

2. November 2006

BMF-010219/0424-VI/4/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Zollämter
Großbetriebsprüfung

Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2006

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2006 wieder ein Steuerdialog des Bundesministeriums für Finanzen mit dem Fachbereich für Umsatzsteuer und den Finanzämtern, bei der in der Praxis auftretende Zweifelsfragen im Bereich der Umsatzsteuer behandelt wurden. Als Ergebnis dieses Dialogs wurde das nachstehende Umsatzsteuerprotokoll erstellt, das Ergänzungen und Klarstellungen zu den bestehenden Erlässen enthält. Die einzelnen Punkte des Umsatzsteuerprotokolls sind nach Paragraphen des Umsatzsteuergesetzes aufsteigend geordnet. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

§ 1 Abs. 1 Z 1, § 4 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 (UStR 2000 Rz 760, Rz 1997)

Abtretung der Forderung durch den Anschlusskunden an den Factor - steuerbarer Umsatz

Ein Unternehmer veräußert bestehende (und bereits weitgehend oder vollständig abgeschriebene) Forderungen an interessierte Investoren (Factor).

Der Factor versucht im Anschluss an den Erwerb der Forderungen, diese so weit wie möglich zu verwerten.

Aus der Entscheidung des EuGH 26.06.2003, Rs C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, ergibt sich, dass der Factor dabei eine steuerbare sonstige Leistung an den

Anschlusskunden (Veräußerer der Forderung) erbringt (sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994).

Wie ist dieser Vorgang beim Anschlusskunden zu beurteilen?

Forderungsabtretung

Nach Auffassung des BFH 04.09.2003, V R 34/99 (dieser Fall lag dem EuGH-Urteil Rs C-305/01 zu Grunde) liegt in der Abtretung der Forderung durch den Anschlusskunden keine steuerbare Leistung, sondern eine Leistungsbeistellung.

Diese Auffassung ergibt sich nicht zwingend aus dem EuGH-Urteil Rs C-305/01.

In diesem Urteil heißt es unter der Rn 50: "... somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Factors und der von ihm als Vergütung erhaltenen Gegenleistungen, so dass nicht gesagt werden kann, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der echtes Factoring betreibt, seinen Anschlusskunden keine entgeltliche Leistung erbringe und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Art. 2 und 4 der 6. EG-RL ausübe, sondern als bloßer Empfänger von Leistungen in Form von Forderungsabtretungen durch den Kunden anzusehen sei."

Daraus kann abgeleitet werden, dass der EuGH von einer Forderungsabtretung ausgeht.

Bemessungsgrundlage beim Factor

Bemessungsgrundlage für die Leistung des Factors für notleidende Forderungen ist der wirtschaftliche Wert der Forderung abzüglich des Wertes, der für die notleidende Forderung tatsächlich hingegeben wurde (siehe dazu Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 Anm. 36 ff).

Bemessungsgrundlage beim Anschlusskunden

Bemessungsgrundlage für die steuerfreie Forderungsabtretung ist der Nennwert bzw. bei notleidenden Forderungen der wirtschaftliche Wert der Forderung.

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges ist UStR 2000 Rz 1997 zu beachten, wonach Gebühren, die dem Anschlusskunden vom Factor verrechnet werden, nicht mit

der Forderungsabtretung, sondern mit der allgemeinen Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen.

§ 2 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 261 ff)

Gemeindestraßen als Betrieb gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts

Eine Kärntner Gemeinde hat mit Gemeinderatsbeschluss einen von ihren Bürgern zu leistenden Straßenerhaltungsbeitrag (10 Euro von jedem Haushalt in der Gemeinde) festgesetzt. Die Beweggründe sind in der Niederschrift über den Verlauf der Sitzung des Gemeinderates wie folgt festgehalten:

"Der Bürgermeister erläutert, dass nach dem Kärntner Straßengesetz entsprechend der Kategorisierung der Wege (Ortschafts- und Verbindungswege) von den Benutzern und Liegenschaftseigentümern Beiträge eingehoben werden können. Der Gemeindereferent Landesrat R. hat sich für eine verstärkte Nutzung dieser Möglichkeit ausgesprochen. Da eine Tarifberechnung für die verschiedenen Wege mit großem Verwaltungsaufwand verbunden ist, wird der gegenständliche Modus präferiert."

Die Gemeinde vertritt die Auffassung, dass sie im vorliegenden Fall einen Betrieb gewerblicher Art begründet habe. Die eingehobenen Straßenerhaltungsbeiträge seien von wirtschaftlichem Gewicht (ca. 5.000 Euro in neun Monaten).

Die Straßenerhaltungspflicht, als Verpflichtung zur Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen, gehört zu den hoheitlichen Tätigkeiten einer Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts. Werden im Zusammenhang mit einer hoheitlichen Tätigkeit Beiträge, Gebühren usw. eingehoben, liegen diesbezüglich keine steuerbaren Entgelte vor und eine Vorsteuerabzugsberechtigung ist nicht gegeben.

Diese Rechtsauffassung entspricht auch dem Gemeinschaftsrecht. Gemäß Art. 4 Abs. 5 erster Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige

Abgaben erhalten (siehe in diesem Zusammenhang EuGH vom 12.09.2000, Rs C 408/97 und C 260/98 betreffend Straßenmaut und EuGH vom 14.12.2000, Rs C 446/98 betreffend Parkraumbewirtschaftung). Die Sonderregelungen des Art. 4 Abs. 5 zweiter und dritter Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie (Wettbewerbsverzerrungen bzw. Tätigkeiten des Anhanges D) sind im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

§ 2 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 274)

Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts – "Auslagerung" der Straßenbeleuchtung durch eine Gemeinde

Eine Gemeinde plant, die Errichtung der Straßenbeleuchtung in eine (erst zu gründende) GmbH auf der Grundlage der UStR 2000 Rz 274 auszulagern. Diese Gesellschaft beabsichtigt, die Straßenbeleuchtung an die Gemeinde vermieten.

Ist das Mietverhältnis zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Gemeinde anzuerkennen?

Die Auslagerung von Straßen und Parkplätzen ist von der UStR 2000 Rz 274 nicht erfasst (siehe Umsatzsteuerprotokoll 2004). Dasselbe gilt für die Auslagerung der Straßenbeleuchtung. Das Mietverhältnis zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Gemeinde ist daher umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen.

§ 2 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 274)

Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts – Ermittlung des fremdüblichen Mietentgelts

1. Die Gemeinde gliedert an eine KEG ein Gebäude aus, das um die Jahrhundertwende (ca. 1900) errichtet wurde. Auf Grund des lange zurückliegenden Errichtungszeitpunktes können die Anschaffungskosten sowie die Kosten von länger zurückliegenden Sanierungsmaßnahmen und Großreparaturen nicht mehr ermittelt werden bzw. liegen keine

diesbezüglichen Aufzeichnungen mehr vor. Für die seit 1999 getätigten Investitionen wurde der volle Vorsteuerabzug vorgenommen.

2. Einer Gemeinde wurde von der Pfarre jeweils ein Baurecht über zwei bereits bestehende - von der Pfarre errichtete - Gebäude eingeräumt. Von der Gemeinde werden diese beiden Gebäude im Wege eines Baurechts an die KEG weiter übertragen. An einem der als Kindergarten genutzten Gebäude wurden Sanierungsmaßnahmen mit vollem Vorsteuerabzug durchgeführt.

3. Ein von der Gemeinde an die KEG ausgegliederter Bauhof wird zum Teil unternehmerisch genutzt. Nach dem USt-Protokoll 2004 ist bei Gebäuden, die lediglich anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigen, eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte, ist der anteilige Einheitswert heranzuziehen. Soweit hingegen ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, ist die anteilige einkommensteuerliche AfA-Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Zu 1.) Welche Bemessungsgrundlage ist für die Ermittlung der AfA heranzuziehen?

Zu 2.) Welche Bemessungsgrundlage ist für die Ermittlung des Mietentgeltes heranzuziehen?

Zu 3.) Hat in diesen Fällen bei nachträglichen Änderungen des unternehmerischen Nutzungsgrades eine Anpassung der Mietzinsbildung zu erfolgen?

Zu 1.) Als AfA-Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert des Altbestandes zuzüglich der ab 1999 getätigten Investitionen heranzuziehen.

Zu 2.) Bemessungsgrundlage für den Mietzins sind die anfallenden Kosten des Baurechts zuzüglich 1,5% der AfA-Bemessungsgrundlage der Sanierungsmaßnahmen für den Kindergarten.

Zu 3.) Die Änderung erfordert keine Anpassung, da sich die Unternehmenssphäre der KEG nicht ändert.

§ 3a Abs. 8 lit. c und Abs. 12, § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 546 ff, UStR 2000 Rz 629 ff und UStR 2000 Rz 1322 ff)

Abfallentsorgung – Abtransport und Recycling

Eine österreichische GmbH übernimmt von deutschen Unternehmern gegen Entgelt Abfallstoffe. Die Abfallstoffe werden von der österreichischen GmbH nach Österreich transportiert und hier einem Unternehmer zur Aufbereitung der Altstoffe übergeben. Nach Aufbereitung werden die Abfallstoffe von der GmbH als Industriebrennstoff weiterverkauft.

Nach welcher Vorschrift bestimmt sich der Leistungsort? Kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 angewendet werden?

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 25.01.2001, Rs C-429/97, entschieden, dass eine komplexe Leistung auf dem Gebiet der Abfallbeseitigung (im gegenständlichen Fall bestand die Leistung darin, Abfälle und Haushaltsmüll einzusammeln, zu sortieren, zu befördern sowie zu beseitigen) nicht unter Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c vierter Gedankenstrich der 6. EG-RL (entspricht § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 - Tätigkeitsort) fällt. Angesichts der Komplexität dieser Leistung hätte das nach Auffassung des EuGH immer dann, wenn eine Teilleistung in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Sitzes des Hauptunternehmens erbracht wird, eine Ungewissheit über die Umsatzbesteuerung des Hauptunternehmens zur Folge und könnte überdies zu Zuständigkeitskonflikten führen. Der EuGH kommt daher zu dem Ergebnis, dass im Interesse einer einfachen und praktikablen Vorgangsweise die gegenständliche komplexe Leistung unter Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL (entspricht § 3a Abs. 12 UStG 1994 - Unternehmerort) fällt.

Da auch in dem der Anfrage zugrunde liegenden Fall von einer komplexen Leistung (Beförderung und Aufbereitung) auszugehen ist, bestimmt sich der Leistungsort im Sinne des zitierten EuGH-Urteils gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 nach dem Unternehmerort.

Bei der in Rede stehenden Leistung handelt es sich um eine Müllbeseitigung, die dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 unterliegt (vgl.

UStR 2000 Rz 1322). Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung der aus den Abfallstoffen produzierten Industriebrennstoffe.

**§ 3a Abs. 10 Z 6, Z 13 u. Z 15 und § 3a Abs. 12 UStG 1994
(UStR 2000 Rz 586 f, UStR 2000 Rz 598 ff und UStR 2000 Rz 629 ff)**

Bereitstellung und Wartung einer Homepage zur Partnervermittlung - Leistungsort

Ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Österreich (ab 2005 in Thailand) betreibt und wartet eine Internetplattform zur Partnervermittlung. Die Leistung des Betreibers besteht dabei nur in der Zurverfügungstellung einer Kommunikationsplattform. Die Adressendatenbank wird nicht durch den Betreiber, sondern durch die Teilnehmer selbst befüllt. Der jeweilige Interessent gibt sein Anforderungsprofil für seinen Wunschpartner bekannt und erhält automatisiert eine Auflistung möglicher Partner. Nach Zahlung einer Gebühr kann der Interessent auf dieser Plattform mit den ausgewählten Partnern kommunizieren ("Chat-Room"). Die Teilnehmer sind private Kunden.

Handelt es sich bei den Leistungen des Betreibers ab 1. Juli 2003 um auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen?

Wie sind die Leistungen vor diesem Stichtag einzustufen?

Wo ist der Leistungsort?

Leistungen vor dem 1. Juli 2003:

Es handelt sich um eine Katalogleistung, wobei entweder von einer Telekommunikationsdienstleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994 (Verbindung mit dem Partner) oder von einer Informationsüberlassung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 6 UStG 1994 auszugehen ist.

Daraus ergibt sich für den Leistungsort, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt, Folgendes:

Für Kunden im EU-Raum bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 12 UStG 1994, für Kunden im Drittland nach § 3a Abs. 9 lit. b UStG 1994.

Leistungen vom 1. Juli 2003 bis 2004:

Die Leistung (Zurverfügungstellung der Plattform) stellt eine E-commerce-Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 dar.

Daraus ergibt sich für den Leistungsort, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt, Folgendes:

Für Kunden im EU-Raum richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 12 UStG 1994, für Kunden im Drittland nach § 3a Abs. 9 lit. b UStG 1994.

Leistungen ab dem Jahr 2005:

Die Verlegung des Sitzes des Unternehmers in das Drittland wirkt sich für den Leistungsort wie folgt aus:

Befinden sich die Kunden im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung gemäß § 3a Abs. 9 lit. c in Verbindung mit § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 am Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers erbracht.

Bei Kunden im Drittland richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 9 lit. b UStG 1994.

§ 6 Abs. 1 Z 15, 18 bzw. 25 UStG 1994; Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g und Abs. 2 der 6. EG-RL

Hausnotruf als "Einrichtung mit sozialem Charakter" – unechte Steuerbefreiung

Unternehmensgegenstand einer Kapitalgesellschaft ist die nicht auf Gewinn gerichtete und ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienende Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Telekommunikation und der Fürsorge durch Betreibung eines "sozialen Call-Centers" (= Notrufzentrale).

Im Rahmen dieser Tätigkeit wird den Kunden ein Notruftelefon angeboten, das aus einem am Armgelenk getragenen Sender und aus einem entsprechenden Notrufgerät besteht, welches als Funksignal-Empfangsanlage und automatische Telefonwähleinrichtung als Zusatzeinrichtung zum Telefon betrieben wird und über eine Freisprechanlage verfügt. Im Notfall kann durch einen Tastendruck auf die Sendeeinrichtung ein Signal in der zentral

betriebenen Notrufstelle ausgelöst werden. Das Bedienungspersonal in der Notrufzentrale nimmt daraufhin mit dem Kunden Kontakt über die Freisprecheinrichtung oder auf sonstige Art auf und veranlasst im Notfall die erforderlichen und notwendigen Maßnahmen, wie etwa die telefonische Verständigung von Notarzt, Rettung, Hausarzt, Hauskrankenpflege, Vertrauenspersonen, Nachbarn, Verwandten, Polizei, Feuerwehr usw. oder die Beschaffung von benötigten Pflege- und Bedarfsmaterialien.

Die Gesellschaft erzielt im Zusammenhang mit der beschriebenen Tätigkeit Umsätze aus dem Vertrieb der Notruftelefone (Sender am Armgelenk und Telefonanlage mit Freisprech- und Selbstwähleinrichtung) sowie aus einer monatlichen Dienstleistungsgebühr (für die Bereitschaft zur Notfallbetreuung).

Kann sich der Unternehmer mangels einer entsprechenden Regelung im österreichischen Umsatzsteuerrecht unmittelbar auf Gemeinschaftsrecht berufen und die dargelegten Umsätze – gestützt auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der 6. EG-RL - steuerfrei behandeln?

Die im Zusammenhang mit einem Notrufdienst erbrachten Leistungen fallen unter keinen der im § 6 Abs. 1 UStG 1994 normierten Befreiungstatbestände. Insbesondere unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 10.09.2002, Rs C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, ist jedoch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zu prüfen, ob im vorliegenden Fall eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen durch eine von dem betreffenden Mitgliedstaat als eine Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung erbracht werden (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der 6. EG-RL); hinsichtlich dieser von § 6 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfassten Tätigkeiten wurde vom österreichischen Gesetzgeber auch keine Bedingung im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 2 der 6. MWSt-RL, wie zB fehlende Gewinnabsicht, normiert (vgl. auch VwGH 23.09.2005, 2005/15/0070). Liegen die Voraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der 6. EG-RL vor, kann sich der Steuerpflichtigen – unabhängig von der innerstaatlichen Regelung – unmittelbar auf diese Bestimmung berufen.

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass folgende Umstände für die Frage, ob eine "von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung" im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der 6. EG-RL vorliegt, zu berücksichtigen sind (vgl. EuGH 26.05.2005, Rs C-

498/03, Kingscrest Associates und Montecello Ltd., Rn. 53, unter Hinweis auf EUGH Rs C-141/00 und Rs C-45/01):

- Das Bestehen spezifischer Vorschriften – gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handelt –,
- das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse,
- die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und
- der Umstand, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.

Im gegenständlichen Fall wäre insbesondere das Vorliegen des 3. Punktes zu prüfen, das heißt, es wäre zu untersuchen, ob konkurrierende Einrichtungen für vergleichbare Leistungen Steuerfreiheit genießen (siehe VwGH 23.09.2005, 2005/15/0070). Sollte dies zutreffen, so können die in Rede stehenden Umsätze der Gesellschaft (Notrufdienst) steuerfrei belassen werden.

§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1199)

"Beherbergung" von Hunden

Im Zuge eines Hotelaufenthalts wird für den mitgebrachten Hund ein Zuschlag zum Beherbergungsentgelt in Rechnung gestellt. Unterliegt das für die "Beherbergung" des Hundes verrechnete Entgelt dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994?

Im Regelfall wird durch den Zuschlag nur die Möglichkeit zur Mitnahme des Hundes in das Hotel abgegolten, ohne dass in diesem Zusammenhang seitens des Unternehmers besondere ins Gewicht fallende zusätzliche Leistungen erbracht werden (Unterbringung im Zimmer des Gastes; Betreuung durch den Gast selbst).

Es ist daher von einer dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden unselbständigen Nebenleistung zur Beherbergung auszugehen.

§ 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 799 f. und UStR 2000 Rz 901)

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit (zukünftigen) Grundstücksveräußerungen

In Hinblick auf beabsichtigte Grundstücksverkäufe laufen beim Unternehmen verschiedene Kosten an, wie insbesondere:

Kosten der Vermessung durch einen Zivilingenieur; Werbekosten, die an eine Werbefirma geleistet werden, um Grundstückskäufer zu finden; Druckkosten für Werbematerial; Beraterkosten bezüglich Grundstücksverkauf.

Der Vorsteuerabzug daraus wird in Anspruch genommen. Zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges ist noch kein Käufer gefunden und folglich noch unsicher, ob bei der Veräußerung optiert werden wird.

Schließlich wird das Grundstück steuerpflichtig veräußert.

Ist der Vorsteuerabzug bezüglich der genannter Leistungen anzuerkennen?

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt. Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987 sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei, wobei nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 für den (liefernden) Unternehmer die Möglichkeit besteht, zur Steuerpflicht zu optieren. Mit dem Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht) kommt es zur Vorsteuerabzugsberechtigung. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kann jedoch eine bis zur Optionsausübung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3 UstG 1994) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12 UstG 1994) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz (Grundstückslieferung) als steuerpflichtig behandelt.

Für die angesprochenen Eingangsleistungen ist demnach ein Vorsteuerabzug - auch im Hinblick auf eine zukünftige Option zur Steuerpflicht – zunächst nicht möglich (vgl. UStR 2000 Rz 799).

Optiert nun der Unternehmer gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht, so können die angesprochenen, bisher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuern im Rahmen der Bestimmungen des § 12 Abs. 3 und Abs. 10 bis 12 UStG 1994 geltend gemacht werden (UStR 2000 Rz 800).

Würde der Unternehmer das Grundstück steuerfrei veräußern, bliebe der Vorsteuerabzug für die angesprochenen Kosten endgültig ausgeschlossen.

§ 6 Abs. 1 Z 16, § 6 Abs. 2, § 12 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 793)

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit steuerpflichtig behandelten Vermietungsumsätze im Ausland

Ein österreichischer Unternehmer vermietet ein Bürogebäude in Deutschland. In Österreich fallen Vorsteuern aus Rechts- und Steuerberatung im Zusammenhang mit der im Ausland vermieteten Immobilie an. Nach deutscher Rechtslage sind diese Vermietungsumsätze unecht steuerfrei, können aber - wie in Österreich - steuerpflichtig behandelt werden.

Kann der österreichische Unternehmer den Vorsteuerabzug aus in Österreich ausgeführten Vorleistungen in Anspruch nehmen, wenn er in Deutschland tatsächlich zur Steuerpflicht optiert hat?

Auszugehen ist zunächst davon, dass sich der Leistungsort hinsichtlich der Rechts- und Steuerberatung nicht nach dem Grundstücksort (§ 3a Abs. 6 UStG 1994), sondern nach dem Empfängerort bestimmt (§ 3a Abs. 9 in Verbindung mit Abs. 10 Z 3 UStG 1994; siehe auch UStR 2000 Rz 523).

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

Nach derzeitiger österreichischer Rechtsauffassung kann auf die Steuerfreiheit eines im Ausland ausgeführten Umsatzes nicht verzichtet werden, und zwar auch dann nicht, wenn dieser Umsatz im Ausland steuerpflichtig ist oder steuerpflichtig behandelt werden kann (UStR 2000 Rz 793 letzter Satz). Daraus ergibt sich, dass die Vorsteuer aus den angeführten Rechts- und Beratungskosten nicht abzugsfähig ist.

Zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland hat der BFH mit Urteil vom 06.05.2004, V R 73/03 entschieden, dass eine derartige Rechtsauslegung dem Neutralitätsprinzip der Mehrwertsteuer widerspricht. Bezieht ein Unternehmer im Inland Leistungen, die er im Ausland für eine Grundstücksvermietung verwendet, ist demnach zu prüfen, ob die Grundstücksvermietung steuerfrei (vorsteuerabzugsschädlich) wäre, wenn sie im Inland ausgeführt worden wäre. Dies bestimmt sich nach den entsprechenden inländischen Vorschriften. Die Grundstücksvermietung wäre nach dem angeführten BFH-Urteil im Inland nicht steuerfrei gewesen, wenn der Grundstücksvermieter die Vermietung im Ausland tatsächlich als steuerpflichtig behandelt hat (darin wäre auch ein Verzicht auf die Steuerbefreiung im Inland zu sehen) und auch nach inländischem Recht die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstücksvermietung vorlagen.

Aus dem BFH-Urteil ergibt sich somit, dass auch im Falle eines im Ausland ausgeführten Grundstücksumsatzes eine Option zur Steuerpflicht im Inland (Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges) möglich sein muss.

Dieser sich auch auf Gemeinschaftsrecht stützenden Rechtsauffassung schließt sich auch die österreichische Finanzverwaltung an. Es ist daher beabsichtigt, die UStR 2000 Rz 793 entsprechend abzuändern.

§ 22 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 2856 f und UStR 2000 Rz 2906 ff)

Veräußerung von "gemischt genutzten" Wirtschaftsgütern durch einen pauschalierten Land- und Forstwirt mit Gewerbebetrieb

Ein pauschalierter Land- und Forstwirt schafft im Jahr 2002 einen Traktor an (Kaufpreis: netto Euro 30.000 zuzüglich 20% USt = Euro 36.000 brutto). Dieser Traktor wird wie folgt genutzt:

Variante 1:

Zu 60% im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Besteuerung nach § 22 UStG 1994) und zu 40% im Gewerbebetrieb (Besteuerung nach allgemeinen Vorschriften des UStG). 40% der in der Rechnung über die Anschaffung ausgewiesenen Vorsteuer wurden geltend gemacht (das sind Euro 2.400).

Variante 2:

Zu 40% im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und zu 60% im Gewerbebetrieb. 60% der in der Rechnung über die Anschaffung ausgewiesenen Vorsteuer wurden geltend gemacht (das sind Euro 3.600).

In weiterer Folge wird dieser Traktor im Jahre 2004 (Variante: im Jahre 2007, also außerhalb der Vierjahresfrist gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994) um brutto Euro 18.000 an einen Unternehmer veräußert. Wie ist die Veräußerung umsatzsteuerlich zu behandeln?

Aufgrund des dem Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Neutralitätsprinzips wäre auch bei der Veräußerung des einheitlichen Wirtschaftsgutes dem Umstand der Verwendung des Wirtschaftsgutes sowohl im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch im Gewerbebetrieb Rechnung zu tragen. Das Veräußerungsentgelt ist entsprechend der Verwendung aufzuteilen.
Da die Veräußerung bei dieser Beurteilung keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 bewirkt, kommt es zu keiner Vorsteuerberichtigung. Der Zeitpunkt der Veräußerung (innerhalb bzw. außerhalb des vierjährigen Beobachtungszeitraumes) ist daher unmaßgeblich.

Unter der Annahme, dass das Nutzungsverhältnis gegenüber dem Zeitpunkt der Anschaffung im Wesentlichen unverändert geblieben ist, ergibt sich somit folgende Besteuerung:

Variante 1:

60% des Veräußerungsentgeltes sind mit dem pauschalen Steuersatz (12%) und 40% mit dem Normalsteuersatz (20%) zu versteuern.

Bruttoveräußerungspreis:	davon 60% LuF	davon 40% Regel-Best.
Euro 18.000	Steuersatz 12%	Steuersatz 20%
Aufteilung brutto	Euro 10.800,00	Euro 7.200,00
netto (:1,12 bzw. 1,2)	Euro 9.642,86	Euro 6.000,00
Umsatzsteuer (12 bzw. 20%)	Euro 1.157,14	Euro 1.200,00

Der pauschalierte Landwirt hat somit im Zusammenhang mit der Veräußerung des gemischt verwendeten Traktors einen zu versteuernden Umsatz von Euro 6.000 zu erklären und Umsatzsteuer in Höhe von Euro 1.200,- an das Finanzamt abzuführen.

Variante 2:

Die Berechnung erfolgt in der gleichen Weise mit der hier maßgeblichen Aufteilung von 40% betreffend Land- und Forstwirtschaft und 60% betreffend Gewerbebetrieb.

Ändert sich zwischen Anschaffung und Veräußerung des Traktors das Nutzungsverhältnis wesentlich, so kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vergleiche VwGH 14.09.1993, 93/15/0105, sowie *Ruppe*³, § 22 Tz 43).

§ 23 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3058 und Rz 3059)

Margenbesteuerung bei Reisebüros – Schätzung der Marge

Gemäß UStR 2000 Rz 3058 erster Satz ist derzeit vorgesehen, dass zur Vereinfachung der Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage die gesamte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (exklusive Umsatzsteuer) für einen Voranmeldungs- und in der Folge Veranlagungszeitraum mit 10% der von den Leistungsempfängern aufgewendeten Beträge (inklusive Umsatzsteuer) für Reiseleistungen in die Länder der EU (einschließlich Inland) geschätzt werden kann, wenn die Bemessungsgrundlage nicht errechnet oder ermittelt werden kann.

Ist diese Regelung weiterhin anwendbar und wie ist der Umstand, dass die Bemessungsgrundlage nicht errechnet oder ermittelt werden kann, nachzuweisen?

Die in den UStR enthaltene Regelung wird beibehalten, wobei die UStR 2000 Rz 3058 noch dahingehend ergänzt wird, dass diese vereinfachte Ermittlungsmethode ohne Nachweis, somit wahlweise, in Anspruch genommen werden kann.

Art. 1 und Art. 7, § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994

Zusammentreffen von Einfuhrumsatzsteuer und Erwerbsteuer bzw. inländischer Umsatzsteuer bei ein und derselben Warenbewegung

Der Unternehmer W aus Wien bezieht Waren vom Lieferer M aus München. Dieser bezieht die Waren seinerseits aus Amerika vom Unternehmer US. Dieser versendet die Waren von Amerika aus zur Verfügung des W nach München. In München holt sie W ab, ohne dass die Waren in Deutschland zum freien Verkehr abgefertigt werden. Die Abfertigung erfolgt erst in Österreich.

Ist es möglich, dass eine Ware, die sich zollrechtlich und steuerrechtlich nicht im freien Verkehr befindet, bereits Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist?

Kann bei einer einzigen Warenbewegung sowohl Erwerbsteuer als auch Einfuhrumsatzsteuer anfallen?

Für die Lieferung des amerikanischen Unternehmers US an M bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 und liegt damit in den USA.

Die Lieferung des M an W ist gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Deutschland steuerbar.

W hat ein innergemeinschaftliches Verbringen von Deutschland nach Österreich und einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich.

Eine Einfuhr im Inland liegt vor, wenn Gegenstände aus dem Drittlandsgebiet ins Inland gelangen und im Inland zum freien Verkehr abgefertigt werden. Die Abfertigung der Waren im Gemeinschaftsgebiet erfolgt in Österreich, daher liegt zusätzlich eine Einfuhr in Österreich vor.

W kann die Vorsteuer sowohl hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Erwerbes als auch hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen. Die Vereinfachungsregelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ("EUSt neu") kann zur Anwendung gelangen.

Art. 1 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3603)

Innergemeinschaftliche Verbringung in ein Konsignationslager im Inland

Ein schwedischer Unternehmer verbringt Waren in ein Konsignationslager in Österreich, aus dem sein österreichischer Abnehmer (nur dieser hat Zugriff auf das Warenlager) bei Bedarf Waren entnimmt.

Kann die Vereinfachung für Konsignationslager auch in Bezug auf andere als in UStR 2000 Rz 3603 genannten Mitgliedstaaten angewendet werden, wenn im Einzelfall eine Mitteilung der zuständigen ausländischen Finanzbehörde vorliegt, dass der Mitgliedstaat im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager von einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgeht?

Voraussetzung für die Anwendung der Erleichterung ist, dass der ausländische Unternehmer dem für die Erhebung der Umsatzsteuer seines Abnehmers zuständigen Finanzamt schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung mitteilt, weiters bekannt gibt, dass der Ausgangsmitgliedstaat bei Entnahme innerhalb bestimmter Frist (längstens 6 Monate) von einer innergemeinschaftlichen

Lieferung ausgeht und bestimmte Aufzeichnungen geführt werden. Es treffen daher den ausländischen Lieferanten nur Mitteilungspflichten, eine Zustimmung des anderen Staates ist nicht erforderlich.

Teilt der Steuerpflichtige im Einzelfall dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung unter Beschreibung der im anderen Mitgliedstaat anzuwendenden Regelung des Ausgangsmittelstaates mit (UStR 2000 Rz 3603, das gilt sowohl hinsichtlich der in den UStR genannten Mitgliedstaaten als auch hinsichtlich anderer Mitgliedstaaten), so kann die Vereinfachung auch in Bezug auf diese Mitgliedstaaten angewendet werden.

Wenn in Schweden eine vergleichbare Regelung existiert, kann die Vereinfachungsregel unter den oben angeführten Voraussetzungen angewendet werden.

Art. 1 und Art. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3983)

Innergemeinschaftlicher Erwerb durch einen Drittlandsunternehmer mit inländischer UID-Nummer nach Be- oder Verarbeitung im anderen Mitgliedstaat – Frage des Lieferortes

Die Firma D-Import (Drittland) bestellt bei der Firma A in Deutschland abnehmbare Matratzenbezüge. Im Auftrag der D-Import werden die Matratzenbezüge zur deutschen Firma B gebracht.

Im Auftrag der D-Import werden von der deutschen Firma B Matratzenkerne produziert. Über diese werden von der Firma B die von A angelieferten Matratzenbezüge, die mit einem Reißverschluss verschlossen sind und jederzeit wieder abnehmbar sind, über die Matratzenkerne übergezogen.

Anschließend daran werden die vollständigen Sets (Matratzenkern plus Matratzenüberzug) direkt von der Firma B im Auftrag der D-Import an österreichische Abnehmer versendet.

Handelt es sich bei der Lieferung der Matratzenüberzüge der Firma A an die Firma D-Import um eine innergemeinschaftliche Lieferung?

Ist es für die innergemeinschaftliche Lieferung schädlich, dass die Ware erst im Anschluss an das Zusammenfügen von Matratzenkern und Überzug "in einem" nach Österreich versendet wird?

Welche Erwerbe hat D-Import in Österreich (Matratzenkern / Überzug)?

Lieferung des A

Nach Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 ist es nicht schädlich, wenn der Gegenstand der Lieferung durch Beauftragte des Abnehmers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet wird. Die Be- oder Verarbeitung durch den Abnehmer ist jedoch nur solange zulässig, als es nicht zu einer Werklieferung durch den Bearbeiter kommt

(Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 7 Anm. 15).

Da B eine Werklieferung an D erbringt (siehe unten) kann A – aus österreichischer Sicht - nicht steuerfrei innergemeinschaftlich liefern. Daher tätigt A –aus österreichischer Sicht - eine steuerpflichtige Lieferung an D in Deutschland.

Werklieferung des B

B stellt eine Hauptsache bei, es liegt eine Werklieferung des B vor. Im Zuge dieser (Werk-)Lieferung findet die Warenbewegung von Deutschland nach Österreich statt. B tätigt an D eine innergemeinschaftliche Lieferung, die steuerfrei sein kann.

Innergemeinschaftlicher Erwerb des D und Lieferung an den Abnehmer:

Die von D zur Werklieferung des B beigestellten Überzüge haben am Leistungsaustausch zwischen B und D nicht teilgenommen. Es ist daher ein innergemeinschaftliches Verbringen der Überzüge von Deutschland nach Österreich vor, das in Österreich zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb des D führt.

Weiters hat D einen innergemeinschaftlichen Erwerb hinsichtlich der (Werk-) Lieferung des B zu versteuern.

D liefert an seine Abnehmer in Österreich nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 fertige Matratzen.

Art. 3 und Art. 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3608 f)

Innergemeinschaftliche Lieferung von Fenstern einschließlich Montage - Werklieferung

Ein österreichischer Unternehmer liefert Fenster an Unternehmer in Irland und führt auch die Montage durch.

Ist die Lieferung und Montage von Fenstern als Werklieferung zu beurteilen?

Es liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung, sondern eine Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG 1994 vor. Die Lieferung wird erst mit Übergabe des fertigen Werkes (eingebaute Fenster) ausgeführt.

Der Lieferort liegt in Irland.

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit Art. 8 Abs. 1 lit. a zweiter Satz der 6. EG-RL, demzufolge der Liefergegenstand - auch bei vorangegangener Versendung oder Beförderung -, falls er mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer installiert oder montiert wird, an jenem Ort geliefert wird, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (und nicht dort, wo die Versendung oder Beförderung begonnen hat).

Die Verbringung der Fenster nach Irland stellt ein Verbringen zu einer vorübergehenden Verwendung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. a UStG 1994 (Art. 28a Abs. 5 lit. b zweiter Teilstrich der 6. EG-RL) dar.

Art. 21 Abs. 3 und Abs. 9 UStG 1994

Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Zusammenfassenden Meldung - Verspätungszuschlag

Gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 103/2005 ist die Zusammenfassende Meldung ab 1. Jänner 2006 statt bisher vierteljährlich nunmehr monatlich abzugeben. Nicht geändert bzw. angepasst wurde mit 1. Jänner 2006 Art. 21 Abs. 9 UStG 1994.

Bezieht sich die Höchstgrenze des Verspätungszuschlages von 2.200 Euro nunmehr auf einen Monat, was de-facto eine Verdreifachung bedeuten würde?

Es handelt sich bei der Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages um eine Ermessensentscheidung, wobei im Zuge der Ermessensausübung darauf Bedacht zu nehmen ist, ob ein monatlicher oder vierteljährlicher Meldezeitraum vorliegt.

Art. 28 UStG 1994

Gültigkeit einer UID-Nummer

Ein tschechisches Unternehmen lieferte über einen längeren Zeitraum Waren an ein österreichisches Unternehmen. Das tschechische Unternehmen hat diese Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Da die UID-Nummer des österreichischen Leistungsempfängers mehrere Monate ungültig war, fordert das tschechische Finanzamt die Umsatzsteuer für die in diesem Zeitraum erbrachten Lieferungen nach.

Angefragt wird, ob bzw. aus welchem Grund eine Nummer ihre Gültigkeit verlieren und wieder erhalten kann, und ob gegebenenfalls eine Bestätigung darüber erteilt werden kann, dass die Gültigkeit der UID-Nummer nicht hätte unterbrochen werden dürfen.

Das Finanzamt hat die UID-Nummer für ungültig erklärt, da es davon ausgegangen ist, dass keine unternehmerische Tätigkeit mehr vorliegt.

Da diese Annahme im gegenständlichen Fall unrichtig war, wäre der Bescheid, mit dem die UID-Nummer zurückgenommen wurde, innerhalb der Frist des § 299 BAO aufzuheben. Nach Ablauf dieser Frist wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen. Beide Maßnahmen wirken zurück.

Der Umstand, dass eine rückwirkende Vergabe bzw. ein rückwirkendes Wiederaufleben-Lassen einer UID-Nummer technisch nicht möglich ist, hat auf die rechtliche Situation keine Auswirkungen.

Wurde eine UID-Nummer zu Recht zurückgenommen und wird neuerlich eine UID-Nummer vergeben, wird dieselbe UID-Nummer vergeben, da diese mit der Steuernummer verknüpft ist.