung des Netzanbieters ist derjenige, der das Guthaben letztendlich verbraucht. Es bestehen keine Bedenken, wenn die durch den Netzbetreiber ausgegebenen Karten weiterhin der Anzahlungsbesteuerung unterworfen werden (vgl. UStR 2000 Rz 2607).

Werden Händler in die Abgabe von Telefonwertkarten (Ladebons und Calling Cards) eingeschaltet, dh. Netzbetreiber geben diese Karten mit Rabatt an Händler (zB Trafikanten) ab, erbringen die Händler selbst keine Telekommunikationsdienstleistung an den Kunden. Die Differenz zwischen dem gezahlten und dem erhaltenen Betrag ist eine Provisionszahlung des die Telefonwertkarte abgebenden Unternehmers für den Umtausch eines Zahlungsmittels (Bargeld) in so genanntes "elektronisches Geld", das den Anspruch auf Telekommunikationsleistungen verkörpert (Rau, Dürrwächter, Loseblattkommentar zum dUStG, § 1 Anm. 560 zu Guthabekarten). Für diese Leistung kommt die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994 zur Anwendung.

Bezieht der Unternehmer A Telefonwertkarten (Ladebons, Calling Cards) von einem solchen Händler, so hat er Bargeld gegen elektronisches Geld getauscht. Er hat somit hinsichtlich des für die Telefonwertkarten geleisteten Betrages keine steuerbare Leistung empfangen. Dasselbe gilt für die Weitergabe der Telefonwertkarten durch A. Lediglich die Vereinnahmung einer über den Einkaufspreis des elektronischen Geldes hinausgehenden Zahlung durch den Abnehmer des A stellt eine Provision dar.

Dies gilt jedenfalls für Vorgänge, die ab dem 1. Jänner 2009 bewirkt werden.

§ 3a Abs. 10 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 und § 3a Abs. 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 580 ff)

Tätigkeit eines Fiskalvertreters, Leistungsort

Ein österreichischer Unternehmer ist als Fiskalvertreter für ausländische Unternehmer tätig.

Stellt die Tätigkeit als Fiskalvertreter eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 oder gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 dar?

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit eines Fiskalvertreters in einer Hilfestellung bei Steuerangelegenheiten besteht und daher als Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 am Empfängerort steuerbar ist.

§ 3a Abs. 10 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 und § 3a Abs. 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 576 ff)

Ort der sonstigen Leistung bei "Konzernleistung"

Eine österreichische Gesellschaft erhält "Managementleistungen" (zB Marketingstrategien) von ihrer ausländischen Konzernmutter und ist faktisch, auf Grund von Organisationsanweisungen, verpflichtet, sich an diese zu halten. Bei diesen "Managementleistungen" handelt es sich vom Leistungsinhalt her um Katalogleistungen iSd § 3a Abs. 10 UStG 1994.

Stellen "Managementleistungen" - ähnlich wie die Leistungen eines Geschäftsführers - Leistungen iSd § 3a Abs. 12 UStG 1994 dar oder bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 10 iVm § 3a Abs. 9 UStG 1994?

Das Umsatzsteuerrecht selbst kennt den Begriff "Managementleistungen" nicht. Für die Beurteilung von wirtschaftlichen Vorgängen knüpft das Umsatzsteuerrecht an inhaltliche Kriterien und nicht an äußere Erscheinungsformen an. Maßgebend ist der wirtschaftliche Gehalt (siehe dazu auch Ruppe, UStG, § 1 Tz 28 sowie Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 1 Anm. 9). Auch für die Bestimmung des Leistungsortes ist an inhaltliche Kriterien und nicht an die Bezeichnung einer Leistung zB als "Managementleistung" anzuknüpfen.

Eine faktische bzw. auf Grund von Organisationsanweisungen bestehende Verpflichtung sich an inhaltliche Vorgaben zu halten, oder die gesellschaftsrechtliche Möglichkeit der Durchsetzung einer tatsächlichen Umsetzung der mitgeteilten Strategien usw. ändert nichts an der Möglichkeit der Beurteilung der Leistungen als Katalogleistungen iSd § 3a Abs. 10 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994.

§ 3a Abs. 12 UStG 1994 und § 3a Abs. 13 UStG 1994 sowie Verordnung BGBl. Nr. 5/1996 (UStR 2000 Rz 632 f und Rz 636)

Vermietung einer Segeljacht

Ein österreichischer Unternehmer vermietet eine Segeljacht, die meistens für Fahrten im Gemeinschaftsgebiet verwendet wird, ausnahmsweise auch für eine sechstägige Fahrt im Drittland. Eine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung liegt nicht vor.

Wo befindet sich der Ort der sonstigen Leistung für die Vermietung der Segeljacht, die sechs Tage im Drittland verwendet wird?

Kann bei derart kurzfristigen Vermietungen auf die Vorschrift im § 1 Abs. 3 der Verordnung BGBl. Nr. 5/1996 ausnahmsweise verzichtet werden?

Wird eine Segeljacht ohne Besatzung verchartert, so ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen (siehe auch UStR 2000 Rz 632 und Rz 633).

Vermietet ein österreichischer Unternehmer Beförderungsmittel, so liegt der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 im Inland.

Gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 5/1996 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln unter folgenden Voraussetzungen danach, wo das Beförderungsmittel genutzt wird:

- 1. Die Nutzung muss im Drittlandsgebiet erfolgen.**
- 2. Bei Kraftfahrzeugen und Anhängern muss die kraftfahrrechtliche Zulassung im Drittlandsgebiet erfolgen. Kraftfahrzeuge müssen daher ein Kennzeichen eines Staates aus dem Drittlandsgebiet aufweisen.**
- 3. Handelt es sich bei dem Beförderungsmittel zunächst um eine Gemeinschaftsware, muss eine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung vorliegen.**

Da eine der Voraussetzungen der Verordnung, nämlich die mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung nicht vorliegt, kommt es zu keiner Verlagerung des Leistungsortes ins Drittland.

§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994; § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG

Beherbergung von Mitarbeitern der Europäischen Zentralbank

Ein österreichischer Hotelier erbringt an die Europäische Zentralbank (EZB) mit Sitz in Frankfurt Beherbergungsleistungen für deren Mitarbeiter.

Fällt diese Beherbergungsleistung unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 oder kommt eine Vergütung der Umsatzsteuer nach dem Internationalen Steuervergütungsgesetz (IStVG) in Betracht?

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 sind Lieferungen, ausgenommen Lieferungen neuer Fahrzeuge, und die sonstigen Leistungen an die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates errichteten ständigen diplomatischen Missionen, berufskonsularischen Vertretungen und zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder von der Umsatzsteuer befreit. *Für die Steuerbefreiung sind die in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Voraussetzungen maßgebend.* Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer dadurch nachgewiesen werden, dass ihm der Abnehmer eine von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates oder, wenn er hiezu ermächtigt ist, eine selbst ausgestellte Bescheinigung auf amtlichem Vordruck aushändigt.

Belegt die in Frankfurt ansässige EZB mittels der *in Deutschland vorgesehenen Bescheinigung*, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 vorliegen, sind in Österreich steuerbare Leistungen, die an sie erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit. Welche Behörde für die Ausstellung dieser Bescheinigung zuständig ist bzw. ob die EZB ermächtigt ist, sich diese Bescheinigung selbst auszustellen, richtet sich nach deutschem Recht.

Legt die EZB eine entsprechende Bescheinigung über die Steuerbefreiung vor, kann das Hotel die Beherbergungsleistung steuerfrei an die EZB erbringen. Da das Internationale Steuervergütungsgesetz zufolge seines § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG nur für *in Österreich errichtete* ausländische Vertretungsbehörden gilt, kommt die

Anwendung des IStVG und damit die Rückerstattung der Umsatzsteuer von vornherein nicht in Betracht.

§ 3a Abs. 9 und Abs. 10 Z 7; § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994

Verwaltung drittländischer Investmentfonds

Ein österreichisches Unternehmen verwaltet einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Investmentfonds.

Sind diese Vermögensverwaltungsleistungen gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 im Inland steuerbar und steuerpflichtig? Besteht ein Recht zum Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Lieferungen und sonstige Leistungen?

Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Normierung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i zweiter Halbsatz UStG 1994 sind ab dem 24. Mai 2007 (Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 24/2007)

Vermögensverwaltungsleistungen (Portfoliomanagement), die ein österreichisches Unternehmen gegenüber einem im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates angesiedelten Investmentfonds erbringt, unecht steuerbefreit, wenn der Fonds nach dem Recht dieses Mitgliedstaates als Sondervermögen iSd Art. 135 Abs. 1 lit. g RL 2006/112/EG anzusehen ist.

Darüber hinaus führt eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 iSd Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 28.06.2007, Rs C-363/05) zum Ergebnis, dass auch die Verwaltung drittländischer Investmentfonds iSd § 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG unecht steuerbefreit ist.

Der Leistungsort für diese Umsätze bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 10 Z 7 iVm § 3a Abs. 9 UStG 1994 ab dem 24. Mai 2007 nach dem Empfängerortprinzip. Der Leistungsort dieser Umsätze liegt im Ausland und wäre bei Steuerbarkeit in Österreich unecht steuerbefreit. Dementsprechend berechtigen diese Umsätze gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug.

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c sowie § 12 Abs. 3 UStG 1994; Art. 12 Z 3 EG-UStG (UStR 2000 Rz 760)

Forderungseinziehung im Zusammenhang mit einem Kreditgeschäft

Ein Unternehmer (= Geschädigter) tritt seine Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag (aufgrund eines Schadensfalles) zur Tilgung eines bereits gewährten Kredites an die kreditgewährende Bank ab. Im Zessionsvertrag wird ua. vereinbart, dass der Abtretende verpflichtet ist, der Bank alle Prozesskosten und sonstigen Spesen selbst dann zu ersetzen, wenn ihr diese Kosten gerichtlich nicht zuerkannt werden sollten. Der Zedent haftet außerdem für die Richtigkeit und Einbringlichkeit der abgetretenen Forderung.

Da die Versicherung im konkreten Fall nicht bereit ist, eine Versicherungsentschädigung zu leisten, beauftragt die Bank einen Rechtsanwalt mit der Einklagung dieses Versicherungsanspruches.

In weiterer Folge wird die Versicherungsgesellschaft als unterlegene Partei zur Übernahme der Verfahrenskosten der obsiegenden Bank verpflichtet. Die Versicherungsgesellschaft verweigert jedoch die Zahlung der Umsatzsteuer mit dem Argument, dass der Prozess die Einziehung einer Forderung betroffen habe, diese Inkassotätigkeit von der Steuerbefreiung (nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994) nicht umfasst sei und folglich die Bank hinsichtlich der Kosten zum Vorsteuerabzug berechtigt sein müsse.

Dem hält die Bank entgegen, dass es sich unter Zugrundelegung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung um eine unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung handle.

Besteht hinsichtlich der Rechtsanwaltskosten ein Vorsteuerabzugsrecht der Bank und kann die Versicherungsgesellschaft somit die im Prozesskostenersatz enthaltene Umsatzsteuer wieder zurückverlangen?

Der Prozesskostenersatz, den die unterliegende Partei der obsiegenden Partei gemäß § 41 ZPO zu leisten hat, ist kein Entgelt für eine Leistung, sondern echter Schadenersatz (vgl. UStR 2000 Rz 19). Ist die obsiegende Partei hinsichtlich der Leistungen ihres Anwaltes zum Vorsteuerabzug berechtigt, so kann die

unterlegene Partei gemäß Art. 12 Z 3 EG-UStG die als Ersatz zugesprochene Umsatzsteuer wieder zurückverlangen.

Die Einziehung der Forderung durch die Bank stellt eine Inkassoleistung an den Abtretenden dar. Diese Leistung ist im gegenständlichen Fall schon deshalb keine unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung, weil die Kreditvergabe unabhängig von dieser späteren Besicherungsmaßnahme erfolgt ist. Weiters spricht auch der Umstand, dass das Risiko der Einbringung nach der Vertragslage beim Zedenten verbleibt, gegen das Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung zur Kreditgewährung (vergleiche Rau/Dürrwächter, Kommentar zum deutschen UStG, Anm. 62 zu § 4 Nr. 8 dUStG).

Vielmehr ist von einer selbstständigen steuerpflichtigen Hauptleistung auszugehen, die nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 fällt. Bemessungsgrundlage sind vom Kreditkunden zu ersetzende Kosten der Betreibung der Forderung aus der Versicherung. Daher ist die Bank hinsichtlich der mit der Eintreibung der Forderung zusammenhängenden Kosten (Anwaltskosten) zum Vorsteuerabzug berechtigt (kein Vorsteuerausschlusstatbestand nach § 12 Abs. 3 UStG 1994). Die unterlegene Partei hat somit im Ergebnis den Prozesskostenersatz ohne Umsatzsteuer zu leisten.

Eine andere Beurteilung (unselbstständige Nebenleistung zur Kreditgewährung) wäre denkbar, wenn die Besicherungsmaßnahme unmittelbar mit der Kreditvergabe erfolgt.

**§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994; § 12 Abs. 3 UStG 1994
(UStR 2000 Rz 1991 bis Rz 1997)**

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft - Vorsteuerabzug

Eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (MiFiG) macht Vorsteuern aus dem Zukauf von Beratungsleistungen geltend. Diese werden von der MiFiG anschließend ganz oder teilweise an ihre Beteiligungsunternehmen umsatzsteuerpflichtig weiterrechnet. Weiters werden Vorsteuern aus allgemeinen Verwaltungsaufwendungen (zB Aufwendungen für die Erstellung

des Jahresabschlusses, Steuerberatungskosten) sowie Aufwendungen aus Anschaffungsvorgängen (zB Geschäftseinrichtung) geltend gemacht.

Die MiFiG erzielt im Zeitpunkt des Ankaufes der Beratungsleistungen sowie deren Weiterverrechnung an ihre Beteiligungsunternehmen noch keine (weiteren) Umsätze (weder aus dem Finanzierungsbereich noch aus dem Veranlagungsbereich).

Inwieweit steht der MiFiG hinsichtlich der zugekauften, teilweise weiterverrechneten Beratungsleistungen bzw. der übrigen genannten Vorleistungen ein Vorsteuerabzugsrecht zu?

Wie ist bezüglich des Vorsteuerabzuges vorzugehen, wenn im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen die spätere Umsatzstruktur der MiFiG noch nicht feststeht?

Eine MiFiG iSd § 6b KStG 1988 besitzt Unternehmereigenschaft (vgl. UStR 2000 Rz 185). Diese Unternehmereigenschaft wird dadurch begründet, dass die MiFiG Leistungen gegen Entgelt an die Beteiligungsunternehmen erbringt. Hierbei handelt es sich zB um weiterverrechnete Beratungsleistungen, die steuerpflichtige Umsätze darstellen.

Nach Ansicht des EuGH stellen der Erwerb, das Halten und die Veräußerung der Beteiligungen eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit dar (vgl. EuGH 06.02.1997, Rs C-80/95, "*Harnas & Helm*"). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die - die Beteiligungen erwerbende - Gesellschaft unbeschadet ihrer Rechte als Anteilseignerin oder Gesellschafterin weder unmittelbar noch mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaften eingreift, an denen sie Beteiligungen erwirbt, hält oder überträgt (vgl. in diesem Sinne EuGH 27.09.2001, Rs C-16/00, "*Cibo Participations*"). Daraus ergibt sich, dass die MiFiG eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit und eine nicht wirtschaftliche (nicht unternehmerische) Tätigkeit ausübt.

Bei der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern ist daher wie folgt vorzugehen:

- **Vorsteuern, die in direktem Zusammenhang mit dem unternehmerischen und steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich stehen (zB Beratungsleistungen), sind voll abzugsfähig.**

- **Vorsteuern, die in direktem Zusammenhang mit dem nicht unternehmerischen oder allenfalls unecht steuerfreien (siehe weiter unten) Tätigkeitsbereich stehen, sind nicht abzugsfähig.**
- **Vorsteuern, die nicht direkt einem dieser Bereiche zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus den oben angeführten allgemeinen Verwaltungsaufwendungen oder aus Aufwendungen aus Anschaffungsvorgängen), sind so aufzuteilen, dass der Abzug nur für den Teil der Vorsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt.**

Es muss dabei eine Berechnungsweise gewählt werden, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der allgemeinen Aufwendungen dem jeweiligen Tätigkeitsbereich tatsächlich zuzuordnen ist (EuGH 13.03.2008, Rs C-437/06, "*Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*", Rn. 37). Eine derart sachgerechte und den Zweck sowie die Systematik des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems berücksichtigende Vorsteueraufteilung darf nach Ansicht des EuGH (a.a.O., Rn. 38) nach einem Investitionsschlüssel, nach einem Umsatzschlüssel oder nach jedem anderen Schlüssel vorgenommen werden. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften empfiehlt in diesem Zusammenhang die Anwendung eines Investitionsschlüssels, der die wirtschaftliche Realität hinreichend widerspiegeln müsse (vgl. EuGH, a.a.O., Rn. 22). Der Begriff des Investitionsschlüssels wird nicht näher erläutert, doch dürfte damit gemeint sein, dass die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge nur zu jenem Prozentsatz abzugsfähig sind, der sich aus dem Verhältnis der Investitionen der Gesellschaft in ihrem steuerpflichtigen Umsätzen dienenden Unternehmensbereich zu ihren Gesamtinvestitionen ergibt.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die MiFiG in Bezug auf die Beteiligungen eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, führt diese Tätigkeit zu unecht steuerbefreiten Umsätzen (zB Darlehensgewährung, Beteiligungsveräußerung), sodass sich hinsichtlich der Vorsteueraufteilung kein Unterschied zu der oben dargestellten Rechtsauffassung (nicht unternehmerische Tätigkeit in Bezug auf Beteiligungen) ergibt.

Hat ein Unternehmer in einem Veranlagungszeitraum noch keine unecht steuerfreien Umsätze ausgeführt, sind aber Vorsteuern angefallen, die mit

späteren Umsätzen dieser Art im Zusammenhang stehen, so hat der Vorsteuerabzug insoweit von vornherein zu unterbleiben (vgl. UStR 2000 Rz 1996). Dies gilt sinngemäß auch für solche Vorsteuern, die den späteren nicht-unternehmerischen Tätigkeitsbereich betreffen. Für die Vorsteueraufteilung im Zeitpunkt des (Vor-)Leistungsbezuges ist jener Aufteilungsschlüssel heranzuziehen, der dem Zusammenhang mit dem späteren Tätigkeitsbereich am wahrscheinlichsten entspricht (Dokumentation anhand von plausiblen Unternehmensprognosen).

Anzumerken ist noch, dass nach UStR 2000 Rz 1018 Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften begünstigte Unternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 darstellen und Vorleistungen an sie (durch Banken oder andere MiFiG) daher unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen unecht steuerfrei sind.

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 (UStR 2000 Rz 772a)

Steuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentfonds - Erbringung abgrenzbarer Verwaltungsaufgaben durch Dritte

Eine Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs-GmbH erbringt als steuerliche Vertreterin an verschiedene in- und ausländische Kapitalanlagegesellschaften (KAG) Leistungen betreffend die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge zur Erfüllung der Nachweispflicht nach § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG, BGBl. Nr. 532/1993 idgF.

Sind derartige Leistungen als steuerpflichtige Steuerberatungsleistungen anzusehen oder handelt es sich um Fondsverwaltungsleistungen durch Dritte, die unter die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 fallen?

Nach gemeinschaftsrechtlicher Auslegung (vgl. EuGH 04.05.2006, Rs C-169/04, "Abbey National") fallen Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen (zB Investmentfonds) durch einen Dritten dann unter die Steuerbefreiung gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. g MWSt-RL 2006/112/EG (= § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994), wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind. Spezifisch sind demnach neben

den Aufgaben der Portfeuilleverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst (siehe beispielhafte Aufzählung in UStR 2000 Rz 772a), nicht aber die Aufgaben zur Kontrolle und Überwachung von deren Tätigkeit (vgl. EuGH, a.a.O., Rn. 65 zu den Aufgaben der Verwahrstellen derartiger Organismen).

Die dargelegten Leistungen dienen der - gesetzlich vorgeschriebenen - Nachweisführung für steuerliche Zwecke (der Anteilsinhaber), die an die besondere berufliche Qualifikation der in § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG genannten steuerlichen Vertreter anknüpft. Damit fehlt es aber an der geforderten "Spezifität" dieser Leistungen für die Verwaltung derartiger Sondervermögen. Vielmehr handelt es sich um "berufstypische" Leistungen von Wirtschaftstreuhandern.

Die Erstellung des im § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG geregelten Nachweises der ausschüttungsgleichen Erträge eines Kapitalanlagefonds durch einen Wirtschaftstreuhander fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994.

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, § 10 Abs. 2 Z 4 und Z 6 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1185 ff und Rz 1229)

Vermietung von Kabanen

Es werden unmöblierte Kabanen (Container von ca. 8 m² Größe mit Wasser- und Stromanschluss inkl. Klimaanlage), die individuell (meist mit ausklappbarer Schlafgelegenheit und/oder Kochnische) ausgestattet werden können, an einem Badensee ganzjährig Interessenten zur Verfügung gestellt. Die Container sind an den Ecken jeweils mit einem Betonsockel durch Verschraubung verankert und befinden sich auf einem eingezäunten Grundstück (Liegewiese), das ganzjährig zugänglich ist. Der Bereich verfügt auch über Sanitäranlagen.

Welcher Steuersatz kommt auf die Vermietung zur Anwendung?

Eine Vermietung zu Wohnzwecken liegt nur dann vor, wenn die vermieteten abgeschlossenen Räume privates Leben, speziell die Nächtigung, ermöglichen (Ruppe, UStG, § 10 Tz 63). Es ist zwar nicht notwendig, dass das Wohnbedürfnis

auf Dauer befriedigt wird, wohl aber, dass dieses Wohnbedürfnis auf Dauer befriedigt werden könnte, dh. eine ganzjährige Bewohnbarkeit möglich ist. Dies ist bei bloßen Baracken oder Containern von einfacher Ausstattung nicht der Fall. Ein dauerhaftes Wohnen auf einer Fläche vom 8m² ist nicht denkbar, weshalb eine Vermietung zu Wohnzwecken nicht vorliegt.

Es handelt sich auch nicht um unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundene Umsätze iSd § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (vgl. UStR 2000 Rz 1229, wonach die Vermietung von Liegestühlen, Strandkörben oder Sonnenschirmen nicht unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern zusammen hängt).

Für die Vermietung eines Gebäudes könnte die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zur Anwendung kommen. Bei der Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, kommt es aber nicht allein darauf an, ob die Sache mit dem Grund und Boden untrennbar verbunden ist bzw. ohne erheblichen Aufwand abgetragen werden kann, sondern auch auf die nach der Verkehrsauffassung zu beurteilende Qualifizierung als Bauwerk (OGH SZ 60/66). Keine Bauwerke sind daher Zelte oder Buden (OGH SZ 9/51), Reklametafeln (OGH SZ 12/97), zerlegbare Baracken, Bauhütten, Flugdächer oder Tribünen, die ohne Beeinträchtigung ihrer Substanz wie andere bewegliche Sachen wieder entfernt werden können (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 2 Anm. 32).

Nach der Verkehrsauffassung handelt es sich bei Containern, seien sie auch fest mit einem Betonfundament verschraubt, nicht um Gebäude. Vielmehr ähneln die Container in Größe und Erscheinungsbild den üblich auf Baustellen eingesetzten Bauhütten, sodass vom Vorliegen einer Betriebsanlage auszugehen ist. Die Vermietung einer solchen unterliegt dem Normalsteuersatz von 20%.

§ 6 Abs. 1 Z 26 sowie § 12 Abs. 10 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 992 und Rz 2085)

Steuerbefreiung für bestimmte Lieferungen und Entnahmen - Vorsteuerberichtigung

Eine Bank kauft eine EDV-Anlage um ca. Euro 1.000.000 netto. Von der Vorsteuer in Höhe von Euro 200.000 kann nur ein Bruchteil in Höhe von Euro 200 (= 0,1% Anteil durch steuerpflichtige Depotgeschäfte) abgezogen werden.

Drei Jahre später wird die EDV-Anlage um Euro 150.000 zuzüglich 20% Umsatzsteuer verkauft. Dabei wird eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von Euro 79.920 (2/5 der seinerzeit nichtabzugsfähigen Vorsteuern von Euro 199.800) geltend gemacht.

Kann die Vereinfachungsregelung in UStR 2000 Rz 992 (Anwendung der Steuerbefreiung auch bei geringfügiger [höchstens 5-prozentiger] Verwendung der Gegenstände für nicht nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis Z 25 UStG 1994 befreite Tätigkeiten) auch im Falle einer die Umsatzsteuer aus der Veräußerung bei weitem übersteigenden Vorsteuerberichtigung - somit zu Ungunsten des Unternehmers - angewendet werden?

Gibt es im Fall minimalster steuerpflichtiger Umsätze ein Wahlrecht zwischen der Befreiung (UStR 2000 Rz 992) und der Steuerpflicht (Gesetzeswortlaut)?

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist die Lieferung von Gegenständen unecht befreit, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis Z 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat. Auch die korrespondierende Bestimmung des Gemeinschaftsrechts (vgl. Art. 136 lit. a MWSt-RL 2006/112/EG) enthält diese Ausschließlichkeitsvoraussetzung. Eine Option in die Steuerpflicht ist diesem Zusammenhang nicht vorgesehen.

Nach UStR 2000 Rz 992 kann die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 aus Vereinfachungsgründen auch in jenen 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 Z 25 UStG 1994 steuerfrei sind, sofern der Unternehmer für diese Gegenstände

auf einen anteiligen Vorsteuerabzug verzichtet. Dadurch soll - in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung (vgl. EuGH 25.06.1997, Rs C-45/95) - insbesondere vermieden werden, dass es bei Verkäufen außerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes zu einer - den Grundsatz der Steuerneutralität verletzenden - "Doppelbelastung" des Unternehmers mit Umsatzsteuer kommt (nahezu kein Vorsteuerabzug anlässlich der Anschaffung; volle Besteuerung der Veräußerung).

Die Anwendung der Vereinfachungsregelung nach UStR 2000 Rz 992 liegt im Ermessen des Unternehmers. Ist die Ausschließlichkeitsvoraussetzung nicht erfüllt, kann die Abgabenbehörde aufgrund der derzeit geltenden, sich auf Gemeinschaftsrecht stützenden Rechtslage die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 nicht gegen den Willen des Unternehmers anwenden und dadurch eine "positive" Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers verhindern.

§ 10 Abs. 2 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1207)

Tourismusbranche "All-Inclusive Angebote"

Da in letzter Zeit "All-Inclusive Angebote" häufig als selbstständige Hauptleistungen beurteilt werden, stellt sich die Frage, wie in Zukunft vorzugehen ist.

Mit Erkenntnis VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161, hat der VwGH Beherbergungs- und Seminarleistungen eines Hotelbetriebes als jeweils selbständige Hauptleistungen beurteilt (vgl. UStR 2000 Rz 1200).

Die Rechtsansicht des BMF zu den Packages- und All-inclusive-Angeboten der Tourismusbranche (siehe UStR 2000 Rz 1206 und Rz 1207) wird dadurch nicht berührt und bleibt daher unverändert aufrecht.

§ 11 und § 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1555 und Rz 1831)

Vorsteuerabzug aufgrund einer fehlerhaften bzw. mangelhaften Rechnung

Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde, so kann

gemäß UStR 2000 Rz 1831 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.

Wie ist die Bezeichnung "finanzbehördliche Überprüfung" zu interpretieren?

Der Begriff "finanzbehördliche Überprüfung" iSd UStR 2000 Rz 1831 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 jene Fälle, in denen eine Rechnung bereits dem Antrag beigelegt werden muss (zB im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens).

§ 11 Abs. 1 Z 6 und § 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1539)

Vorsteuerabzug bei begrenzter UID-Nummer

Ein Unternehmer macht Vorsteuerabzug aufgrund von Rechnungen vom 30. Oktober 2006, 14. November 2006, 30. November 2006 und 18. Dezember 2006 geltend, auf denen jeweils die UID-Nummer des Leistungserbringers angeführt ist.

Die UID- Nummer des Leistungserbringers wurde vom zuständigen Finanzamt mit 13. Oktober 2006 begrenzt. Der Geschäftsführer des leistenden Unternehmens ist ab 25. Oktober 2006 inhaftiert, am 7. Dezember 2006 wird Konkurs über das Unternehmen eröffnet.

Ist der Vorsteuerabzug zu versagen, auch wenn nach den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR 2000 Rz 1539) "die inhaltliche Richtigkeit der UID bis auf weiteres nicht zu überprüfen ist"?

Wurde die UID des Rechnungsausstellers zu Recht begrenzt (weil dieser nicht mehr unternehmerisch tätig ist), so schuldet der Aussteller der Rechnung die ausgewiesene Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994. Auf Grund einer solchen

Rechnung ist ein Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger weder mit aufrechter, noch mit begrenzter UID des Leistenden möglich.

War der Rechnungsaussteller jedoch unternehmerisch tätig, so ist UStR 2000 Rz 1539 zu beachten und die inhaltliche Richtigkeit der UID nicht zu prüfen. Anders lautenden UFS-Entscheidungen (zB UFS 25.10.2007, RV/2199-W/06) ist derzeit nicht zu folgen. Die Frage, ob überhaupt eine Leistung erbracht wurde, ist durch das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klären.

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

Scheinrechnung, Rechnungsberichtigung durch Lieferer, Widerspruch des Leistungsempfängers

Im Rahmen einer Außenprüfung wird festgestellt, dass Umsatzsteuerbetrug durch Scheinrechnungen vorliegt. Nach langwierigen Verfahren gesteht der Aussteller der Rechnungen ein, dass inländische Lieferungen nicht vorlagen und berichtigt die Rechnungen gegenüber dem Empfänger, gleichzeitig vermindert er das Verrechnungskonto (die Lieferverbindlichkeit des Empfängers) um die Umsatzsteuer. Der Rechnungsempfänger widerspricht der Darstellung des Rechnungsausstellers und beharrt auf den Vorsteuerabzug.

Ist die Zustimmung des Rechnungsempfängers für die wirksame Berichtigung der Rechnung erforderlich?

Ist ein Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers trotz Rechnungsberichtigung durch den Aussteller möglich?

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Aussteller die Rechnungen dann berichtigen, wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Was ist unter rechtzeitiger und vollständiger Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens zu verstehen?

Eine Zustimmung des Rechnungsempfängers zur Berichtigung ist ebenso wenig notwendig wie die Zustimmung zur Rechnungsausstellung selbst. Eine Zustimmung des Empfängers sieht das Gesetz nur im Fall der Gutschrift vor.

Eine vorgenommene Rechnungsberichtigung entfaltet mit Zugang Rechtswirksamkeit. Der Rechnungsempfänger verfügt dann über keine zum

Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung mehr. Bei Uneinigkeit zwischen Rechnungsersteller und Rechnungsempfänger über die Ausstellung einer Rechnung bzw. deren Inhalt sind die Zivilgerichte anzurufen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 11 Anm. 84/1).

Eine Berichtigung ist in all jenen Fällen zulässig, in denen der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug nicht geltend oder wieder rückgängig gemacht hat. Die Rückgängigmachung darf nicht nur vorschreibungsmäßig erfolgt sein, sondern es muss die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer auch tatsächlich zur Gänze an das Finanzamt entrichtet worden sein (siehe bereits USt-Protokoll 2002).

§ 12 Abs. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1825)

Vorsteuerabzugsberechtigung bei unberechtigtem Steuerausweis

Ein österreichischer Unternehmer erbringt an einen anderen Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung, die eindeutig in Deutschland steuerbar ist und stellt fälschlich österreichische Umsatzsteuer in Rechnung.

Ist UStR 2000 Rz 1825 so weit auszulegen, dass auch bei eindeutig im Ausland erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug anzuerkennen ist?

Wird bei nicht steuerbaren Auslandsleistungen österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so liegt ein Fall des § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor (vgl. Kolacny/Caganek, UStG, § 11 Anm. 36). Da UStR 2000 Rz 1825 nur auf Fälle des unrichtigen Steuerausweises gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 anzuwenden ist, kann sich weder ein inländischer Rechnungsempfänger gegenüber seinem Finanzamt, noch ein ausländischer Rechnungsempfänger gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt auf deren Anwendung berufen.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b, § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1940 ff)

Änderung des Verwendungszweckes von Vorführkraftfahrzeugen

Ein Kfz-Händler hat vier Vorführkraftfahrzeuge zum Verkehr zugelassen und bilanziert diese im Umlaufvermögen. Er setzt alle Vorführkraftfahrzeuge teilweise, das jeweils älteste aber überwiegend auch als Betriebsfahrzeug für andere (nicht begünstigte) betriebliche Zwecke ein. Aufzeichnungen über die begünstigte Verwendung liegen nicht vor. Die Vorführkraftfahrzeuge werden bis zu deren Verkauf über 3 Jahre im Umlaufvermögen ausgewiesen.

1. Wie lange können Vorführkraftfahrzeuge als solche beurteilt werden?
2. Ist für die Nutzung zu anderen (nicht begünstigten) betrieblichen Zwecken eine Besteuerung des Eigenverbrauchs vorzunehmen?
3. Löst die Veränderungsänderung eines Vorführkraftfahrzeuges eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 aus? Wie ist der spätere Verkauf zu beurteilen?

Zu 1.:

Vorführkraftfahrzeuge sind Kraftfahrzeuge, die überwiegend Vorführzwecken dienen und in aller Regel dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, weil sie grundsätzlich nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (UStR 2000 Rz 1940). Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um "zum alsbaldigen Verkauf" bestimmte Kraftfahrzeuge (vgl. VwGH 31.03.1995, 93/17/0393). Demnach muss ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten Weiterveräußerung jedenfalls noch erkennbar sein (ieS auch Ruppe, UStG, § 12 Tz 137). 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 (vgl. VwGH 12.12.1988, 87/15/0094 zur gewerblichen Weiterveräußerung). Die Voraussetzungen hat der Unternehmer durch geeignete Unterlagen (Fahrtenbuch bzw. sonstige Nutzungsaufzeichnungen) nachzuweisen (vgl. UFSW 09.11.2004, RV/2476-W/02).

Zu 2.:

Für Vorführkraftfahrzeuge kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Werden diese Fahrzeuge für Zwecke außerhalb des Unternehmens eingesetzt, liegt Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 vor (UStR 2000 Rz 1941). 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.

Zu 3.:

Die Frage, ob Vorsteuern mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die vom Vorsteuerabzug ausschließen, muss grundsätzlich nach den Verhältnissen des Veranlagungszeitraumes beurteilt werden, in dem die Leistung an den Unternehmer ausgeführt worden ist (vgl. Kolacny/Caganek, UStG, Anm. 56 zu § 12). Ändern sich während des Veranlagungszeitraumes die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Bei Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im selben (Veranlagungs-)Jahr kommt es daher zu einer vollen Berichtigung des Vorsteuerabzuges. Tritt die Änderung in einem folgenden Veranlagungszeitraum ein, kommt § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 zur Anwendung (UStR 2000 Rz 1995). Nach Ansicht des VwGH ist im Fall des Umbaus eines Lkw in einen Pkw in einem der auf das Jahr der Anschaffung folgenden vier Kalenderjahre eine Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 10 UStG 1972 vorzunehmen (vgl. VwGH 16.12.1991, 91/15/0045 zum UStG 1972). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 im Anwendungsbereich des UStG 1994 als reine Vorsteuerausschlussbestimmung zu verstehen (vgl. VwGH 22.09.1999, 98/15/0136).

Daraus ergibt sich konkret Folgendes:

Änderung der Verhältnisse im Jahr der Anschaffung

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, erfolgt die Lieferung außerhalb des Unternehmens.

Änderung der Verhältnisse in einem späteren Jahr

Da es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um Umlaufvermögen handelt, ist im Falle der Änderung der Verhältnisse § 12 Abs. 11 UStG 1994 anzuwenden und kommt damit eine volle Vorsteuerberichtigung zum Tragen (vgl. Ruppe, UStG, § 12 Tz 230). Voraussetzung ist jedoch, dass hinsichtlich des Fahrzeugs tatsächlich eine Änderung hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung erfolgt ist (zB keine Vorsteuerberichtigung, wenn ein Vorführkraftfahrzeug nach Ablauf des oben angeführten Zeitraumes ausschließlich zum Verkauf angeboten wird - Abmeldung bzw. keine sonstige betriebliche (Weiter)Nutzung). Der spätere Verkauf erfolgt auch in diesem Fall (Vorsteuerberichtigung) außerhalb der Unternehmenssphäre und ist nicht der Umsatzbesteuerung zu unterziehen.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2085)

Vorsteuerberichtigung

Das Beispiel zu UStR 2000 Rz 2085 lautet wie folgt:

"Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) wird bis zu deren Veräußerung nur zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungnahme folgenden Jahres wird sie steuerpflichtig verkauft. Es kann in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers im Ausmaß von 8.000 Euro (4/5 von 10.000 Euro) vorgenommen werden."

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist die Lieferung von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis Z 25 steuerfreie Tätigkeit

verwendet hat, unecht befreit. In welchen Fällen kann das in der UStR 2000 Rz 2085 genannte Beispiel zur Anwendung kommen?

Das Beispiel in UStR 2000 Rz 2085 bezieht sich abstrakt auf § 12 Abs. 10 UStG 1994 unter Außerachtlassung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994. Es ist beabsichtigt, das Beispiel zu überarbeiten, das dann etwa wie folgt lauten wird:

"Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) wird bis zu deren Veräußerung im Ausmaß von 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 Inverwendungnahme 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 \times 25%) vorgenommen werden."

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 885 und Rz 2601)

Übergang der Steuerschuld auf einen Verein bei Auszahlung von Preisgeldern an Ausländer

Ein gemeinnütziger Motorsportverein veranstaltet jährlich eine Rallye. Im Zuge dieser Betätigung werden Preisgelder bzw. Entgelte für die Teilnahme an der Rallye auch an ausländische Fahrer ausbezahlt.

Kommt es hinsichtlich der Preisgelder bzw. Entgelte für die Teilnahme an der Rallye zum Übergang der Steuerschuld nach der obigen Bestimmung?

Könnte bis zum 31. Dezember 2007 für diese Umsätze auch die Bestimmung des § 27 Abs. 9 UStG 1994 zur Anwendung gelangen?

Die Steuerschuld eines ausländischen Unternehmers für eine in Österreich steuerbare Leistung kann nur dann auf einen Verein als juristische Person des privaten Rechts übergehen, wenn dieser unternehmerisch tätig ist.

Ein Verein, der nichtunternehmerisch tätig ist, kann hinsichtlich der Umsätze ausländischer Unternehmer als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner werden. Das gilt auch dann, wenn ein solcher Verein für innergemeinschaftliche Erwerbe über eine UID-Nummer verfügt und für diese Zwecke zur Umsatzsteuer erfasst ist, da er dennoch nicht Unternehmer ist.

Ist der Verein Unternehmer, kann er Steuerschuldner werden, wobei es hier nicht darauf ankommt, dass er auch zur Umsatzsteuer erfasst ist; dies kann daher auf einen Verein, der unecht steuerbefreite Umsätze iSd § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 ausführt, zutreffen.

Auf einen Verein, der Unternehmer ist, geht die Steuerschuld auch dann über, wenn die Leistungen nicht für den unternehmerischen Bereich erbracht worden sein sollten, da es in diesen Fällen für den Übergang der Steuerschuld genügt, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 19 Abs. 1a, Anm. 37a mit Hinweis auf UStR 2000 Rz 2602f).

Für die Beantwortung der Frage nach der Unternehmereigenschaft des Vereins ist nach VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062, zu prüfen, welche Tätigkeit tatsächlich vorliegt. Dabei ist auf § 6 der Liebhabereiverordnung, BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO), Bedacht zu nehmen, demzufolge Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 der LVO (demnach bei jenen Tätigkeiten, für die die Liebhabereivermutung gilt), nicht hingegen bei anderen Betätigungen (insbesondere bei Einkunftsquellenvermutung gemäß § 1 Abs. 1 LVO) vorliegen kann.

Somit hat eine Prüfung des Vorliegens der Unternehmereigenschaft in Abhängigkeit von der konkret ausgeübten Tätigkeit zu erfolgen, so dass auch die Einkunftsquellenvermutung zum Tragen kommen kann. Liegt Einkunftsquellenvermutung vor, ist nach § 6 LVO umsatzsteuerrechtlich immer Unternehmereigenschaft gegeben und kann es in weiterer Folge auch zum Übergang der Steuerschuld auf einen Verein kommen.

Bei einem Motorsportverein, der jährlich Rallyeveranstaltungen durchführt, wird in der Regel eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 der LVO und damit die Unternehmereigenschaft gegeben sein.

Die in Punkt 25 der Liebhaberei-RL enthaltene Vereinfachungsregelung, nach der bei gemeinnützigen Vereinen unter bestimmten Voraussetzungen von der Liebhabereivermutung ausgegangen werden kann, ist für die Frage nach dem Übergang der Steuerschuld nicht anzuwenden. Die UStR 2000 Rz 2601 werden entsprechend ergänzt.

Bei einem Verein, der - unter Außerachtlassung der zuvor angeführten Liebhabereivermutung - Unternehmer ist, kommt es somit zum Übergang der Steuerschuld und ist § 27 Abs. 9 UStG 1994 daher nicht anwendbar. Ist keine Unternehmereigenschaft gegeben, kommt § 27 Abs. 9 UStG 1994 ebenfalls nicht zum Tragen, da für die Anwendung dieser Bestimmung Voraussetzung ist, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

§ 19 Abs. 1d UStG 1994 und § 2 Z 1 der Schrott-Umsatzsteuerverordnung, BGBl. II Nr. 129/2007 (UStR 2000 Rz 2605)

Lieferungen von gebrauchten Tonerkartuschen und Tintenpatronen

Mehrere Unternehmer liefern an den Unternehmer A gebrauchte und leere, aber wieder verwertbare Tonerkartuschen und Tintenpatronen gegen Entgelt. Bevor diese in die Verfügungsmacht des Unternehmers A übergegangenen Gegenstände von diesem wiederbefüllt werden können, müssen sie in jedem Fall zerlegt und gereinigt werden.

Sind die Lieferungen an den Unternehmer A von § 2 Z 1 der Schrott-Umsatzsteuerverordnung (Schrott-UStV), BGBl. II Nr. 129/2007, erfasst?

Die Schrott-UStV knüpft hinsichtlich der vom Übergang der Steuerschuld erfassten Gegenstände an die Positionen der Kombinierten Nomenklatur (KN) an. Gebrauchte (leere) Tonerkartuschen und Tintenpatronen sind - unabhängig ob sie wiederverwertbar sind oder ob dies nicht der Fall ist - nach zolltarifarischen Auslegungsgrundsätzen in die Position 3915 der KN (Abfälle aus Kunststoff) einzureihen. Diese Tarifposition ist in der Z 4 der Anlage zur Schrott-UStV angeführt.

Im Falle der gegenständlichen Lieferungen geht daher die Steuerschuld auf den Unternehmer A über.

§ 12 Abs. 1 sowie § 22 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2876 ff)

Entschädigungszahlungen an pauschalierte Landwirte iZm seismischen Messungen; Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung - Vorsteuerabzug

Ein Unternehmer führt auf Grundstücken von pauschalierten Land- und Forstwirten seismische Messungen zum Zweck der Aufsuchung von Rohstoffen durch.

Zur Durchführung der Messungen werden die Grundstücksflächen für einen Zeitraum von bis zu sechs Wochen benötigt. Im Einzelnen umfasst die Messung folgende Tätigkeiten: Markierung der Messpunkte mit Holzpflöcken zu Fuß; Auslegung der Messkabel zu Fuß; seismische Messung durch Befahren der Grundstücke mit speziellen Vibratoren oder Bohrergeräten; Einsammlung der Messkabel und Holzpflöcke zu Fuß.

Vor Beginn der Messungen wird die Genehmigung der Grundeigentümer eingeholt. Gleichzeitig werden die Befugnisse im Zusammenhang mit dem Betreten des Grundstückes sowie die Vorgangsweise betreffend die Entschädigungszahlungen im Zusammenhang mit Flurschäden vereinbart. Nach Abschluss der Arbeiten werden Art und Ausmaß der eingetretenen Flurschäden erhoben und eine Entschädigung gemäß den gültigen Vergütungssätzen der Landwirtschaftskammer berechnet. In Einzelfällen kommt es auch zu pauschalen Abgeltungen.

Die Abrechnung dieser Entschädigungen erfolgt gegenüber den Grundstückseigentümern mittels Gutschrift. Soweit es sich bei diesen Unternehmern um gemäß § 22 UStG 1994 pauschalierte Land- und Forstwirte handelt, weist der Messunternehmer in den Gutschriften 12% Umsatzsteuer aus und zieht sich die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.

Fallen die im Zusammenhang mit der Duldung der Durchführung der Messungen geleisteten Entschädigungszahlungen unter die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994 oder ist eine Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen vorzunehmen?

Ist im konkreten Fall ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf die ausgestellten Gutschriften anzuerkennen?

Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob die vom Messunternehmen geleisteten Entschädigungszahlungen als Schadenersatz zu beurteilen sind.

Ersatzleistungen, die deshalb erbracht werden, weil ein Schaden verursacht wurde oder für einen Schaden einzustehen ist, sind kein Entgelt für eine Leistung und führen daher nicht zu einem Leistungsaustausch. Ein Leistungsaustausch liegt hingegen vor, wenn die Ersatzleistung des Schädigers Gegenleistung für eine besondere Leistung des Geschädigten ist.

Im vorliegenden Fall besteht die Leistung der Landwirte darin, gegen Entgelt die Durchführung von seismischen Messungen zum Zwecke der Auffindung von Bodenschätzen auf ihren landwirtschaftlich genutzten Flächen zu dulden (in § 148 Abs. 1 Mineralrohstoffgesetz, BGBl. I Nr. 38/1999, ist von einer Zustimmung gegen angemessene Entschädigung die Rede). Der Landwirt nimmt hierbei das Auftreten von Bewirtschaftungserschwernissen, Ernteaussfällen usw. von vornherein in Kauf. Der Umstand, dass die exakte Entschädigungshöhe erst im Nachhinein bestimmt wird, hat in diesem Zusammenhang keine Bedeutung, weil es lediglich um das genaue Flächenausmaß der beanspruchten Grundstücksteile sowie um die Einstufung in bestimmte Entschädigungssätze geht (zur Steuerbarkeit von Entschädigungszahlungen an Land- und Forstwirte für Wirtschaftserschwernisse siehe auch Kolacny/Caganek, UStG, § 1 Anm. 30, Stichwort: Land- und Forstwirtschaft). Ein echter Schadenersatz liegt daher grundsätzlich nicht vor.

Die in Rede stehende sonstige Leistung ist mit der Einräumung von Grunddienstbarkeiten (wie zB im Zusammenhang mit der Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken für Sport- und Freizeiteinrichtungen) vergleichbar. Da derartige Leistungen weder mit Hilfe der Arbeitskraft oder der normalen "Ausrüstung" eines LuF-Betriebes erbracht werden, noch zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen (vgl. Art. 295 Abs. 1 Z 5 MWSt-RL 2006/112/EG) und auch nicht im Anhang VIII zur MWSt-RL 2006/112/EG erwähnt werden, hat ihre Besteuerung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Bestimmungen zu erfolgen.

Folgt man dem VwGH (vgl. VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109), liegen im vorliegenden Fall auch keine Hilfs- und Nebenumsätze (Nebentätigkeiten) des LuF-Betriebes vor, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem LuF-Betrieb stehen und dem Betrieb dienen bzw. ihn ergänzen (in ihm "gleichsam aufgehen").

Sofern nicht die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung gelangt, muss der Landwirt daher die 20-prozentige Umsatzsteuer in einer nach den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 auszustellenden Rechnung ausweisen (bzw. ist eine entsprechende Gutschrift auszustellen) und dem Finanzamt abführen. Der Leistungsempfänger kann sich bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 die ausgewiesenen Vorsteuern abziehen.

Im konkreten Fall muss der Landwirt trotz anders lautender Gutschrift 20% Umsatzsteuer abführen. Bis zu einer Berichtigung der Gutschrift kann sich der die Messungen durchführende Unternehmer - unter der Voraussetzung, dass die Gutschrift sämtliche im § 11 Abs. 1 UStG 1994 vorgesehenen Rechnungsmerkmale enthält - jedoch nur den in der Gutschrift ausgewiesenen Betrag als Vorsteuer abziehen (vgl. UStR 2000 Rz 1736 und Rz 1737).

Im Hinblick auf die bloß kurzfristige und keinesfalls regelmäßige Leistungserbringung - derartige Messungen werden erfahrungsgemäß nur in sehr großen Zeitabständen vorgenommen - bestehen aus verwaltungsökonomischen Gründen jedoch keine Bedenken, wenn in diesen Fällen von der Besteuerung Abstand genommen wird (Behandlung wie echter Schadenersatz), sofern keine Rechnungen bzw. Gutschriften mit Steuerausweis ausgestellt werden, die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Diese Rechtsauslegung ist für Umsätze zu beachten, die ab dem 1. Jänner 2009 ausgeführt werden.

§ 22 Abs. 5 iVm § 12 Abs. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2894 sowie Rz 2906 bis Rz 2908)

Be- und Verarbeitung von Urprodukten durch pauschalierte Land- und Forstwirte - Vorsteuerabzug

Ein gemäß § 22 UStG 1994 pauschalierter Land- und Forstwirt betreibt neben seinem LuF-Betrieb einen Be- und Verarbeitungsbetrieb, in welchem ein Teil der im LuF-Betrieb produzierten Milch zu Kakao verarbeitet und an Schulen und Kindergärten verkauft wird.

Wegen Überschreitung der in § 6 Abs. 4 der LuF-PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, angeführten Betragsgrenze von Euro 24.200 besteuert der Unternehmer die aus dem

Kakaoverkauf erzielten Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 (Überschreitung der Kleinunternehmergrenze unter Miteinbeziehung der (geschätzten) LuF-Umsätze).

In UStR 2000 Rz 2894 ist vorgesehen, dass die den Umsätzen aus der Be- oder Verarbeitung zuzuordnenden Vorsteuern mit einem Durchschnittssteuersatz von 6% der steuerpflichtigen Gesamtumsätze (§ 17 Abs. 5 UStG 1994) berechnet werden können. Die Gesamtumsätze gemäß § 17 Abs. 5 UStG 1994 umfassen sämtliche Umsätze des Unternehmens (einschließlich der pauschalierten LuF-Umsätze) mit Ausnahme der unecht steuerbefreiten Umsätze sowie der Geschäftsveräußerungen nach § 4 Abs. 7 leg. cit. Ist das 6-prozentige Vorsteuer-Pauschale tatsächlich auf Basis der Bemessungsgrundlage im Sinne der oa. Definition zu berechnen?

Im Zuge der Festlegung des in UStR 2000 Rz 2894 angeführten 6-prozentigen Vorsteuer-Pauschalsatzes wurde davon ausgegangen, dass dieser Prozentsatz auf den Betrag der steuerpflichtigen Gesamtumsätze des Be- und Verarbeitungsbetriebes anzuwenden ist. UStR 2000 Rz 2907, wonach bei Ermittlung des Gesamtumsatzes auch die nach Durchschnittssätzen zu versteuernden Umsätze - die gegebenenfalls mit 150% des Einheitswertes zu schätzen sind - einzubeziehen sind, ist in diesem Zusammenhang somit nicht anzuwenden. Anlässlich der kommenden Wartung der UStR 2000 Rz 2894 wird eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden.

Art. 3a Abs. 6 und Art. 18 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3911)

Aufzeichnungsverpflichtung für Umsätze iSd Art. 3a Abs. 6 UStG 1994

Ein Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet hat in Österreich eine Zweigniederlassung. Als betriebliche Fahrzeuge werden in der österreichischen Zweigniederlassung Personenkraftwagen, die am Stammsitz im Ausland zugelassen sind, von inländischen Dienstnehmern genutzt. Die Service- und Reparaturarbeiten werden von einer inländischen Kfz-Werkstätte durchgeführt. Der inländische Dienstnehmer tritt dabei als Beauftragter des ausländischen Unternehmers mit dessen ausländischer UID auf. Die Kfz-Werkstätte behandelt die Leistungen als nicht steuerbar.

Welche Aufzeichnungen sind in diesen Fällen erforderlich?

Leistungsort bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (wozu auch Service- und Reparaturarbeiten an Kraftfahrzeugen zählen) ist gemäß § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 der Tätigkeitsort.

Eine Verlagerung dieses Leistungsortes ergibt sich durch Auftragserteilung unter Bekanntgabe der UID eines anderen Mitgliedstaates, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Gegenstände nach ihrer Bearbeitung in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden (Art. 3a Abs. 6 UStG 1994).

Nach Art. 18 Abs. 3 UStG 1994 müssen Gegenstände, die der Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat zur Ausführung einer sonstigen Leistung im Sinne des Art. 3a Abs. 6 UStG 1994 erhält, aufgezeichnet werden.

Artikel 243 Abs. 2 der MWSt-RL 2006/112/EG enthält Aufzeichnungsvorschriften für Dienstleistungen im Sinne des Art. 52 Buchstabe c (§ 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994) und es hat danach jeder Steuerpflichtige Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Identifizierung der Gegenstände ermöglichen, die ihm aus einem anderen Mitgliedstaat von einem Steuerpflichtigen mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in diesem anderen Mitgliedstaat oder für dessen Rechnung im Zusammenhang mit einer solchen Dienstleistung in Form der Begutachtung dieser Gegenstände oder von Arbeiten an diesen Gegenständen gesandt worden sind.

Somit besteht eine Aufzeichnungspflicht für Gegenstände, die eigens zur Durchführung der genannten sonstigen Leistungen aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich verbracht wurden.

Da es sich hier um eine allgemeine Aufzeichnungspflicht von Gegenständen handelt, muss aus den Aufzeichnungen des Unternehmers im Wesentlichen ersichtlich sein, an welchen Gegenständen sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 erbracht wurden ("eindeutige Identifizierung der Gegenstände").

Zur Beurteilung der Frage, ob die Gegenstände in das Ausland verbracht wurden, ergibt sich aus einer Protokollerklärung zur zweiten VereinfachungsRL Folgendes: Wenn die Dienstleistung mit einem Beförderungsmittel im Zusammenhang steht, das in dem Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem die Dienstleistung tatsächlich

erbracht wurde, können die Mitgliedstaaten annehmen, dass die Gegenstände nicht aus diesem Staat versandt oder befördert werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 3a Anm. 79).

Im umgekehrten Fall (Beförderungsmittel sind im Ausland zugelassen) kann der leistende Unternehmer folgerichtig davon ausgehen, dass diese Gegenstände zuvor in den Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistung ausgeführt wurde, verbracht wurden und diesen anschließend wieder verlassen werden und somit einerseits die Voraussetzungen für die Verlagerung des Leistungsortes erfüllt und andererseits Aufzeichnungen im Sinne des Art. 18 Abs. 3 UStG 1994 zu führen sind.

Zum gegenständlichen Sachverhalt ist allerdings anzumerken, dass Kraftfahrzeuge eines ausländischen Unternehmers, der im Inland eine Betriebsstätte hat, und die von inländischen Dienstnehmern im Inland verwendet werden, nach dem Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) im Inland zuzulassen wären. Damit entsteht Erwerbsteuerpflicht nach Art. 1 UStG 1994 für den ausländischen Unternehmer sowie Steuerpflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991.

Dies hat im konkreten Fall aber keinen Einfluss auf die Beurteilung des Leistungsortes des inländischen Leistenden (Kfz-Werkstätte) und die sich daraus ergebenden Aufzeichnungspflichten, da der leistende Unternehmer auf Grund der ausländischen Kennzeichen darauf vertrauen konnte, dass die Fahrzeuge zur Durchführung der gegenständlichen Arbeiten ins Inland verbracht und anschließend wieder in den anderen Mitgliedstaat zurückgebracht wurden.

§ 12 Abs. 1 Z 1 vorletzter und letzter Satz UStG 1994

Behandlung des Karussellbetruges nach den EuGH-Urteilen Optigen, Kittel und Auslegung des § 12 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz UStG 1994 "wusste oder wissen musste"

Der EuGH hat sich in einigen (Einzelfall-)Entscheidungen (vor allem die Urteile EuGH 12.01.2006, Rs C-354/03 *Optigen Ltd*; und EuGH 06.07.2006, Rs C-439/04 *Kittel*) zu den Rechtsfolgen des Karussellbetruges insbesondere im Zusammenhang mit Eingangsumsätzen geäußert.

Im Gefolge dieser Rechtsprechung wurde mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung vom 1. Jänner 2008 ergänzt:

"Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft."

Wie ist der Karussellbetrug nach den EuGH-Urteilen Optigen und Kittel zu behandeln?

Wie ist der Ausdruck "wusste oder wissen musste" in § 12 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz UStG 1994 auszulegen?

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 steht dem Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung ein Vorsteuerabzug nicht zu, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen steht. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass diese Bestimmung, die mit 1. Jänner 2008 in Kraft getreten ist, lediglich klarstellende Funktion hat und auch auf Sachverhalte anzuwenden ist, die sich davor ereignet haben (siehe Materialien zur Regierungsvorlage).

Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (MWSt-Hinterziehung oder sonstiger Betrug) einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensgrundsatz). Dies trifft zu, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrnimmt (EuGH 21.02.2008, Rs C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co OHG*).

Bei der Beurteilung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann (vgl. Ruppe, UStG, Art. 7 Tz 25).

Ob ein Steuerpflichtiger wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine MWSt-Hinterziehung

einbezogen war, ist nach Maßgabe der Beweisregeln des nationalen Rechtes festzustellen.

Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung. Das gilt grundsätzlich auch für das Wissen oder Wissenkönnen vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten. Die Schwierigkeit eines Negativbeweises ändert die Beweislast grundsätzlich nicht. Denn denjenigen, der sich auf das Nichtvorliegen von Tatsachen oder Umständen beruft, kann die Feststellungslast ohnehin nur treffen, wenn der Gegner - das Finanzamt - substantiiert Tatsachen oder Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen (BFH 19.04.2007, V R 48/04 unter Verweis auf EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02 *Halifax*).

Das Vorliegen des Positivums ist anhand objektiver Kriterien und unter Beachtung branchenbedingter Nuancen festzuhalten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat beispielsweise in einem konkreten Fall festgestellt (UFSW 13.07.2007, RV/2014-W/04), dass der Unternehmer von der Steuerhinterziehung des Lieferanten aus nachstehenden Gründen wissen hätte müssen, und zwar:

- **an der Rechnungsanschrift ist nicht der leistende Unternehmer ausgewiesen;**
- **Fax-Sendungen stammen nicht vom leistenden Unternehmen sondern von einem branchenfremden Dritten;**
- **die Übergabe der Ware erfolgt in erheblicher Menge und Wert immer auf offener Straße;**
- **die Bezahlung des erheblichen Kaufpreises erfolgt immer bar bei Lieferung, hingegen der Weiterverkauf gegen Banküberweisung;**
- **die anderen Geschäfte des Leistungsempfängers finden nicht unter diesen Umständen statt;**

- **Geschäfte sind geballt in einem kurzen Zeitraum, wobei der sonstige Geschäftsumfang des Leistungsempfängers¹ bei weitem überstiegen wird.**

Die Rechtsprechung des EuGH in Karussellbetrugsfällen konzentriert sich vor allem auf die Eingangsumsätze und differenziert hierbei zwischen dem Unternehmer, der nach dem Gutglaubensgrundsatz auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen darf und demjenigen, der an einer Steuerhinterziehung beteiligt ist. Die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, sind nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02 *Halifax* = Abstellen auf die Lage, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte). Über die Rechtsnatur der jeweiligen Ausgangsumsätze hat der EuGH bislang noch nicht explizit abgesprochen. Es ist daher im Sinne seiner Rechtsprechung von einem weiten Anwendungsbereich der MWSt-RL auszugehen [„Umsätze sind Lieferungen von Gegenständen und wirtschaftliche Tätigkeiten, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht (betrügerischen Zweck) eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an der derselben Steuerkette (Lieferkette) vorausgehend oder nachfolgend beteiligten Händlers ankommt, die der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte“, EuGH 12.01.2006, Rs C-354/03 *Optigen*].

Sind in einem Karussellbetrugsfall alle Beteiligten schlechtläubig, so liegt demnach keine wirtschaftliche Tätigkeit von allen Beteiligten vor. Daher wird auf die Lage, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte, abgestellt (EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02, *Halifax*). Soweit von den einzelnen Unternehmern in der Kette Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 erstellt wurden, entsteht nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 die Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung. Eine Rechnungsberichtigung ist nur dann zulässig, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (UStR 2000 Rz 1771; siehe hierzu auch die Frage zu § 11 Abs. 14 UStG 1994 in diesem USt-Protokoll).

¹ Redaktionelle Anmerkung: Richtigstellung von „Leistenden“ auf „Leistungsempfängers“ am 18. Dezember 2008 erfolgt.

Ist hingegen ein Abnehmer in der Kette gutgläubig, so darf er auf die Rechtmäßigkeit seiner (Eingangs-)Umsätze vertrauen. Demgemäß sind die Ausgangsumsätze des (bösgläubigen) Lieferanten aus der Sicht des gutgläubigen Empfängers als "normale" steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu beurteilen.

Ein Vorsteuerabzug des bösgläubigen Lieferanten für seine Einkäufe ist schon aufgrund des § 12 Abs. 1 Z 1 dritter und vierter Satz UStG 1994 ausgeschlossen. Die Auffassung, wonach Ausgangsumsätze von an einer Betrugs-kette beteiligten Unternehmern nicht unter den Anwendungsbereich der MWSt-RL fallen würden, bezeichnet der Generalanwalt als "Paradox" (Schlussantrag zur RS EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02 *Halifax*, Rn 54). Daher sind Ausgangsumsätze an Letztverbraucher jedenfalls steuerbar, denn das System der Mehrwertsteuer will einen unbesteuerten Letztverbrauch hintanhaltē. Diese Ansicht ergibt sich zwingend aus einer systemgerechten Interpretation, da es nicht vertretbar wäre, dass ein an einer Betrugs-kette beteiligter Unternehmer rechtlich besser gestellt wird als der redliche Unternehmer.

Bundesministerium für Finanzen, 18. November 2008