

20. Oktober 2005

BMF-010219/0286-VI/9/2005

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Umsatzsteuerprotokoll 2005

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise erfolgte im Jahr 2005 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.

§ 3 Abs. 2, § 3a Abs. 1a, § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (Rz 361, 363, 475, 486 UStR 2000)

Entnahme von Brennholz durch einen nicht pauschalierten Land- und Forstwirt - Eigenverbrauch

Ein nichtbuchführungspflichtiger Land- u. Forstwirt, der gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert, entnimmt jährlich für private Zwecke ca. 140 rm Brennholz.

Ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen?

Wenn ja, mit welcher Bemessungsgrundlage?

Da für den Gegenstand (Brennholz) oder seine Bestandteile regelmäßig kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte bzw die Feststellung der

Selbstkosten kaum möglich ist, kann sich eine Eigenverbrauchsbesteuerung nur gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 im Zusammenhang mit den anfallenden Aufwendungen für die Schlägerung und Bringung bzw. für eine nicht nur geringfügige Nutzung von benötigten Maschinen ergeben.

Hinsichtlich der Schlägerungs- und Bringungskosten wäre für den Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1 Z 2 UStG 1994 zu beachten, dass bei Dienstnehmern des Unternehmers die anteiligen Personalkosten und bei Fremdleistungen die anteiligen Entgelte als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind, während Eigenleistungen des Unternehmers selbst außer Ansatz bleiben (siehe Rz 486 UStR 2000). Können die Fremdleistungen der Bearbeitung des entnommenen Brennholzes direkt zugerechnet werden, ist der Vorsteuerabzug von vornherein nicht zulässig und keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen.

§ 3a Abs. 2, § 4 Abs. 6 und § 19 UStG 1994 (Rz 374, 671 und 2607 UStR 2000)

Beurteilung der Gewährung von Sachprämien oder Gutscheinen bei der Vermittlung von Neukunden

Das Unternehmen (Elektronikversandhandel) gewährt jenen Kunden, die Neukunden vermitteln, unter gewissen Bedingungen eine Sachprämie bzw. optional einen Warenutschein. Bei den Sachprämien handelt es sich um Artikel, die auch im Versandkatalog geführt werden.

Der Unternehmer hat diese Vorgänge bisher nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen. Dies mit der Begründung, dass ein tauschähnlicher Umsatz nicht vorliegen könne, da die Leistung von Nichtunternehmern (Privatkunden) erbracht werde.

Liegt in diesen Fällen ein tauschähnlicher Umsatz vor und – bejahendenfalls – wie ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln (Einkaufspreis oder Einkaufspreis zuzüglich Handelsspanne)?

Sachprämie:

Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 vor. Der Fall, dass Sachprämien an Altkunden für die Vermittlung von Neukunden geleistet werden, wird in Rz 374 UStR 2000 ausdrücklich als Beispiel für einen tauschähnlichen Umsatz angeführt. Die Gegenleistung für die Hingabe der Sachprämie besteht in der Vermittlungsleistung durch den Altkunden. Der Umstand, dass die Vermittlungsleistung durch einen Nichtunternehmer erbracht wird, hat auf diese Beurteilung keinen Einfluss.

Nach dem Urteil des EuGH vom 2. 6. 1994, Rs C-33/93, Empire Stores, ist als Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Sachprämie der Wert anzusetzen, den der Empfänger der Dienstleistung (= der Unternehmer) den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will (= Vermittlung von Neukunden) und der dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Das ist der Einkaufspreis des Unternehmers für den Gegenstand (und nicht sein Verkaufspreis). Fallen Versandkosten an, die vom Unternehmer getragen werden, sind diese in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (EuGH vom 3. 7. 2001, Rs C-380/99, Bertelsmann).

Warenutscheine:

Werden als Gegenleistung für die Vermittlungsleistung Warengutscheine ausgegeben, die beim Unternehmer zum Zwecke des Bezuges beliebiger Waren aus seinem Warentiment eingelöst werden können, liegt im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheines noch kein steuerbarer Umsatz vor (vgl. Rz 2607 UStR 2000). In diesem Fall wird erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheines der tauschähnliche Umsatz bewirkt.

Auch in diesen Fällen kann im Sinne einer Gleichbehandlung mit dem Fall der sofortigen Ausgabe eines Gegenstandes als Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis des Unternehmers (zuzüglich allfälliger Versandkosten) angesetzt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass der Unternehmer den Nachweis erbringen kann, dass der eingelöste Gutschein für die Vermittlungsleistung des Altkunden hingegeben wurde. Ist dieser Zusammenhang nicht nachweisbar, ist als Bemessungsgrundlage der Nennwert des Gutscheines heranzuziehen.

§ 3a Abs. 4 UStG 1994 (Rz 503, 577 und 882 UStR 2000)

Vermittlungstätigkeit eines Reisebüros gegen erfolgsunabhängiges Entgelt

Ein Reisebüro A mit Sitz in Österreich ("Repräsentanz" des Reisebüros B mit Sitz im Nahen Osten) stellt Kontakte zu anderen Reisebüros in Österreich, Deutschland und der Schweiz (zB Reisebüro C) her, beschreibt die Leistungen des Reisebüros B näher (Reisen in den Nahen Osten) und bietet sie auch an. Ein Leistungsaustausch (zB Buchen einer Reise) kommt zwischen den Reisebüros B und C zustande. Das Reisebüro A erhält für seine Tätigkeit ein erfolgsunabhängiges Entgelt.

Um welche sonstige Leistung handelt es sich hier? Unterliegt dieses Entgelt in Österreich der Umsatzsteuer?

Eine Vermittlungstätigkeit wird dann vorliegen, wenn das Reisebüro A auf Grund seiner Tätigkeit erreicht, dass das Reisebüro C einen Antrag auf Abschluss eines Vertrages unterzeichnet und diesen Antrag an das Reisebüro B weiterleitet (in diesem Sinn Rz 882 UStR 2000).

Andernfalls kann von einer Vermittlungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG 1994 nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Tätigkeit des A nicht auf die bloße Herstellung des Kontaktes und den Hinweis auf die Existenz des Reisebüros B beschränkt (Rz 882 UStR 2000), sondern A einen konkreten Beitrag zum Abschluss von Verträgen zwischen dem Reisebüro B und dessen Neukunden C leistet, wie es zB das Aushandeln von Vertragsbedingungen sein könnte.

Bei der Vermittlungsleistung liegt der Leistungsort dort, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (bei einer Reise in den Nahen Osten somit im Drittland).

Der Umstand, dass A jedenfalls ein von vornherein festgelegtes Entgelt unabhängig von der Höhe der durch seine Mitwirkung erzielten Umsätze des Reisebüros B erhält, ist Indiz dafür, dass keine Vermittlungsleistung vorliegt.

Bei der oben beschriebenen Tätigkeit des A wäre, sofern keine Vermittlungsleistung gegeben ist, zu prüfen, ob eine Werbeleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 vorliegt. Unter dem Begriff „Leistungen, die der Werbung dienen“, sind die Leistungen zu verstehen, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen (Rz 577 UStR 2000). Sofern A über die bloße Information über die Möglichkeit, Reisen über das Reisebüro C buchen zu können, hinausgehend auch zB die Leistungen des C besonders anpreist, kann diese Leistung als Werbeleistung angesehen werden. In diesem Fall richtet sich der

Leistungsort gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 nach dem Ort, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Liegt auch keine Werbeleistung vor, wird die Leistung gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 am Sitz des leistenden Unternehmers erbracht.

§ 3a Abs. 6 UStG 1994 (Rz 524, 525 und 526 UStR 2000)

Leistungspaket eines Kongressveranstalters - Bestimmung des Leistungsortes

Ein österreichischer Kongressveranstalter organisiert einen Medizinerkongress und erbringt im Rahmen dieser Veranstaltung an ausländische Konzerne (Pharmakonzerne) folgendes Leistungspaket: Zuweisung einer Standfläche, Zurverfügungstellung von Werbeflächen, Durchführung von Ankündigungen während der Veranstaltung, Nennung als Sponsor auf Einladungen bzw. im Programm, Einräumung der Möglichkeit zur Durchführung von eigenen Werbeveranstaltungen, Möglichkeit, bei bestimmten Kongresseinrichtungen als Hauptsponsor genannt zu werden sowie Beratung bei der Durchführung von Werbemaßnahmen.

Die Leistungen werden einheitlich verrechnet.

Welche sonstige Leistung liegt hier vor?

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (Rz 524 UStR 2000). Das gilt ebenso für die Überlassung einer Standfläche an einen Unternehmer anlässlich eines Kongresses (nochmals Rz 524 UStR 2000). Bei sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, gilt zwar eine Sonderregelung (§ 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994). Diese ist jedoch auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nicht anzuwenden (Rz 525 UStR 2000).

Die eingangs beschriebenen Leistungen stellen somit ein einheitliches Leistungspaket dar, das dort ausgeführt wird, wo die Standflächen liegen.

§ 3a Abs. 10 Z 15 und Abs. 12 UStG 1994 (Rz 601ff UStR 2000)

Leistungsort bei Satzherstellung für eine Druckerei

Ein österreichischer Unternehmer stellt für einen slowenischen Druckereiunternehmer den Satz/Layout her. Er erhält mittels E-Mail oder auf CD die Manuskripte, erstellt den Satz/Layout und übermittelt diesen entweder per E-Mail als PDF-Datei oder auf CD an seinen Auftraggeber.

Liegt hier eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 vor?

Eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung ist eine Leistung, die über ein elektronisches Netz erbracht wird und deren Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist. Das heißt, die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich (Rz 602 UStR 2000). Nicht darunter fallen Leistungen, die zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden, wobei das elektronische Netz nur als Kommunikationsmittel dient (Rz 605 UStR 2000).

Im vorliegenden Fall ist hohe menschliche Beteiligung nötig, um den Drucksatz/Layout zu erstellen, während das Internet nur zur Übermittlung des Drucksatzes/Layouts dient (Rz 606 UStR 2000). Die elektronische Übermittlung allein ist noch nicht ausschlaggebend für die Qualifikation als elektronische Dienstleistung.

Es liegt somit keine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 vor.

§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (Rz 780 UStR 2000)

Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen: Betriebsvorrichtung oder Bestandteile eines Grundstückes?

Fallen bei der Veräußerung von Betriebsgrundstücken auch die auf Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen entfallenden Entgeltsteile unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 oder liegen vom restlichen Grundstück abzugrenzende und der Umsatzsteuer unterliegende Betriebsvorrichtungen vor?

Da unter Betriebsvorrichtung alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen sind, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen, fallen darunter auch Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 21. 2. 1996, ZI. 94/16/0269, und die dort angeführte Vorjudikatur). Die bei der Lieferung des Grundstücks auf diese Vorrichtungen entfallenden Entgeltsteile können daher nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei belassen werden.

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 (Rz 874 - 878 UStR 2000)

Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 für E-Learning bzw. für bestimmte Formen des Online-Unterrichts

Ein Erwachsenenbildungsinstitut, das in Form einer GmbH geführt wird, veranstaltet Lehrgänge zur Vorbereitung auf die Berufsreifeprüfung bzw. die Studienberechtigungsprüfung sowie im Bereich Werkmeisterschule, die vom Lehrstoff die Voraussetzungen der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen erfüllt (vgl. Rz 876 UStR 2000).

Die einzelnen Vortragsgegenstände werden von den jeweiligen Lehrern als Live-Unterricht über das Internet angeboten. Einzelpersonen nehmen in virtuellen Gruppen zu festgesetzten Zeiten von ihrem Heim- bzw. Büro-PC aus an dem Unterricht teil. Lehrer und Schüler sehen auf ihrem Bildschirm die vom Lehrer vorbereiteten Unterlagen, dazu wird wie in einer Klasse vorgetragen und diskutiert. Lehrer und Schüler hören einander über Kopfhörer und können über Mikrofone miteinander sprechen. Parallel dazu gibt es via Internet Skripten und Hausübungen, die von den Lehrenden korrigiert werden. Technisch gesehen steht online eine Lernplattform dafür zur Verfügung.

Sind die gegenständlichen Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 steuerfrei?

Neben der Vergleichbarkeit des Lehrinhaltes, die im gegenständlichen Fall gegeben ist, muss für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 eine allgemein bildende oder berufsbildende "Einrichtung" vorliegen. Darunter ist ein schulähnlicher Betrieb zu verstehen, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot, in der Regel auch das erforderliche Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren

Anzahl von Interessenten eine Unterrichtstätigkeit zu entfalten (vgl. Rz 875 UStR 2000). Im Falle der gegenständlichen Online-Unterrichtserteilung ersetzt der virtuelle Schulungsraum den körperlichen Schulraum, da die Unterrichtserteilung durch die gegebenen Kommunikationsmöglichkeiten wie in einem körperlichen Schulungsraum in gemeinschaftsbezogener Weise erfolgt. Im Hinblick auf die Fortentwicklung der Unterrichtsmethodik kann daher im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 angewendet werden.

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Rz 889 UStR 2000)

Verpachtung von Fischereirechten

Ein regelbesteuerter Land- u. Forstwirt verpachtet sein Fischereirecht.

Kann diese Leistung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) steuerfrei belassen werden?

Die in Rz 889 UStR 2000 vertretene Rechtsauffassung stützt sich auf die VwGH-Judikatur (vgl. Erkenntnisse des VwGH v. 9.12.1955, ZI. 953/55, VwGH v. 18.2.1970, ZI. 18.2.1970, 1203/69) und auf Literatur (zB Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 76 zu § 10). Demnach stellt das Fischereirecht ein von Grund und Boden unabhängiges Recht des Fischereiberechtigten dar. Die Nutzung eines derartigen Rechts kann nicht der Nutzung von Grund und Boden gleichgehalten werden. Die Verpachtung des Fischereirechtes durch den regelbesteuerten Land- u. Forstwirt ist daher nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei, sondern unterliegt dem Normalsteuersatz von 20%.

§ 11 Abs. 1 Z 2 und Z 6 dritter Gedankenstrich sowie § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Rz 1537-1539 und 1554 UStR 2000)

Im Inland an einen Unternehmer erbrachte sonstige Leistung eines Unternehmens mit Sitz in Deutschland und Betriebsstätte in Österreich – Rechnungsmerkmale, Vorsteuerabzug

Ein Unternehmer (D) mit Sitz in Deutschland unterhält in Österreich eine Betriebsstätte. D erbringt vom deutschen Sitz eine in Österreich steuerbare sonstige Leistung (z.B. Empfängerortleistung) an den Unternehmer Ö und legt diesem darüber eine Rechnung mit Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer.

Weiters führt D in der Rechnung – neben den sonstigen erforderlichen Rechnungsangaben – seine deutsche Anschrift und seine deutsche UID-Nummer an.

Genügt in der Rechnung des D die Angabe der deutschen Adresse und UID-Nummer oder müsste D jedenfalls die Anschrift der inländischen Betriebsstätte und eine vom österreichischen Finanzamt erteilte UID-Nummer in der Rechnung anführen, damit Ö den Vorsteuerabzug geltend machen kann?

Die gesetzlich normierte Verpflichtung zur Angabe (des Namens und) der Anschrift des leistenden Unternehmers dient zur Identifizierung desjenigen, von dem der Leistungsempfänger seine Leistung erhalten hat. Hat ein Unternehmer mehrere Anschriften, wie dies bei einem Sitz in Deutschland und einer Betriebsstätte in Österreich gegeben ist, so handelt es sich bei beiden Adressen um richtige

Adressen, weil sie eine Identifizierung desselben leistenden Unternehmers ermöglichen.

Es muss also nicht zwingend (auch) die Anschrift der in Österreich befindlichen Betriebsstätte angeführt werden.

Anders verhält es sich beim Rechnungsmerkmal UID-Nummer. Das UStG 1994 normiert in § 11 Abs. 1 Z 6 dritter Gedankenstrich (gültig ab 1. 1. 2003) wie folgt: " - soweit der Unternehmer im Inland Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer."

Aufgrund des im Inland gelegenen Leistungsortes ist auch die vom inländischen Finanzamt erteilte – somit österreichische – UID-Nummer gemeint. Zur Bestätigung dieser Ansicht können auch die Ausführungen in Rz 1554 UStR 2000 herangezogen werden, die Folgendes aussagen: Nur wenn der Unternehmer im Inland nicht zu erfassen ist, kann die ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werden.

Somit steht infolge der Nichtanführung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab 1. 1. 2003 der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nicht zu.

§ 12 Abs. 3 und § 6 Abs. 1 Z 8 lit g UStG 1994 (Rz 185, 1992 und 1997 UStR 2000)

Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern bei Beteiligungsverkauf durch eine operativ tätige Kapitalgesellschaft

Eine operativ tätige Kapitalgesellschaft (keine Holdinggesellschaft) veräußerte im Jahr 2002 eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung. Für die damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Rechtsanwaltskosten etc) wurde von der Betriebspprüfung in Anlehnung an Rz 1992 der UStR 2000 der Vorsteuerabzug nicht anerkannt.

Im EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004, Rs. C-77/01, Empresa Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), wurde seitens des EuGH ausgesprochen, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der 6. EG-RL sind. Dasselbe muss nach diesem EuGH-Urteil auch für die Veräußerung solcher Beteiligungen gelten. Weiters führt der EuGH in diesem Urteil aus, dass Umsätze die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, bei der Ermittlung des Pro-rata-Satzes im Sinne der Artikel 17 und 19 der 6. EG-RL zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil nicht zu berücksichtigen sind.

Sind daher die Vorsteuern, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Beteiligungsveräußerungen stehen, nunmehr anzuerkennen?

Im EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004, Rs. C-77/01, Rn. 54, wird zum Ausdruck gebracht, dass Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der 6. EG-RL fallen und für die daher kein Vorsteuerabzugsrecht besteht, bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzuges im Sinne der Artikel 17 und 19 der 6. EG-RL unberücksichtigt bleiben müssen. Die Anwendung der Bestimmungen betreffend den Pro-rata-Satz setzt allerdings voraus, dass die Vorleistungen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht.

Stehen die Vorleistungen hingegen - wie im vorliegenden Fall - in unmittelbarem Zusammenhang mit nicht besteuerten Umsätzen – der Unternehmer verhält sich hier wie ein privater Anleger (EuGH vom 29. 4. 2004, Rn 60) - , ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Dieselbe Beurteilung ergibt sich, wenn die Anteile dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind (vgl USt-Protokoll 2002) und die Anteilsveräußerung daher unter die Steuerbefreiung des 6 Abs. 1 Z 8 lit. f und g UStG 1994 fällt. Auch in diesen Fällen besteht hinsichtlich der unmittelbar mit der Veräußerung zusammenhängenden Vorleistungen ein Vorsteuerausschluss (Rz 1997 UStR 2000; EuGH vom 6. 4. 1995, Rs. C-4/94, BLP Group PLC).

§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 (Rz 2388 UStR 2000)

Uneinbringlichkeit des Entgelts – Qualifiziertes Bestreiten einer Forderung

Im Zuge eines Leistungsaustausches im Jahr 1999 wird nur ein Teil des Entgelts entrichtet, der Restbetrag wird vom leistenden Unternehmer im Jahr 2000 eingeklagt. Der Leistungsempfänger wendet in der Klagebeantwortung ein, dass für sämtliche Leistungen ein Pauschalbetrag vereinbart worden sei und legt ein entsprechendes Gutachten vor. Im weiteren Verfahrensverlauf bringt die Klagsseite ein Sachverständigengutachten bei, das die Pauschalvereinbarung als vereinbart ansieht. Mitte 2004 wird der Prozess zur Einholung eines weiteren Gutachtens vertagt. Der leistende Unternehmer berichtet mit der Voranmeldung 7/2004 das Entgelt wegen Uneinbringlichkeit auf das bisher vom Leistungsempfänger entrichtete Entgelt unter Berufung auf das Urteil des BFH vom 22. 4. 2004, V R 72/03.

Liegt Uneinbringlichkeit des Entgelts nur dann vor, wenn echte Fälle der Uneinbringlichkeit, wie Zahlungsunfähigkeit des Schuldners und Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles (Vergleich) vorliegen, oder genügt "substantiiertes" Bestreiten der Forderung durch den Leistungsempfänger?

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes im Urteil vom 22. 4. 2004, V R 72/03, genügt substantiiertes Bestreiten einer Forderung im Rahmen eines anhängigen Gerichtsverfahrens für eine Berichtigung der Umsatzsteuer.

In Österreich gibt es keine entsprechende Judikatur. Der Verwaltungsgerichtshof sieht die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht als ausreichend an, um sie als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein, wobei Uneinbringlichkeit im hier maßgeblichen Sinn mehr bedeutet als bloße Dubiosität, nämlich Realität und nicht Vermutung (zB VwGH vom 20. 10. 2004, 2001/14/0128).

Im gegenständlichen Fall kann daher eine Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 nicht vorgenommen werden.

§ 22 UStG 1994 (Rz 2894, 2908 UStR 2000)

Vorsteuerabzug eines Landwirtes im Zusammenhang mit der nicht pauschalierten Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten (Direktvermarktung)

Ein Direktvermarkter (Umsatz ca. 150.000 €) mit pauschalierter Land- und Forstwirtschaft hat bisher immer von der 6 %igen Vorsteuerpauschalierung nach Rz 2894 Gebrauch gemacht. Im Jahr 2002 hat er jedoch größere Gebäudeinvestitionen (Stall, Direktvermarktergebäude)

getätigt. Für das (noch nicht veranlagte) Jahr möchte er daher ausnahmsweise den Vorsteuerabzug in der tatsächlichen Höhe geltend machen.

Ist die Geltendmachung der tatsächlichen Vorsteuer befristet?

Besteht bei rechtzeitiger Inanspruchnahme eine mehrjährige Bindungsfrist?

Nach welchen Kriterien wäre die Vorsteuer aus Leistungen (zB Baumeisterhonorar für Bauplan) aufzuteilen, die sowohl Direktvermarktergebäude als auch Stall betreffen?

Im Zusammenhang mit der Vereinfachungsregelung laut Rz 2894 UStR 2000 sind derzeit keinerlei Fristen und Bindungswirkungen zu beachten. Die Inanspruchnahme dieser Vorsteuerpauschalierung kann bis zur Rechtskraft des Veranlagungsbescheides erfolgen. Der Unternehmer kann für jedes Veranlagungsjahr zwischen der pauschalen Vorsteuerermittlung und dem Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 wählen. Eine gesonderte formale Widerrufserklärung ist nicht erforderlich.

Da jedoch mit dem 6 %igen Pauschalsatz sämtliche auf die gewerbliche Direktvermarktung entfallenden Vorsteuern eines Veranlagungszeitraumes abgegolten sind, ist eine Kombination der beiden Vorsteuerermittlungsmethoden eben so wenig zulässig wie ein unterjähriger Wechsel.

Beim Wechsel von der Vorsteuerpauschalierung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 und umgekehrt ist für die Zuordnung der Vorsteuer der Zeitpunkt der Leistung maßgeblich (vgl. auch Rz 2234 UStR 2000).

Zur Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile werden im Zuge der nächsten UStR-Änderung entsprechende Bindungsfristen eingeführt werden.

Im Zusammenhang mit der Aufteilung bzw. Zuordnung der Vorsteuern zwischen pauschalierter Land- und Forstwirtschaft und gewerblicher Direktvermarktung ist zunächst auf § 22 Abs. 5 UStG 1994 zu verweisen, wonach der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 zu behandeln ist. Es sind somit Vorsteuern, die ausschließlich den pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffen, zur Gänze vom Abzug ausgeschlossen. Vorsteuern, die ausschließlich mit den regelbesteuerten und nicht gemäß § 12 Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen zusammenhängen sind voll abziehbar. Sind Vorsteuern teilweise den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen und teilweise den nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuernden Umsätzen zuzurechnen, wie etwa beim gemeinsamen Einkauf von Betriebsmitteln oder bei unteilbaren Gegenständen wie Maschinen, Kraftfahrzeugen oder gemischt genutzten Gebäuden, so sind die Vorsteuern entsprechend der vorgesehenen bzw. tatsächlichen Verwendung aufzuteilen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24.5.1993, ZI. 92/15/0009).

§ 24 UStG 1994, § 125 BAO

Ermittlung der Umsatzhöhe bei Differenzbesteuerung im Hinblick auf den Eintritt der Buchführungspflicht im Sinne des § 125 BAO

Gemäß § 125 Abs. 1 BAO sind Unternehmer, wenn sich ihre Buchführungspflicht nicht schon aus § 124 BAO ergibt, zur Führung von Büchern für einen Betrieb verpflichtet, dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro, bei Lebensmitteleinzelhändlern und Gemischtwarenhändlern jeweils 600.000 Euro, überstiegen hat. Als Umsätze im Sinne dieser Vorschrift sind Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen zu verstehen.

Wie ist das Erreichen oder Überschreiten der Buchführungsgrenze bei einem Wiederverkäufer zu beurteilen, der die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 zu Recht anwendet und seinen Umsatz demnach gemäß Abs. 4 dieser Gesetzesstelle bemisst?

Die Differenzbesteuerung im Sinne des § 24 UStG 1994 schlägt als besondere Besteuerungsform nicht auf die Ermittlung der Buchführungsgrenzen durch. Nicht der Differenzbetrag ist für den Eintritt der Buchführungspflicht anzusetzen, sondern die Umsätze nach der allgemeinen Regelung des Umsatzsteuergesetzes.

Die für das Erreichen der Buchführungsgrenze im Sinne der BAO maßgeblichen Umsätze können nicht der Umsatzsteuererklärung entnommen werden, sondern müssen auf anderem Weg ermittelt (in Erfahrung gebracht) werden.

§ 27 Abs. 4 UStG 1994, § 239 BAO (Rz 3491 ff UStR 2000)

Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Umsatzsteuer

Ein pauschalierter Landwirt in Ungarn hat einem Unternehmer, der mit landwirtschaftlichen Produkten handelt, Weizen nach Österreich geliefert. Der ungarische Landwirt hat keine Umsatzsteuer in der Rechnung ausgewiesen. Der österreichische Unternehmer hat aus dem Rechnungsbetrag 12% Umsatzsteuer herausgerechnet und im Namen und für Rechnung des ungarischen Lieferers an das Finanzamt Graz-Stadt einbezahlt. Nun ersucht er um Rückzahlung dieses Betrages.

Unterliegt diese Lieferung in Österreich der Umsatzsteuer? Wie ist über den Rückzahlungsantrag zu entscheiden?

Der ungarische Landwirt tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung in Ungarn, der österreichische Händler einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Die Lieferung des ungarischen Landwirtes ist somit in Österreich nicht steuerbar. Die Einbehaltung der Steuer durch den Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 erfolgte zu Unrecht.

§ 240 Abs. 3 BAO, der die Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener und abgeföhrter Abgaben regelt, kommt nicht zur Anwendung, da im oben beschriebenen Fall für die Umsatzsteuer eine Veranlagung (Festsetzung) vorgenommen werden kann. Durch Abgabe einer Umsatzsteuererklärung oder Umsatzsteuervoranmeldung, in der diese in Österreich nicht steuerbaren Umsätze nicht enthalten sind, kann ein Guthaben in Höhe der entrichteten Umsatzsteuer entstehen, das in weiterer Folge gemäß § 239 BAO rückzahlbar wäre.

Den entsprechenden Rückzahlungsantrag könnte aber nur der Abgabepflichtige, das ist der ungarische Landwirt (und nicht der vermeintlich abfuhrverpflichtete österreichische Unternehmer nach § 27 Abs. 4 UStG 1994) stellen. Der Rückzahlungsantrag des Abführenden ist daher abzuweisen.

Art. 1 Abs. 3 UStG 1994 (Rz 3602 UStR 2000)

Verbringung eines KFZ zur vorübergehenden Verwendung

Ein Unternehmer mit Sitz in Deutschland, der in Österreich keine Betriebsstätte unterhält, stellt einem Dienstnehmer mit Hauptwohnsitz in Österreich ab dem Jahr 2003 ein Fahrzeug (PKW) zur Verfügung, das dieser für dienstliche Zwecke (in Österreich und Nachbarstaaten) einsetzen soll. Der Dienstnehmer darf das Fahrzeug auch privat verwenden.

Das Fahrzeug wurde in Österreich auf den österreichischen Dienstnehmer zugelassen, befindet sich aber nach wie vor im Eigentum des deutschen Unternehmers.

Hindert die im Dienstvertrag ausdrücklich zugestandene uneingeschränkte private Nutzungsmöglichkeit des PKW die Annahme, dass umsatzsteuerrechtlich von einem Verbringen eines "Unternehmensgegenstandes" zur vorübergehenden Verwendung gesprochen werden kann?

Da das gegenständliche Fahrzeug dem Dienstnehmer lediglich zum Gebrauch überlassen und nicht im umsatzsteuerrechtlichen Sinn geliefert wurde, hat der Dienstnehmer keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt.

Es liegt jedoch grundsätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch den deutschen Unternehmer in Österreich vor. Dieser läge allerdings dann nicht vor, wenn der Erwerb nur zu einer vorübergehenden Verwendung erfolgen würde.

Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. g UStG 1994 bestimmt, dass eine vorübergehende Verwendung dann nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb gilt, wenn der Unternehmer den Gegenstand während höchstens 24 Monaten verwendet, und wenn für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde.

Aus den entsprechenden zollrechtlichen Bestimmungen (Artikel 558ff ZK-DVO) ergibt sich diesbezüglich, dass bei einem Straßenbeförderungsmittel nur dann eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben für die vorübergehende Verwendung im Gemeinschaftsgebiet gegeben sein kann, wenn das Beförderungsmittel außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebietes ansässigen Person amtlich zugelassen ist. Die Tatsache, dass der Dienstnehmer das Fahrzeug auch privat verwenden darf, wäre hier nicht schädlich.

Da das Fahrzeug im vorliegenden Fall jedoch im Inland amtlich zugelassen worden ist, wäre eine Befreiung von den Eingangsabgaben zur vorübergehender Verwendung nicht möglich. Damit liegt auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn eine vorübergehende Verwendung gemäß Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. g UStG 1994 nicht vor.

Zu prüfen ist weiters die Anwendbarkeit des Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. f UStG 1994. Nach dieser Bestimmung liegt eine vorübergehende Verwendung vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung verwendet und der Unternehmer im Mitgliedstaat, von dem aus der Gegenstand verbracht wurde, einen Wohnsitz oder Sitz hat.

Als vorübergehend im Sinne dieser Bestimmung kann eine Verwendung angesehen werden, wenn bereits beim Verbringen in das Inland aus den Umständen zu schließen ist, dass der Gegenstand vor weitgehendem Aufbrauchen seiner Substanz wieder in das übrige Gemeinschaftsgebiet zur Verfügung des Unternehmers zurückgebracht werden wird. Demgemäß lässt sich die vorübergehende Verwendung grundsätzlich nicht an absoluten Zeitgrenzen bestimmen (vgl. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, § 1a, Anm. 182).

In Anlehnung an die vorzitierten zollrechtlichen Bestimmungen wird aber jedenfalls dann von einer nicht nur vorübergehenden Verwendung im Inland auszugehen sein, wenn der Gegenstand länger als 24 Monate im Inland genutzt wird. Die private Nutzungsmöglichkeit ist für sich allein betrachtet für die Anwendbarkeit des Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. f UStG 1994 nicht schädlich.

§ 2 Z 2 NoVAG

Normverbrauchsabgabe im Zusammenhang mit als PKW importierten, jedoch in der Folge als LKW kraftfahrrechtlich zugelassenen Fahrzeugen

Ein Zollamt hat festgestellt, dass österreichische Fahrzeughändler "Pick-Up-Fahrzeuge" aus Drittländern importieren und als PKW der Nummer 8703 der Kombinierten Nomenklatur tarifieren (günstigerer Zollsatz gegenüber LKW). In der Folge werden diese Fahrzeuge kraftfahrrechtlich als LKW typisiert und ohne NoVA veräußert.

Unterliegt die Lieferung dieser Fahrzeuge der NoVA?

Gemäß § 1 Z 1 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung. Als Kraftfahrzeuge gelten – neben Krafträder - nach § 2 Z 2 NoVAG Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur). Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW ist demnach ausschließlich die zolltarifarische Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung eines Fahrzeuges als LKW ergibt sich somit noch nicht zwingend die Einstufung als LKW im Sinne der zolltarifarischen Kriterien.

In der Regel sind Pick-Up-Fahrzeuge, auch wenn sie zwei Sitzreihen aufweisen, zolltarifarisch als LKW einzustufen. Entspricht jedoch ein Fahrzeug, das hinter den Sitzreihen eine offene Ladefläche aufweist, dem typischen Erscheinungsbild eines Personenkraftwagens, so ist das Fahrzeug zolltarifarisch als PKW einzureihen. Indizien für diese Beurteilung sind neben dem optischen Eindruck zB das Vorhandensein einer nur kurzen Ladefläche und/oder die Möglichkeit, die Heckscheibe zu öffnen. Dies ist zB bei den Fahrzeugen Cadillac Escalade Ext., Chevrolet Avalanche und Hummer H2 Sut der Fall. Derartige Fahrzeuge unterliegen – auch wenn sie kraftfahrrechtlich als LKW zugelassen sind – der NoVA und sind auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Bundesministerium für Finanzen, 20. Oktober 2005