

22. Oktober 2015

BMF-010219/0373-VI/4/2015

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Zollämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Salzburger Steuerdialog 2015

Ergebnisunterlage Umsatzsteuer

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2015 im Bereich der Umsatzsteuer

1. Subventionen iZm "1.-Stunde-Gratis-Parken" für Kunden

1.1. Bezug habende Norm

[§ 1](#) und [§ 4 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 26 ff)

1.2. Sachverhalt

Eine Werbegemeinschaft (WG) ist als Verein organisiert. Mitglieder des Vereins können „alle physischen und juristischen Personen, welche im Gebiet von ... ein Gewerbe ausüben, werden.“ Es handelt sich um eine freiwillige Mitgliedschaft der einzelnen Mitglieder. Die Gemeinde ist kein Mitglied der WG. Diese WG erhält von der Gemeinde XY Zuschüsse/Subventionen für "1.-Stunde-Gratis-Parken" der Kunden in der Tiefgarage.

Die WG bezahlt der XY Garagen Errichtungs- und Betriebs GmbH einen monatlichen Fixbetrag für die Garagennutzung, unabhängig von der Auslastung der Garage. Bei der Festlegung des fixen Monats- bzw. Jahresbetrages werden unter anderem auch die tatsächlichen Einfahrtszahlen der Vorperiode mitberücksichtigt. Durch diesen Fixbetrag kann

jedermann eine Stunde gratis in der Tiefgarage parken. Für die von der XY Garagen Errichtungs- und Betriebs GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird von der WG die Vorsteuer (in voller Höhe) geltend gemacht. Zur Abdeckung der Kosten erhält die WG einerseits Mitgliedsbeiträge ihrer Mitglieder, andererseits zahlt die Gemeinde monatlich fixe Zuschüsse an die WG.

1.3. Fragestellung

- Liegt direktes Leistungsentgelt, Entgelt von dritter Seite oder ein echter Zuschuss vor?

1.4. Lösung

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Nach [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) wird der Umsatz im Falle von Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt ([§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#)). Ob Entgelt von dritter Seite oder Entgelt des Abnehmers vorliegt, ist im Einzelfall danach zu entscheiden, ob derjenige, der das Entgelt leistet, selbst Leistungsempfänger ist oder lediglich die einem Anderen geschuldete oder erbrachte Leistung finanziert. Dabei erfolgt die Bestimmung des Leistungsempfängers grundsätzlich nach den schuldrechtlichen Beziehungen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Tz 112). Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass mit dem Einstellen des Fahrzeuges in die Parkgarage ein zivilrechtlicher Vertrag zwischen dem Parkenden und dem Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) abgeschlossen wird. Dies gilt unabhängig davon, wie lange das Fahrzeug in der Parkgarage eingestellt ist und wer das Entgelt zahlt. Solcherart verpflichtet sich der Parkgaragennutzer mit der Einstellung des Fahrzeuges gegenüber dem Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH), die Parkgaragenordnung einzuhalten. Bei Leistungsstörungen wird sich der Parkgaragenbenutzer an den Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) wenden. Der Leistungsaustausch findet somit zwischen dem Parkgaragennutzer und dem Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) statt. Voraussetzung für die Umsatzsteuerbarkeit bzw. -pflicht ist, dass

ein Zusammenhang zwischen Entgelt und einer konkreten Lieferung oder sonstigen Leistung vorliegt. Dies gilt auch für Entgelt von dritter Seite (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Tz 109). Im vorliegenden Fall bestehen schriftliche Vereinbarungen (jeweils jährliche Verlängerungen samt Tarifierpassung) zwischen der WG und dem Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH), wonach sich letztere gegen Zahlung eines fixen Monats- bzw. Jahresbetrages zur „Aufrechterhaltung“ der Aktion "1.-Stunde-Gratis-Parken" verpflichtet. Die angesprochenen Zahlungen sind also eindeutig und klar der Leistung „Benützung der Parkgarage“ zugeordnet. Sie dienen der gesamten oder teilweisen Bezahlung dieser Dienstleistung und werden somit als Gegenleistung für die erste Gratisstunde gewährt. Der von der EuGH-Rechtsprechung geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen Zahlung und der Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder der Erbringung einer bestimmten Dienstleistung ist daher gegeben, denn es ist nicht erforderlich, dass die Höhe des Zuschusses bis auf den Cent dem Betrag entspricht, um den sich der Preis der Leistung ermäßigt hat, sondern es genügt, dass das Verhältnis zwischen der Ermäßigung und dem Zuschuss, der pauschal festgelegt sein kann, signifikant ist (vgl. EuGH 22.11.2001, Rs [C-184/00](#), *Office des produits wallons ASBL*). Die Zahlungen der WG an den Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) stellen Entgelt von dritter Seite dar und sind der Umsatzbesteuerung durch die XY-GmbH zu unterziehen. Die WG ist hinsichtlich der getätigten Zahlungen an den Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil nicht sie, sondern die Parkgaragennutzer Leistungsempfänger sind. Die Zahlungen der Gemeinde selbst (monatlich fixe Zuschüsse) an die WG finden als echte Subvention außerhalb eines Leistungsaustausches statt und unterliegen in diesem Verhältnis (Gemeinde und WG) nicht der Umsatzsteuer.

2. Behandlung von Reihengeschäften bei Vorliegen einer Organschaft im Aus- oder Inland

2.1. Bezugshabende Norm

[§§ 2 und 3](#) sowie [Art. 1 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 240 und Rz 241)

2.2. Sachverhalt

Die X SE mit Sitz in Deutschland ist zu 100% an der B-GmbH mit Sitz in Deutschland beteiligt. Die X SE mit Sitz in Deutschland ist weiters zu 100% an der C-GmbH mit Sitz in Deutschland beteiligt. Die B-GmbH ist aufgrund einer BAO-Betriebsstätte in Österreich steuerlich erfasst. Die X SE ist aufgrund einer BAO-Betriebsstätte in Österreich steuerlich erfasst. Die C-GmbH ist beim Finanzamt Graz-Stadt steuerlich erfasst. Zwischen der X SE und der B-GmbH liegen die Voraussetzungen einer Organschaft vor. Zwischen der X SE und der C-GmbH liegen ebenfalls die Voraussetzungen einer Organschaft vor. Die Gesellschaften werden in Deutschland als Organschaft, als ein Unternehmer behandelt.

Es wurde folgender Sachverhalt verwirklicht:

X SE verkauft an C-GmbH Ware, C-GmbH verkauft an einen österreichischen Kunden. Der Transport der Ware von Deutschland nach Österreich zum österreichischen Kunden wurde von X SE oder von C-GmbH organisiert. [Anzumerken ist, dass die Lieferungen nicht von und nicht an die österreichischen Betriebsstätten der involvierten Gesellschaften erfolgen, sondern an die Gesellschaften selbst, das Stammhaus.]

2.3. Fragestellung

- Sind die Verkäufe des deutschen Organträgers an seine deutsche Organgesellschaft als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln und erfolgt damit eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung von Deutschland an den österreichischen Kunden oder erfolgt ein innergemeinschaftlicher Erwerb der deutschen Organgesellschaft in Österreich und daran anschließend eine steuerpflichtige Lieferung an den österreichischen Kunden?
- Bei welchem Finanzamt sind die steuerbaren Vorgänge (Umsätze, innergemeinschaftlicher Erwerb) zu erklären bzw. Vorsteuerbeträge geltend zu machen,

wenn der Organträger und eine Organgesellschaft eine Betriebsstätte in Österreich haben?

Variante:

Die öA-GmbH mit Sitz in Österreich ist zu 100% an der öB-GmbH mit Sitz in Österreich beteiligt. Zwischen der öA-GmbH und der öB-GmbH liegen ebenfalls die Voraussetzungen einer Organschaft vor. Die Gesellschaften werden in Österreich als Organschaft, als ein Unternehmer behandelt. Die öA-GmbH verkauft an die öB-GmbH Ware, die öB-GmbH verkauft an einen deutschen Kunden. Der Transport der Ware von Österreich nach Deutschland zum deutschen Kunden wurde von öA-GmbH organisiert.

- Wie ist umsatzsteuerrechtlich vorzugehen, wenn es sich um eine inländische Organschaft handelt?

2.4. Lösung

Nach [Art. 11 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG](#) kann nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer („Mehrwertsteuerausschuss“) jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen ([Art. 11 Abs. 2 der MwSt-RL 2006/112/EG](#)). [Art. 11 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG](#) beschränkt die Option zur Mehrwertsteuergruppe daher auf einen Mitgliedstaat.

[§ 2 Abs. 2 Z 2 UAbs. 2 UStG 1994](#) bestimmt, dass die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt sind. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer. Daraus ergibt sich, dass gemäß [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) ein Reihengeschäft

zwischen der X SE, der C-GmbH und dem österreichischen Kunden vorliegt (allgemein zum Reihengeschäft siehe UStR 2000 Rz 450). Da die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt sind, gelten die deutschen Organgesellschaften als eigenständige Unternehmer. Im Lichte des [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) ist die deutsche Organschaft nicht als ein Unternehmer zu behandeln.

Da die X SE (als erster Lieferer) oder die C-GmbH (als Abnehmer der X SE) in diesem Reihengeschäft die Warenbewegung veranlasst, ist die erste Lieferung, die Lieferung der X SE an die C-GmbH, die bewegte Lieferung iSd [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#). Die innergemeinschaftliche Lieferung der X SE führt für die C-GmbH zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich (vgl. [Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994](#)). Die Lieferung zwischen der C-GmbH und dem österreichischen Kunden ist eine ruhende Lieferung ([§ 3 Abs. 7](#) – Ort der Lieferung ist Österreich). Der österreichische (unternehmerische) Kunde hat gemäß [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) für die in Österreich steuerpflichtigen Lieferungen der C-GmbH (an den österreichischen Kunden) die auf die Lieferungen entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers (C-GmbH) an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. Mangels einer (eigenen) BAO-Betriebsstätte der C-GmbH in Österreich ist das Finanzamt Graz-Stadt für die C-GmbH zuständig (vgl. [§ 17 AVOG 2010](#)). Die C-GmbH hat die umsatzsteuerbaren Vorgänge im Inland (Umsätze, innergemeinschaftlicher Erwerb) zu erklären bzw. die Vorsteuerbeträge beim Finanzamt Graz-Stadt geltend zu machen (vgl. [§ 17 AVOG 2010](#)). Unmaßgeblich ist dabei, dass der deutsche Organträger X SE und die deutsche Organgesellschaft B-GmbH aufgrund einer BAO-Betriebsstätte in Österreich steuerlich erfasst sind.

Variante:

Im Unterschied zum Ausgangssachverhalt ergeben sich für die Variante keine Einschränkungen für den Anwendungsbereich der Organschaft, weil nach [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) nicht steuerbare Innenleistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft vorliegen. Die Organgesellschaft ist unselbständiger Teil des

Unternehmens des Organträgers, der Organträger und die Organgesellschaften bilden ein Unternehmen. Der Unternehmer ist der Organträger (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 104). Beim Verkauf der Waren vom österreichischen Organträger öA-GmbH an die österreichische Organgesellschaft öB-GmbH handelt es sich um einen nicht steuerbaren Innenumsatz. Im vorliegenden Fall ist nach österreichischem Recht von einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom österreichischen Organträger öA-GmbH an den (unternehmerischen) deutschen Kunden auszugehen.

3. Schulfotograf – Zurechnung der Leistung

3.1. Bezug habende Norm

[§§ 1, 2 und 3a UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 181, 261 ff und Rz 639s)

3.2. Sachverhalt

Eine Schule (der Direktor) organisiert einen Fototermin mit einem Fotografen um Portraits von den Schülern zu machen und handelt für die Schule einen „Rabatt“ aus. Die Schule hat kein eigenes Interesse an den Fotos. Die Schule übernimmt die Organisation, leitet Preislisten an die Eltern und Bestelllisten von diesen an den Fotografen weiter, übernimmt das Inkasso und leitet den um den „Rabatt“ gekürzten Betrag an den Fotografen weiter, dh. die Eltern bezahlen für die Fotos ihres Kindes 13 Euro an den Klassenlehrer, davon erhält der Fotograf 10 Euro.

3.3. Fragestellung

- Ist die Schule durch ihre Tätigkeiten iZm dem Fototermin als Vermittler oder als Eigenhändler/Kommissionär tätig?
- Was ist Bemessungsgrundlage für die Leistung des Fotografen?

3.4. Lösung

Wer bei einem Umsatz als Leistender angesehen wird, ergibt sich aus dem Außenverhältnis (VwGH 31.1.2001, [97/13/0066](#)). Leistungen sind demjenigen

zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (vgl. *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 1 Anm. 80; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 258). Für die Beurteilung, ob die Schule beim Verkauf der Fotos im eigenen oder im fremden Namen, also als Vermittler, als Besorger oder als Eigenhändler tätig ist, ist ausschlaggebend wie sie im Rahmen dieser Tätigkeit gegenüber den Eltern auftritt.

Aus den Gesamtumständen, insbesondere

- **aus der Preisgestaltung, die durch den Fotografen erfolgt,**
- **den Preis- und Bestelllisten, die ebenfalls vom Fotografen stammen,**
- **den Kundenerwartungen allgemein (vgl. VwGH 24.1.2007, [2003/13/0138](#)), wonach die Eltern davon ausgehen, dass nicht die Schule, sondern der Fotograf die Portraitfotos liefert,**

ergibt sich, dass die Lieferung der Portraitfotos an die Eltern im Namen (und auf Rechnung) des Fotografen erfolgt. Der Fotograf hat dafür den von den Eltern entrichteten Betrag von 13 Euro abzüglich USt als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Hinsichtlich der von der Schule an den Fotografen erbrachten

Vermittlungsleistung ist zu beachten, dass eine KöR (hier: Schule) nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig wird. Hinsichtlich des Merkmals einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist dabei auf eine jährliche Einnahmengrenze von 2.900 Euro abzustellen (vgl. UStR 2000 Rz 261 ff). Sofern die Schule diese Einnahmengrenze nicht überschreitet, ist ihre Leistung nicht steuerbar. Überschreitet die Schule die Einnahmengrenze, ist die Leistung der Schule als Vermittlungsleistung mit 3 Euro pro Bild abzgl. USt als Bemessungsgrundlage steuerbar.

4. Weitervermietung von Messe- und Kongressräumen an Fremdveranstalter - steuerpflichtige Behandlung; Vorsteueraufteilung

4.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 1 Z 16](#) und [§ 6 Abs. 2](#) sowie [§ 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 891, 899a bis 899c sowie 2011 f, 2031 ff und 2046)

4.2. Sachverhalt

Die A-GmbH ist Betreiberin eines Messe- und Kongresszentrums, das sie von der B-GmbH (= Eigentümerin der gesamten Liegenschaft sowie Errichterin der Gebäude und Hallen) auf längere Dauer gegen Entgelt angemietet hat. Die diesbezüglichen Vermietungsumsätze werden von der B-GmbH steuerpflichtig behandelt (Steuersatz 20 %). Mit der Errichtung des Messe- und Kongresszentrums wurde im Oktober 2013 begonnen, die Inverwendungnahme erfolgte im Frühsommer 2014.

Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit organisiert/veranstaltet die A-GmbH in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Messen und erbringt an die Aussteller neben der Überlassung von Ausstellungsflächen und –räumen ein umfangreiches Zusatzleistungspaket. Daneben vermietet sie vertraglich näher bezeichnete Messe- und Kongressräumlichkeiten und -flächen an diverse Mieter, die die angemieteten Flächen für eigene Veranstaltungen (zB Kongresse oder Tagungen; Werbe- und Informationsveranstaltungen) nutzen. Die A-GmbH ist in diesen Fällen nicht in die Organisation und Durchführung dieser Fremdveranstaltungen eingebunden, erbringt aber nach gesonderter vertraglicher Vereinbarung und gegen gesonderte Verrechnung Zusatzleistungen wie zB die Überlassung von Tonanlagen samt Bedienungspersonal, die Ausstattung der Räumlichkeiten mit Informationssystemen (Internet etc.), die Überlassung von Garderoben samt Personal und von Schließfächern, die Zurverfügungstellung von Dolmetschern und die Reinigung der Räumlichkeiten nach Veranstaltungsende. Bei den Mietern kann es sich um (voll) zum Vorsteuerabzug berechnigte in- oder ausländische Unternehmer, aber auch um nicht oder nur teilweise zum

Vorsteuerabzug berechnete in- oder ausländische Unternehmer bzw. um Nichtunternehmer handeln (zB Non Profit-Organisationen, Banken, Versicherungen, Universitäten).

Die Vermietung der Messe- bzw. Kongressflächen an Fremdveranstalter ist jeweils nur von kurzer Dauer (ein Tag bis max. zwei Wochen). Es ist in diesem Zusammenhang nicht unüblich, dass zwischen dem Vertragsabschluss zur Anmietung und der tatsächlichen Nutzung durch den Mieter ein längerer Zeitraum (zB ein bis zwei Wirtschaftsjahre) liegt. Daher werden in vielen Fällen Anzahlungen auf die später abgerechneten Leistungsentgelte (Miete und Entgelte für Zusatzleistungen) vereinbart und tatsächlich gezahlt.

4.3. Fragestellung

Frage A:

Inwieweit kommt bei der Eigenveranstaltung von Messen und bei der Vermietung von Flächen und Räumlichkeiten an Fremdveranstalter samt allfälligen Zusatzleistungen die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) zur Anwendung?

Frage B:

Ist hinsichtlich der Optionsmöglichkeit gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) idFd 1. StabG 2012 auf die (steuerfreie) Haupttätigkeit des Mieters abzustellen oder auf die konkrete Nutzung der angemieteten Räumlichkeiten für steuerpflichtige Umsätze (zB eine Bank nutzt die angemieteten Räumlichkeiten für einen Bankkongress, ohne dass sie in diesem Zusammenhang Umsätze aus Eintrittsgeldern erzielt; sie erzielt jedoch in geringem Umfang steuerpflichtige Umsätze aus Werbeleistungen (zB Anbringen von Transparenten im Kongresssaal oder Inserate in den im Saal aufliegenden Veranstaltungsprogrammen))?

Frage C:

Ist im vorliegenden Fall vor dem Hintergrund der sich ständig ändernden Mieterstruktur eine Vorsteueraufteilung gemäß [§ 12 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) zulässig? Kann die Vorsteueraufteilung für die Voranmeldezeiträume nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes erfolgen?

Frage D:

Sind bei der der Vorsteueraufteilung nach der (kombinierten) Umsatzschlüsselmethode gemäß [§ 12 Abs. 5 Z 1 oder 2 UStG 1994](#) Anzahlungen im Veranlagungszeitraum ihrer Vereinnahmung oder im Veranlagungszeitraum der tatsächlichen Leistungsausführung zu berücksichtigen?

Frage E:

Inwieweit wirkt sich die teilweise steuerfreie, teilweise steuerpflichtige Weitervermietung von Messeflächen und Kongressräumen durch die A-GmbH an Fremdveranstalter auf die umsatzsteuerliche Behandlung des von der B-GmbH an die A-GmbH verrechneten Mietentgelts aus?

4.4. Lösungen

Frage A:

a) Leistungen an die Aussteller im Rahmen von selbst veranstalteten bzw. organisierten Messen

Verträge betreffend die Überlassung von Standflächen, Ausstellungsräumen oder Messekojen durch die Veranstalter an die Aussteller für die Dauer einer Ausstellung oder Messe können neben bestandvertraglichen Elementen auch Dienstleistungselemente enthalten. Je nach konkretem Vertragsinhalt (Inhalt und Umfang des vereinbarten Leistungspaketes) ist zu prüfen, ob ein gemischter Vertrag oder ein Vertrag besonderer Art vorliegt (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 380). Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie umsatzsteuerrechtlich nicht mehr zu beachten wären (VwGH 16.12.1991, [90/15/0081](#); VwGH 12.11.1990, [90/15/0043](#)). Tritt die Grundstücksvermietung gegenüber der Hauptleistung vollkommen in den Hintergrund, so liegen keine Mietverträge vor und die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) findet keine Anwendung (vgl. UStR 2000 Rz 892).

Für diese Beurteilung können die von der Judikatur aufgestellten Grundsätze zur Einheitlichkeit der Leistung herangezogen werden:

Demnach ist Gegenstand der Umsatzsteuer grundsätzlich jede einzelne Leistung, außer mehrere Leistungen sind so eng miteinander verbunden, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Um festzustellen, ob mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbracht werden, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes (aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers) zu ermitteln (vgl. zB EuGH 10.3.2011, Rs [C-497/09](#), *CinemaxX Entertainment*, EuGH 17.1.2013, Rs [C-224/11](#), *BGŻ Leasing*, sowie VwGH 20.2.2008, [2006/15/0161](#) oder VwGH 24.3.2009, [2006/13/0150](#)). Dem durchschnittlichen Aussteller wird es darauf ankommen, seine Ausstellungs- bzw. Werbetätigkeit unter optimalen Bedingungen durchführen zu können. Wird insgesamt ein umfassendes Leistungspaket vereinbart (zB organisatorische Leistungen, Werbeleistungen, Aufsicht und Verwaltung etc., siehe auch die in UStR 2000 Rz 640v und Rz 640w genannten Leistungen), kann eine komplexere Dienstleistung als das bloße Zuverfügungstellen von Räumen und Flächen einschließlich der zugehörigen unselbständigen Nebenleistungen vorliegen (vgl. auch EuGH 22.1.2015, Rs [C-55/14](#), *Régie*, Rn 28).

Aufgrund des umfangreichen Zusatzleistungspakets liegt eine einheitliche komplexe Leistung und keine Grundstücksleistung vor, die steuerpflichtig ist und dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% unterliegt. Die damit zusammenhängenden Vorsteuern sind unter den Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) abzugsfähig.

Zur Bestimmung des Leistungsortes bei Messeleistungen und Leistungen an Aussteller siehe UStR 2000 Rz 640u ff.

b) Leistungen an Fremdveranstalter und Organisatoren von Veranstaltungen

In diesem Fall werden insbesondere die organisatorischen Leistungen im Wesentlichen vom Leistungsempfänger selbst erbracht. Dem Kunden als

Durchschnittsverbraucher kommt es im gegenständlichen Fall zweifellos darauf an, entsprechend optimal ausgestattete Räumlichkeiten anzumieten, um darin eine Veranstaltung nach seinen Intentionen organisieren und durchführen zu können. Das Wesen des Umsatzes besteht daher in der Vermietung von Räumlichkeiten. Jene Leistungen, die für den Kunden keinen eigenen Zweck haben, sondern die Nutzung der Räumlichkeiten erst ermöglichen bzw. abrunden, wie zB das Bereitstellen von Strom, Wasser, Heizung usw. und im Rahmen dieser einheitlichen Leistung nur von untergeordneter Bedeutung sind, sind Nebenleistungen zur Hauptleistung der Grundstücksvermietung und teilen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal dieser Hauptleistung. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Kosten für diese Leistungen gesondert verrechnet werden. So sind beispielsweise die Bereitstellung von Strom, Internet, Endreinigung, Bestuhlung, Projektor oder Beamer Teil dieser einheitlichen Grundstücksüberlassung, wenn die Bereitstellung in einer Art und einem Ausmaß erfolgt, wie es für Seminar- bzw. Konferenzräume üblich ist (vgl. dazu auch UStR 2000 Rz 348).

Insoweit die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) zur Anwendung gelangt, kann der Betreiber des Messe- bzw. Kongresszentrums unter den Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optieren (s. dazu im Detail UStR 2000 Rz 899a ff).

Werden zusätzlich zur Vermietung der Räume selbständige Leistungen vereinbart (zB die Bereitstellung einer besonderen Bühnentechnik samt Personal oder die Gestellung von Sicherheitspersonal), sind diese separat zu beurteilen (vgl. UStR 2000 Rz 348).

Wird hingegen ein komplexeres Leistungsbündel vereinbart, das umfassende konferenztypische Leistungen umfasst, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (zB wenn der Betreiber eine umfassende Konferenzveranstaltungsleistung erbringt, die beispielsweise auch eine auf die Bedürfnisse des Kunden angepasste Anordnung des Inventars wie Bestuhlung

und Bühnentechnik, Konferenztechnik, Webtechnik, Registratur, Intranet und IT-Dienstleistungen, Servicepersonal, technischen Support, Catering und Restaurationsleistungen, Sicherheits- und Sanitätsdienste sowie Logistikdienste beinhaltet), liegt eine einheitliche Leistung vor, bei der der Grundstücksvermietungscharakter in den Hintergrund tritt.

Frage B:

Ein Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) setzt nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) voraus, dass der Mieter/Pächter das Grundstück/diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich (dh. zu mindestens 95%) für Umsätze verwendet, die dessen Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Entscheidend ist somit der tatsächliche Nutzungszweck der angemieteten Räumlichkeiten für den Leistungsempfänger. Veranstaltet eine Bank oder ein Versicherungsunternehmen einen Kongress oder eine Informationsveranstaltung, ohne dass die Teilnehmer/Besucher ein (Eintritts-) Entgelt zu leisten haben, wird davon ausgegangen werden können, dass die Nutzung der Räume für Zwecke ihrer steuerfreien Haupttätigkeit erfolgt, sodass eine steuerpflichtige Behandlung des Vermietungsumsatzes nicht in Betracht kommt.

Frage C:

Wenn die gänzliche oder teilweise Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis ([§ 12 Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#)) zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil im Sinne des [§ 12 Abs. 6 UStG 1994](#) führt, ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzverhältnis ausgeschlossen. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, zu verhindern, dass durch eine rein schematische Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis ein krass unrichtiges Ergebnis zu Stande kommt (vgl. UStR 2000 Rz 2046). Die gesetzeskonforme Anwendung des [§ 12 Abs. 6 UStG 1994](#) setzt voraus, dass der Unternehmer jeweils eine Kontrollrechnung durchführt und das Ergebnis bei Aufteilung nach [§ 12 Abs. 4](#)

UStG 1994 (Aufteilung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit unter Umständen unter Heranziehung eines Zeitschlüssels) mit dem bei Aufteilung nach **§ 12 Abs. 5 UStG 1994** (gänzliche oder teilweise Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis) vergleicht (so auch *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 12 Anm. 54). Wird die im Gesetz genannte 5%-Grenze bzw. werden die dort angeführten Betragsgrenzen überschritten, ist die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis ausgeschlossen.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer für die Voranmeldungszeiträume die Vorsteuerbeträge nach den Verhältnissen (zB dem Umsatzschlüssel) eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufteilen. Nach UStR 2000 Rz 2012 ist hierfür Voraussetzung, dass der Unternehmer das Finanzamt vorher darüber unterrichtet und keine gewichtigen Bedenken (zB Gefährdung des Steueranspruchs) gegen diese Handhabung bestehen. Der bloße Umstand einer sich ständig ändernden Mieterstruktur, die Auswirkung auf die Anwendbarkeit der Optionsausübung bei Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken hat, begründet für sich allein gesehen keine solchen gewichtigen Bedenken. Im Übrigen ist eine derartige Vereinfachung vor dem Hintergrund des **Art. 175 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG** auch mit dem Unionsrecht vereinbar. Bei der Jahresveranlagung sind jedoch die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zu Grunde zu legen.

Frage D:

Nach **Art. 167 MwSt-RL 2006/112/EG** entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach **Art. 63 der MwSt-RL 2006/112/EG** treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Abweichend von diesem Grundsatz entsteht der Steueranspruch bei Anzahlungen zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag (vgl. **Art. 65 der MwSt-RL 2006/112/EG**). Daraus ergibt

sich, dass nach dem System der MwSt-RL der Steuertatbestand, der Steueranspruch und die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs außer bei Anzahlungen, bei denen der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsteht, an die tatsächliche Ausführung der Lieferung oder der Dienstleistung anknüpfen (vgl. EuGH 26.5.2005, Rs [C-536/03](#), *António Jorge Lda*, Rn 25). Nach der EuGH-Judikatur würde demzufolge ein Verstoß gegen [Art. 173 Abs. 1 MwSt-RL 2006/112/EG](#) vorliegen, wenn im Nenner des Bruches zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs der Wert der noch nicht abgeschlossenen Arbeiten berücksichtigt wird, die von einem Steuerpflichtigen bei der Ausübung einer Tätigkeit ausgeführt werden, sofern dieser Wert nicht Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen entspricht, die der Steuerpflichtige bereits erbracht hat oder für die Abrechnungen erteilt oder Anzahlungen vereinnahmt wurden (vgl. EuGH 26.5.2005, Rs [C-536/03](#), *António Jorge Lda*, Rn 26 zu halbfertigen Leistungen im Bereich der Bauwirtschaft). Daraus ist abzuleiten, dass Anzahlungen sehr wohl im Voranmelde- bzw. Veranlagungszeitraum ihrer Vereinnahmung in die Vorsteueraufteilung gemäß [§ 12 Abs. 5 UStG 1994](#) miteinzubeziehen sind.

Zu beachten ist jedoch, dass sich die materiell-rechtliche Behandlung einer Anzahlung (zB Steuerfreiheit, Steuersatz) - sowohl bei einem Sollbesteuerer als auch bei einem Istbesteuerer - nach den für die konkrete Leistung im Zeitpunkt der Leistungsausführung geltenden Vorschriften bestimmt. Wird eine Anzahlung für eine Leistung vereinnahmt, die voraussichtlich steuerfrei ist, braucht sie auch nicht versteuert werden. Wird eine Leistung in Teilen geschuldet und bewirkt, sind Anzahlungen der jeweiligen Teilleistung zuzurechnen, für die sie geleistet werden (vgl. *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 19 Anm. 34). Kommt es in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen entgegen der ursprünglichen Behandlung der Anzahlung tatsächlich zu einer Optionsausübung gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) oder zu keiner steuerpflichtigen Behandlung, ist die Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung der Anzahlung spätestens im Voranmelde- bzw. Veranlagungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt und die (Schluss-)Rechnung ausgestellt wurde, zu berichtigen (Nachversteuerung bzw. Entlastung

der Anzahlung; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 19 Tz 115 bzw. – zur Istbesteuerung – § 17 Tz 31).

Frage E:

Das Kriterium der nahezu ausschließlichen Nutzung des angemieteten Grundstückes bzw. Grundstücksteils für steuerpflichtige Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, stellt auf den tatsächlichen Nutzungszweck ab. Im Falle der Untervermietung schlagen daher die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse des Letztmieters auf alle vorgelagerten Mietverhältnisse, somit auch auf das Erstmietverhältnis, durch (vgl. auch *Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 6 Abs 2 Anm. 100/5). Einzelne abgrenzbare Gebäudeteile sind in diesem Zusammenhang gesondert zu beurteilen, auch wenn sie in einem einheitlichen Vertrag vermietet werden. Ein baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil ist ein solcher, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte. Nach UStR 2000 Rz 899b ist die Möglichkeit, Wohnungseigentum begründen zu können, dann nicht erforderlich, wenn der gesamte, vom Leistungsempfänger (Mieter bzw. Untermieter) angemietete Grundstücksteil (auch wenn er nicht parifiziert werden kann; hier: die einzelnen Kongresssäle oder Veranstaltungshallen) nahezu ausschließlich (zu mindestens 95%; vgl. UStR 2000 Rz 899a) für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.

5. Überlassung einer Teilfläche eines Parkplatzes für Verkaufszwecke – Steuerbefreiung und steuerpflichtige Behandlung

5.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 1 Z 16](#) und [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 894, 896 ff und 899a ff)

5.2. Sachverhalt

Ein Baumarkt verfügt über einen großen Kundenparkplatz, den er im Frühjahr 2013 errichtet hat. Der mit der Errichtung im Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug wurde zur Gänze in Abzug gebracht. Für die Zeit vom 27.11. bis 24.12.2013 wird eine Fläche von insgesamt sechs Parkplätzen an einen Christbaumverkäufer gegen Entgelt zur Nutzung für den Christbaumverkauf überlassen. Für die Monate April bis Oktober 2014 wird eine Fläche von insgesamt drei Kundenparkplätzen gegen Entgelt an einen Hendlbrater vermietet, der dort seinen mobilen Verkaufsstand aufstellt.

5.3. Fragestellung

- Kommt in diesen Fällen die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) zur Anwendung und wenn ja, kann der Baumarktbetreiber diese Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) steuerpflichtig behandeln?

5.4. Lösung

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) sind ua. die Umsätze aus der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art von der Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken explizit ausgenommen.

Für die Frage, ob eine vermietete (zur Nutzung überlassene) Räumlichkeit oder Grundfläche tatsächlich dem Abstellen von Fahrzeugen dient, ist nicht nur die vertragliche Vereinbarung, sondern auch die tatsächliche Nutzung maßgebend (vgl. UStR 2000 Rz 898 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 404). Tritt das Kriterium des Abstellens von Fahrzeugen gänzlich in den Hintergrund, wie hier hinsichtlich der Nutzung der Teilfläche des Kundenparkplatzes für den Christbaumverkauf bzw. den Verkauf von Speisen etc., kommt die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) zur Anwendung (vgl. auch UStR 2000 Rz 897 zur Nutzung von Räumen als Schauräume von Autohändlern, Fahrradhändlern usw., Ausstellungsflächen von Gebrauchtwagenhändlern und dgl.). Im Falle des mobilen Verkaufsstandes wird außerdem davon ausgegangen werden können, dass dem Abstellen des Fahrzeuges im Rahmen der Vermietung

(Nutzungsüberlassung) der Grundfläche aufgrund des tatsächlichen Nutzungszwecks nur eine ganz untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. UStR 2000 Rz 898 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 405).

Liegt ein Anwendungsfall der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) vor, kann der Vermieter den diesbezüglichen Umsatz gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) idFd StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, steuerpflichtig behandeln, soweit der Leistungsempfänger (Mieter bzw. Nutzungsberechtigte) das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (zur Nachweispflicht des Vermieters siehe UStR 2000 Rz 899a). Diese Voraussetzung wäre im vorliegenden Fall dann nicht erfüllt, wenn es sich beim Christbaumverkäufer bzw. Hendlbrater um einen Kleinunternehmer iSd [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) handelt und auf die Anwendung dieser Befreiung nicht nach [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) verzichtet wurde. Werden die Umsätze hingegen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen (Neben-)Betriebes des Leistungsempfängers erbracht und kommt die Pauschalbesteuerung gemäß [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) für diese Umsätze zur Anwendung, ist die steuerpflichtige Behandlung des Vermietungsumsatzes zulässig, da die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers dem Grunde nach gegeben ist und die Kleinunternehmerbefreiung im Rahmen der Pauschalbesteuerung nicht anzuwenden ist. Der daraus resultierende Vorsteuerabzug wird jedoch in diesem Fall pauschal berücksichtigt und kann nicht zusätzlich geltend gemacht werden.

Hinsichtlich des Kriteriums des baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteiles ist es nach UStR 2000 Rz 899b (auch bei fehlender Parifizierbarkeit) ausreichend, wenn die gesamte angemietete Grundstücksfläche vom Leistungsempfänger nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.

6. Behandlung von Vorsteuern bei Kleinunternehmern iZm MOSS-Umsätzen

6.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 1 Z 27](#) und [Art. 25a Abs. 15 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 4300b)

6.2. Sachverhalt

Ein österreichischer Unternehmer ist im Bereich der Softwareprogrammierung tätig. Für seine Tätigkeit kauft er eine EDV-Ausstattung um 10.000 Euro zuzüglich 2.000 Euro USt.

Im Inland tätigt er schon seit Jahren Umsätze von ca. 15.000 Euro. Er hat bisher die Option zur Regelbesteuerung nicht in Anspruch genommen und gilt somit in Österreich als Kleinunternehmer.

Die programmierten Apps werden im Umfang von 10.000 Euro auch von Privatkunden in Deutschland gekauft und von der Website des österreichischen Unternehmers heruntergeladen. Diese Umsätze sind als elektronisch erbrachte Dienstleistungen in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

6.3. Beurteilung

Für die Bestimmung des Jahresumsatzes eines Kleinunternehmers ist jener Umsatz anzusetzen, den der Unternehmer in einem Jahr in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem er ansässig ist (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09](#), *Schmelz*). Somit spielt die Höhe der im Ausland steuerbaren Umsätze keine Rolle für die Inanspruchnahme der Sonderregelung für Kleinunternehmer.

Die Sonderregelung für Kleinunternehmer ist nicht auf bestimmte Branchen beschränkt, sondern kann von allen Unternehmern in Anspruch genommen werden, die im Inland den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09](#), *Schmelz*).

Es erfolgt ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Auslandsumsätzen, die bei Ausführung im Inland unter eine der Befreiungsvorschriften des [§ 6 Abs. 1 Z 7 – 28 UStG 1994](#) fallen würden (vgl.

Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 243). Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt für den inländischen Unternehmer daher auch ein, wenn er die unecht steuerfreie Leistung statt im Inland im Ausland ausführt (vgl. *Mayr/Ungericht, UStG⁴, § 6 Anm. 74*).

Weiters werden auch in [Art. 18 der Mehrwertsteuererstattungsrichtlinie 2008/9/EG](#) Kleinunternehmer explizit von der Erstattung der Mehrwertsteuer ausgeschlossen.

7. Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung im wiederaufgenommenen Verfahren

7.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1019)

7.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer erzielte bis zum Veranlagungsjahr 2008 sowohl unecht steuerbefreite Versicherungsvermittlungsumsätze, als auch andere steuerpflichtige Umsätze von insgesamt über 30.000 Euro pro Jahr.

Ab dem Jahr 2009 betragen die Gesamtumsätze weniger als 30.000 Euro pro Jahr. Eine Verzichtserklärung (Option zur Regelbesteuerung) gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) wird nicht abgegeben.

Im Zuge einer Außenprüfung wird das Verfahren wieder aufgenommen (neue Tatsachen liegen vor) und gleichzeitig festgestellt, dass sämtliche Umsätze ab 2009 gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) unecht steuerbefreit sind. Folglich werden die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt und für die bisher steuerpflichtig erklärten Umsätze wird die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung festgesetzt.

7.3. Fragestellung

- Kann der Unternehmer im Prüfungsverfahren (oder im Beschwerdeverfahren) noch wirksam auf die Kleinunternehmerbefreiung verzichten oder ist diese Möglichkeit verwirkt, da bereits sämtliche (Prüfungs-)Jahre rechtskräftig veranlagt waren?

7.4. Lösung

Gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) kann ein Unternehmer, dessen Umsätze nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) verzichtet.

Auch im wiederaufgenommenen Verfahren hat der Unternehmer abermals die Möglichkeit gegen die (neuen) Feststellungen ein Rechtsmittel einzubringen. Somit liegt kein rechtskräftiger Bescheid vor. In weiterer Folge ist es für den Unternehmer möglich, auch in diesem Stadium des Verfahrens noch auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, da der gegenständliche Bescheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist.

8. Fahrzeugabstellplätze in Gebäuden im Wohnungseigentum

8.1. Bezug habende Norm

[§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d](#), [§ 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17](#) sowie [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1217 und Rz 1189 bis 1191 (Rz 896 -898, Rz 1184))

8.2. Sachverhalt

Zu beurteilen ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Umsätzen der Wohnungseigentümergeinschaft iZm Fahrzeugabstellplätzen in Gebäuden, an denen Wohnungseigentum besteht. Hinsichtlich der Fahrzeugabstellplätze sind insbesondere folgende Konstellationen denkbar:

1. Der Abstellplatz steht in gesondertem Wohnungseigentum;
2. Der Abstellplatz steht im Zubehör-Wohnungseigentum;
3. Der Abstellplatz gehört den allgemeinen Gebäudeteilen an und wird Wohnungseigentümern ohne gesondertes Entgelt überlassen;
4. Der Abstellplatz gehört den allgemeinen Gebäudeteilen an und wird Wohnungseigentümern (oder Dritten) gegen gesondertes Entgelt zur Miete überlassen.

Steht der Abstellplatz im Zubehör-Wohnungseigentum sind damit verbundene Nutzwertgutachten in der Praxis z.T. unterschiedlich genau ausgeführt. Ausführliche Gutachten teilen auch dem Zubehör innerhalb der Einheit einen bestimmten Nutzwert zu.

8.3. Fragestellung

- Wie sind Umsätze der WEG mit Fahrzeugabstellplätzen zu besteuern?

8.4. Lösung

Der ermäßigte Steuersatz für Leistungen der WEG kommt iZm Fahrzeugabstellplätzen nicht zur Anwendung, weil dieser ausdrücklich auf Liegenschaftsteile beschränkt ist, die Wohnzwecken dienen. Die darauf entfallenden weiterverrechneten Kosten sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#) steuerfrei, sofern nicht zur Steuerpflicht optiert wird (UStR 2000 Rz 1217).

Wird das Wohnungseigentum untrennbar nach dem 31. August 2012 erworben, kann die WEG von der Option nur Gebrauch machen, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Keine Optionsmöglichkeit besteht in diesen Fällen daher für Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#) iZm im Wohnungseigentum stehenden privat genutzten Fahrzeugabstellplätzen (siehe UStR 2000 Rz 923).

Liegen Umsätze der WEG an die Wohnungseigentümer vor, so hat eine Aufteilung der Umsätze zwingend zu erfolgen. Privatrechtliche Vereinbarungen oder auch die gesetzliche Grundregelung in [§ 32 WEG 2002](#) haben in diesem

Zusammenhang keinen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung (vgl. dazu VwGH 24.3.2015, [2012/15/0042](#)).

Direkt zuordenbare Umsätze (=Kosten der WEG) (die in weiterer Folge die Umsätze der WEG darstellen) sind grundsätzlich unmittelbar zuzurechnen.

Können die Eingangsleistungen bei der WEG nicht unmittelbar zugeordnet werden, so hat eine Aufteilung der Ausgangsleistungen nach entsprechenden Steuersätzen zu erfolgen. Den Fahrzeugabstellplätzen können beispielsweise auch anteilig Kosten für Liftbenützung, Kaltwasseranschluss, Kanal und Müll zuzurechnen sein. Diese Kosten dürfen also nicht grundsätzlich als allein dem Wohnraum zugerechnet werden und bei den Fahrzeugabstellplätzen aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden (vgl. dazu VwGH 24.3.2015, [2012/15/0042](#)).

Eine Aufteilung der Umsätze im Verhältnis der Nutzwerte (laut Nutzwertgutachten) der Gesamtanteile der Liegenschaft zu jenen der Garagen kann eine sachgerechte Methode darstellen (vgl. dazu VwGH 25.6.2014, [2010/13/0119](#)), wenn entsprechende Nutzwerte bekannt sind. Diese Aufteilung ist aber nicht zwingend (vgl. VwGH 24.3.2015, [2012/15/0042](#), der eine solche Aufteilung im konkreten Fall ausdrücklich ablehnt, weil die undifferenzierte Aufteilung nach Nutzwerten die sachgerechte Kostenzuordnung nicht widerspiegelte).

Denkbare andere Aufteilungsmethoden könnten ein Fremdvergleich oder auch der Vergleich der Anschaffungs- oder Errichtungskosten der Garage im Vergleich zur Wohnung sein. Ein Flächenschlüssel wird nur dann geeignet sein, wenn die relativen Kosten für Garage und Wohnraum vergleichbar sind. Allenfalls könnte auch eine andere sachgerechte Schätzung zum Ansatz kommen.

Werden die Kosten iZm den Abstellplätzen auch von Wohnungseigentümern getragen, die keinen solchen Platz nutzen, so hat auch diesen gegenüber eine Aufteilung der Umsätze zu erfolgen (vgl. VwGH 24.3.2015, [2012/15/0042](#)).

Wurde an Abstellplätzen Wohnungseigentum nicht begründet und erfolgt eine Vermietung der Abstellplätze durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer

an alle oder einzelne Wohnungseigentümer oder an andere Personen (Konstellation 4), so unterliegt diese Leistung zwingend dem Normalsteuersatz (UStR 2000 Rz 1217). Diesfalls sind die Eingangsleistungen, die iZm der Vermietung der Abstellplätze stehen, aus der Bemessungsgrundlage der Leistung der WEG an die Wohnungseigentümer auszuscheiden.

9. Vorsteuerabzug aus den Kosten eines Strafverfahrens nach AuslBG

9.1. Bezug habende Norm

[§ 12 Abs. 1](#) und [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#), (UStR 2000 Rz 1914 ff)

9.2. Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer macht den Vorsteuerabzug aus der Honorarnote eines Rechtsanwalts geltend, der ihn im erstinstanzlichen Verfahren und Berufungsverfahren wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes ([§ 3 Abs. 1](#) iVm [§ 28 Abs. 1 Z 1 lit. a AuslBG](#)) vertreten hat. Der Berufung wurde insofern Folge gegeben, als die zunächst festgesetzte Geldstrafe um ca. die Hälfte herabgesetzt worden ist.

In der Honorarnote des Rechtsanwalts werden als erbrachte Leistungen „Rechtsberatung und Vertretung im Verfahren nach dem [AuslBG](#) einschließlich sämtlicher Korrespondenz, Besprechungen, Telefonate, Schriftsätze, etc.“ angeführt.

9.3. Fragestellung

- Kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug aus den Kosten des Strafverfahrens vornehmen?

9.4. Lösung

Nach EuGH 21.2.2013, Rs [C-104/12](#), *Wolfram Becker* sind Vorsteuern aus Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin besteht, strafrechtliche Sanktionen gegen natürliche Personen, die Geschäftsführer eines steuerpflichtigen

Unternehmens sind, zu vermeiden, nicht abziehbar. Im Ausgangsfall des EuGH ging es um Anwaltsdienstleistungen in einem Strafverfahren iZm Bestechung zur Erlangung vertraulicher Angaben bei Auftragsvergaben.

Diese Aussagen des EuGH 21.2.2013, Rs [C-104/12](#), *Wolfram Becker* sind auf den gegenständlichen Sachverhalt übertragbar. Daher sind die Leistungen des Rechtsanwalts als nicht für das Unternehmen des Einzelunternehmers erbracht anzusehen. Mangels Leistungsbezugs für das Unternehmen ist der Vorsteuerabzug im Anlassfall bereits gemäß [§ 12 Abs. 1](#) iVm [Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) ausgeschlossen.

Darüber hinaus kann der Vorsteuerabzug auch aufgrund des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ausgeschlossen sein. Der VwGH hat iZm einem Arbeitszimmer ausgesprochen, dass für die Anwendung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) von der Rechtslage des [EStG 1988](#) zum 1. Jänner 1995 auszugehen ist (vgl. UStR 2000 Rz 1923). Dies gilt in gleicher Weise für den Vorsteuerausschluss iZm den Kosten eines Strafverfahrens.

Zum 1.1.1995 enthielt [§ 20 EStG 1988](#) keine explizite Bestimmung zum Abzug von Strafen. Allerdings stellten zu diesem Zeitpunkt (wie bereits im [EStG 1972](#)) die Kosten eines Strafverfahrens, wie insbesondere die Strafverteidigungskosten ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar ([§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#); vgl. VwGH 11.7.1995, [91/13/0145](#) zum [EStG 1972](#); vgl. dazu EStR 2000 Rz 4748).

Die EStR 2000 Rz 1621 (iVm Rz 4748 f) zur Abziehbarkeit der Kosten eines Strafverfahrens (Rechtslage bis 1.8.2011) lauten auszugsweise:

„Im Fall eines Schuldspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten, die Kosten des Verteidigers im Strafprozess oder im Finanzstrafverfahren und die Kosten einer Urteilsveröffentlichung grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.5.1980, [2848/79](#), betr. Verfälschung von Lebensmitteln durch einen Fleischermeister; VwGH 26.9.1972, [0982/72](#), betr. Verurteilung wegen eines Verkehrsunfalles im Rahmen einer betrieblichen Fahrt). Betriebsausgaben liegen aber dann vor, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der

betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist und das Verfahren mit einem Freispruch endet (VwGH 6.6.1984, [83/13/0050](#)); gleiches gilt, wenn das Verfahren wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung, Tod) eingestellt wird. Verteidigungs- und Prozesskosten aus einem Verfahren nach dem [Verbandsverantwortlichkeitsgesetz](#) sind nicht abzugsfähig, es sein denn das Verfahren endet mit einem Freispruch oder wird wegen Eintritts der Verjährung eingestellt.

Endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schuldspruch, sind die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig."

Zumal im konkreten Fall kein Freispruch erfolgte, ist die Vorsteuer für die Leistungen des Rechtsanwalts auch nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) iVm [§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF zum 1.1.1995 vom Abzug ausgeschlossen.

10. Anwendung der 10%-Grenze bei Gebäuden im Miteigentum

10.1. Bezug habende Norm

[§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#), (UStR 2000 Rz 1901 ff und 1919a)

10.2. Sachverhalt

Ein Gebäude steht zu je 50% im Miteigentum der Ehegatten A und B. A nutzt das Gebäude anteilig (einen Raum im Ausmaß von 6% der Gesamtfläche des Gebäudes) unternehmerisch. Hinsichtlich des Gesamtgebäudes wird die unternehmerische Mindestnutzung von 10% ([§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#)) daher nicht erreicht. Bei isolierter Betrachtung seines Miteigentumsanteils (50% des Gesamtgebäudes) käme es hingegen zur Überschreitung der 10%-Grenze.

B verwendet ebenfalls einen Teil des Hauses (5 % der Gesamtfläche) für unternehmerische Zwecke, ist aber Kleinunternehmer.

10.3. Fragestellung

- Gilt die 10%-Grenze als überschritten?
- Steht ein Vorsteuerabzug für den unternehmerisch genutzten Teil zu?

10.4. Lösung

Nach UStR 2000 Rz 1919a mVa VwGH 28.6.2012, [2009/15/0217](#) ist die 10%-Grenze des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) für den Anteil der unternehmerischen Nutzung am Gesamtgebäude bei Anwendbarkeit des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) nicht anzuwenden. Wird der Vorsteuerauschluss auf [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gestützt, so gilt dies auch für Sachverhalte, die sich nach dem 31.12.2010 ereignen. Wenn der Raum nicht zur Gänze unternehmerisch verwendet wird, ist ab 1.1.2011 neben [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) zusätzlich [§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994](#) zu beachten.

Gelangt die 10%-Grenze im konkreten Fall nicht zur Anwendung, können die Miteigentümer die Vorsteuer nach den allgemeinen Bestimmungen des [§ 12 UStG 1994](#) abziehen. Kommt der Hausgemeinschaft selbst keine Unternehmereigenschaft zu, ist nicht sie, sondern der einzelne Gesellschafter (der jeweilige Ehegatte) als Empfänger der Leistung anzusehen (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2013, Erlass des BMF vom 7.10.2013, BMF-010219/0342-VI/4/2013, Frage 1 mVa EuGH 21.4.2005, Rs [C-25/03](#), HE). Die Umsatzsteuer iZm dem Gebäude ist diesfalls im Verhältnis zum Anteil jedes einzelnen Gesellschafters aufzuteilen und der Vorsteuerabzug gemäß den allgemeinen Regeln für jeden einzelnen Gesellschafter zu gewähren.

B führt als Kleinunternehmer unecht steuerfreie Umsätze ([§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#)) aus und ist gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994](#) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

11. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei mangelhaften, nachträglich korrigierten Anzahlungsrechnungen, zwischenzeitiger (teilweiser) Leistungserbringung und fehlender Schlussrechnung

11.1. Bezug habende Norm

[§ 11 Abs. 1 Z 4, § 12 Abs. 1 Z 1 dritter Satz und § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#)

11.2. Sachverhalt

Die X-GmbH & Co KG erwirbt ein Grundstück, auf dem ein Gebäude mit Mietwohnungen errichtet werden soll.

Im Jänner 2014 legen Unternehmen den Leistungszeitraum Dezember 2013 bis November 2014 betreffende Rechnungen an die X-GmbH & Co KG, in denen sowohl über bereits im Dezember 2013 erbrachte als auch im Zeitraum von Jänner bis November 2014 noch zu erbringende Leistungen abgerechnet wird. Die X-GmbH & Co KG bezahlt die jeweils in Rechnung gestellten Nettobeträge und macht den Vorsteuerabzug für die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer geltend.

In Folge einer noch im Jahr 2014 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung wird die Auffassung vertreten, dass die Rechnungen hinsichtlich der Bestimmtheit, der Art und des Umfangs der Leistungen den Voraussetzungen des [§ 11 UStG 1994](#) nicht entsprechen und damit kein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Rechnungsmängel sind auch nach Ablauf des Leistungs- und Abrechnungszeitraums (Dezember 2013 bis November 2014) noch nicht beseitigt worden. Weiters steht fest, dass die in den Rechnungen dargestellten Leistungen nur teilweise erbracht wurden; Schlussrechnungen wurden (noch) nicht gelegt.

11.3. Fragestellung

- Können (oder müssen) die ursprünglichen „Anzahlungs“-Rechnungen noch (ex nunc) berichtigt werden?

- Wie lange können (oder müssen) die ursprünglichen „Anzahlungs“-Rechnungen berichtigt werden?
- Kann aus einer (allenfalls korrigierten) Anzahlungsrechnung noch ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn bzw. soweit zwischenzeitig eine Leistungserbringung erfolgt ist?
- Wann sind in diesem Fall die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt?

11.4. Lösung

Bei Anzahlungen entsteht das Recht zum Vorsteuerabzug zufolge [§ 12 Abs. 1 Z 1 dritter Satz UStG 1994](#), soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, wenn die Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#) vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Ist eine Anzahlungsrechnung mangelhaft, besteht auch bei bereits erfolgter Anzahlung solange kein Recht auf Vorsteuerabzug, bis die Rechnungsmängel beseitigt sind.

Bei Entgeltsvereinnahmung vor Leistungserbringung besteht für den zur Leistung verpflichteten Unternehmer zufolge [§ 11 Abs. 1 Z 4 iVm Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) die Verpflichtung zur Rechnungslegung, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. In diesen Fällen entsteht auch im Rahmen der Sollbesteuerung die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Unterabsatz UStG 1994](#)). Zur allgemeinen Voraussetzung bei An- oder Vorauszahlungsrechnungen siehe UStR 2000 Rz 1522.

Solange die Leistungen (noch) nicht erbracht wurden, ist der Leistungserbringer daher jedenfalls zur Berichtigung einer mangelhaften Anzahlungsrechnung verpflichtet.

Wurde die Leistung vor Beseitigung der Rechnungsmängel erbracht, ist eine der Voraussetzungen, die die Verpflichtung zur Stellung einer Anzahlungsrechnung begründen, nämlich die noch nicht erbrachte Leistung, weggefallen. Andererseits

besteht nunmehr die Verpflichtung zur Rechnungslegung nach [§ 11 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) aufgrund der Leistungserbringung.

Damit erübrigt sich nach Leistungserbringung eine Korrektur der Anzahlungsrechnung. Ein Vorsteuerabzug aus der Anzahlungsrechnung kann sodann nicht mehr geltend gemacht werden (siehe auch *Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 11 Tz 33 mwH).

Das Recht zum Vorsteuerabzug kann diesfalls nach den allgemeinen Bestimmungen des [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) gegeben sein, Voraussetzung dafür ist u.a. eine ordnungsgemäße Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#).

12. Nachweisführung bei innergemeinschaftlicher Lieferung von KFZ durch amtliche Registrierung im Bestimmungsland?

12.1. Bezug habende Norm

[Art. 7 UStG 1994](#); [Verordnung BGBl. Nr. 401/1996](#), (UStR 2000 Rz 3981 ff)

12.2. Sachverhalt

Bei einer Betriebsprüfung hegte der Prüfer Zweifel, wie und durch wen die Fahrzeuge ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind. Er hatte den Eindruck, dass die Fahrzeuge wahrscheinlich über einen nicht aktenkundigen und somit unbekannten (inländischen oder ausländischen) „Abnehmer“ ins Ausland gelangt sind. Nach Ansicht des Prüfers wird auch mit einer Zulassung im Ausland kein Nachweis erbracht, „dass ein Fahrzeug auf direktem Weg dorthin gelangt ist“. Überdies war auf den Rechnungen kein Bestimmungsort, sondern nur das Bestimmungsland (Slowakei) angeführt.

Im BP-Bericht findet sich (auszugsweise) folgende Begründung:

„Im Prüfungszeitraum lagen keine Nachweise über die innergemeinschaftliche Beförderung oder Versendung der Kraftfahrzeuge vor (Identität des Abholenden, eindeutige Feststellung der Funktion der einzelnen Handelnden in Bezug auf eine bestimmte Lieferung).

[Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) verlangt, die Identität des Abholenden im Zeitpunkt der Abholung des Gegenstandes festzuhalten, andernfalls liegt ein nicht sanierbarer Mangel vor.

Selbst wenn die Kfz in den jeweiligen Mitgliedsländern, in welche die behaupteten Lieferungen erfolgt sein sollen, angemeldet wurden (alternative Nachweisführung), ist der „Ausfuhrnachweis“ damit nicht erbracht, zumal damit kein Nachweis erbracht wurde, dass sie auf direktem Weg dorthin gelangt sind.

So hat nachweislich ein gewisser Herr X, geb. xxx, Staatsangehörigkeit HR, Überstellungsfahrten sowohl für die Firma A (ansässig in der Slowakei) als auch Überstellungsfahrten für Herrn B durchgeführt. An Hand der vorgelegten Unterlagen (Fahrtaufzeichnungen) ist nicht ersichtlich, welches Kfz (genaue Bezeichnung, Fahrgestell-Nr.) an wen überstellt wurde (Kontrollmitteilung der Finanzpolizei vom xxx).

Die beantragte Umsatzsteuerfreiheit der behaupteten innergemeinschaftlichen Lieferungen steht daher nicht zu.“

12.3. Fragestellung

- Kann für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung allein die Zulassung eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet als geeigneter materieller Nachweis im Rahmen der „alternativen Nachweisführung“ anerkannt werden?

12.4. Lösung

Gemäß [Art. 6 Abs. 1 UStG 1994](#) sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7](#)) steuerfrei.

[Art. 7 Abs. 1 UStG 1994](#) lautet:

„Eine innergemeinschaftliche Lieferung ([Art. 6 Abs. 1](#)) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;**
- 2. der Abnehmer ist**

- a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.“

Gemäß [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) hat der Unternehmer in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten.

Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach [Art. 7 UStG 1994](#) vorliegen, ist vom Lieferer zu erbringen (vgl. VwGH 2.9.2009, [2005/15/0031](#)). In der [Verordnung BGBl. Nr. 401/1996](#) wird geregelt, wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung und der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu führen ist. Kommt der Unternehmer seinen nach der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 bestehenden Nachweispflichten nicht (oder nicht vollständig) nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind (vgl. *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, Art. 7 Anm. 9 mwN).

Aus der Rechtsprechung des EuGH ist aber auch abzuleiten, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend ist. Dies gilt auch für den Nachweis der innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung (vgl. VwGH 20.12.2012, [2009/15/0146](#) mVa EuGH 27.9.2007, Rs [C-146/05](#), *Albert Collée*). Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass

die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (vgl. VwGH 27.11.2014, [2012/15/0192](#) mVa Vorjudikatur).

Die kraftfahrrechtliche Anmeldung in einem anderen Mitgliedstaat stellt keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach [Art. 7 UStG 1994](#) dar (vgl. VwGH 19.12.2013, [2012/15/0006](#)) und ist auch in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 nicht als (Nachweis-)Voraussetzung angeführt. Festzustellen ist, dass die nach der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 zu führenden Nachweise – wie zB in Abholfällen die "Verbringungserklärung" iSd [§ 2 Z 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996](#) oder zB die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen nach [§ 6 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996](#), – durch die kraftfahrrechtliche Anmeldung in einem anderen Mitgliedstaat nicht (auch nicht teilweise) ersetzt werden können.

Die alleinige Zulassung zum Verkehr in einem anderen Mitgliedstaat wird „im Rahmen einer alternativen Nachweisführung“ für sich allein betrachtet (als einziger Nachweis) nicht als zweifelsfreier „materieller Nachweis“ für das Vorliegen sämtlicher materieller Tatbestandsvoraussetzungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) (zB Abnehmereigenschaft bzw. Verschaffung der Verfügungsmacht an diesen Abnehmer, physisches Verlassen des Liefermitgliedstaates u.a.) anzuerkennen sein (vgl. VwGH 27.11.2014, [2012/15/0192](#); VwGH 19.12.2013, [2012/15/0006](#)). Die ausländische Zulassung ist insoweit (bloß) ein Beweismittel. Entscheidend sind die gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles (vgl. VwGH 19.12.2013, [2012/15/0006](#)). Ob die „alternative“ Nachweisführung für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gelingt oder nicht, wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen sein. Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ist jedenfalls, dass die materiellen Anforderungen nach [Art. 7 UStG 1994](#) zweifelsfrei erfüllt sind.

13. Sanierbarkeit missglückter Dreiecksgeschäfte

13.1. Bezugshabende Norm

[Art. 25 UStG 1994](#)

13.2. Sachverhalt

Das in Italien ansässige Unternehmen I bestellt im Jahr 2012 Waren beim in Österreich ansässigen Unternehmen (Ö), dieses bestellt die Waren seinerseits beim in Deutschland ansässigen Unternehmen D. Die Waren werden von D unmittelbar nach Italien an den Abnehmer I versendet.

Alle drei Unternehmer verwenden die UID ihres jeweiligen Ansässigkeitsstaates.

Ausgangssachverhalt:

Der Erwerber Ö erklärt in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen innergemeinschaftliche Erwerbe hinsichtlich der von D bezogenen Waren sowie innergemeinschaftliche Lieferungen an I, reicht diesbezüglich Zusammenfassenden Meldungen ein und stellt Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen an I aus.

Variante 1:

Ö reicht Zusammenfassende Meldungen mit der Indikation „Dreiecksgeschäft“ ein, legt aber keine Rechnungen iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#), die den Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts und den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Ware (I) enthalten, und erklärt auch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe.

Variante 2:

Ö legt Rechnungen iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#), gibt diese Umsätze aber weder in Umsatzsteuervoranmeldungen (bzw. in der Umsatzsteuerjahreserklärung) noch in Zusammenfassenden Meldungen bekannt.

Variante 3:

Ö reicht Zusammenfassende Meldungen mit der Indikation „Dreiecksgeschäft“ ein und legt Rechnungen iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#), gibt insoweit aber keine Umsätze (Erwerbe) in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen (bzw. in der Umsatzsteuerjahreserklärung) bekannt.

Im Rahmen einer im Jahr 2015 stattfindenden Außenprüfung wird festgestellt, dass es sich hier um Reihengeschäfte handelt, für die bei Vorliegen der in [Art. 25 UStG 1994](#) genannten Voraussetzungen die sog. „Dreiecksgeschäftsregelung“ anwendbar gewesen wäre, nach der sich Ö als mittlerer Unternehmer (Erwerber) im Bestimmungsland der Ware (Italien) nicht erfassen lassen und in Österreich keine innergemeinschaftlichen Erwerbe iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) auf Grund der Verwendung seiner österreichischen UID ohne Recht zum Vorsteuerabzug versteuern muss.

13.3. Fragestellung

- Kann im Ausgangssachverhalt oder in den Sachverhaltsvarianten durch nachträgliche Rechnungsberichtigungen sowie (erstmalige) Abgabe korrekter Umsatzsteuervoranmeldungen und Zusammenfassender Meldungen die „Dreiecksgeschäftsregelung“ iSd [Art. 25 UStG 1994](#) noch zur Anwendung gelangen?

13.4. Lösung

Zum Reihengeschäft im Allgemeinen

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten ist, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bestimmt werden kann (vgl. UStR 2000 Rz 450; vgl. auch EuGH 6.4.2006, Rs [C-245/04](#), *EMAG Handel Eder*, Rn 45).

Im vorliegenden Fall ist von einem solchen Reihengeschäft zwischen den Unternehmern D, Ö und I auszugehen. Da D als erster Lieferer in diesem Reihengeschäft die Warenbewegung veranlasst, ist die erste Lieferung, die Lieferung des D an Ö, die bewegte Lieferung iSd [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#). Da die dabei stattfindende Warenbewegung von Deutschland ausgehend in einem anderen Mitgliedstaat (Italien) endet, handelt es sich hier um eine

innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den in [Art. 7 UStG 1994](#) genannten Voraussetzungen steuerfrei sein kann. Die innergemeinschaftliche Lieferung des D führt für Ö zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien.

Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung des Ö an den letzten Abnehmer I handelt es sich um die ruhende Lieferung, für die der Lieferort aus österreichischer Sicht nach [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) bestimmt wird, und an jenem Ort steuerbar ist, an dem D die Verfügungsmacht über die Waren verschafft wird, somit am Bestimmungsort in Italien.

Durch das Auftreten mit der österreichischen UID gegenüber dem Lieferanten D hat Ö hier zudem einen innergemeinschaftlichen Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) bewirkt, für den kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (s. UStR 2000 Rz 3777 mHa EuGH 22.4.2010, Rs [C-536/08](#) und Rs C-539/08, *X und Facet BV/Facet Trading BV*).

Zum Dreiecksgeschäft iSd [Art. 25 UStG 1994](#)

Im vorliegenden Fall hätte sich der Unternehmer Ö als mittlerer Unternehmer in diesem Reihengeschäft grundsätzlich wegen der innergemeinschaftlichen Erwerbe und der anschließenden Lieferung an den italienischen Abnehmer I in Italien zur Umsatzsteuer erfassen lassen müssen.

Um hier eine Vereinfachung zu erzielen, sieht das Unionsrecht für bestimmte Reihengeschäfte Sonderregelungen vor, die für den österreichischen Anwendungsbereich in [Art. 25 UStG 1994](#) (Dreiecksgeschäft) umgesetzt wurden.

Bei Einhaltung dieser Sonderregelungen durch den mittleren Unternehmer in diesen Reihengeschäften (Erwerber) – insbesondere der in [Art. 25 Abs. 4 und Abs. 6 UStG 1994](#) vorgesehenen Rechnungslegungs- und Melde- bzw. Erklärungs-pflichten - treten die mit einem solchen Dreiecksgeschäft verbundenen Rechtsfolgen ein, nämlich

- der Wegfall der Registrierungspflicht für den Erwerber im Bestimmungsland,
- die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland,

- die Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Registrierungsmitgliedstaat und
- der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger im Bestimmungsland, mit dem sichergestellt werden soll, dass die Lieferung des Erwerbers ordnungsgemäß besteuert wird.

Ausgangssachverhalt:

Die zuvor beschriebenen Rechtsfolgen können nur eintreten, wenn die in [Art. 25 UStG 1994](#) vorgesehenen Rechnungslegungs- und Melde- bzw. Erklärungspflichten erfüllt worden sind.

Wegen des erforderlichen Hinweises auf das Dreiecksgeschäft in der *Rechnung* muss der mittlere Unternehmer (Erwerber) das Reihengeschäft (rechtzeitig) offen legen. Der Erwerber in einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft hat insoweit ein Wahlrecht und kann im Zeitpunkt der Rechnungslegung eine Entscheidung dahingehend treffen, ob die Vereinfachungsregelungen des Dreiecksgeschäftes zur Anwendung gelangen sollen oder nicht. Stellt der Erwerber keine solche Rechnung aus, gelangen die allgemeinen Bestimmungen für ein „normales“ innergemeinschaftliches Reihengeschäft zur Anwendung. Damit ist das Wahlrecht konsumiert und kann auch eine nachträgliche Rechnungsberichtigung zu keiner (rückwirkenden) Änderung führen (siehe auch *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, Art. 25 Anm. 6).

Auch nach dem genauen Wortlaut des [Art. 141 Buchstabe e MwSt-RL 2006/112/EG](#) und der dabei verwendeten Vergangenheitsform ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs auf Grund der Verwendung der UID des Ansässigkeitsstaates (in Österreich in [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) umgesetzt), dass der *letzte Abnehmer (Empfänger) zum Steuerschuldner für die Lieferung des Erwerbers im Bestimmungsland bestimmt worden ist*. Demzufolge muss der letzte Abnehmer bereits vor oder allenfalls im Zuge der Tatbestandsverwirklichung zum Steuerschuldner bestimmt worden sein.

Hierfür muss auch der letzte am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer durch die Hinweise in der Rechnung eindeutig und leicht erkennen können, dass er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird (siehe auch Art. 25b Abs. 8 dritter Satz dUSt-AE).

Mit einer nachträglichen Rechnung iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) kann diesem Erfordernis hingegen nicht entsprochen und die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht verhindert werden.

Auch bei Nichtabgabe bzw. verspäteter Abgabe der *Zusammenfassenden Meldung* kann die Dreiecksgeschäftsregelung nicht zur Anwendung gelangen, da die Fiktion nach [Art. 25 Abs. 2 UStG 1994](#), nach der der innergemeinschaftliche Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) als besteuert gilt, zur Voraussetzung hat, dass der Erwerber nachweist, dass

- ein Dreiecksgeschäft vorliegt und
- er in dem Mitgliedstaat, von dem ihm die von ihm verwendete UID erteilt worden ist, seiner besonderen Erklärungspflicht nach [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) nachgekommen ist.

Bei Nichtabgabe der Zusammenfassenden Meldung sind die Erklärungspflichten gemäß [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) nicht erfüllt worden, und ist nach [Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994](#) damit die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen. Eine (nachträgliche) ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldung kann nicht zur Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung führen, da eine verspätet eingereichte Zusammenfassende Meldung nicht zur Folge hat, dass der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) wegfällt. Dies deswegen, weil dieser innergemeinschaftliche Erwerb kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) beim Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland allenfalls ex nunc, nicht aber rückwirkend, wegfallen kann (siehe auch BFG 5.1.2015, [RV/2100519/2013](#) mwH).

Somit ergibt sich für den Ausgangssachverhalt, dass die Dreiecksgeschäftsregelung nicht nachträglich zur Anwendung gelangen kann und die innergemeinschaftlichen Erwerbe iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) des Ö nur wegfallen, wenn die Erwerbsbesteuerung in Italien nachgewiesen wird.

Zu Variante 1 und Variante 2:

Da für die Dreiecksgeschäftsregelung sowohl die Einhaltung der in [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) vorgesehenen Rechnungslegungspflichten als auch der in [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) explizit geregelten Melde- bzw. Erklärungspflichten erforderlich sind, kann sie für keine dieser beiden Sachverhaltsvarianten nachträglich zur Anwendung gelangen.

Variante 3:

Ö hat die für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung erforderlichen Rechnungen iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) gelegt und ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldungen mit der Indikation „Dreiecksgeschäft“ iSd [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) eingereicht, die für seine innergemeinschaftlichen Erwerbe iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) ebenfalls bestehende, allgemeine Erklärungspflicht jedoch verletzt ([Art. 20 Abs. 1 UStG 1994](#)). Voraussetzung für die Dreiecksgeschäftsregelung ist neben den in [Art. 25 UStG 1994](#) vorgesehenen Rechnungslegungs- und Meldepflichten jedenfalls auch die Einhaltung der allgemeinen Bestimmungsvorschriften.

Im Unterschied zu Variante 1 und Variante 2 ist die Dreiecksgeschäftsregelung bei Variante 3 aber nicht ausgeschlossen, wenn die der allgemeinen Erklärungspflicht unterliegenden innergemeinschaftlichen Erwerbe iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) nachträglich in einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung oder spätestens in der Umsatzsteuerjahreserklärung bekannt gegeben werden.

14. Geänderte Rechtsansicht zu Aussagen des Umsatzsteuerprotokolls 2002

Verkauf von Mobiltelefonen – Bemessungsgrundlage

14.1. Bezug habende Norm

[§ 4 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 652)

14.2. Sachverhalt

Der österr. Netzbetreiber Ö verkauft Mobiltelefone an seinen Distributor und dieser wiederum an Elektrohändler in Österreich. Der Elektrohändler überlässt diese Handys den Endkunden von Ö kostenlos bzw. zu einem symbolischen Preis, wenn diese beim Kauf gleichzeitig einen Vertrag mit Ö abschließen. Der Endkunde von Ö zahlt dafür keinen Kaufpreis bzw. nur den symbolischen Preis an den Händler, jedoch monatliche Gebühren an Ö. Der Elektrohändler meldet den Verkauf und den Vertragsabschluss über den Distributor an Ö und erhält vom Distributor dafür einen Erstattungsbetrag (Differenz zum ursprünglichen Kaufpreis), den dieser wiederum von Ö erhält, und eine Vermittlungsprovision von Ö, abhängig vom Tarif, den der Kunde gewählt hat.

Der Distributor hat neben dem Einkauf der Mobiltelefone von Ö und dem Weiterverkauf derselben (mit Aufschlag) an die Elektrohändler die gesamte Betreuung der Vertriebsunternehmer (Elektrohändler) über. Er schließt mit den Elektrohändlern Partnerverträge im Auftrag von Ö ab, übernimmt die Verrechnung und Verwaltung der Provisionen, übernimmt die Rechnungslegung für Ö usw. und erhält dafür von Ö ein Entgelt.

14.3. Beurteilung

Abweichend von der im Umsatzsteuerprotokoll 2002 vertretenen Rechtsansicht wird ausgeführt:

Der Verkauf der Mobiltelefone von Ö an seinen Distributor und von diesem an die Elektrohändler sind Lieferungen, die bei Vorliegen der Voraussetzungen den Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen. Bei der Lieferung von

Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen ist zu beachten, dass es zum Übergang der Steuerschuld kommen kann.

Der Verkauf bzw. die unentgeltliche Überlassung der Handys durch den Elektrohändler an den Endkunden ist eine Lieferung des Elektrohändlers an den Endkunden. Bei dieser Lieferung stellt der Erstattungsbetrag des Ö an den Händler aus der Sicht des Händlers ein Entgelt von dritter Seite (für die Lieferung an den Endkunden) dar (vgl. BFH 16.10.2013, XI R 39/12).

Bemessungsgrundlage für diese Lieferung ist der von Endkunden bezahlte (symbolische) Kaufpreis und der von Ö bezahlte Erstattungsbetrag (Differenz zum Wert des ursprünglich gekauften Mobiltelefons) abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer.

Bei Ö führt die Erstattung zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für seine Lieferung an den Distributor, wodurch sich seine Umsatzsteuerschuld entsprechend vermindert. Der Distributor hat in entsprechender Höhe seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Auch bei der Lieferung des Distributors an den Elektrohändler führt die Erstattung (Vergütung der Differenz des Kaufpreises an den Elektrohändler) zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage beim Distributor und zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges beim Händler.

Der Abschluss des (Tarif)Vertrages zwischen Ö und dem Endkunden beim Elektrohändler stellt für den Elektrohändler eine Vermittlungsleistung an Ö dar, die gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort des Ö steuerbar ist.

Bemessungsgrundlage für diese Vermittlungsleistung ist das, was der Händler von Ö für diese Vermittlungsleistung erhält.

Die Tatsache, dass der Distributor für Ö (im Namen von Ö) die Rechnungslegung und Abrechnungen über die Provisionen vornimmt, ändert nichts an obiger rechtliche Beurteilung.

Die im USt-Protokoll 2002 vertretene Rechtsansicht der Rücklieferung kann für den vorliegenden Sachverhalt nicht (mehr) aufrechterhalten werden.

Die neue Rechtsansicht ist ab 1.1.2017 anzuwenden.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Oktober 2015