

28. September 2011

BMF-010219/0225-VI/4/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung

Salzburger Steuerdialog 2011 - Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer

§ 1 Abs. 1 Z 1 und § 12 UStG 1994

Wohnungsvermietung an eine unterhaltsberechtigte Person

Eine abgabepflichtige Person erwirbt zwei Eigentumswohnungen in Vermietungsabsicht. Eine der beiden Wohnungen wird an die studierende Tochter vermietet. Die Tochter ist als Studentin noch unterhaltsberechtigt. Die Vermietung erfolgt zu fremdüblichen Konditionen.

Ist die Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter umsatzsteuerlich anzuerkennen?

Eine rechtliche Gestaltung, die darauf abzielt, die Unterhaltsleistung betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Person in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, hat nach der Judikatur des VwGH steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Auf die fremdübliche Gestaltung des vom Vermieter mit der unterhaltsberechtigten Person abgeschlossenen Mietvertrages kommt es nicht an (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0141](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0057](#); VwGH 16.12.1998, [93/13/0299](#)).

Wie der EuGH ausführt, unterliegen nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer (EuGH 21.04.2005, Rs [C-25/03](#), HE). Im konkreten Fall beschränkt sich die Tätigkeit der abgabepflichtigen Person hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung

jedoch darauf, diese der Tochter zu deren ausschließlich privaten Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung stellt sich als Gewährung des Unterhalts an eine unterhaltsberechtigten Person dar und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0141](#)). Die der Tochter überlassene Wohnung wird nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft, sodass ein Vorsteuerabzug mangels Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht zusteht.

Der der Entscheidung des VwGH vom 20.02.2008, [2007/15/0259](#) zu Grunde liegende Sachverhalt ist mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar, da dieses Erkenntnis die Rückzahlung einer Versorgungsrente an einen nicht unterhaltsberechtigten nahen Angehörigen zum Gegenstand hatte.

[§§ 3, 4, 6 Abs. 1 Z 8 lit. a, § 12 und § 19 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 391, Rz 425 und Rz 754)

Straßenerrichtung im Rahmen eines Public-Private-Partnership-Vertrages

Eine Projektgesellschaft (Projekt-GmbH; in der Folge auch als Auftragnehmerin bezeichnet) schließt mit einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) als Auftraggeberin einen so genannten Public-Private-Partnership-Vertrag (kurz: PPP-Vertrag) ab. Darin verpflichtet sich die Gesellschaft, einen vertraglich genau festgelegten Streckenabschnitt einer öffentlichen Straße (= Projektstrecke) auf eine bestimmte Vertragsdauer in einem in diesem Vertrag definierten Zustand bereitzustellen, dh., das vereinbarte Neubauwerk (= Straßenabschnitt) zu planen und zu errichten, die Projektstrecke ab deren Inbetriebnahme auf die festgelegte Vertragsdauer zu erhalten und zu betreiben und diese Leistungen jeweils zu finanzieren. Die Vertragslaufzeit gliedert sich somit einerseits in eine Projektierungs- und Errichtungsphase und andererseits in eine Erhaltungs- und Betriebsphase. Die Erhaltung umfasst die Aufrechterhaltung eines guten und verkehrstauglichen Zustandes der Projektstraße hinsichtlich der Gebrauchseigenschaften (Fahrkomfort und Verkehrssicherheit) sowie ihrer strukturellen Beschaffenheit (Substanz) einschließlich der dafür erforderlichen Zustandsprüfungen und Erhaltungsplanungen. Der

Betrieb der Projektstrecke umfasst Maßnahmen, die für die Gewährleistung der Sicherheit, Leichtigkeit und Flüssigkeit des Verkehrs erforderlich sind. Hoheitliche Befugnisse gehen grundsätzlich nicht auf die Auftragnehmerin über.

Die für das Bauprojekt benötigten Grundflächen befinden sich ausschließlich im Eigentum des öffentlich-rechtlichen Straßenerhalters. Mit Fertigstellung des Streckenabschnittes erfolgt vereinbarungsgemäß eine Endabnahme des Bauwerkes durch die KöR. Mit der Errichtung geht das auf dem öffentlichen Grundstück errichtete Bauwerk zwar in das Eigentum der öffentlichen Hand über, die förmliche Übernahme der errichteten Bauten erfolgt jedoch vereinbarungsgemäß erst mit Ablauf der ordentlichen Vertragsdauer. Nach erfolgter Abnahme wird der fertige Straßenabschnitt von der KöR für den öffentlichen Verkehr freigegeben. Die Gefahr- und Risikotragung hinsichtlich der zu erhaltenden und zu betreibenden Projektstrecke obliegt während der gesamten vereinbarten Betriebsphase der Projekt-GmbH und geht erst mit der förmlichen Übernahme auf die KöR über.

Die Abgeltung der von der Auftragnehmerin zu erbringenden Leistungen soll auf folgende Weise erfolgen:

Während der Bauphase muss die Auftraggeberin an die Auftragnehmerin mehrere „Meilensteinzahlungen“ entrichten, die der teilweisen Abdeckung der Investitionskosten dienen.

Während der Erhaltungs- und Betriebsphase hat die Auftraggeberin bis zum Ende der Vertragslaufzeit regelmäßig „Verfügbarkeitsentgelte“ zu leisten, die neben der Abdeckung der laufenden Betriebs- und Erhaltungskosten auch die bis zum Zeitpunkt der Verkehrsfreigabe noch nicht bezahlten, von der Projekt-GmbH vorfinanzierten Investitionskosten abgelten sollen und - damit zusammenhängend - eine Zinskomponente enthalten.

Die Projekt-GmbH ist nicht berechtigt, während der Betriebsphase von den Straßenbenützern Maut einzuhoben. Die Abgeltung der Erhaltungs- und Betriebsleistungen erfolgt ausschließlich durch Ersatz der damit verbundenen laufenden Kosten der Auftragnehmerin.

Bezüglich der Vorfinanzierung der Investitionskosten wird im PPP-Vertrag vereinbart, dass die Projekt-GmbH der KöR jenen Teil dieser Kosten (Projektentwicklungs-, Planungs- und Errichtungskosten einschließlich Umsatzsteuer), der nicht durch die während der

Neubauperiode gezahlten Meilensteinzahlungen (einschließlich Umsatzsteuer) abgedeckt wurde, gegen Zahlung von Zinsen kreditiert. Die Details dieser Kreditgewährung (Höhe des Kreditbetrages, Zeitpunkt der Kreditgewährung, Zinsen und Laufzeit) sind laut Vertrag in einer gesondert abzuschließenden Kreditvereinbarung festzulegen.

Nach dieser Vereinbarung, der ein Rückzahlungsplan angeschlossen ist, endet die Laufzeit dieser Kreditgewährung mit Ablauf des PPP-Vertrages. Die Höhe des Kreditbetrages entspricht den gesamten Herstellungs- und Anschaffungskosten abzüglich der zu leistenden Meilensteinzahlungen (jeweils einschließlich Umsatzsteuer). Der festgelegte Zinssatz des Kredites leitet sich nach Angabe der Auftragnehmerin aus dem gewichteten durchschnittlichen Kapitalkostensatz (durchschnittlicher Zinssatz auf das von ihr eingesetzte Fremd- und Eigenkapital) ab. Die Rückzahlung des Kredites sowie die Bezahlung der Zinsen durch die KÖR erfolgt ab dem Ende der jeweiligen Neubauperiode in Annuitätenform, und zwar im Rahmen der regelmäßig zu entrichtenden Verfügbarkeitsentgelte. Laut Tilgungsplan bestehen diese Zahlungen somit – wie bereits erwähnt - aus dem Tilgungsbetrag, den Kreditzinsen und den laufenden Betriebs- und Erhaltungskosten (einschließlich Umsatzsteuer).

Ein exaktes Entgelt für die Straßenerrichtung der Neubauwerke wird im Vertrag nicht bestimmt. Über die einzelnen Meilensteinzahlungen und Verfügbarkeitsentgelte sind jeweils Rechnungen zu erstellen.

Der PPP-Vertrag sieht vor, dass die Zinsen aus dieser Kreditgewährung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei sind. Die Projekt-GmbH beabsichtigt, die Lieferung des Straßenabschnittes mit Ablauf des Monats der Abnahme und Verkehrsfreigabe zu versteuern und die darauf entfallenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung dieses PPP-Vertrages stellen sich im Wesentlichen folgende Fragen:

1. Handelt es sich im vorliegenden Fall um ein einheitlich zu beurteilendes Leistungsbündel oder um mehrere Hauptleistungen?
2. Wann wurde(n) die Leistung(en) ausgeführt und wann hat daher die Besteuerung zu erfolgen?
3. Wie hoch ist die (jeweilige) Bemessungsgrundlage?

4. Liegt ein selbstständiges und daher steuerfreies Kreditgeschäft vor?
5. Welche Vorsteuern kann sich die Projekt-GmbH abziehen?

Zu 1. Einheitlichkeit der Leistung – Art der Leistungen

Grundsätzlich ist jede sonstige Leistung als eigene, selbstständige 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](#), *Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV*). Diese Beurteilung hat aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu erfolgen (EuGH 25.02.1999, Rs [C-349/96](#), *Card Protection Plan Ltd.*).

Im vorliegenden Fall ist die geforderte enge wirtschaftliche Verknüpfung der einzelnen Leistungsbereiche wohl nicht gegeben, erfordert doch die Beauftragung mit dem Betrieb und der Erhaltung eines bestimmten Straßenabschnittes nicht zwingend die vorherige Errichtung der Straße durch den Beauftragten. Auch im Hinblick auf die vertragliche Gestaltung (jeweils gesonderte Regelungen für die Projektierungs- und Errichtungsphase bzw. die Erhaltungs- und Betriebsphase sowie für die einzelnen Leistungsentgelte) sind daher jedenfalls zwei verschiedene, eigenständige Leistungsbereiche gegeben, nämlich die Errichtung des bezeichneten Straßenabschnittes sowie die Erhaltung und der Betrieb dieses Straßenabschnittes. Ob auch die teilweise Vorfinanzierung der Errichtungskosten als eigenständige Leistung in Form einer Kreditgewährung zu beurteilen ist, wird noch zu untersuchen sein (siehe Pkt. 4).

Zu 2. Ausführung der Leistungen sowie Zeitpunkt der Besteuerung

Errichtung der Straße

Die Errichtung eines Straßenabschnittes auf öffentlichem Grund und Boden stellt umsatzsteuerrechtlich eine Werklieferung der Projekt-GmbH an die KöR dar, die nach [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) im Inland ausgeführt wird und daher steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig ist.

Mit Abnahme des jeweiligen Streckenabschnittes wird die Verfügungsmacht darüber an den öffentlich-rechtlichen Straßenerhalter übertragen. Dieser ist von Beginn an zivilrechtlicher Eigentümer, behält auch während der Betriebsphase seine hoheitlichen Befugnisse und kann vom Zeitpunkt der Abnahme an auch wirtschaftlich über diesen Abschnitt bzw. über diese Bauwerke verfügen, auch wenn er - in Ausübung seiner Verfügungsmacht - die Erhaltung und den Betrieb der errichteten Straße zunächst gegen Entgelt an die Projekt-GmbH auslagert (zur Verschaffung der Verfügungsmacht bei Bauwerken siehe auch UStR 2000 Rz 425). Dass die förmliche Übernahme der Straße durch die Auftraggeberin und - damit der Übergang des Erhaltungs- und Betriebsrisikos an sie - erst mit Ablauf der Vertragszeit erfolgt, ändert nichts daran, dass die Bauleistung bereits mit der Abnahme des Straßenabschnittes und der Freigabe für den öffentlichen Verkehr ausgeführt wird. Die Projekt-GmbH wird nach Fertigstellung und Freigabe der Straße lediglich mit der Erhaltung und dem Betrieb (im Sinne der vertraglichen Definition) beauftragt, ist aber nicht als Betreiberin der Straße im wirtschaftlichen Sinn anzusehen, zumal sie beispielsweise nicht berechtigt ist, von den tatsächlichen Straßenbenützern eine Maut zu erheben.

Die Meilensteinzahlungen sind als Anzahlungen mit Ablauf des Monats ihrer Vereinnahmung zu versteuern. Für das auf die Lieferung der Straße entfallende Restentgelt entsteht die Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) - ungeachtet der späteren Bezahlung im Rahmen der Verfügbarkeitsentgelte - mit Ablauf des Monats der Endabnahme des jeweiligen Streckenabschnittes und verschiebt sich um maximal einen Monat bei späterer Rechnungslegung. Gemäß [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) ist die Projekt-GmbH zur Erstellung einer Schlussrechnung verpflichtet (siehe diesbezüglich UStR 2000 Rz 1525 f).

Erhaltungs- und Betriebsleistungen

Die Erhaltungs- und Betriebsleistungen können als Dauerleistungen angesehen und somit nach Maßgabe der Abrechnung versteuert werden, dh. mit Ablauf des Monats der Abrechnung bzw. Vorschreibung der jeweiligen Verfügbarkeitsentgelte (vgl. UStR 2000 Rz 2619 ff). Bemessungsgrundlage sind vereinbarungsgemäß die jeweils verrechneten Erhaltungs- und Betriebskosten.

Zu 3. Bemessungsgrundlage für die Straßenerrichtung

Zum Entgelt für die Projektierung und Errichtung der Straßenabschnitte gehört gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) alles, was die KöR als Auftraggeberin der Straßenerrichtung aufwendet, um die vereinbarten Werklieferungen zu erhalten.

Im PPP-Vertrag wird die Höhe der Gegenleistung für die einzelnen Werklieferungen nicht exakt bestimmt. Aus dem Vertrag ist jedoch ableitbar, dass diese offenbar in Höhe der Summe der Meilensteinzahlungen und der vorfinanzierten bzw. kreditierten restlichen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten festgelegt wurde.

Das Entgelt für die Werklieferungen von Bauwerken umfasst in der Baubranche üblicherweise jedoch auch eine entsprechende Gewinntangente. Ist davon auszugehen, dass eine solche branchenübliche Marge in den für die Vorfinanzierung vereinbarten, steuerfreien Zinsen enthalten ist, also bei der Festlegung des Zinssatzes kalkulatorisch berücksichtigt wurde, ist die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Straße jedenfalls um die Gewinntangente zu erhöhen.

Zu 4. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Kreditgewährung

Im PPP-Vertrag wird vereinbart, dass die Projekt-GmbH der KöR den Teil der Investitionskosten (Projektentwicklungs-, Planungs- und Errichtungskosten einschließlich Umsatzsteuer), der nicht durch die während der Neubauperiode gezahlten Meilensteinzahlungen (einschließlich Umsatzsteuer) abgedeckt wird, im Wege der Vorfinanzierung kreditiert. Hinsichtlich dieser Kreditgewährung wird ein gesonderter Kreditvertrag abgeschlossen. Die darin vereinbarten Zinsen, die im Rahmen der Verfügbarkeitsentgelte verrechnet werden, sollen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994](#) zur Gänze als steuerfrei behandelt werden.

Die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungskredit) ist im Regelfall als selbstständiges Kreditgeschäft anzusehen (EuGH 27.10.1993, Rs [C-281/91](#)).

Voraussetzung der Steuerfreiheit ist die eindeutige Trennung zwischen Liefergeschäft (bzw. sonstiger Leistung) und Kreditgeschäft. Dazu ist nach UStR

2000 Rz 754 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. Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die verrechneten Zinsen als Teil der Gegenleistung für das Liefergeschäft anzusehen und fallen somit nicht unter die Steuerbefreiung für Kreditgeschäfte.

Das Erfordernis der getrennten Abrechnung der Leistungs- und Kreditierungsentgelte ist nicht erfüllt, wenn davon auszugehen ist, dass in den steuerfreien Entgelten für die Kreditgewährung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch Gegenleistungskomponenten für die Lieferung enthalten sind.

Zu 5. Vorsteuerabzug

Jene Vorsteuern, die mit der steuerpflichtigen Straßenlieferung und den ebenfalls steuerpflichtigen Erhaltungs- und Betriebsleistungen im Zusammenhang stehen, sind bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) abzugsfähig. Vorsteuern, die mit dem – im Falle der Anerkennung – steuerfreien Kreditgeschäft zusammenhängen, sind gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) vom Abzug ausgeschlossen. Vorsteuern, die wirtschaftlich nicht direkt dem steuerpflichtigen bzw. dem steuerfreien Leistungsbereich zugeordnet werden können (zB Verwaltungsgemeinkosten), sind sachgerecht so aufzuteilen, dass der Abzug nur für den Teil der Vorsteuern erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt (zur Bestimmung eines sachgerechten Aufteilungsschlüssels siehe zB USt-Protokoll 2008 – Vorsteuerabzug bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, mit Verweis auf EuGH 13.03.2008, Rs [C-437/06](#), *Securenta*).

§ 3 Abs. 7 UStG 1994 und Abs. 8 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 450)

Reihengeschäft im Binnenmarkt

Ein belgischer Unternehmer (BE) bestellt bei einem niederländischen Unternehmer mit österreichischer UID (A3) Waren. A3 wiederum bestellt diese Waren bei einem amerikanischen Unternehmer mit österreichischer UID (A2). A2 bestellt diese Waren seinerseits bei dem österreichischen Produzenten A1.

A3 beauftragt und bezahlt den Spediteur, der die Waren bei A1 abholt und direkt an BE versendet. A3 behandelt seine Lieferung an BE als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und fakturiert daher an BE ohne österreichische Umsatzsteuer.

A1 fakturiert an A2 mit 20% Umsatzsteuer; ebenso A2 an A3.

Welchem Umsatz ist die bewegte Lieferung zuzurechnen?

Welche Konsequenzen ergeben sich daraus?

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 gelangt (Reihengeschäft), ist zu beachten, dass die Versendung oder Beförderung nur einer der Lieferungen zugeordnet werden kann (UStR 2000 Rz 450).

In seinen Urteilen vom 06.04.2006, Rs [C-245/04](#), *EMAG*, und vom 16.12.2010, Rs [C-430/09](#), *Euro Tyre Holding BV*, hatte der EuGH darüber zu entscheiden, welcher Lieferung bei einem Reihengeschäft, bei dem der mittlere Unternehmer für die Warenbewegung verantwortlich zeichnet, die bewegte Lieferung zuzuordnen ist. In beiden Entscheidungen gibt der EuGH keine allgemeingültige Antwort. Insbesondere in der Entscheidung vom 16.12.2010, Rs [C-430/09](#), *Euro Tyre Holding BV*, vertritt er die Ansicht, dass eine solche Zuordnung anhand objektiver Kriterien und in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller

Umstände des Einzelfalles zu erfolgen hat, wobei er im konkreten Fall die Zuordnung zur ersten Lieferung als gerechtfertigt erachtet.

Der VwGH gelangt in seiner Entscheidung vom 25.06.2007, [2006/14/0107](#), zum Ergebnis, dass der Zwischenerwerber einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, wenn keine besonderen Umstände vorliegen, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Verkäufers an den Zwischenerwerber entgegenstehen.

Im gegenständlichen Fall steht der konkrete Sachverhalt einer Zuordnung der bewegten Lieferung zur Lieferung des A2 an A3 nicht entgegen. Daher ist in Anlehnung an die Judikatur des VwGH davon auszugehen, dass diesem Umsatz die bewegte Lieferung zuzurechnen ist und A3 demzufolge einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Belgien verwirklicht.

Die Lieferung von A1 an A2 ist als ruhende Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Die Lieferung von A2 an A3 ist gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar.

A2 tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung, die vorerst jedoch nicht steuerfrei, sondern steuerpflichtig ist, da A2 ua. den Nachweis der Warenbewegung iSd [Art. 7 UStG 1994](#) iVm VO, [BGBl. Nr. 401/1996](#) idgF, nicht erbringen kann. Außerdem kann er zunächst mangels belgischer UID des A3 keine Zusammenfassende Meldung abgeben.

Werden die Voraussetzungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) später erfüllt (zB bei nachträglicher Bekanntgabe der belgischen UID des A3 und Übergabe der Versendungsbelege an A2), kann A2 nachträglich die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen. Er hat dann die Rechnung zu berichtigen sowie eine (verspätete) Zusammenfassende Meldung abzugeben, für die jedoch wegen Entschuldigbarkeit der Verspätung kein Verspätungszuschlag iSd [Art. 21 UStG 1994](#) iVm [§ 135 BAO](#) zu verhängen ist.

A3 tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß [Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994](#) in Belgien und außerdem, da er mit seiner österreichischen UID aufgetreten ist, auch einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) in Österreich.

Aus der Rechnung des A2 betreffend die steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferung steht A3 grundsätzlich ein Vorsteuerabzug zu. Sollte A2 diese Rechnung später als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung berichtigen, ist der Vorsteuerabzug wieder zu berichtigen.

Die Lieferung von A3 an BE ist als ruhende Lieferung iSd [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) in Belgien steuerbar.

A3 hat seine Rechnung an BE sowie seine Zusammenfassende Meldung zu berichtigen. Die weiteren steuerlichen Konsequenzen richten sich nach belgischem Mehrwertsteuerrecht.

[§ 3 Abs. 7 bis Abs. 9, Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) und [Art. 7 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 450, Rz 466 und Rz 3777)

Reihengeschäft mit Drittlands- und Binnenmarktbezug

Ein thailändischer Unternehmer (T) verkauft einem österreichischen Unternehmer (Ö) Waren, der diese seinerseits an Unternehmer in Deutschland (D), Tschechien (CZ) und der Slowakei (SK) weiterverkauft. T versendet die Waren direkt an die Kunden des Ö in der EU. Alle im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer treten mit der UID ihres jeweiligen Mitgliedstaates auf. Die Waren werden in Österreich zollrechtlich zum freien Verkehr abgefertigt.

Variante 1:

Die Lieferung des T an Ö erfolgt unter der Lieferkondition „verzollt und versteuert“. T wird vereinbarungsgemäß Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Variante 2:

Die Lieferung des T an Ö erfolgt unter der Lieferkondition „unverzollt und unversteuert“. Ö wird Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Wie sind diese Reihengeschäfte umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Welche Konsequenzen ergeben sich für die beteiligten Unternehmer?

Welche Unterlagen sind von Ö bei einer Außenprüfung über diese Leistungen zu führen?

Im vorliegenden Fall werden Waren im Rahmen von Reihengeschäften aus dem Drittland in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert.

Da die Waren in Österreich zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt werden, erfolgt die Einfuhr iSd [§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) in Österreich.

Nachdem T die Waren versendet, handelt es sich bei seinen Lieferungen an Ö um die bewegten Lieferungen, bei den anschließenden Lieferungen des Ö an D, CZ und SK um die ruhenden Lieferungen (siehe auch UStR 2000 Rz 450).

Variante 1:

1) T liefert an Ö:

Die Lieferkondition „verzollt und versteuert“ ist ein Indiz dafür, dass sich der Lieferort für die Lieferung des T an Ö iSd [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) nach Österreich verlagert, maßgeblich hierfür ist jedoch – unabhängig von den Lieferkonditionen –, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (siehe UStR 2000 Rz 466).

Es kommt daher nur dann zu einer Verlagerung des Lieferortes iSd [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) nach Österreich, wenn T auch tatsächlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden ist.

Ist dies der Fall, erbringt T bewegte Lieferungen an Ö, bei denen sich der Lieferort gemäß [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) in Österreich befindet, die aber gleichzeitig innergemeinschaftliche Lieferungen sind, da die Warenbewegungen in anderen Mitgliedstaaten enden. Diese innergemeinschaftlichen Lieferungen des T können bei Vorliegen der Voraussetzungen des [Art. 7 UStG 1994](#) steuerfrei sein.

T muss sich auf Grund der innergemeinschaftlichen Lieferungen in Österreich registrieren lassen, diese in Umsatzsteuervoranmeldungen erklären und Zusammenfassende Meldungen abgeben. Sollten die innergemeinschaftlichen Lieferungen des T nicht steuerfrei sein, ergibt sich die Verpflichtung zur Abfuhr der dafür geschuldeten Umsatzsteuer nach [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) für Ö. Sollte die Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden sein, hat T bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen das Recht zum Vorsteuerabzug, da er zum Zeitpunkt der Einfuhr noch umsatzsteuerrechtlich über die Waren Verfügungsberechtigt war. Da T sich schon wegen der innergemeinschaftlichen Lieferungen in Österreich steuerlich erfassen lassen muss, könnte auch die unbare Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Finanzamtskonto iSd [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) in Frage kommen.

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten iSd [§ 18 UStG 1994](#) sind für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) die Nachweise iSd Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, [BGBl. Nr. 401/1996](#) idgF, zu führen.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) könnten die Einfuhren des T, auf die unmittelbar innergemeinschaftliche Lieferungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) folgen, auch steuerfrei sein. Sofern T nicht bereits in Österreich steuerrechtlich erfasst ist, besteht hier die Möglichkeit einer vereinfachten Abwicklung, indem sich T durch einen Spediteur mit dessen Sonder-UID vertreten lässt. In diesem Fall entfallen für ihn in Österreich die Registrierungs- und Erklärungspflichten, die ZM-Daten werden automatisch mit der Zollanmeldung in das MIAS eingespielt (Näheres hierzu siehe UStR 2000 Rz 3951 ff).

Innergemeinschaftliche Erwerbe des Ö:

Ö tätig auf Grund der innergemeinschaftlichen Lieferungen des T an ihn in den Bestimmungsländern innergemeinschaftliche Erwerbe, für die er sich in diesen Ländern steuerrechtlich registrieren lassen muss.

Da Ö gegenüber T seine österreichische UID bekannt gegeben hat, verwirklicht er zusätzlich in Österreich innergemeinschaftliche Erwerbe iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#), die bis zum Nachweis der Versteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe in den Bestimmungsländern bestehen und für die - jedenfalls ab 2011 - kein Vorsteuerabzugsrecht gegeben ist (Näheres hierzu siehe UStR 2000 Rz 3777).

2) Ö liefert an D, CZ, SK:

Ö erbringt in Deutschland, Tschechien und der Slowakei jeweils steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen. Ö muss sich in den Bestimmungsländern über die damit verbundenen steuerrechtlichen Verpflichtungen informieren (die Registrierungs- und Erklärungspflicht besteht bereits auf Grund der innergemeinschaftlichen Erwerbe).

Variante 2:

1) T liefert an Ö:

Die Lieferkondition „unverzollt und unversteuert“ ist ein Indiz dafür, dass der Lieferant aus dem Drittland (hier: T) nicht Steuerschuldner hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer werden soll, maßgeblich hierfür ist jedoch – unabhängig von den Lieferkonditionen – wiederum, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften tatsächlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (siehe UStR 2000 Rz 466).

Wurden die Waren daher im Auftrag des T vom Abgangsort nach Österreich bzw. in die eigentlichen Bestimmungsländer befördert und ist tatsächlich Ö und nicht T Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden, wurde Ö iSd [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bereits mit Beginn der Beförderung die Verfügungsmacht am Abgangsort der Waren im Drittland verschafft.

Ö ist daher zum Zeitpunkt der Einfuhr der Waren umsatzsteuerrechtlich über sie verfügberechtigt und kann bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen auch den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen.

Weiters tätigt Ö auf Grund der Tatsache, dass die Waren, die sich bereits in seiner Verfügungsmacht befinden, im Anschluss an die Einfuhr nunmehr als

Gemeinschaftswaren von einem Mitgliedstaat in andere Mitgliedstaaten transportiert werden, innergemeinschaftliche Verbringungen iSd [Art. 7 Abs. 2 UStG 1994](#), die innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellt sind (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 1 Anm. 17, Beispiel 3b Variante aa). Diese innergemeinschaftlichen Verbringungen des Ö können bei Vorliegen der Voraussetzungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) steuerfrei sein. Ö muss sie in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen erklären und in seine Zusammenfassenden Meldungen aufnehmen.

Grundsätzlich könnten nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) auch die Einfuhren, auf die unmittelbar innergemeinschaftliche Lieferungen (Verbringungen) iSd [Art. 7 UStG 1994](#) folgen, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen steuerfrei sein.

Innergemeinschaftliche Erwerbe des Ö:

Ö tätig auf Grund der innergemeinschaftlichen Warenverbringungen iSd [Art. 7 Abs. 2 UStG 1994](#) in den Bestimmungsländern Deutschland, Tschechien und Slowakei innergemeinschaftliche Erwerbe, für die er sich in diesen Ländern steuerrechtlich registrieren lassen muss.

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten iSd [§ 18 UStG 1994](#) sind für die Steuerfreiheit dieser innergemeinschaftlichen Warenverbringungen iSd [Art. 7 Abs. 2 UStG 1994](#) die Nachweise iSd Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, [BGBl. Nr. 401/1996](#) idgF, zu führen.

2) Ö liefert an D, SK, CZ:

Diese Lieferungen sind gleich zu beurteilen wie bei Variante 1 Punkt 2.

[§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 879)

Steuerbefreiung für Privatlehrer, die neben der Unterrichtstätigkeit im überwiegenden Ausmaß auch organisatorische Tätigkeiten durchführen

Eine unter die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) fallende Bildungseinrichtung (zB WIFI) beauftragt einen Privatlehrer mit der landesweiten Organisation von bestimmten Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen. Das Ausmaß der organisatorischen Tätigkeit beträgt ca. 80%, zu rund 20% ist der Privatlehrer unterrichtend tätig.

Ist von einer einheitlichen Leistung des Privatlehrers auszugehen, die entweder insgesamt steuerpflichtig ist oder zur Gänze der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) unterliegt?

Oder ist eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil vorzunehmen?

Gemäß UStR 2000 Rz 879 umfasst der Begriff Privatlehrer - 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.

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*). Dies gilt auch für organisatorische Tätigkeiten von untergeordnetem Ausmaß, die sich unmittelbar auf die Unterrichtstätigkeit beziehen (zB Vervielfältigung von Präsentationsunterlagen).

Im vorliegenden Fall erbringt der Privatlehrer gegenüber der Bildungseinrichtung organisatorische Leistungen (zB zeitliche Einteilung, Absprache mit anderen Vortragenden, Reservierung von Räumlichkeiten usw.), die nicht nur seine Vortragstätigkeit betreffen.

Nach der Judikatur des EuGH liegt eine einheitliche Leistung dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher zwei oder mehrere Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, Rs [C-41/04](#), *Levob Verzekeringen und OV Bank*). Von unselbstständigen Nebenleistungen kann in diesem Zusammenhang nur

ausgegangen werden, wenn sie im Verhältnis zur Hauptleistung von untergeordneter Bedeutung sind und den Zweck haben, die Hauptleistung zu ergänzen, erleichtern, ermöglichen oder abzurunden. Die Nebenleistung hat also gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion (vgl. UStR 2000 Rz 347).

Im gegenständlichen Fall liegen aus der Sicht der Leistungsempfängerin (der Bildungseinrichtung) zwei Hauptleistungen vor, denen es an der unteilbaren, wirtschaftlichen Verknüpfung fehlt und die somit unterschiedlich zu beurteilen sind. Die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) ist daher nur für das auf die Unterrichtsleistung entfallende Entgelt anwendbar.

[§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a und lit. b UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 876 und Rz 879)

Steuerbefreiung für Schulungsmaßnahmen betreffend Arbeitssuchende

Eine gemeinnützige GmbH bietet überwiegend Kurse im Bereich der beruflichen Integration von Arbeitslosen, von Arbeitslosigkeit Bedrohten sowie von sonstigen sich in einer persönlichen oder wirtschaftlichen Problemlage befindenden Personen an, die den Wiedereinstieg in den Arbeitsmarkt erleichtern sollen. Die Kurse erfolgen häufig im Auftrag des Arbeitsmarktservices (AMS).

Im Rahmen eines solchen Bildungsprogrammes beauftragt die GmbH eine selbstständige, nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallende Trainerin mit der Abhaltung von Vorträgen für arbeitssuchende AkademikerInnen und Führungskräfte, mit folgenden Lehrinhalten:

- Bewerbungstraining (Lebenslauf, Bewerbung, Vorstellungsgespräch)
- Zielfindung und Erreichung
- Einzelgespräche
- Kommunikation
- Konfliktmanagement

- Persönliches Marketing („Marke ICH“).

Fallen die seitens der gemeinnützigen GmbH angebotenen Kurse unter die Bestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#)?

Handelt es sich bei der Unterrichtstätigkeit der Vortragenden um eine gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) befreite Leistung?

Ob die gemeinnützige GmbH die Voraussetzungen für eine schulähnliche Einrichtung iSd [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) erfüllt (vgl. UStR 2000 Rz 875), muss im Einzelfall geprüft werden. Selbst wenn dies der Fall wäre, kann hinsichtlich des dargelegten Bildungsangebotes die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung gelangen, da weder Kenntnisse allgemein bildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden, noch – im Hinblick auf die Zielsetzung - eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Vielmehr besteht das primäre Ziel der Kurse darin, Arbeitslose oder von Arbeitslosigkeit Bedrohte zu betreuen, um eine rasche Reintegration am Arbeitsmarkt zu erzielen (vgl. VwGH 30.06.2010, [2007/13/0019](#)).

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) sind die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a steuerfrei.

Da im konkreten Fall die Unterrichtsleistung der Trainerin nicht im Rahmen einer nach [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) befreiten Bildungsveranstaltung erbracht wird, sind ihre diesbezüglichen Umsätze steuerpflichtig.

[§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 941 und Rz 943)

Steuerbefreiung für Umsätze aus der Tätigkeit eines Heilmasseurs iSd „Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes MMHmG“, [BGBl. I Nr. 169/2002](#)

Mit dem Bundesgesetz über die Berufe und die Ausbildungen zum medizinischen Masseur und zum Heilmasseur (Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz - MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002 idgF, wurden die Berufe und die Ausbildungen des medizinischen Masseurs

und des Heilmasseurs erstmals geregelt. Im Unterschied zum medizinischen Masseur ist nur der Heilmasseur gemäß § 45 Z 1 MMHmG zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigt.

Gemäß § 29 Abs. 1 MMHmG umfasst der Beruf des Heilmasseurs die eigenverantwortliche Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermo- und Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung. Diese Tätigkeiten finden sich ua. auch im Berufsbild des physiotherapeutischen Dienstes (vgl. [§ 2 Abs. 1 MTD-Gesetz](#), [BGBl. Nr. 460/1992](#) idgF). Nach derzeitiger Rechtsauslegung sind die Umsätze der freiberuflich tätigen Physiotherapeuten ([§ 7 Abs. 1](#) iVm [§ 1 Z 1 MTD-Gesetz](#), [BGBl. Nr. 460/1992](#) idgF) gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) steuerfrei, nicht hingegen die vergleichbaren Umsätze der freiberuflich tätigen Heilmasseure (vgl. UStR 2000 Rz 943).

Können – im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der Tätigkeiten – auch die Umsätze aus einer Tätigkeit eines freiberuflichen Heilmasseurs iSd „Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes MMHmG“, [BGBl. I Nr. 169/2002](#), – soweit eine Heilbehandlung über Anordnung eines Arztes am kranken Menschen durchgeführt wird - unter diese Steuerbefreiung subsumiert werden?

Nach Artikel 132 Abs. 1 lit. c MwSt-[RL 2006/112/EG](#) sind „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“, von der Mehrwertsteuer befreit. Es bleibt somit den einzelnen Mitgliedstaaten die Definition der ärztlichen und arztähnlichen Berufe überlassen.

Aus [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) ergibt sich, dass Österreich Ärzte, Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste (das sind der Krankenpflegefachdienst iSd § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes, [BGBl. Nr. 102/1961](#) idF [BGBl. Nr. 872/1992](#), sowie die medizinisch-technischen Dienste iSd [§ 7 Abs. 1](#) iVm [§ 1 Z 1 bis 7 MTD-Gesetz](#), [BGBl. Nr. 460/1992](#) [zB der physiotherapeutische Dienst]) als unter die Befreiung fallende Heilberufe anerkannt hat. Diese Berufe erfordern eine besondere berufsrechtliche Qualifikation (vgl. Ruppe, UStG³, § 6 Tz 417/3 und 417/8), wofür eine umfassende medizinische Ausbildung zu absolvieren ist. Die im Gesetz

vorgenommene - und seit der Einführung des UStG 1994 unveränderte - Aufzählung ist abschließend (vgl. VwGH 29.07.2010, [2008/15/0291](#), mit Verweis auf Ruppe, UStG³, § 6 Tz 417/1, zur Tätigkeit eines Hypnotiseurs und Mental-Suggesteurs). Die Tätigkeit von Heilmasseuren findet darin keine Erwähnung und wurde auch nicht im Zusammenhang mit der durch das MMHmG erfolgten erstmaligen berufsrechtlichen Regelung aufgenommen.

Angesichts des Ermessensspielraumes des jeweiligen Mitgliedstaates bei Festlegung der begünstigten Berufsgruppen ist eine Berufung auf günstigere gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen in diesem Zusammenhang somit nicht möglich (vgl. VwGH 29.07.2010, [2008/15/0291](#), unter Hinweis auf die EuGH-Judikatur).

Bei der Ausübung des ihnen eingeräumten Ermessens haben die Mitgliedstaaten jedoch das mit dieser Befreiungsbestimmung verfolgte Ziel, nämlich zu gewährleisten, dass die Befreiung nur für Leistungen gilt, die von Personen erbracht werden, die über die erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen, und den Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Bereich der Mehrwertsteuer im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, zu beachten. Daher sind nicht alle Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die unter Berücksichtigung der beruflichen Ausbildung der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufweisen (EuGH 27.04.2006, Rs [C-443/04](#), *Solleveld*, Rn 37).

Daraus folgt, dass der Ausschluss eines bestimmten Berufes oder einer bestimmten spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein muss, die sich auf die beruflichen Qualifikationen der Behandelnden und damit auf Erwägungen im Zusammenhang mit der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen (vgl. EuGH 27.04.2006, Rs [C-443/04](#), *Solleveld*, Rn 38).

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität würde laut ständiger Rechtsprechung des EuGH dann verletzt werden, wenn gleichartige und deshalb miteinander im

Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Bei der Prüfung, ob Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gleichartig sind, sind jedoch im Hinblick auf die Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie (Art. 132 Abs. 1 lit. c MwSt-[RL 2006/112/EG](#)) und das mit dieser Bestimmung verfolgte Ziele die beruflichen Qualifikationen der Behandelnden zu berücksichtigen. Da diese nämlich nicht gleich sind, können die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nur insoweit als gleichartig angesehen werden, als sie für die Behandelten eine gleichwertige Qualität aufweisen. Eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes wäre demnach nur gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen (EuGH 27.04.2006, Rs [C-443/04](#), *Solleveld*, Rn 40 und 41 sowie VwGH 28.04.2011, [2008/15/0224](#), der diesbezüglich jedoch von einem engen Anwendungsspielraum ausgeht und im – noch nicht abschließend beurteilten - Einzelfall konkrete Feststellungen zur qualitativen Gleichwertigkeit der Behandlungen verlangt).

Im vorliegenden Fall ist eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes bzw. Neutralitätsgrundsatzes dadurch, dass nur die von Physiotherapeuten durchgeführten Heilmassagen umsatzsteuerfrei sind, nicht gegeben. Dies deshalb, weil die Physiotherapeuten eine gegenüber den Heilmasseuren inhaltlich und zeitlich deutlich umfassendere Ausbildung an einer medizinisch-technischen Akademie zu absolvieren haben und eine kommissionelle Diplomprüfung (einschließlich Diplomarbeit) ablegen müssen oder an einer österreichischen Fachhochschule einen Bakkalaureatsstudiengang für den physiotherapeutischen Dienst erfolgreich abschließen müssen (vgl. [§ 18 MTD-Gesetz](#) iVm [§ 32 MTD-Ausbildungsverordnung \[MTD-AV\]](#), [BGBl. Nr. 678/1993](#), bzw. [§ 3 Abs. 1 Z 4 MTD-G](#) iVm [FH-MTD-AV](#), [BGBl. II Nr. 2/2006](#), einerseits und [§§ 50 ff](#) bzw. [§§ 17 ff](#)

MMHmG iVm [§§ 43 ff der Medizinischer Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung](#) [MMHm-AV], BGBl. II Nr. 250/2003, andererseits; vgl. diesbezüglich auch VfGH 08.10.2010, [V 43/09](#), zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Höhe von Zuschüssen der Sozialversicherung an Heilmasseure bzw. Physiotherapeuten). Ob bzw. inwieweit die gemäß [§ 26 Abs. 1 MTD-Gesetz](#) im Rahmen der Ausbildung zum Heilmasseur absolvierten Prüfungen und Praktika für die Ausbildung zum Physiotherapeuten angerechnet werden können, ist derzeit nicht einheitlich und verbindlich geregelt und die diesbezügliche Entscheidung obliegt der jeweiligen Akademie oder Fachhochschule. Bei den Fachhochschullehrgängen käme es dadurch jedenfalls nicht zu einer Verkürzung der Studiendauer von sechs Semestern.

Weiters ist auch zu berücksichtigen, dass die Tätigkeit des Heilmasseurs (vgl. § 29 MMHmG) nur einen Teilbereich des deutlich umfangreicheren Berufsbildes des physiotherapeutischen Dienstes (vgl. § 2 Abs. 1 MTD-G) abdeckt. Außerdem darf ein Heilmasseur seinen Beruf auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem freiberuflich tätigen diplomierten Physiotherapeuten ausüben (vgl. § 45 Z 5 MMHmG), nicht aber umgekehrt (vgl. § 7 Abs. 1 MTD-G). Auf Grund der gegebenen Verschiedenheiten der berufsrechtlich vorauszusetzenden Qualifikationen sowie der gesetzlich geregelten Berufsbilder liegt der vom EuGH geforderte eindeutige Nachweis der qualitativen Gleichwertigkeit der dargebotenen Heilbehandlungen nicht vor. Die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung der Heilmasseure gegenüber den Physiotherapeuten ist daher sachlich gerechtfertigt.

Die Umsätze eines gemäß § 45 Z 1 MMHmG freiberuflich tätigen Heilmasseurs fallen somit nach der in Österreich geltenden und im Einklang mit dem Unionsrecht stehenden Rechtslage nicht unter die Steuerbefreiung für ärztliche bzw. bestimmte arztähnliche Leistungen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#), es sei denn, der Heilmasseur ist auch zur Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes (§ 7 Abs. 1 iVm § 1 Z 1 MTD-G, BGBl. Nr. 460/1992) berechtigt. Fehlt es an dieser Qualifikation (zB Heilmasseur ohne physiotherapeutische Berufsausbildung), sind

diese Leistungen, auch wenn es sich zweifelsfrei um Heilbehandlungen auf Grund ärztlicher Anordnung handelt, steuerpflichtig.

§ 10 UStG 1994

Zeitschriftenabonnements mit Online-Anteil

Ein Verlag bietet Zeitschriftenabonnements mit automatischem Online-Zeitschriftenzugang an. Bislang konnte der Kunde zwischen einem separat erhältlichen Print- und einem separat erhältlichen Online-Produkt (allein oder als Zusatz) wählen. Nunmehr erhält der Abonnent den Online-Zugang zwingend als ergänzende Leistung zur Zeitschrift.

Liegen zwei eigenständige Leistungen vor oder handelt es sich um eine einheitliche Leistung? Wie ist eine etwaige Aufteilung im Hinblick auf das Pauschalentgelt vorzunehmen?

Die Lieferung von Zeitungen, Zeitschriften usw. unterliegt gemäß Z 43 der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Wird hingegen eine Zeitung oder Zeitschrift online zur Verfügung gestellt, so handelt es sich bei dieser Leistung um eine sonstige Leistung (Überlassung von Informationen), für die der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt. Wird dem Bezieher einer Zeitschrift (zB Fachzeitschrift im Abonnement) die Möglichkeit eingeräumt, die Zeitschrift auch online zu nutzen, so ist der darauf entfallende Teil des Entgelts dem Normalsteuersatz von 20% zu unterwerfen. Eine unselbstständige Nebenleistung zur (körperlichen) Lieferung der Zeitschrift liegt nicht vor, da die Online-Version eigenständig nutzbar ist. So kann etwa der Text gelesen und/oder heruntergeladen und weiter verwendet werden, ohne dass hierzu die (körperliche) Zeitschrift in irgendeiner Form benötigt würde. Diese Rechtsauffassung entspricht auch der Judikatur des EuGH. So führt dieser zB in seinem Urteil vom 25.02.1999, Rs C-349/96, *Card Protection Plan*, unter Anführung von Vorjudikatur aus, dass eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen ist, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Abs. 2 Z 1 Anm. 86 ff). Der Form der

Entgeltsberechnung (gesondertes oder einheitliches Entgelt) sowie der Tatsache, dass der Kunde im konkreten Fall gar keine Möglichkeit hat, auf die Online-Version zu verzichten, kommt in diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu. Der auf den Online-Zugang entfallende Entgeltsanteil unterliegt daher dem Normalsteuersatz von 20%.

Die Aufteilung des pauschalen Entgelts für das Print-Abonnement mit Online-Zugang kann nach dem Erkenntnis des 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*, nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert erfolgen, wobei der einfacheren Methode der Vorzug zu geben ist. Da im gegenständlichen Fall keine Einzelverkaufspreise für Print- und Online-Abonnements vorliegen, wird die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten vorzunehmen sein.

[§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1198 und Rz 1189)

Kurzfristige Vermietung einer Ferienwohnung

Ein Unternehmer vermietet drei Ferienwohnungen kurzfristig an Feriengäste und rechnet darüber wie folgt ab:

Kurzfristige Vermietung Ferienwohnung

10 Tage Aufenthalt	10%	1.000,00
Beheizung pro Tag 10 Euro	10%	100,00
Stromverbrauch lt. Zähler (100 kW/h à 0,30 Euro)	10%	30,00
Endreinigung	10%	100,00
Telefon laut Zähler	10%	50,00
Zurverfügungstellung Bettwäsche, Handtücher, pauschal	10%	40,00
Extras: Mitnahme Hund pro Tag 10 Euro	10%	50,00
Orts- bzw. Kurtaxe	0%	100,00
Abrechnungsbetrag:		1.470,00

Welche Leistungen sind von der Steuersatzermäßigung des [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a bzw. lit. b UStG 1994](#) erfasst?

Zunächst ist zu klären, ob es sich bei dieser Zurverfügungstellung von Ferienwohnungen um eine Vermietung oder um eine Beherbergung handelt.

Das grundlegende Merkmal des Begriffs der "Vermietung von Grundstücken" besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorganges sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist der objektive Inhalt des Vorganges (VwGH 31.03.2011, [2009/15/0199](#) unter Verweis auf EuGH 16.12.2010, Rs [C-270/09](#), *MacDonald Resorts Ltd*, Rn 45 f, mwN).

Der Begriff der Beherbergung ist kein Rechtsbegriff, er muss nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen zur Überlassung der eingerichteten Räume, wie insbesondere Reinigung der Räume und Bereitstellung von Bettwäsche, Handtüchern und anderen Utensilien. Auch die Möglichkeit der Einnahme des Frühstücks spricht für Beherbergung (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 49).

Im konkreten Fall sprechen gegen das Vorliegen von Beherbergung das Fehlen einer laufenden Reinigung, die gesonderte Abrechnung von Strom nach dem Verbrauch sowie die gesonderte Entgeltsverrechnung für die Zurverfügungstellung von Bettwäsche und Handtüchern. Auch die nicht personenbezogene Verrechnung des Aufenthalts ist ein – wenngleich nicht entscheidungswesentliches – Merkmal, das gegen Beherbergung spricht.

Es ist somit insgesamt vom Vorliegen einer Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#) auszugehen. Auch die UStR 2000 gehen von Vermietung aus, denn Rz 1189

bezeichnet die Endreinigung bei Ferienwohnungen und Appartements als unselbstständige Nebenleistung zu einer Wohnraumvermietung.

Im dargestellten Sachverhalt unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 10% der Aufenthalt (wobei die in den UStR 2000 Rz 1190 genannte nicht begünstigte Vermietung von beweglichen Einrichtungsgegenständen hier vernachlässigbar ist), die Endreinigung (siehe UStR 2000 Rz 1189, wonach die Endreinigung bei Ferienwohnungen und Appartements als unselbstständige Nebenleistung zur Wohnraumvermietung angesehen wird) und die Mitnahme des Hundes (vgl. USt-Protokoll 2006 iZm Beherbergung).

Die Beheizung (eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme) ist vom ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#) ausdrücklich ausgenommen und unterliegt daher dem Normalsteuersatz von 20%. Die Zurverfügungstellungen von Strom, Telefon sowie Bettwäsche und Handtüchern sind keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Vermietung und daher ebenfalls mit dem Normalsteuersatz zu besteuern.

Die Orts- und Kurtaxe stellt einen durchlaufenden Posten dar (vgl. UStR 2000 Rz 657).

[§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1214)

Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Wohnungseigentumsgemeinschaften

Von einer WEG wird eine technisch funktionstüchtige Ölheizung auf eine Gasheizung umgestellt. Die Umstellung erfolgt insbesondere deshalb, weil die Anlage auf Grund des schlechten Wirkungsgrades und der hohen Wartungskosten nicht mehr wirtschaftlich ist.

Handelt es sich bei den an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten der Gasheizung um Erhaltungsaufwand, der unter die Begünstigung des [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) fällt?

[§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) sieht für die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem

gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht und die Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme, die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% vor.

Erfasst sind insbesondere die Betriebs- und Verwaltungskosten und die Erhaltungskosten. Errichtungs- bzw. Herstellungskosten zählen nicht zu den begünstigten Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften. 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](#) (UStR 2000 Rz 1214).

Nach [§ 3 Abs. 2 Z 5 MRG](#) ist die Installation von technisch geeigneten Gemeinschaftseinrichtungen zur Senkung des Energieverbrauchs oder die der Senkung des Energieverbrauchs sonst dienenden Ausgestaltungen des Hauses, von einzelnen Teilen des Hauses oder von einzelnen Mietgegenständen, sofern die hierfür erforderlichen Kosten in einem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zum allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses und den zu erwartenden Einsparungen stehen, eine Erhaltungsmaßnahme.

Im konkreten Fall erfolgte die Umstellung, weil eine weitere Reparatur und Wartung der bestehenden Anlage aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nicht in Betracht kam. Der Ersatz einer noch funktionsfähigen, aber reparaturunwürdigen Anlage durch eine gleichartige neue ist als Erhaltung (und nicht wie früher als Verbesserung) anzusehen (Würth in Rummel, MRG § 3 [Rz 4] mit Verweis auf wobl 1002/76). Am Charakter einer Erhaltungsarbeit ändert sich nichts dadurch, dass die Gebrauchsfähigkeit einer Anlage nicht mehr durch Reparatur, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur durch Neuherstellung bewirkt werden kann. Dies wird umso mehr zutreffen, wenn es sich um eine Maßnahme zur Verbesserung der Energieeffizienz iSd [§ 3 Abs. 2 Z 5 MRG](#) handelt („fiktive

Erhaltungsmaßnahmen“, vgl. Vonkilch, wobl 2010/54 zu OGH 07.07.2009, [5 Ob127/09a](#)).

Nach Kriterien des MRG ist daher im dargestellten Sachverhalt vom Vorliegen eines Erhaltungsaufwandes und damit von der Anwendbarkeit des [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) auszugehen (siehe auch UStR 2000 Rz 1214 iZm Liftanlagen).

Der ermäßigte Steuersatz kommt aber nur insoweit zur Anwendung, als die Maßnahme nicht der Lieferung von Wärme zuzuordnen ist.

Bei der Ermittlung des auf die Wärmelieferung entfallenden Entgeltsteiles sind alle Kosten zu berücksichtigen, die mit der Gewinnung und Verteilung der Wärme im Zusammenhang stehen. Es werden dies vor allem jene Kosten sein, die regelmäßig unter der Bezeichnung "Heizungsbetriebskosten" verrechnet werden, worunter nicht nur die Kosten für Strom, Gas, Öl oder für einen anderen Energieträger fallen, sondern auch jene für die Wartung, die Instandhaltung und die technische Betreuung der Heizungsanlage (UStR 2000 Rz 1195). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10% auf den gegenständlichen Erhaltungsaufwand der Heizungsanlage ist daher nur insoweit zulässig, als die Anlage zur Aufbereitung von Warmwasser für Gebrauchszwecke (vgl. UStR 2000 Rz 1193) verwendet wird. Im Übrigen kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

[§ 10 UStG 1994](#), [§ 11 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1505 und Rz 1532)

Rechnungsausstellung bei einem Pauschalangebot

Mehrere Unternehmer einer Region bieten gemeinsam ein Package zu einem Gesamtpreis von 20 Euro brutto an. Es wird keine Gesellschaft gegründet. Ein Beteiligter (ein Museum) stellt die Rechnungen, auch für die anderen Unternehmer, direkt an den Endkunden aus.

Mit dieser Rechnung („Voucher“), die der Kunde vorab bezahlt, kann er nur am selben Tag das Museum besuchen (Preisanteil 5 Euro) und eines von 3 Menüs in zwei bestimmten Gasthäusern konsumieren (Preisanteil 10 Euro, Getränke sind nicht inkludiert). Darüber

hinaus ist der Eintritt in eine Burg enthalten (Preisanteil 5 Euro). Dort kann an einer Weinverkostung teilgenommen werden.

Im Anlassfall ist der Eintritt in das Museum gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994](#) mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Die Burg wird von einem gemeinnützigen Verein betrieben, der nichtunternehmerisch tätig ist (Liebhabereivermutung gemäß VereinsR 2001 Rz 463 ff). Der Winzer ist gemäß [§ 22 UStG 1994](#) pauschaliert und erhält keinen Anteil vom Package. Er verkauft seine Weine vor Ort im eigenen Namen und für eigene Rechnung.

Das Museum will die auf die anderen Beteiligten entfallenden Beträge als durchlaufende Posten fakturieren.

Variante: Die Weinverkostung findet bei einem Heurigen statt.

Wie sind die einzelnen Leistungen umsatzsteuerlich zu behandeln?

Wie muss die Rechnung ausgestellt werden?

Abgrenzung Gutscheine und Vorauszahlung:

Nach UStR 2000 Rz 4 stellt die Veräußerung von Gutscheinen durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkret genannten sonstigen Leistungen vom Gutscheinaussteller berechtigen, noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Gutscheine, bei denen die Leistung bereits konkret bestimmt ist bzw. bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (zB Vorverkaufsfahrscheine), begründen die Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung (vgl. UStR 2000 Rz 2607). Daraus ergibt sich, dass neben dem leistenden Unternehmer jedenfalls Art, Inhalt und Umfang der künftigen Leistung exakt feststehen müssen.

Im gegenständlichen Fall ist der so genannte „Voucher“ nur am Tag der Ausstellung gültig. Art, Inhalt und Umfang der enthaltenen Leistungen sind jeweils ausreichend konkretisiert. Beim Museumseintritt steht auch der leistende Unternehmer bereits fest. Dieser Betrag ist als Anzahlung zu besteuern.

Hinsichtlich der Restaurants liegt, da tatsächlich noch nicht feststeht, wer die Leistung erbringen wird, ein nicht steuerbarer Gutschein vor. Zu einem steuerbaren Umsatz kommt es erst bei dessen Einlösung. Da dies am Tag der

Ausgabe des „Vouchers“ erfolgt, ergeben sich für das Entstehen der Steuerschuld keine Abweichungen.

Beim Eintritt in die Burg sind die Leistung und deren Erbringer ebenfalls ausreichend konkretisiert. Da die Burg nicht unternehmerisch betrieben wird, ist das Eintrittsgeld jedoch nicht steuerbar.

Zur Rechnungsausstellung:

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass das UStG 1994 für die Erbringung der genannten Leistungen an Privatpersonen keine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung vorsieht. Es wäre daher nicht zu beanstanden, wenn das Museum bzw. die anderen Unternehmer insoweit keine Rechnung ausstellen. Das ändert jedoch nichts an der Steuerbarkeit der Umsätze.

Wird eine Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#) ausgestellt, hat das Museum seine im eigenen Namen erbrachte Leistung (Eintritt) mit 10% Umsatzsteuer ([§ 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994](#)) in Rechnung zu stellen.

Die anderen genannten Leistungen werden nicht vom Museum, sondern von den übrigen Beteiligten im eigenen Namen erbracht. Die Rechnungsausstellungsverpflichtung trifft demnach sie. Der zur Abrechnung über den Leistungsaustausch Verpflichtete kann sich im Abrechnungsverfahren dritter Personen bedienen (UStR 2000 Rz 1505). Auch das Museum kann ein solcher Dritter sein. Es muss hierbei klar und deutlich im Namen der anderen Beteiligten auftreten. Es ist zulässig, dass für verschiedene Leistungserbringer in ein und demselben Dokument abgerechnet wird (vgl. UStR 2000 Rz 1532).

Das Museum kann daher für die Gastwirte und die Burg gegenüber den Kunden abrechnen. Dabei ist zu beachten, dass in beiden Fällen keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden darf, weil bei den Gastwirten ein noch nicht steuerbarer Gutschein vorliegt und der Betreiber der Burg als Nichtunternehmer keine Umsatzsteuer für das Eintrittsgeld schuldet.

Für die Rechnungsausstellung des Restaurants an die Kunden gelten die allgemeinen Vorschriften des [§ 11 UStG 1994](#).

Die Weinverkostung wird direkt vom Winzer abgerechnet und ist vom „Voucher“ nicht erfasst. Dies gilt auch für die in der Variante genannte Weinverkostung im Rahmen eines Heurigen. Kaufen die Kunden im Zuge der Weinverkostung einige Flaschen, um diese mitzunehmen, so kann der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 UStG 1994](#) zur Anwendung gelangen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Abs. 3 Anm. 17). Für den Ausschank von Wein ist [§ 10 Abs. 3 UStG 1994](#) nicht anwendbar.

Handelt es sich bei dem Weinbauern um einen pauschalierten Landwirt iSd [§ 22 UStG 1994](#), so ist nach [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) eine Zusatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Gegenüber Unternehmern beträgt die Zusatzsteuer 8% im Ausschank (was nur selten der Fall sein wird). Gegenüber Nichtunternehmern ist diesfalls eine Zusatzsteuer von 10% zu verrechnen. Kommt [§ 10 Abs. 3 UStG 1994](#) zur Anwendung, muss gegenüber Unternehmern keine Zusatzsteuer berechnet werden. Gegenüber Nichtunternehmern ist eine Zusatzsteuer von 2% zu berechnen, diese muss jedoch gemäß [§ 22 Abs. 8 UStG 1994](#) nicht abgeführt werden (UStR 2000 Rz 2872).

[§ 12 Abs. 1 Z 1](#) und [Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 346, Rz 1902 und Rz 1913)

Veräußerung bzw. Entnahme von nur teilweise dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen

Ein Unternehmer schafft im Jahre 2008 einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kleinbus um 30.000 Euro netto an. Die ausgewiesene Umsatzsteuer beträgt 6.000 Euro. Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994](#), wonach Eingangsleistungen als nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt behandelt werden können, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, macht er im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung folgende Vorsteuerbeträge im Jahre 2008 geltend:

- a) unternehmerische Nutzung 30%: Vorsteuerabzug 1.800 Euro
- b) unternehmerische Nutzung 80%: Vorsteuerabzug 4.800 Euro

In den Jahren 2008 bis 2011 bleibt das Nutzungsverhältnis unverändert. 2011 wird der Kleinbus um 10.000 Euro brutto an eine Privatperson veräußert.

1. Wie hoch ist das umsatzsteuerpflichtige Entgelt bei Variante a) bzw. b)?
2. Wie hat jeweils die Rechnungsausstellung zu erfolgen?
3. Wie ist bei Entnahme des Kleinbusses nach [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) vorzugehen?

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 (UStR 2000 Rz 1913). Eine spätere Veräußerung des Gegenstandes ist nur im zugeordneten Ausmaß steuerbar (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 86/7).

1. Wie hoch ist das umsatzsteuerpflichtige Entgelt bei Variante a) bzw. b)?

a) Unternehmerische Zuordnung zu 30%

Der Betrag von 10.000 Euro inkl. USt setzt sich zusammen aus einem Anteil von 30%, der steuerbar und steuerpflichtig (20%) ist und einem nicht steuerbaren Anteil von 70%.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist, ausgehend vom Bruttogesamtbetrag, wie folgt vorzunehmen (wobei „X“ die Bemessungsgrundlage darstellt):

$$0,3X * 1,2 + 0,7X = 10.000$$

$$0,36X + 0,7X = 10.000$$

$$1,06X = 10.000$$

$$\text{Bemessungsgrundlage} = 10.000 / 1,06 = 9.433,96$$

Die Nettobemessungsgrundlage beträgt 9.433,96 Euro. Davon macht der steuerbare Anteil 30%, also 2.830,19 Euro aus, woraus sich eine geschuldete USt von 566,04 Euro ergibt.

6.603,77 Euro sind – weil die Lieferung des Kleinbusses insoweit nicht aus dem Unternehmen erfolgt – nicht steuerbar.

b) Unternehmerische Zuordnung zu 80%

$$0,8X * 1,2 + 0,2X = 10.000$$

$$0,96X + 0,2X = 10.000$$

$$1,16X = 10.000$$

$$\text{Bemessungsgrundlage} = 10.000 / 1,16 = 8.620,69$$

Die Nettobemessungsgrundlage beträgt 8.620,69 Euro. Steuerbar sind davon 80% (6.896,55 Euro). USt wird in Höhe von 1.379,31 Euro geschuldet. 1.724,14 Euro sind nicht steuerbar.

2. Wie hat jeweils die Rechnungsausstellung zu erfolgen?

a) Der Rechnungsbetrag lautet:

steuerbar und mit dem Normalsteuersatz pflichtig: 2.830,19 Euro

Umsatzsteuer: 566,04 Euro

nicht steuerbar: 6.603,77 Euro

b) Der Rechnungsbetrag lautet:

steuerbar und mit dem Normalsteuersatz pflichtig: 6.896,55 Euro

Umsatzsteuer: 1.379,31 Euro

nicht steuerbar: 1.724,14 Euro

Die nicht steuerbaren Beträge sind - soweit sie in der Rechnung angeführt werden - entsprechend kenntlich zu machen.

3. Wie ist bei Entnahme des Kleinbusses nach [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) vorzugehen?

Bemessungsgrundlage ist der Wiederbeschaffungspreis eines solchen Gebrauchtwagens im Zeitpunkt der Entnahme ([§ 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994](#)). Ist der Nettowiederbeschaffungspreis bekannt, so ist er im Ausmaß der jeweiligen Zuordnung des Fahrzeuges zum Unternehmen (= Anteil, für den das Recht auf

Vorsteuerabzug bestand) der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (siehe Ruppe, UStG³, § 3 Tz 216), im Fall a) daher zu 30% und im Fall b) zu 80%. Die Besteuerung erfolgt jeweils zum Normalsteuersatz.

Ist nur der Bruttowiederbeschaffungspreis bekannt, so erfolgt die Berechnung der Bemessungsgrundlage nach der gleichen Methode wie zu Frage 1. dargestellt, wobei der Bruttowiederbeschaffungspreis den oben genannten Verkaufspreis ersetzt.

§ 17 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2624)

Besteuerungszeitpunkt für Sanierungen bei Wohnungseigentumsgemeinschaften

Eine Wohnungseigentumsgemeinschaft (WEG), die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten besteuert (Sollbesteuerung), versteuert den Wohnungseigentümern weiter verrechnete Sanierungskosten in Höhe von 150.000 Euro (die aus der angesparten Rücklage bereits in voller Höhe bezahlt wurden) unter Berufung auf UStR 2000 Rz 2624 nicht im Jahr der Sanierung, sondern erst im Zuge der Abrechnung an die Wohnungseigentümer im Folgejahr.

Kann UStR 2000 Rz 2624 in diesem Fall angewendet werden?

Es ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Leistung an die WEG bzw. der Vorschreibung der Kosten (zB Grundsteuer) die Leistung auch an die Wohnungseigentümer erbracht wird (Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 86).

Nach UStR 2000 Rz 2624 bestehen keine Bedenken, wenn eine WEG auch bei Sollbesteuerung die auf die Betriebskosten entfallenden Abschlusszahlungen oder Gutschriften im Zeitraum der zivilrechtlichen Fälligkeit versteuert. Diese Regelung betrifft ausschließlich die Verrechnung von Betriebskosten. Der gegenständliche Fall betrifft aber nicht Betriebskosten, sondern Sanierungskosten, die überdies von den Wohnungseigentümern bereits in Form von nicht steuerbaren Rücklagen bezahlt wurden.

UStR 2000 Rz 2624 ist nicht auf über Betriebskosten hinausgehende Zahlungen anzuwenden. Das Entstehen der Steuerschuld für die gegenständlich weiterverrechneten Sanierungskosten richtet sich somit nach dem Zeitpunkt der Erbringung der Sanierungsleistung an die WEG.

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

Bauleistungen an einen Bauträger

Eine GmbH organisiert als Bauträger die Herstellung von Wohnobjekten durch andere Unternehmer und verkauft die errichteten Gebäude an die Grundstückseigentümer. Die Tätigkeit der GmbH fällt nicht unter Abschnitt F „Bauwesen“ der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE 1995).

Bei allen ihren Projekten verpflichtet sich die Bauträger GmbH, auf fremdem Grund und Boden Gebäude bzw. Eigentumswohnungen zu errichten, wobei dies zivilrechtlich auf eigene Rechnung und Gefahr erfolgt.

Geht bei den an die Bauträger GmbH ausgeführten Umsätzen die Steuerschuld nach [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) über?

Im vorliegenden Fall kann davon ausgegangen werden, dass die mit den jeweiligen Baumaßnahmen beauftragten Bauunternehmer inhaltlich Bauleistungen an die Bauträger GmbH erbringen.

Bei Bauleistungen iSd [§ 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994](#) geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser entweder selbst mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt wurde oder üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

In der Regel ist der Begriff „fremde Rechnung“ mit dem Begriff „Beauftragung“ gleichzusetzen. Ein Bauträger erbringt daher Bauleistungen, soweit er auf „fremde Rechnung“ tätig wird, dh., dass er vom Grundstückseigentümer mit der Errichtung eines Gebäudes auf dessen Grund und Boden beauftragt wird. Das gilt auch für den Fall, dass der Bauträger zivilrechtlich auf eigene Rechnung handelt und damit das Risiko der Errichtung trägt.

Erbringt ein Bauträger zu mehr als 50% seiner gesamten Umsätze Bauleistungen (Tätigkeiten auf „fremde Rechnung“) gilt er als Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt (UStR 2000 Rz 2602f). Werden an einen solchen Bauträger Bauleistungen erbracht, geht die Steuerschuld auf ihn über.

Gilt ein Bauträger nicht als Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, geht bei einzelnen erhaltenen Bauleistungen die Steuerschuld nur dann auf ihn über, wenn der Bauträger seinerseits zu ihrer Erbringung beauftragt wurde. Dies ist bei Tätigwerden eines Bauträgers auf „fremde Rechnung“ der Fall.

Nur wenn ein Bauträger überwiegend Bauleistungen (Tätigkeiten auf „fremde Rechnung“) erbringt, so dass er als Unternehmer qualifiziert wird, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, geht die Steuerschuld für an ihn erbrachte Bauleistungen auch in jenen Fällen auf ihn über, in denen er auf „eigene Rechnung“ tätig wird, dh., dass er eigene Grundstücke verkauft (Kolacny/Caganek, UStG³, § 19 Anm. 17).

Da die Bauträger GmbH im konkreten Fall von den Grundstückseigentümern mit der Errichtung von Gebäuden bzw. Eigentumswohnungen auf deren Grund und Boden beauftragt wird, handelt sie auf „fremde Rechnung“, sodass die Steuerschuld für die an die Bauträger GmbH erbrachten Bauleistungen auf sie übergeht, auch wenn sie zivilrechtlich auf eigene Rechnung und Gefahr handelt.

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

Reparatur eines Erdkabels als Bauleistung?

Ein Bauunternehmer beschädigt bei Aushubarbeiten im Zusammenhang mit der Errichtung eines Einfamilienhauses

- a) den öffentlichen Abwasserkanal
- b) die Ortswasserleitung
- c) eine Stromleitung
- d) ein Telefonkabel.

In manchen Fällen erfolgt die Reparatur durch den Eigentümer (Geschädigten) selbst, in anderen Fällen durch dritte Unternehmer.

1. Wie ist die Reparatur durch den Geschädigten umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?
2. Handelt es sich bei den genannten Fällen um Bauleistungen iSd [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#)?
3. Ist insoweit zwischen Reparaturen an öffentlichen Netzen oder Hauszuleitungen (etwa als Bestandteile der jeweiligen Gebäude) zu unterscheiden?

Zu 1.

Behebt der Geschädigte den Schaden ohne Auftrag des Schädigers zunächst selbst oder lässt er ihn durch einen Dritten beheben, begründet eine Schadensvergütung durch den Schädiger nicht die nachträgliche Annahme eines Leistungsaustausches zwischen Schädiger und Geschädigtem. Wird der Geschädigte jedoch im Auftrag des Schädigers als Reparaturunternehmer gegen Entgelt tätig, wandelt er seine Schadenersatzansprüche in solche aus einem Werkvertrag um. Diesfalls unterliegt seine Leistung ebenso der Umsatzsteuer wie die Leistung eines Dritten an den Schädiger (UStR 2000 Rz 10 unter Verweis auf VwGH 17.04.1989, [87/15/0083](#)).

Bei einer Schadensbehebung durch den Geschädigten ohne Auftrag des Schädigers ist daher kein steuerbarer Umsatz und damit auch keine Bauleistung iSd [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) gegeben. Bei einer Schadensbehebung durch den Geschädigten im Auftrag des Schädigers ist die Leistung gleich zu beurteilen wie die eines fremden Dritten, der mit der Reparatur beauftragt wurde.

Zu 2.

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

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen. Zu den Bauwerken zählen daher sämtliche

Hoch- und Tiefbauten (zB Straßen, Tunnels) und mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke und Silos (UStR 2000 Rz 2602c). Im Hinblick darauf, dass der Begriff „Bauwerk“ weit auszulegen ist und auch Hoch- und Tiefbauten und mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen umfasst, können auch ein Kanal und eine Wasserleitung als bauliche Anlage (Bauwerk) angesehen werden.

Nachdem zufolge UStR 2000 Rz 2602c reine Wartungsarbeiten keine Bauleistungen darstellen, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden, kann im gegenteiligen Fall, nämlich dann, wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden, von Bauleistungen ausgegangen werden. Da bei der Reparatur eines durch Grabungsarbeiten beschädigten Kanals oder einer Wasserleitung üblicherweise auch Teile ausgetauscht werden müssen und es sich hier auch nicht um eine untergeordnete Änderung handelt, ist eine Qualifikation als Bauleistung gerechtfertigt.

Dies gilt auch für die Reparatur von Strom- oder Telefonleitungen, da sie – ebenso wie ein Kanal oder Wasserleitungen – dauerhaft mit dem Boden verbunden sind und auch in diesen Fällen davon ausgegangen werden kann, dass bei Reparaturen solcher Leitungen auf Grund von Grabungsarbeiten Teile ersetzt werden müssen. Darüber hinaus ist der Rohrleitungs- und Kabelnetzleitungstiefbau ausdrücklich im Abschnitt F „Bauwesen“ der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE 1995) genannt.

Bei Bauleistungen iSd [§ 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994](#) geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser entweder selbst mit der Erbringung dieser Bauleistung beauftragt wurde oder üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Mit Ausnahme jener Fälle, in denen die Reparaturen durch den Geschädigten selbst erbracht werden und bei denen insoweit kein Leistungsaustausch gegeben ist, liegen hier Reparaturaufträge durch einen Unternehmer vor, der, da er Bauunternehmer ist, selbst üblicherweise Bauleistungen erbringt. Somit handelt es sich bei ihm im Hinblick auf die Anwendbarkeit des [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#)

jedenfalls um einen geeigneten Leistungsempfänger. Da die Reparaturarbeiten inhaltlich Bauleistungen darstellen, gelangt im Leistungsverhältnis zwischen dem Reparaturunternehmer und dem Bauunternehmer [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) zur Anwendung.

Zu 3

Ob das zu reparierende Wirtschaftsgut im öffentlichen oder privaten Eigentum steht, ist für die Qualifikation der Leistungen als Bauleistungen somit nicht von Bedeutung.

[§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#)

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei Krankenkassenersätzen

Eine GmbH verkauft ärztlich verordnete Hörgeräte, deren Kosten zum Teil von Krankenkassen übernommen werden, zum Teil vom Kunden selbst getragen werden müssen. Die Krankenkassenersätze rechnet die GmbH direkt mit der jeweiligen Krankenkasse ab.

Den Kunden verrechnet die GmbH bei Aushändigung der Hörgeräte die Aufzahlungen, die sie zu leisten haben. Dabei zieht sie von dem Wert der Hörgeräte die Krankenkassenersätze ab und rechnet aus dem Restbetrag die Umsatzsteuer heraus. Die jeweils verbleibenden Beträge werden für die Voranmeldungszeiträume, in denen die Rechnungslegung und Bezahlung durch die Kunden erfolgt ist, als Entgelte erfasst und der Besteuerung unterzogen. Die Abrechnung mit den Krankenkassen wird regelmäßig erst dann vorgenommen, wenn die Hörgeräte bewilligt werden; die Erfassung der abgerechneten Krankenkassenanteile als Entgelte erfolgt in den Voranmeldungszeiträumen der Verrechnung. Wird ein Hörgerät von der Krankenkasse nicht bewilligt, kann es vom Kunden gegen Kostenrückerstattung zurückgegeben werden.

Wann entsteht die Steuerschuld für die Aufzahlung durch den Kunden und für den Krankenkassenersatz?

Krankenkassen sind auf Grund entsprechender sozialversicherungsrechtlicher Vereinbarung sowohl zu Sachleistungen (zB Krankenbehandlung, Anstaltspflege) als auch zu Geldleistungen (Krankengeld, Wochengeld) verpflichtet.

Besteht ein Anspruch auf eine Versicherungsleistung in Form einer Sachleistung, müsste die Krankenkasse die geschuldete Leistung danach grundsätzlich selbst erbringen. Dies ergibt sich zB aus [§ 133 ASVG](#), nach dem die Krankenbehandlung ärztliche Hilfe, Heilmittel und Heilbehelfe umfasst, und die, soweit nichts anderes bestimmt wird, als Sachleistungen erbracht werden müssen. Zu den Heilbehelfen gehören auch Hörgeräte.

Soweit die Krankenkassen die geschuldeten Leistungen jedoch nicht in eigenen Einrichtungen bzw. selbst erbringen, werden auf Grund gesonderter Vereinbarungen andere Unternehmer oder Einrichtungen zur Leistungserbringung an Stelle der Krankenkassen verpflichtet (siehe zB [§ 338 ASVG](#) und die darin genannten möglichen Vertragspartner wie Ärzte, Zahnärzte, Apotheken, Psychologen, Dentisten, Hebammen usw.).

Diese Einrichtungen erfüllen auf Grund solcher Vertragsverhältnisse die Verpflichtung der Krankenkasse zur Erbringung der jeweiligen Sachleistung.

Zwischen dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger und der Innung der Hörgeräteakustiker besteht ebenfalls eine solche Leistungsvereinbarung.

Die Abgabe von Medikamenten durch Apotheker in Erfüllung eines entsprechenden Sachleistungsanspruchs von sozialversicherten Personen (Patienten) gegen Entrichtung einer Rezeptgebühr führt nach der Rechtsprechung zu einem Leistungsaustausch zwischen Apotheke und Sozialversicherungsträger. Entsprechendes muss für andere Sachleistungen gelten, zu denen Sozialversicherungsträger rechtlich verpflichtet sind und die durch Dritte (Ärzte, Krankenanstalten) erbracht werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 1 Tz 277 unter Verweis auf VwGH 19.01.1984, [83/15/0034](#), und VwGH 17.01.1989, [88/14/0010](#)).

Sofern daher die GmbH ihren Kunden Hörgeräte auf Grund eines entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Sachleistungsanspruchs überlässt, wird eine Lieferung an die jeweilige Krankenkasse erbracht.

Werden hingegen den Kunden Hörgeräte überlassen, für die kein entsprechender sozialversicherungsrechtlicher Sachleistungsanspruch besteht, liegen Lieferungen der GmbH an ihre Kunden vor.

Sofern die Vereinbarungen zwischen Krankenkassen und Leistungsverpflichteten keine anderslautenden Bestimmungen enthalten, kann die Zusicherung der Kostenübernahme einer Bewilligung (Genehmigung) gleich gehalten werden. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist hier von Lieferungen auszugehen, die unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurden und daher erst mit ihrer Genehmigung ausgeführt werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 3 Tz 44 zum Kauf auf Probe und zum Kauf mit Rückgaberecht mit weiteren Hinweisen).

Soweit daher der Überlassung von Hörgeräten ein sozialversicherungsrechtlicher Sachleistungsanspruch zu Grunde liegt, stellen die (An)Zahlungen der Patienten Entgelt von dritter Seite dar, für die zufolge [§ 19 Abs. 2 Z 1 letzter Absatz UStG 1994](#) die Steuerschuld mit ihrer Vereinnahmung entsteht, für die Lieferungen an die Krankenkasse entsteht die Steuerschuld mit Genehmigung des Hörgerätes.

[§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) und VO, [BGBl. Nr. 279/1995](#)

Wahrung der Frist im Vorsteuererstattungsverfahren

Ein EU-Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte in Österreich erklärte beim FA Graz-Stadt für die Jahre 2006 bis 2008 echt steuerbefreite Umsätze und damit im Zusammenhang stehende Vorsteuern. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde Jahre später festgestellt, dass der Unternehmer nicht steuerbefreite, sondern tatsächlich in Österreich nicht steuerbare Umsätze getätigt hat, und somit für die Geltendmachung der Vorsteuern zwingend das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Verordnung, BGBl. Nr. 279/1995, zur Anwendung gelangt. Ein Antrag auf Vorsteuererstattung wurde auf Grund dieser Fehlbeurteilung nicht eingebracht, die dafür vorgesehene Fallfrist ist im Zeitpunkt der Betriebsprüfung bereits abgelaufen.

Wie kann der Unternehmer seine Vorsteuern geltend machen?

Der Unternehmer kann in diesem Fall der steuerlichen Fehlbeurteilung einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) stellen. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand setzt unter anderem voraus, dass eine Frist versäumt wurde. Ob die Frist verlängerbar oder wie zB beim Vorsteuererstattungsverfahren nicht verlängerbar ist, ist für die Wiedereinsetzung bedeutungslos.

Auch ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift kann einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist (vgl. Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0019-VI/2006 vom 03.03.2006 mit Verweis auf OGH 23.05.1996, [8 Ob A 2045/96k](#) und VwGH 03.09.1996, [96/04/0134](#)).

Der Wiedereinsetzungsantrag ist binnen drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses beim Finanzamt Graz-Stadt als dem für das Vorsteuererstattungsverfahren zuständigen Finanzamt einzubringen und hat die in [§ 309a Abs. 1 BAO](#) geforderten Angaben zu enthalten. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen, das bedeutet, dass er spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag den Antrag auf Erstattung der Vorsteuern mittels amtlich vorgeschriebenen Formular U5, die Originalrechnungen bzw. Originalbelege über die entrichtete EUST sowie die Unternehmerbestätigung vorzulegen hat.

Der Erstattungsantrag ist stets in Papierform nachzureichen, auch wenn im Ansässigkeitsstaat ein elektronisches Portal für die Übermittlung von Anträgen auf Vorsteuererstattung zur Verfügung steht.

[Art. 7 UStG 1994](#) und VO, [BGBl. Nr. 401/1996](#) (UStR 2000 Rz 4009)

Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung ohne UID

Ein österreichischer Unternehmer verkauft neue Yachten (über 7,5 m) an Privatpersonen in Deutschland und Österreich. Diese Yachten werden vom österreichischen Unternehmer ans Mittelmeer (nach Slowenien) versendet.

Wo hat der Erwerber den innergemeinschaftlichen Erwerb vorzunehmen?

Unter welchen Voraussetzungen kann die Lieferung des österreichischen Unternehmers steuerfrei belassen werden und welche Nachweise hat er dafür zu führen?

Gemäß [Art. 1 Abs. 7 iVm Abs. 8 UStG 1994](#) ist der Erwerb eines neuen Wasserfahrzeuges mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern durch Privatpersonen unter den Voraussetzungen des [Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) ein innergemeinschaftlicher Erwerb. Gemäß [Art. 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bzw. Art. 40 MwSt-[RL 2006/112/EG](#) wird der innergemeinschaftliche Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Maßgebend ist, so der EuGH (EuGH 18.11.2010, Rs [C-84/09](#), X), in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeuges stattfindet. Dies ist anhand einer umfassenden Analyse aller objektiven Umstände zu beurteilen. Zu diesen Umständen gehören neben dem zeitlichen Ablauf der Beförderung unter anderem der Ort der Registrierung und gewöhnlichen Verwendung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen zu einem bestimmten Mitgliedstaat. Auch der Flaggenmitgliedstaat, der Liege- oder Ankerplatz sowie der Ort, an dem das Segelboot (die Yacht) überwintert, können von Bedeutung sein.

Gemäß [Art. 6 iVm Art. 7 Abs. 1 UStG 1994](#) ist die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge an Privatpersonen dann steuerfrei, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat und der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.

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 VO des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, [BGBl. Nr. 401/1996](#) idF [BGBl. II Nr. 172/2010](#) (UStR 2000 Rz 4006).

Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten nach, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des [Art. 7 UStG 1994](#) vorliegen und die Lieferung steuerfrei ist. Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind, außer der Unternehmer weist die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen auf andere Weise nach.

Auf die Meldeverpflichtung bei der Lieferung neuer Fahrzeuge nach der Verordnung, [BGBl. II Nr. 308/2003](#), wird hingewiesen.

[Art. 28 UStG 1994](#)

Vergabe einer UID-Nummer an pauschalierte Landwirte für das Vorsteuererstattungsverfahren

Ein österreichischer pauschalierter Landwirt (ohne UID) beherbergt Arbeitnehmer eines deutschen Unternehmers und stellt dafür 12% Umsatzsteuer in Rechnung. Der deutsche Unternehmer möchte sich die Vorsteuern aus dieser Rechnung erstatten lassen, kann jedoch mangels UID des Rechnungsausstellers keinen (elektronischen) Erstattungsantrag stellen, da in diesem Verfahren - wenn keine Kleinbetragsrechnung vorliegt - die UID des leistenden Unternehmers zwingend anzugeben ist.

Gemäß [Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) hat das Finanzamt Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern, auf Antrag eine UID zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder für im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 MwSt-[RL 2006/112/EG](#) idF [RL 2008/8/EG](#) schulden oder für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF RL 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, benötigen. [Art. 28 Abs. 1 UStG 1994](#) sieht jedoch für den gegenständlichen Fall keine UID-Nummernvergabe an den pauschalierten Landwirt vor.

Wie kann der deutsche Unternehmer seine Vorsteuern geltend machen?

Ist dem pauschalierten Landwirt vom Finanzamt eine UID zu erteilen?

Art. 28 UStG 1994 setzt Art. 214 bis 216 MwSt-RL 2006/112/EG in nationales Recht um. Da die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen für die Vergabe der UID weiter gefasst sind als Art. 28 UStG 1994, hat das Finanzamt dem pauschalierten Landwirt auf Antrag eine (befristete) UID zu erteilen. Der pauschalierte Landwirt kann dann seine Rechnung um die ihm erteilte UID ergänzen und der Leistungsempfänger über das elektronische Portal seines Ansässigkeitsstaates einen Antrag auf Vorsteuererstattung stellen.

Bundesministerium für Finanzen, 28. September 2011