

28. September 2012

BMF-010219/0163-VI/4/2012

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Salzburger Steuerdialog 2012 - Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer

[§ 1, § 4, § 10 Abs. 1 und § 19 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#)

Winterpackage zum Pauschalpreis

Mehrere Unternehmer bieten in Zusammenarbeit mit einem Tourismusverband (es wird keine eigene Gesellschaft gegründet) eine Winter-Package Card für Gäste an. Diese Card berechtigt zur wahlweisen Inanspruchnahme von mehr als 10 verschiedenen Leistungen (zB Bustickets im Nahverkehr, Bergbahn, Gletscherbahn, Eintritte für Eislaufplatz, Hallenbad usw.) direkt bei den jeweiligen Unternehmern. Die Card kann um einen Fixbetrag, der sich nach ihrer Gültigkeitsdauer richtet, erworben werden. Die überwiegende Anzahl der einzelnen Leistungen unterliegt für sich genommen dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

Der Gast kauft seine Winter-Package Card entweder beim Tourismusverband oder beim Hotelier. Bucht der Gast das Paket, so wird es auf seiner Gästekarte aktiviert. Das erfolgt direkt vom Hotelier (oder Tourismusverband) durch Online-Einstieg in ein elektronisches Meldesystem. Zum Zeitpunkt der Ausgabe der Card ist nicht bekannt, welche Leistungen der Gast während seines Aufenthaltes konsumieren wird. Manche der Leistungen können innerhalb der Gültigkeitsdauer nur einmal beansprucht werden, andere hingegen beliebig oft.

Für den Verkauf der Card erhält der ausgebende Unternehmer (Hotelier oder Tourismusverband) eine Provision. Die von den Hoteliers verkauften Paketerlöse werden monatlich vom Tourismusverband abgerechnet. Gleichzeitig erhalten die Hoteliers eine Provisionsgutschrift unter Ausweis von 20% Umsatzsteuer.

Der für die Card vereinnahmte Betrag kommt in einen Topf beim Tourismusverband. Der Erlös aus dem Verkauf des Paketes wird einmal pro Monat (durch den Tourismusverband) im Verhältnis der erbrachten Leistungen auf die einzelnen Leistungserbringer aufgeteilt. Das bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht feststeht, welches Entgelt für die erbrachte Leistung bezahlt wird. Ein nicht konsumierter Restbetrag kann bei dieser Aufteilungsmethode nicht verbleiben. Die Abrechnung wird vom Tourismusverband vorgenommen.

Wie ist der Verkauf des Paketes durch den Hotelier bzw. durch den Tourismusverband an den Gast zu behandeln?

1. Wie ist der Verkauf des Paketes durch den Hotelier bzw. durch den Tourismusverband an den Gast zu behandeln?
2. Wie ist die Abrechnung zwischen Hotelier und Tourismusverband zu behandeln?
3. Wann und in welcher Höhe entsteht die Steuerschuld bei den Leistungserbringern?

Zu 1.:

Nach UStR 2000 Rz 4 stellt die Veräußerung von Gutscheinen durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkret genannten sonstigen Leistungen vom Gutscheinaussteller berechtigen, noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Gutscheine, bei denen die Leistung bereits konkret bestimmt ist bzw. bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (zB Vorverkaufsfahrscheine), begründen die Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung (vgl. UStR 2000 Rz 2607). Daraus ergibt sich, dass neben dem leistenden Unternehmer jedenfalls Art, Inhalt und Umfang der künftigen Leistung exakt feststehen müssen (siehe Umsatzsteuerprotokoll 2011).

Im gegenständlichen Fall steht bei Abgabe der Winter-Package Card durch den Hotelier nicht fest, welche konkreten Leistungen vom Gast in Anspruch genommen werden. Es handelt sich daher um einen Gutschein und keine steuerbare Anzahlung.

Zu 2.:

Sachverhaltsmäßig erhält der Hotelier (bzw. Tourismusverband) aus dem Topf durch den Tourismusverband eine Provision für den Verkauf der Winter-Package Card an seine Gäste. Diese wird monatlich abgerechnet. Der Hotelier vermittelt die durch die Card verkörpertten Leistungen an die Gäste. Daher unterliegt auch nur die dafür erhaltene Provision der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz. Die Steuerschuld entsteht bei Sollbesteuerung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) abhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung (= Abgabe der Karte an den Gast).

Zu 3.:

Die Leistungen werden unmittelbar von den einzelnen Unternehmern an die Abnehmer (Card-Käufer) erbracht. Die Bemessungsgrundlage steht aufgrund der gewählten Aufteilungsmethode (einmal pro Monat im Verhältnis der erbrachten Leistungen) noch nicht fest. Steht bei Sollbesteuerern im Zeitpunkt der Leistung (hier im Zeitpunkt der einzelnen Leistung an den Gast) die genaue Höhe des Entgeltes nicht fest, ist die Bemessungsgrundlage zu schätzen (UStR 2000 Rz 2623). Bei Beseitigung der Ungewissheit ist eine allfällige Änderung rückwirkend zu berücksichtigen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Tz 19). Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn die Änderung im Rahmen einer Berichtigung der Umsatzsteuer nach [§ 16 UStG 1994](#) in dem Voranmeldungszeitraum vorgenommen wird, in dem das Entgelt tatsächlich feststeht. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Bemessungsgrundlage zunächst sachgerecht geschätzt worden ist.

Bei Istbesteuerern entsteht die Steuerschuld entsprechend der Vereinnahmung, was in der Regel nicht vor dem Erstellen der im Sachverhalt genannten Endabrechnung erfolgen dürfte.

[§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#), UStR 2000 Rz 263 und Rz 272

Umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungen in Fällen von "Gemeindekooperationen"

Eine Gemeinde bzw. ein Gemeindeverband erbringt bestimmte Dienstleistungen [zB EDV-Dienstleistungen; Übernahme der Abgabenerhebung (einschließlich Bescheiderstellung, Abgabeneinhebung sowie Rechtsmittelbearbeitung); Abstellung von Personal] für die umliegenden Nachbargemeinden bzw. die Mitgliedergemeinden. Die dafür angefallenen Kosten (zB für Nutzung der EDV-Anlagen, Personal) werden in Rechnung gestellt.

Begründet die entgeltliche Durchführung dieser Dienstleistungen einen Betrieb gewerblicher Art iSd [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#)?

Gemäß [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) iSd [§ 2 KStG 1988](#) und mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie mit den weiteren taxativ aufgezählten "fiktiven" BgA unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig. Nach [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) ist ein BgA jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

Nach [Art. 13 Abs. 1 MwSt-RL 2006/112/EG](#) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne dieser Bestimmung handelt es sich um solche, die

Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist jedenfalls der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchen hoheitlicher Befugnisse umfasst (vgl. VwGH 04.02.2009, 2008/15/0174, sowie UStR 2000 Rz 272 zur Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen). Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausübt wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit [Art. 13 Abs. 1 MwSt-RL 2006/112/EG](#) die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). Erfolgen die Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, sind sie jedoch dann unternehmerisch, wenn eine Behandlung als nichtunternehmerisch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. In die diesbezügliche Beurteilung ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb einzubeziehen, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten "Markt" einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist (vgl. dazu EuGH 16.09.2008, Rs [C-288/07](#), *Isle of Wight Council*, zur Bewirtschaftung von Parkeinrichtungen).

Hinsichtlich der im Ausgangssachverhalt angeführten Dienstleistungen muss daher entsprechend den dargelegten Grundsätzen zunächst geprüft werden, ob eine Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage vorliegt.

I. Leistungserbringung auf privatrechtlicher Basis

Erfolgt die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Basis und sind die Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) für das Vorliegen eines BgA gegeben,

ist von einem BgA iSd [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#), somit von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen (zB entgeltliche Erbringung von EDV-Dienstleistungen oder Reinigungsleistungen). In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass der VwGH bei der Beurteilung des Merkmals der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung keinen strengen Auslegungsmaßstab anlegt (vgl. VwGH 25.11.2010, [2007/15/0101](#), zur Personalgestellung).

II. Leistungserbringung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage

Erbringt eine KÖR aufgrund einer in einem Gesetz oder in einer Verordnung festgeschriebenen speziellen Ermächtigung, also auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, Tätigkeiten bzw. Dienstleistungen für den Hoheitsbereich einer anderen KÖR, kann nach den Grundsätzen des Unionsrechts nur dann eine nicht steuerbare hoheitliche Tätigkeit vorliegen, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern auszuschließen sind. Gleiches gilt, wenn diese Tätigkeiten bzw. Dienstleistungen auf einem Organbeschluss der KÖR (zB Gemeinderatsbeschluss oder gesetzlich vorgesehene Anordnung eines Einzelorgans) beruhen und in Ausübung hoheitlicher Befugnisse erbracht werden.

Eine größere Wettbewerbsverzerrung wird insbesondere dann auszuschließen sein, wenn die erbrachten Leistungen entsprechend ihren Ausübungsmodalitäten derart spezifisch und typisch für die Ausübung hoheitlicher Befugnisse sind (zB Abgabenerhebung), dass private Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter dieser Leistungen bzw. aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen "real" und faktisch keine Möglichkeit haben, gleichartige Leistungen zu gleichen Bedingungen zu erbringen.

Die obigen Ausführungen gelten auch für Zusammenschlüsse von Gemeinden (zB Verwaltungsgemeinschaften), soweit es sich hierbei um KÖR handelt.

III. Personalgestellung

Bei Personalgestellungen durch eine KÖR (zB Gemeinde) wird im Regelfall unabhängig davon, ob das Personal ihrem Hoheitsbetrieb oder einem BgA zuzuordnen ist, von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sein (siehe UStR 2000 Rz 272 mVa VwGH 25.11.2010, [2007/15/0101](#)).

Dies gilt nicht für den Fall, dass die Personalgestellung (Personalzuweisung, Dienstzuteilung) ausschließlich aufgrund einer in einem Gesetz oder in einer Verordnung festgeschriebenen speziellen Ermächtigung, also auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, erfolgt, wenn aufgrund dieser öffentlich-rechtlichen Grundlage der Personalgestellungsempfänger keine Direktanstellungen von Personal vornehmen darf bzw. auch nicht zur Inanspruchnahme von privaten Personalleasingunternehmen berechtigt ist oder wenn aus anderen Gründen durch die Personalgestellung nachgewiesenermaßen keine größere Wettbewerbsverzerrung bewirkt wird. Unter diesen Voraussetzungen liegt auch dann keine unternehmerische Tätigkeit vor, wenn die Personalgestellung (Personalzuweisung, Dienstzuteilung) auf einem Organbeschluss (zB Gemeinderatsbeschluss oder gesetzlich vorgesehene Anordnung eines Einzelorgans) der KÖR beruht und in Ausübung hoheitlicher Befugnisse durch den Personalgesteller erfolgt.

Bei Personalüberlassungen im Zusammenhang mit einer auf öffentlich-rechtlicher Grundlage basierenden Ausgliederung iSd Art. 34 BBG an juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts oder Personenvereinigungen kann ausnahmsweise auch dann eine nichtsteuerbare Betätigung vorliegen, wenn es sich um eine bloß vorübergehende oder auslaufende Maßnahme zur Wahrung der dienst- und besoldungsrechtlichen Ansprüche der betroffenen Arbeitnehmer handelt, der Gestellungsempfänger gemäß der öffentlich-rechtlichen Grundlage zur Annahme der Gestellung verpflichtet ist und bei Neuaufnahmen bzw. Nachbesetzungen ausschließlich der ausgegliederte Rechtsträger als Arbeitgeber auftritt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, a.a.O., § 2 Anm. 403/2). Auch in diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass

die Personalgestellung unter Rahmenbedingungen erfolgt, denen private Wirtschaftsteilnehmer (hier: Personalleasingunternehmer) nicht unterliegen.

Entgeltliche Überlassungen von Personal eines bestehenden BgA sind diesem BgA zuzuordnen und daher stets unternehmerisch (zB aushilfsweise Überlassung von Personal des Entsorgungs-BgA einer Gemeinde an den Entsorgungs-BgA einer anderen Gemeinde).

§ 3 Abs. 3 UStG 1994, UStR 2000 Rz 381

Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes oder Lieferung und sonstige Leistung

Das Vertriebsunternehmen A kauft Zeitschriften vom Verlag B an und beliefert im eigenen Namen die Einzelhändler. B gibt den Preis vor. Der Erlös vom Einzelhandel wird B ohne Abzug überwiesen. B gewährt A hinsichtlich der angekauften Zeitschriften ein allumfassendes Rückgaberecht, wobei A im Rahmen der Abrechnung die unverkauft gebliebenen Exemplare an B meldet.

Die Leistungen von A umfassen die Abholung der Zeitschriften bei B und die Zustellung dieser an den Einzelhandel, die Auflagenregulierung, die Retoureneinschreibung, die Kundenverrechnung, das Mahnwesen, die Übernahme einer Delkrederehaftung, den Vertriebsinnendienst, die Außendienstbetreuung, das Nachlieferservice und die Statistik.

Für diese Tätigkeiten erhält A eine Vertriebsgebühr. Zusätzlich erhält A für die Kommissionierung (Verpacken von Zeitschriften), soweit B nicht andere Dritte mit dieser Tätigkeit beauftragt, ein gesondertes Entgelt. Weiters führt A auch Transporte und Sonderzustellungen durch, die gesondert beauftragt und verrechnet werden.

Handelt es sich bei den von A erbrachten Leistungen um ein einheitliches Kommissionsgeschäft, das dem ermäßigten Steuersatz unterliegt oder liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die teils dem ermäßigten Steuersatz und teils dem Normalsteuersatz unterliegen?

Kommissionär ist, wer es übernimmt, Waren für Rechnung eines anderen im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Bei der Verkaufskommission verkauft der Kommissionär Waren des Kommittenten im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung an Dritte (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Anm. 96 bzw. 103; Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 78). Im gegenständlichen Fall ist von einer Verkaufskommission und somit von zwei Liefervorgängen auszugehen (vgl. UStR 2000 Rz 381). Einerseits liegt eine Lieferung des Kommittenten B an den Kommissionär A, andererseits eine Lieferung des A an den Einzelhändler vor.

Jene Leistungen des A an B, die nach dem Willen der Parteien zur Verkaufskommission nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen, die das Kommissionsgeschäft ermöglichen, abrunden oder ergänzen bzw. die keinen eigenen Zweck haben, teilen als unselbständige Nebenleistungen das Schicksal der Lieferung des B an A (vgl. EuGH 21.02.2008, Rs [C-425/06](#), *Part Service Srl*; VwGH 01.03.2007, [2004/15/0090](#) und VwGH 19.03.2008, [2005/15/0072](#)). Dazu zählen die Abholung und Zustellung der Zeitschriften, die Auflagenregulierung, die Retoureneinschreibung, die Kundenverrechnung, das Mahnwesen, der Vertriebsinnendienst, die Außendienstbetreuung, das Nachlieferservice und die Statistik sowie die typischerweise mit der Tätigkeit des Kommissionärs verbundene Übernahme der Delkrederehaftung (vgl. [§ 394 UGB](#)).

Das Kommissionieren (Verpacken) der Ware sowie die Durchführung von gesondert beauftragten und verrechneten Transporten und Sonderzustellungen stellen nur insoweit eine Nebenleistung zur Kommission dar, als diese die Kommissionsware betreffen.

A hat den Einzelhändlern eine Rechnung über eine Lieferung von Zeitschriften (10%) zu legen. Bemessungsgrundlage ist der Veräußerungserlös. Die Zurverfügungstellung der Zeitschriften durch den Kommittenten B an den Kommissionär A stellt ebenfalls eine Lieferung dar. Die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen sind unselbständige Nebenleistungen

zu dieser Lieferung. B hat A daher für diese Kommissionsleistung und die damit verbundenen unselbständigen Nebenleistungen eine Rechnung über eine Lieferung von Zeitschriften (10%) zu legen. Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall der Veräußerungserlös des A abzüglich der Provision (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Anm. 103). Jene Leistungen, die keine unselbständigen Nebenleistungen zur Kommission darstellen (zB Verpacken, Transport und Sonderzustellung von Zeitschriften, die keine Kommissionswaren sind), sind von A an B mit dem Normalsteuersatz zu verrechnen. Bemessungsgrundlage ist das dafür erhaltene Entgelt.

§ 3 Abs. 4 und § 3a Abs. 6 UStG 1994

Hauptstoff oder Nebenstoff

Ein Schweizer Unternehmen beauftragt ein österreichisches Unternehmen mit der Herstellung von

- a) Pflanzenschutzmitteln: Die Inhaltsstoffe werden vom Auftraggeber beigestellt, das österreichische Unternehmen fügt den Trägerstoff (Wasser, Stärke) – allerdings in einem besonderen Verfahren – hinzu.
- b) Fruchtsäften: Die Inhaltsstoffe werden vom Auftraggeber beigestellt, das österreichische Unternehmen fügt Wasser hinzu.
- c) Kosmetikartikeln: Die Inhaltsstoffe werden vom Auftraggeber beigestellt, das österreichische Unternehmen fügt den Trägerstoff (Emulsion) hinzu.

Variante I: In allen Fällen verbleibt das fertige (veredelte) Produkt in Österreich. Das Produkt wird bei einer österreichischen Spedition im Auftrag des Schweizer Unternehmens zwischengelagert.

Variante II: Das fertige (veredelte) Produkt wird in die Schweiz gesandt.

1. Handelt es sich bei dem beigestellten Trägerstoff um einen Hauptstoff oder einen Nebenstoff?

2. Nach welchen Kriterien erfolgt die Beurteilung, ob es sich um einen Haupt- oder Nebenstoff handelt?
3. Ist das entscheidende Kriterium der spätere Verwendungszweck?

Bei der Unterscheidung, was unter einem Hauptstoff, einer Zutat oder sonstigen Nebensache zu verstehen ist, kommt es in erster Linie auf die Natur des Stoffes und in Zweifelsfällen auf die Verkehrsauffassung sowie auf den Vergleich der wirtschaftlichen Bedeutung der verwendeten Stoffe an (vgl. UStR 2000 Rz 392). Das Wertverhältnis tritt dagegen in den Hintergrund (VwGH 14.11.1988, [86/15/0086](#)). Wertrelationen können allenfalls Anhaltspunkte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sein (vgl. EuGH 29.03.2007, Rs [C-111/05](#), *Aktiebolaget NN*; siehe auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 122).

Im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung sind die Begriffe "Zutaten" und "sonstige Nebensachen" als Lieferungselemente zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen (Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Anm. 125 mVa BFH 09.06.2005, V R 50/02).

Das Wesen der hier zu beurteilenden Umsätze stellt jeweils das Abmischen von Inhaltsstoffen und Trägerstoffen dar. Es werden die konzentrierten Inhaltsstoffe vom Auftraggeber beigestellt und vom österreichischen Unternehmer Trägerstoffe wie Wasser, Stärke oder Emulsionen beigemengt. Der vom österreichischen Unternehmer beigefügte Trägerstoff ist nur als ein Nebenstoff des Endproduktes anzusehen. Bei allen drei genannten Sachverhalten liegt daher eine Werkleistung vor, die unabhängig davon, ob das Produkt in Österreich zwischengelagert wird oder nicht, gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Schweiz) steuerbar ist.

Zur Variante II: Da die Warenbewegung ins Drittland nicht im Zuge einer Lieferung, sondern rechtsgeschäftslos erfolgt, liegt keine Ausfuhrlieferung vor (vgl. UStR 2000 Rz 713; siehe auch Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 7 Anm. 21).

§ 3a, § 19 und § 23 UStG 1994

Besteuerung von Reiseleistungen

Ein amerikanischer Reiseveranstalter (USA 1) bezieht Reisevorleistungen von österreichischen Unternehmern (Hotel, Restaurant, Rundfahrten, Fremdenführungen usw.) und verkauft diese an einen amerikanischen Reiseveranstalter (USA 2) weiter. USA 2 ist Unternehmer, der die Leistungen für sein Unternehmen bezieht und an Nichtunternehmer verkauft. Die Reisevorleistungen werden von USA 2 unabhängig voneinander zusammengestellt oder einzeln weiterverkauft (zB Sightseeing-Tour, Kulturreise usw.). Sie müssen nicht zwangsweise gemeinsam konsumiert werden und bedingen sich nicht gegenseitig. USA 2 ist beim Finanzamt Graz-Stadt nicht registriert.

Wie kann das Finanzamt Graz-Stadt die Umsatzbesteuerung in Österreich sicherstellen?
Bekommt USA 1 die Vorsteuern vom Finanzamt Graz-Stadt erstattet?

Können der Hotelaufenthalt, die Busfahrten, die Restaurantleistungen usw. als unselbständige Nebenleistungen zur Sightseeing-Tour angesehen werden?

Reiseleistungen in Form von Eigenleistungen, Vermittlungsleistungen oder Besorgungsleistungen, die ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbringt, sind nach den allgemeinen Bestimmungen des [UStG 1994](#) zu versteuern. Die Sondervorschriften des [§ 23 UStG 1994](#) kommen daher beim Leistungsaustausch zwischen USA 1 und USA 2 nicht zur Anwendung (UStR 2000 Rz 2942).

USA 1 verkauft die Reisevorleistungen weiter an USA 2. Bei den in Österreich steuerbaren Leistungen (Grundstücksort, Tätigkeitsort) kommt es gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger USA 2. Der ausländische Reiseveranstalter USA 1 kann für die erworbenen Reisevorleistungen im Vorsteuererstattungsverfahren den Vorsteuerabzug beantragen. USA 2 ist beim Finanzamt Graz-Stadt nicht erfasst. USA 1 haftet gemäß [§ 19 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#) für die Umsatzsteuer aus der an den Unternehmer USA 2 erbrachten Leistung. Das Finanzamt Graz-Stadt

kann einen Haftungsbescheid gemäß [§ 19 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#) gegenüber USA 1 ausstellen und damit die Vorsteuerrückerstattung beschränken. Die von USA 2 an Nichtunternehmer weiterverkauften Reisevorleistungen fallen unter die Bestimmungen des [§ 23 UStG 1994](#). Vorsteuern aus Reisevorleistungen sind gemäß [§ 23 Abs. 8 UStG 1994](#) nicht abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung liegt eine einheitliche Leistung nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers/-abnehmers abzustellen ist (vgl. EuGH 27.10.2005, Rs [C-41/04](#), *Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV*). Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dies trifft auch zu, wenn sie nach dem Willen der Parteien im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt, somit die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 24.03.2009, [2006/13/0150](#)).

Die im Sachverhalt angeführten Leistungen können von den ausländischen Reiseveranstaltern unabhängig voneinander zusammengestellt oder einzeln weiterverkauft werden. Sie müssen nicht zwangsweise gemeinsam konsumiert werden und bedingen sich nicht gegenseitig. Die Leistungen sind daher jeweils als eigenständige (Haupt-)Leistungen zu beurteilen.

**§ 3a Abs. 6 und § 3a Abs. 9 UStG 1994, UStR 2000 Rz 639f,
Rz 639v ff**

Vermietung einer Solaranlage über die Grenze

Der österreichische Leasingunternehmer Ö1 verleast an den österreichischen Unternehmer Ö2 zum Zweck der Weitervermietung Solaranlagen (Mietdauer maximal 5 Jahre). Ö2 vermietet eine solche Anlage an den deutschen Unternehmer D weiter und montiert diese auf dem Firmengebäude des D in Deutschland. Nach Ablauf der Mietdauer kann D die Solaranlage zurückgegeben oder den Vertrag verlängern. Eine Entfernung der Solaranlage ist zwar mit Aufwand (ca. 2 Arbeitstage) verbunden, jedoch ohne Zerstörung der Substanz möglich.

Handelt es sich bei der Vermietung dieser Solaranlage um eine Grundstücksleistung iSd [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) oder um eine sonstige Leistung, deren Leistungsort nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) zu bestimmen ist?

Bei der Bestimmung des Ortes von Leistungen iZm einem Grundstück gemäß [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) ist von einem einheitlichen, autonom auszulegenden unionsrechtlichen Grundstücksbegriff auszugehen (Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Anm. 144).

Die Leitlinie des MwSt-Ausschusses versteht unter Grundstück:

- a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;**
- b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;**
- c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;**

d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011, Absatz 1).

Zu den Leistungen iZm mit einem Grundstück zählen insbesondere die Errichtung eines Gebäudes oder anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen sowie Bauleistungen, Abriss-, Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude sowie an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen obiger Art (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011, Absatz 4 lit. a und e sowie Absatz 5 lit. c und d).

Da die Vermietungsdauer der Solaranlage weit unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegt und darüber hinaus die Entfernung ohne Zerstörung der Substanz des Gebäudes leicht möglich ist, handelt es sich um keine auf Dauer angelegte Konstruktion.

Im gegenständlichen Fall liegt daher keine Leistung iZm einem Grundstück, sondern die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände vor, deren Leistungsort sich nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) bestimmt, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) ist (UStR 2000 Rz 639f). Die Leistung des Ö1 an Ö2 ist daher in Österreich, die Leistung des Ö2 an D in Deutschland steuerbar.

[§ 3a](#) und [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#)

All-Inclusive-Angebot: Seminarpauschale

Ein Wellnesshotel bietet als Seminarveranstalter Seminare (zB "Gesunde Ernährung") an. Das Pauschalangebot umfasst neben dem Seminarentgelt auch Unterkunft und Verpflegung.

Liegt eine einheitlich zu besteuernende Leistung vor bzw. wie ist das Entgelt aufzuteilen?

Um festzustellen, ob der Unternehmer dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (VwGH 20.02.2008, [2006/15/0161](#)).

Gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#) ist die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen samt den regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (zB Beleuchtung, Beheizung, Bedienung) mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu besteuern (vgl. UStR 2000 Rz 1198). Nach UStR 2000 Rz 348 und Rz 1200 stellen Leistungen wie die Bereitstellung eines Seminarraumes samt Grundausstattung und Technik, Seminarbetreuung und Getränkeverabreichung keine unselbständigen Nebenleistungen zur Beherbergung dar (mVa. VwGH 20.02.2008, [2006/15/0161](#)). Sie sind mit dem Normalsteuersatz zu besteuern. Nach UStR 2000 Rz 1207 kann in einer Golftrainingswoche u.Ä. keine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung gesehen werden. Gleiches gilt auch für die gegenständlichen Seminare.

Hinsichtlich der Verpflegung ist zu untersuchen, ob es sich um eine selbständige Hauptleistung oder eine unselbständige Nebenleistung zum Seminar handelt. Letzteres liegt dann vor, wenn die Verpflegung für den Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern lediglich ein Mittel darstellt, um die Hauptleistung (Seminar) unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 24.03.2009, [2006/13/0150](#)). Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Verpflegung im unmittelbaren, zeitlichen Zusammenhang mit dem Seminar steht (zB Pausengetränke und -imbisse, Mittagessen).

Die Aufteilung eines pauschalen Entgelts kann nach dem Erkenntnis des VwGH 16.12.2009, [2008/15/0075](#), unter Hinweis auf EuGH 22.10.1998, Rs [C-308/96](#) und Rs [C-94/97](#), *T. P. Madgett und R. M. Baldwin*, nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert erfolgen, wobei der einfacheren Methode der Vorzug zu geben ist (siehe Umsatzsteuerprotokoll 2011).

Sollten im gegenständlichen Fall keine Marktwerte (Einzelverkaufspreise für sämtliche einzelne Leistungen) vorliegen, so spricht nichts gegen eine Aufteilung nach den Kosten. Dass der Gastronom sein Leistungsbündel zu einem Pauschalpreis anbietet, ist für eine Aufteilung kein Hindernis, denn ob für alle Leistungen ein einheitlicher Preis verlangt wird oder ob alle Leistungen im Zuge eines einheitlichen Vertrages erbracht werden, ist unerheblich (UStR 2000 Rz 347).

§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994

Verkauf eines Diplomaten-KFZ in der Sperrfrist

Ein österreichischer KFZ-Händler verkaufte im Oktober 2010 einen Pkw an eine Diplomatin und behandelte diesen Umsatz gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994](#) steuerfrei. Im Dezember 2011 verkauft die Diplomatin innerhalb der gesetzlichen Sperrfrist dieses Fahrzeug an den KFZ-Händler zurück.

Bleibt der Umsatz des KFZ-Händlers steuerfrei, ist Umsatzsteuer nachzufordern und wenn ja, von welcher Bemessungsgrundlage ist dabei auszugehen?

Für gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994](#) steuerfrei gelieferte KFZ gilt eine Sperrfrist von idR mindestens zwei Jahren ([§ 5 Abs. 2 IStVG](#) iVm [§ 93 Abs. 1 ZollR-DG](#)). Auf Grund der in § 93 Abs. 1 ZollR-DG vorgesehenen Gegenseitigkeitsregelung können jedoch auch längere Fristen gelten. Während dieser Frist dürfen die Fahrzeuge weder verliehen noch verpfändet, vermietet, veräußert oder überlassen werden (siehe Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Anm. 114, 128 und Anm. 845; Kolacny/Caganek, UStG³, § 6 Anm. 16g).

Bei Verstoß gegen die Sperrfrist wird die Umsatzsteuer gemäß [§ 5 IStVG](#) beim Abnehmer (hier: Diplomatin) nacherhoben. Zu diesem Zweck gilt die Umsatzsteuer mit dem Steuerbetrag, der sich bei steuerpflichtiger Lieferung ergeben hätte, als vergütet ([§ 5 Abs. 2 IStVG](#)). Das heißt, die Steuer ist vom ursprünglichen Kaufpreis (Kaufpreis 10/2010) zu berechnen und nach zu erheben.

Zuständige Behörde für die Nacherhebung ist gemäß [§ 6 Abs. 1 IStVG](#) der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter. Finanzämter, die von solchen Sachverhalten Kenntnis erhalten, sind angehalten, eine Kontrollmitteilung an das Bundesministerium für Finanzen zu übermitteln.

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994

Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Straße

Die Stadtgemeinde X widmet im Jahr 2003 bestimmte Grundstücksflächen der Ehegatten Y (in der Folge auch als "Verwerter" bezeichnet) auf deren Antrag in Gewerbegebiet um. Gleichzeitig erklären sich die Verwerter Y in einer schriftlichen Vereinbarung mit der Stadtgemeinde X bereit, auf eigene Kosten die zwecks Anbindung des Gewerbeparks an die vorbeiführende Bundesstraße erforderliche Straße zu errichten. Im Gegenzug verpflichtet sich die Stadtgemeinde, die Straße nach Fertigstellung einschließlich etwaiger Bankette, Gehsteige, Radwege und dazu gehöriger Grünstreifen in das öffentliche Gut zu übernehmen.

Im Jahr 2004 treten die Verwerter Y auf Basis eines Teilungsplanes eine Grundfläche, die der Aufschließung des Gewerbegebietes dienen soll (Straßenfläche), unentgeltlich an die Stadtgemeinde X – Öffentliches Gut ab. Ab dem Jahr 2005 wird mit dem Bau der Straße begonnen. Die Bauarbeiten werden schließlich im Jahr 2007 abgeschlossen. Die fertige Straße wird von den Verwertern aufgrund eines Straßenabtretungsvertrages unentgeltlich an die Stadtgemeinde X übertragen. Die Straße ist im Grundbuch als öffentliches Gut mit der Anmerkung "Straßenanlage" ausgewiesen und als Verkehrsfläche gewidmet. Die Erhaltung, Instandhaltung sowie Reinigung dieser Anbindungsstraße obliegt in der Folge der Stadtgemeinde X als Straßenerhalterin.

Die Verwerter Y machen die in den Rechnungen der von ihnen beauftragten Baufirmen ausgewiesene Vorsteuer in voller Höhe geltend.

Bereits ab dem Jahr 2004 wird mit dem Verkauf der Gewerbegrundstücke begonnen. Hinsichtlich sämtlicher Grundstücksumsätze wird gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur steuerpflichtigen Behandlung optiert. Ein gesondertes Entgelt für die Errichtung der Straße

bzw. für die verkehrsmäßige Erschließung wird den Grundstückskäufern von den Verwertern nicht in Rechnung gestellt.

Steht den Verwertern Y der Vorsteuerabzug aus den Straßenerrichtungskosten zu? Ist es in diesem Zusammenhang von Bedeutung, ob das Grundstück vor der Errichtung der Straße zu diesem Zweck in das öffentliche Gut übertragen wird oder ob die Errichtung bzw. Herstellung bereits auf einem bestehenden öffentlichen Gut erfolgt?

Hinsichtlich der durch einen Gemeindeverband im Zusammenhang mit der verkehrsmäßigen Erschließung eines Betriebsansiedlungsgebietes in Auftrag gegebenen Baumaßnahmen auf bzw. im unmittelbaren Nahbereich einer Bundesstraße (zB Errichtung einer Abbiegespur, Busbucht, Verkehrsinsel usw.) vertritt der VwGH die Ansicht, dass durch die Bauleistungen die betroffenen Vermögensgegenstände in das Eigentum des Straßeneigentümers (Bund bzw. Land) übergegangen sind. Die Kosten für die darin bestehende (Werk-)Lieferung des Gemeindeverbandes an den Bund bzw. das Land seien im Beschwerdefall von Dritten, nämlich den Kaufinteressenten im Gewerbegebiet, getragen worden. Deren Kostenübernahme stelle sich als Zahlung von dritter Seite für die (Werk-)Lieferung an den Bund bzw. das Land dar. Im Hinblick darauf, dass der Gemeindeverband sohin eine steuerpflichtige (Werk-)Lieferung an den Straßeneigentümer erbracht habe, sei dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine endgültige Mehrwertsteuerentlastung ergebe sich daraus nach Auffassung des VwGH jedoch nicht, weil aus der Weiterverrechnung der diesbezüglichen Kosten an die Kaufinteressenten diesen kein Anspruch auf Rechnungslegung im Sinne des UStG 1994 und kein Recht auf Vorsteuerabzug zukomme (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)).

Auch im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der Grundstücksübertragung sowie der späteren Errichtung und Abtretung der Straßenanlage (= Betriebsvorrichtung) von einer (Werk-)Lieferung an die öffentliche Hand auszugehen. Angesichts der vorherigen Grundstücksübertragung und Umwidmung in eine öffentliche Verkehrsfläche wurden die Bauarbeiten bereits auf öffentlichem Gut

durchgeführt. Im Unterschied zu dem der zitierten VwGH-Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt erfolgte die Übertragung jedoch unentgeltlich. Es lag weder eine direkte und unmittelbare Gegenleistung der Stadtgemeinde X vor noch waren die späteren Grundstückserwerber zur anteiligen Tragung der Kosten der verkehrsmäßigen Erschließung verpflichtet, sodass von einem Entgelt von dritter Seite auszugehen wäre.

Nach [Art. 168 MwSt-RL 2006/112/EG](#) steht einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zu, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) ua., dass die Vorleistungen für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden.

Im gegenständlichen Fall wurde von vornherein vereinbart, dass die neu zu errichtende Straße ohne Gegenleistung in das Eigentum der Stadtgemeinde X zwecks Verwendung als öffentliche Straße übertragen wird, sodass der Gemeinde, die zur infrastrukturellen Erschließung verpflichtet wäre, dadurch zielgerichtet ein Vermögensvorteil verschafft wurde [im Unterschied zur bloßen Umverlegung einer bestehenden öffentlichen Straße zum Zwecke der Erweiterung der Parkflächen eines Einkaufszentrums (vgl. VwGH 16.12.2009, [2007/15/0176](#))]. Die Verwerter Y waren zwar im Hinblick auf ihre Auftragserteilung Leistungsempfänger der bezogenen Bauleistungen für die Errichtung der Anbindungsstraße. Im Hinblick auf die vertragliche Vereinbarung mit der Gemeinde wurde jedoch noch vor Beginn der Bauausführung ein weiteres Verpflichtungs- bzw. Anspruchsverhältnis begründet, das die Verwendung des zu errichtenden Bauwerks betrifft. Leistungsempfängerin der vertraglich ausbedungenen unentgeltlichen Vermögensübertragung war unzweifelhaft der öffentliche Straßenerhalter. Die von den Verwertern Y bezogenen Bauleistungen standen daher bereits im Zeitpunkt des (Vor-)Leistungsbezuges in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem nichtsteuerbaren (nichtwirtschaftlichen) Vorgang, nämlich der unentgeltlichen Lieferung einer Straßenanlage an die öffentliche Hand, und berechtigen somit nicht zum Abzug

der von den Bauunternehmern in Rechnung gestellten Steuern (vgl. BFH 13.01.2011, V R 12/08, der unter Verweis auf EuGH-Judikatur in einem ähnlich gelagerten Fall von Leistungsbezügen zum ausschließlichen Zweck einer Entnahme ausgeht und den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten von der öffentlichen Nutzung gewidmeten Erschließungsanlagen nicht zulässt). Dem Umstand, dass die angefallenen Kosten als allgemeine Kosten in die Preiskalkulation der steuerpflichtigen Ausgangsleistung der Verwerter Y Eingang gefunden haben (Berücksichtigung im Kaufpreis der gewerblichen Grundstücke), kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu (so auch BFH 13.01.2011, V R 12/08). Die Grundstückserwerber zahlen nämlich bei der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation ausschließlich ein Entgelt für den Erwerb eines Gewerbegrundstückes, sodass ihre Zahlungen auch nicht anteilig in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Übertragung der errichteten Straßenanlage an die Stadtgemeinde X als Leistungsempfängerin stehen, was Voraussetzung für das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite wäre (vgl. UStR 2000 Rz 652).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Verwerter Y aus den Kosten der Errichtung einer Straßenanlage, die unmittelbar nach Fertigstellung entsprechend den noch vor Baubeginn getroffenen vertraglichen Vereinbarungen ohne Gegenleistung in das Eigentum der Stadtgemeinde X zum Zwecke der Anbindung eines Gewerbegebietes an eine Bundesstraße übertragen wird, mangels Ausführung für das Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Ob das Grundstück zum Zwecke der späteren Errichtung der Straße an die öffentliche Hand abgetreten wird oder ob die diesbezüglichen Baumaßnahmen auf einem bestehenden öffentlichen Gut durchgeführt werden, ist für die rechtliche Würdigung nicht relevant.

§ 12 und § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994

Vorsteuerabzug für Beratungskosten iVm einer unecht befreiten Beteiligungsveräußerung

Im Zusammenhang mit dem Verkauf einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung, die gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994](#) unecht steuerfrei veräußert wird, fallen für den Veräußerer Kosten für eine direkt auf den Verkauf gerichtete Beratungsleistung an. Der Vorsteuerabzug für die Beratungskosten wird unter Hinweis auf die EuGH-Entscheidung vom 29.10.2009, Rs [C-29/08](#), *SKF*, geltend gemacht.

Steht der Vorsteuerabzug für die Beratungskosten zu?

In seinem Urteil vom 29.10.2009, Rs [C-29/08](#), *SKF*, hat der EuGH ausgeführt, dass das Recht auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, besteht, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Mit dieser Frage des Vorsteuerabzugs für Beratungskosten iZm einer unecht steuerfreien Beteiligungsveräußerung hat sich der BFH im Urteil vom 27.01.2011, V R 38/09 mVa. die Judikatur des EuGH auseinandergesetzt: Wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen fehlt, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen in diesem Fall direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist allerdings, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Nach der vom BMF geteilten Ansicht des BFH stehen Beratungsleistungen, die ein Industrieunternehmen für einen steuerfreien Beteiligungsverkauf bezieht, im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Anteilsübertragung und berechtigen iSd oben dargestellten Ausführungen nicht zum Vorsteuerabzug. Aufgrund ihres unmittelbaren Zusammenhanges mit der unecht steuerfreien Beteiligungsveräußerung ist daher der Vorsteuerabzug für die direkt auf den Verkauf gerichteten Beratungskosten nicht zulässig.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1940)

Beurteilung von Gebrauchtfahrzeugen als Vorführkraftfahrzeuge

Kraftfahrzeughändler importieren Gebrauchtfahrzeuge und melden diese mittels NoVA 4 als Vorführkraftfahrzeuge an. Im konkreten Fall handelt es sich um einen Fahrzeugimport aus Deutschland (Erwerbsteuer: 5.210 Euro; NoVA: 9.166,50 Euro; Erstzulassung in Deutschland am 10.07.2009; Rechnungs- bzw. Lieferdatum 21.11.2011; Kilometerstand im Zeitpunkt des Fahrzeugimports 73.200 km).

Können Gebrauchtfahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge beurteilt werden?

Kann das gegenständliche Gebrauchtfahrzeug als Vorführkraftfahrzeug beurteilt werden?

Ein Vorführkraftfahrzeug ist ein Fahrzeug, das ein Fahrzeughändler zu Vorführzwecken anschafft. Damit ist gemeint, dass mit Hilfe dieses Fahrzeuges einem potentiellen Kunden die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges vorgeführt werden sollen. Daraus ergibt sich, dass ein Vorführkraftfahrzeug nur ein Fahrzeug sein kann, das einer bestimmten Type entspricht, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen kann und will. Ein Einzelstück kann daher definitionsgemäß kein Vorführfahrzeug sein. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um "zum alsbaldigen Verkauf" bestimmte Kraftfahrzeuge (VwGH 31.03.1995, [93/17/0393](#)). Demnach muss ein

Zusammenhang mit einer beabsichtigten Weiterveräußerung jedenfalls noch erkennbar sein (vgl. UStR 2000 Rz 1940).

Dem Kunden soll mittels Probefahrt eines Vorführkraftfahrzeuges ein konkreter Eindruck über die Fahrzeugeigenschaften einer bestimmten Type (Komfort, Fahrverhalten, Technik usw.) vermittelt werden. Vorführkraftfahrzeuge bezwecken die Förderung des Verkaufs von Neufahrzeugen. Bei einem Fahrzeughändler, der nur mit Gebrauchtfahrzeugen handelt, ist somit von vornherein ein Vorführkraftfahrzeug auszuschließen. Wenn auch von KFZ-Händlern regelmäßig Neufahrzeuge für Vorführzwecke verwendet werden, können auch nicht fabriksneue Fahrzeuge als Vorführfahrzeuge qualifiziert werden, wenn diese nach der Verkehrsauffassung noch als neuwertige Kraftfahrzeuge anzusehen sind, mit denen ein verlässlicher Vergleich zwischen dem "Vorführmodell" und dem zu (ver)kaufenden Neufahrzeug vorgenommen werden kann. Auf dieser Grundlage können auch Gebrauchtfahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge beurteilt werden. Ausgehend davon, dass seitens der Fahrzeughändler in aller Regel fabriksneue Fahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge verwendet werden, wird die Beurteilung von Gebrauchtfahrzeugen als Vorführkraftfahrzeuge voraussetzen, dass die in UStR 2000 Rz 1940 angeführten Zeiträume nicht überschritten werden, wobei die Besitzzeit des Vorbesitzers bzw. die gesamten Besitzzeiten der Vorbesitzer und die Besitzzeit des Fahrzeughändlers zusammenzuzählen sind. Das gegenständliche Gebrauchtfahrzeug kann somit keinesfalls als Vorführkraftfahrzeug (Zeitraum von mehr als zwei Jahren zwischen Erstzulassung und Lieferung an den Fahrzeughändler) qualifiziert werden.

[§ 17 Abs. 2](#) und [§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#)

WEG und Sanierung

Eine WEG (Gebäude mit Wohnungen und Garagenplätzen) lässt in den Jahren 2010 und 2011 eine geförderte thermische Sanierung (Erhaltungsaufwand iSd [§ 3 MRG](#)) im Ausmaß von netto 4,5 Millionen Euro durchführen. Finanziert wurde der Betrag durch Auflösung des

Reparaturfonds in Höhe von 1 Million Euro im Jahr 2011 und über zwei Darlehen abzüglich einer Förderung (Antrag 2010, Bewilligung 2011) von jährlich 70.000 Euro für 10 Jahre, erstmalige Auszahlung im Jahr 2011. Im Mai 2012 wird die erste Darlehensannuität inkl. Zinsen bezahlt.

Im Jahr 2010 wurden Sanierungsaufwendungen iHv 100.000 Euro (netto) getätigt. Die darauf entfallende Vorsteuer iHv 20.000 Euro wurde 2010 von der WEG geltend gemacht. Bezahlt hat die WEG die gesamten Leistungen erst 2011. Der Betrag (100.000 Euro netto) wurde an die Wohnungseigentümer

- a) bereits im Jahr 2010 weiterverrechnet und noch im Jahr 2010 von den Wohnungseigentümern bezahlt bzw.
- b) erst 2011 weiterverrechnet und von den Wohnungseigentümern bezahlt.

Die Weiterverrechnung der Betriebskosten an die Garageneigentümer erfolgt steuerpflichtig zum Normalsteuersatz nach Option gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#).

Der Jahresumsatz betrug vor der Sanierung 40.000 Euro pro Jahr. Es wurde immer nach vereinnahmten Entgelten besteuert.

1. Wann entsteht die Steuerschuld in den Fällen a) und b) bzw. kommt es zu einem Wechsel der Besteuerungsart?
2. Welche Auswirkung hat die Förderzusage im Fall a) und b)?
3. Wann sind die Kapitaltilgung und die Zahlung der Darlehenszinsen im Fall a) und b) zu besteuern?

Allgemeines:

Leistungen der WEG zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht, sind grundsätzlich unecht steuerbefreit ([§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#)). Dazu gehören insbesondere die Betriebs- und Verwaltungskosten und die Erhaltungskosten. Errichtungs- bzw.

Herstellungskosten zählen nicht zu den nach [§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#) befreiten Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften. Zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind nicht die ertragsteuerlichen Grundsätze, sondern die mietrechtlichen Bestimmungen heranzuziehen (VwGH 12.04.1994, [93/14/0215](#)). Die Regelung des nach dem Miet- und Wohnungseigentumsrecht maßgeblichen Erhaltungsbegriffes findet sich im [§ 3 MRG](#) (UStR 2000 Rz 1214). Laut Sachverhalt handelt es sich bei den Sanierungen um Erhaltungsaufwand iSd [§ 3 MRG](#) (zur Abgrenzung vgl. Stingl, Thermische Sanierung im Steuerrecht, immolex 2010, 243 bzw. Kohlmaier/Metzler, Thermische Sanierung und Mietrecht – Überlegungen zu Rahmenbedingungen und Wirtschaftlichkeit, immolex 2010, 234).

Leistungen der WEG zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht, sind jedoch gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu besteuern, wenn sie Teile und Anlagen der Liegenschaft zum Gegenstand haben, die Wohnzwecken dienen (ausgenommen ist eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme). Insoweit die von der WEG weiterverrechneten Aufwendungen Garagen betreffen, ist, bei Vorliegen einer Option nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#), der Normalsteuersatz anzuwenden.

Zu 1.:

Es ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Leistung an die WEG bzw. der Vorschreibung der Kosten (zB Grundsteuer) die Leistung auch an die Wohnungseigentümer erbracht wird (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 86). Beim Sollbesteuerer ist das Entstehen der Steuerschuld von diesem Zeitpunkt abhängig ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#)). Beim Istbesteuerer entsteht die Steuerschuld nach Maßgabe der Vereinnahmung der von der WEG den Wohnungseigentümern vorgeschriebenen Beträge (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 10

Abs. 2 Z 4 Anm. 859). Den Beiträgen zum Reparaturfonds liegt noch keine Leistung zugrunde. Sie sind, da es sich nicht um Entgelte für konkretisierte Leistungen handelt, auch nicht als Anzahlungen zu besteuern. Die Umsatzsteuerpflicht tritt erst ein, wenn Reparaturen durchgeführt werden (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 10 Tz 81 mwN.). Im Jahr 2011 wurden daher (sowohl bei Soll- als auch bei Istbesteuerung) mehr als 110.000 Euro Umsatz erzielt.

Im Jahr 2010 wurde im Fall a) ebenfalls ein Entgelt von mehr als 110.000 Euro (100.000 Euro + 40.000 Euro) vereinnahmt, sodass ab dem Jahr 2012 von Sollbesteuerung auszugehen ist. Beim Übergang von der Istbesteuerung zur Sollbesteuerung hat der Unternehmer bereits früher bewirkte Umsätze, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde, als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern. Der Wechsel in der Besteuerungsart ist nur zu Beginn eines Veranlagungsjahres zuzulassen ([§ 17 Abs. 4 UStG 1994](#)). Somit wird im Jahr 2012 der noch nicht vereinnahmte Restbetrag (abzüglich allfälliger echter Zuschüsse) zu besteuern sein.

Sollten im Jahr 2013 die Umsätze weniger als 110.000 Euro betragen, so kommt es ab 2014 abermals zum Wechsel der Besteuerungsart, diesmal von Soll zu Ist. Beim Übergang von der Soll- zur Istbesteuerung sind Entgelte für die vor dem Übergang zur Istbesteuerung bewirkten Umsätze, die erst nach dem Übergang vereinnahmt werden (Außenstände im Zeitpunkt des Übergangs), in dem auf den Übergang folgenden Voranmeldungszeitraum wieder abzusetzen (UStR 2000 Rz 2480).

Im Fall b) kommt es bei der WEG zu keinem Zufluss im Jahr 2010. Sohin bleibt es, solange nicht in zwei aufeinanderfolgenden Jahren ein Umsatz von mehr als 110.000 Euro erzielt wird, bei der Istbesteuerung (zur Höhe des Entgelts bei Istbesteuerung siehe zu 3.).

Zu 2.:

Zunächst ist zu klären, ob es sich bei den Zuschüssen um echte, nicht steuerbare Subventionen handelt (vgl. UStR 2000 Rz 26 – Zuschuss zur Wohnhaussanierung). Für den Fall eines echten Zuschusses gilt:

Durch eine (nachträglich) erfolgte Förderung kommt es beim Sollbesteuerer hinsichtlich der ursprünglichen Leistung der WEG (Sanierung) zu einer Änderung (Minderung) der Bemessungsgrundlage gemäß [§ 16 UStG 1994](#). Diese Änderung ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem eine in Höhe und Auszahlungszeitpunkt verbindliche Förderzusage besteht. Ansonsten erfolgt die Bemessungsgrundlagenminderung im Zeitpunkt des Zuflusses der Förderung.

Besteht die Förderzusage bereits bei Beginn der Sanierung, ist die Bemessungsgrundlage beim Sollbesteuerer sofort um die Zuschüsse zu vermindern, weshalb es zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage kommt (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2009).

Bei der Istbesteuerung kommt es durch die Vereinnahmung des Zuschusses zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage. Der Zuschuss ist kein Entgelt und wirkt sich auch nicht auf die zuvor (zB im Jahr 2010) vereinnahmten umsatzsteuerbaren Beträge aus.

Zu 3.:

Die Sanierungsaufwendungen sind bei Sollbesteuerung im Zeitpunkt der Ausführung der Sanierung zu besteuern. Das Gleiche gilt grundsätzlich für Zinsaufwendungen für im Zusammenhang mit den Sanierungsaufwendungen stehende Darlehen, soweit die Zinsen bereits feststehen. Es bestehen jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Bedenken, wenn die Zinsen generell im Zeitpunkt der Verrechnung an die Wohnungseigentümer versteuert werden.

Bei Istbesteuerung ist die gesamte den Wohnungseigentümern jeweils verrechnete Darlehensannuität (Kapital einschließlich Zinsen) im Zeitpunkt der Bezahlung zu versteuern.

§ 19 Abs. 1d und Art. 7 UStG 1994

Umsätze im Sinne der Schrott-UStV, BGBl. II Nr. 129/2007 - Reihengeschäft

Bei der österreichischen A-GmbH fällt im Zuge der Produktion Magnesiumschrott (Position 8104 20 00 der Kombinierten Nomenklatur) an. Die A-GmbH verkauft den Schrott an die österreichische B-GmbH, welche den Schrott wiederum an den ungarischen Abnehmer U verkauft. Der Schrott wird zunächst in Containern, die dem Abnehmer U gehören und von diesem am Firmengelände der A-GmbH aufgestellt wurden, gesammelt und anschließend vom Abnehmer U bei der A-GmbH abgeholt. Über die Abholung der vollen Container wird der A-GmbH eine Bestätigung ausgestellt.

1. Fällt die Lieferung der A-GmbH an die B-GmbH in den Anwendungsbereich des Übergangs der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 1d UStG 1994](#) und ist dementsprechend zu fakturieren?
2. Zwischen der B-GmbH und U liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor. Gilt die Abholbestätigung gegenüber der A-GmbH als Nachweis für die Steuerfreiheit für die B-GmbH?

Zu 1.:

Im vorliegenden Fall ist von einem Reihengeschäft auszugehen, da ein solches immer dann gegeben ist, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.

Der Beurteilung der einzelnen am Reihengeschäft beteiligten Umsätze sind die allgemeinen Regeln über den Lieferort ([§ 3 Abs. 7 und 8 UStG 1994](#)) zu Grunde zu legen.

Hinsichtlich Lieferort und Lieferzeitpunkt ergibt sich beim Reihengeschäft daher folgende Systematik:

1. Reihengeschäfte sind eine Aneinanderreihung mehrerer, zeitlich nacheinander ablaufender Lieferungen. Jede einzelne Lieferung in der Reihe muss hinsichtlich des Lieferortes und des Lieferzeitpunktes gedanklich nacheinander betrachtet werden.
2. Die Beförderung oder Versendung eines Gegenstandes kann nur einer einzigen Lieferung in der Reihe zugeordnet werden ("bewegte Lieferung"). Die gedanklich vor oder nach der Beförderung oder Versendung stattfindenden übrigen Lieferungen ("ruhenden Lieferungen") können an einem Ort in mehreren logischen Sekunden nacheinander bewirkt werden.
3. Eine bewegte Lieferung kann auch dann vorliegen, wenn der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung abholt bzw. abholen lässt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 8 Anm. 32f zur Rechtslage ab 1.1.2000).

Da die Waren im gegenständlichen Fall vom letzten Abnehmer U beim ersten Lieferer (A-GmbH) abgeholt werden und somit bei der Lieferung an U die Warenbewegung stattfindet, handelt es sich bei der zweiten Lieferung (der Lieferung der B-GmbH an den ungarischen Unternehmer U) um die "bewegte Lieferung". Für diese Lieferung wird daher der Lieferort nach [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bestimmt und befindet sich dort, wo die Warenbewegung beginnt, demnach in Österreich. Daraus ergibt sich weiters, dass die dieser zweiten "bewegten" Lieferung vorgelagerte erste Lieferung der A-GmbH an die B-GmbH die "ruhende Lieferung" darstellt, bei der sich der Lieferort zufolge [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) danach richtet, wo die Verfügungsmacht verschafft wird (vgl. EuGH

06.04.2006, Rs [C-245/04](#), *EMAG*); dies ist im vorliegenden Fall ebenfalls in Österreich.

Diese Lieferung unterliegt den allgemeinen Besteuerungsvorschriften, eine Steuerbefreiung ist nicht anwendbar. Damit ist eine Grundvoraussetzung für einen Übergang der Steuerschuld iSd [§ 19 Abs. 1d UStG 1994](#) iVm [Schrott-UStV](#), BGBl. II Nr. 129/2007, erfüllt (vgl. UStR 2000 Rz 2605).

Sofern der von der A-GmbH produzierte und an die B-GmbH in Österreich mit Verschaffung der Verfügungsmacht gelieferte Magnesiumschrott unter die Position 8104 20 00 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht werden kann, geht die Steuerschuld für diese Lieferung auf die B-GmbH über.

In Rechnungen über diese Lieferungen darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden, weiters müssen sie einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld enthalten (vgl. UStR 2000 Rz 2602).

Zu 2.:

Die Lieferung der B-GmbH an den ungarischen Unternehmer U, bei der eine Warenbewegung in einen anderen Mitgliedstaat stattfindet, kann bei Vorliegen der diesbezüglich in [Art. 7 UStG 1994](#) vorgesehenen Voraussetzungen steuerfrei sein.

Da der Unternehmer U die Waren selbst abholt, ist der Nachweis der Warenbewegung nach § 2 der Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996 idGF, zu führen.

Danach muss der Unternehmer in jenen Fällen, in denen die Waren vom Abnehmer oder dessen Beauftragten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert werden (den so genannten "Abholfällen"), die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung ([§ 11](#), [Art. 11 UStG 1994](#)), einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich

der Bestimmungsort ergibt (insbesondere Lieferschein) und eine schriftliche Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (sog. "Verbringungserklärung"), vorlegen. Da im vorliegenden Sachverhalt die B-GmbH die innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, muss die B-GmbH die in § 2 der Verordnung, BGBl. 401/1996 idgF, geforderten Nachweise (insbesondere vollständig ausgefüllte Verbringungserklärung) erbringen.

Weiters muss zum sachverhaltsmäßigen Nachweis des Vorliegens eines Reihengeschäfts aus entsprechenden Unterlagen (zB Rechnung der A-GmbH an die B-GmbH, Kaufvertrag) erkennbar sein,

- **wer die an diesem Umsatzgeschäft Beteiligten sind (zur Abholung durch Bevollmächtigte siehe Umsatzsteuerprotokoll 2010),**
- **dass der B-GmbH von der A-GmbH zuvor die Verfügungsmacht verschafft wurde, sodass eine Lieferung der B-GmbH an U möglich ist, und,**
- **dass bei Abholung der Waren durch U die A-GmbH nicht selbst an U liefert, sondern insoweit im Auftrag bzw. auf Anordnung der B-GmbH tätig wird.**

[§ 22 Abs. 1 und 3, § 2, § 6 Abs. 1 Z 16](#) und [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 2881 und 2883)

Entschädigungen an einen pauschalierten Landwirt für Leitungsdienstbarkeiten bei Verpachtung des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an einen nahen Angehörigen; Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung

Ein Stromnetzbetreiber zahlt an die grundbücherlichen Eigentümer von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken aufgrund eines Dienstbarkeitsbestellungsvertrages Entschädigungen bzw. Abgeltungen für die Einräumung von Dienstbarkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung einer Hochspannungsleitung einschließlich der zu den oberirdischen Leitungen gehörenden Tragwerke. Der Netzbetreiber stellt an die Landwirte

Gutschriften aus, in denen er Umsatzsteuer in Höhe von 12% (bei pauschalierten Landwirten) bzw. 20% (bei Regelbesteuerung) ausweist.

In einem Fall hat ein Grundstückseigentümer (= Entschädigungsberechtigter) noch vor Ausstellung der Gutschriften den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Grundflächen, alle Maschinen und Gerätschaften, den gesamten Viehbestand sowie die vorhandene Milchreferenzmenge usw.) unbefristet an einen nahen Angehörigen verpachtet (Nutzungsüberlassung gegen Zahlung der laufenden Versicherungen, Steuern und Betriebskosten). Dem Pächter obliegen vertragsgemäß überdies die laufende Erhaltung sowie die gewöhnlichen Ausbesserungen, die auf der Pachtliegenschaft erforderlich sind. Die Verpachtung bzw. Nutzungsüberlassung erfolgte offenbar zum Zweck der Erlangung der gesetzlichen Pension.

1. Ist umsatzsteuerlich von einer Aufgabe der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, während ertragsteuerlich auch bei Dauerverpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgt (vgl. EStR 2000 Rz 5152)? Wie sind die Umsätze aus der Einräumung von Leitungsdienstbarkeiten zu behandeln, wenn die operative land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit durch den pauschalierten Land- und Forstwirt aufgegeben wurde?
2. Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich, wenn ertragsteuerlich von einer bloßen Betriebsunterbrechung auszugehen ist (vgl. EStR 2000 Rz 5638)?
3. Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich, wenn das Pachtverhältnis mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen ist?
4. Ist im Hinblick auf die mit Steuerausweis ausgestellten Gutschriften von einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) auszugehen, wenn der Grundstückseigentümer die Land- und Forstwirtschaft nicht mehr selbst bewirtschaftet?

Zu 1.: Dauerverpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

Wird der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb auf Dauer verpachtet und somit überhaupt keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mehr entfaltet (Betriebsaufgabe), liegen im Hinblick auf die zur landwirtschaftlichen Erzeugung erforderlichen Gegenstände und Rechte beim Verpächter keine Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr vor und [§ 22 UStG 1994](#) ist nicht anwendbar. Die im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Pachtverhältnisses bezogenen Pachtentgelte sind somit – ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – nach den allgemeinen Bestimmungen des [UStG 1994](#) zu versteuern (siehe dazu im Detail UStR 2000 Rz 2881).

Die Einstellung der operativen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit mit anschließender Verpachtung des LuF-Betriebes führt umsatzsteuerlich in der Regel nicht zur Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit. Es kommt lediglich zur Änderung der Art der unternehmerischen Tätigkeit (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 2 Anm. 324 sowie Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 146). Der Grundstückseigentümer bleibt daher als Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes weiterhin Unternehmer.

Hinsichtlich der Servitutsabgeltungen ist im gegenständlichen Fall aufgrund der Vertragslage davon auszugehen, dass diese dem Grundstückseigentümer zustehen und nicht dem tatsächlichen Bewirtschafter des LuF-Betriebes. Im Fall der Verpachtung des LuF-Betriebes bzw. Teilbetriebes, dem die betroffenen Grundstücke zuzurechnen sind, kann der Verpächter mangels Anwendbarkeit des Pauschalbesteuerungsverfahrens auch die begünstigende Auslegung in UStR 2000 Rz 2883 erster Absatz, wonach Umsätze aus der Einräumung von Grunddienstbarkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von bestimmten Versorgungsleitungen dem Durchschnittssteuersatz von 12% unterliegen, nicht anwenden. Sofern er nicht der Kleinunternehmerbefreiung unterliegt, sind diese Umsätze daher mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) ist nicht anwendbar (vgl. UStR 2000 Rz 889).

Vorleistungen an den Verpächter, die dazu dienen, die aufgrund der eingeräumten Dienstbarkeit entstandenen Beeinträchtigungen bzw. Bewirtschaftungerschwernisse für den Pächter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auszugleichen (zB Düngungsmaßnahmen zur Beseitigung von Bodenverdichtungen und zur Wiederherstellung der Bodenqualität, Humusauffüllungen nach Setzungen oder Unkrautbekämpfung in der Nähe der Masten), stehen im Zusammenhang mit der (Teil-)Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und nicht mit der Einräumung der Dienstbarkeit. Ein Vorsteuerabzug steht diesbezüglich nur zu, wenn hinsichtlich der verpachteten Grundstücke nach Maßgabe des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optiert wird und die allgemeinen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) gegeben sind.

Ein verminderter Steuerausweis in der Rechnung bzw. Gutschrift hat keinen Einfluss auf die tatsächliche Höhe der Steuerschuld (vgl. UStR 2000 Rz 1736). Der Stromnetzbetreiber ist bei ordnungsgemäßer Rechnungslegung nach Maßgabe des [§ 12 UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Falle eines zu niedrigen Steuerausweises in der Rechnung kann sich der Leistungsempfänger – bis zur Berichtigung der Rechnung bzw. Gutschrift – jedoch nur den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag als Vorsteuer abziehen (vgl. UStR 2000 Rz 1737).

Zu 2.: Pachtverhältnis als Betriebsunterbrechung

Die gänzliche oder teilweise Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes fällt auch dann nicht unter die Pauschalbesteuerung nach [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#), wenn ertragsteuerlich von einer Betriebsunterbrechung bzw. einem vorübergehenden Ruhen des LuF-Betriebes auszugehen ist, weil dem Verpächter die verpachteten Vermögensgegenstände und Rechte nicht zur Erzielung land- und forstwirtschaftlicher Umsätze zur Verfügung stehen.

Zu 3.: Steuerliche Anerkennung des Pachtverhältnisses

Im Pachtvertrag zwischen dem bisherigen Bewirtschafter der Land- und Forstwirtschaft (= Grundstückseigentümer) und dem nahen Angehörigen wurde im konkreten Fall als Pachtentgelt lediglich die Übernahme sämtlicher mit der Liegenschaft verbundenen Steuern, öffentlichen Gebühren und Abgaben sowie von Versicherungsprämien vereinbart. Dem Pächter obliegen vertragsgemäß überdies die laufende Erhaltung sowie die gewöhnlichen Ausbesserungen, die auf der Pachtliegenschaft erforderlich sind. Im vorliegenden Fall werden als Pachtentgelt lediglich laufende Kosten angesetzt. Es fehlt jedoch an einer Abgeltung des Gebrauches bzw. der Nutzung des LuF-Betriebes durch den Pächter zum Zwecke der Fruchtziehung.

Allein dieser Umstand spricht schon dafür, dass kein fremdübliches bzw. marktkonformes Pachtverhältnis im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vorliegt (vgl. auch EStR 2000 Rz 1130 ff mwV) und die Nutzungsüberlassung des LuF-Betriebes daher nicht als unternehmerische Tätigkeit beurteilt werden kann (zur ertragsteuerlichen Anerkennung land- und forstwirtschaftlicher Pachtverträge siehe EStR 2000 Rz 5154 bis 5156). Nach EStR 2000 Rz 5156 wären im Falle eines unangemessen niedrigen Pachtzinses hinsichtlich der ertragsteuerlichen Auswirkungen – nach jeweiliger Sachverhaltslage – zwei Fälle möglich:

- a) Es handelt sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um eine – nicht auf Dauer ausgerichtete – unentgeltliche Nutzungsüberlassung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den nahen Angehörigen, welche zum Zwecke der Erlangung der Pension vertraglich geregelt wurde. Die bloße Übernahme von Kosten durch den nahen Angehörigen ist steuerlich unbeachtlich. Sofern der nunmehrige Bewirtschafter (= der nahe Angehörige) auch tatsächlich nach außen hin als solcher auftritt, sind ihm die Umsätze aus dem zur Nutzung überlassenen land- und forstwirtschaftlichen (Teil-)Betrieb zuzurechnen. Der Grundstückseigentümer und bisherige Bewirtschafter bewirkt somit diesbezüglich selbst keine land- und forstwirtschaftlichen Umsätze iSd [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) und kann daher für die Dauer der**

Wirksamkeit der Vereinbarung auch die Regelung der UStR 2000 Rz 2883 für die Einräumung von Leitungsdienstbarkeiten auf den zur Nutzung überlassenen Grundstücken nicht anwenden (keine Nutzung für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke).

- b) Es kommt tatsächlich zur dauerhaften Überlassung bzw. Übertragung des LuF-Betriebes an den nahen Angehörigen, der auch nach außen hin als Bewirtschafter auftritt.

In diesem Fall wird nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) auszugehen sein, die zu einem Entnahmeeigenverbrauch führt, welcher unter den Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) steuerbar ist. Bei pauschalierten Land- und Forstwirten fällt dieser Vorgang in den Anwendungsbereich des [§ 22 UStG 1994](#) (vgl. UStR 2000 Rz 2876), wobei bezüglich der übertragenen Grundstücke die unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) anzuwenden ist (keine Optionsmöglichkeit).

Die entgeltliche Einräumung von Grunddienstbarkeiten, die insbesondere Bewirtschaftungerschwernisse abgelden sollen, stellt im Hinblick auf die vor der Betriebsübergabe erfolgte Vertragserrichtung beim Betriebsübergeber weiterhin eine unternehmerische Tätigkeit dar (Dauerschuldverhältnis zum Zwecke der Einnahmenerzielung). Sofern der Betriebsübergeber nicht Kleinunternehmer ist, muss er die daraus erzielten Umsätze mit dem Normalsteuersatz versteuern und diese Steuer auch an das Finanzamt abführen.

Zu 4.: Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#)

Bei keiner der dargestellten Konstellationen kann es hinsichtlich der mit 12% in Rechnung gestellten Servitutsabgeltungen zu einer Steuerschuld aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises kommen, da die Unternehmereigenschaft des Grundstückseigentümers aufrecht bleibt und die Leistung (Dienstbarkeitseinräumung) tatsächlich durch ihn erbracht wird.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b, § 24 und Art. 3 UStG 1994

Lieferung eines gebrauchten Personenkraftwagens durch einen inländischen Unternehmer an einen Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Ein österreichischer Unternehmer verkauft einen gebrauchten Personenkraftwagen, der sich ertragsteuerrechtlich im Betriebsvermögen befindet, an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat.

1. Wie ist diese Lieferung umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?
2. Ist im gegenständlichen Fall eine Differenzbesteuerung nach § 24 UStG möglich?

Zu 1.:

Gemäß **§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994** gelten Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Personen- oder Kombinationskraftwagen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, weshalb ein Vorsteuerabzug aus diesen Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht möglich ist.

Da die Regelung in **§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994** als bloße Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen ist, handelt es sich bei dem Personenkraftwagen dennoch um einen Gegenstand des Unternehmens, dessen Veräußerung aber nach **§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994** unecht von der Steuer befreit ist (vgl. hierzu VwGH 27.08.2008, **2006/15/0127**). Da bei dieser Lieferung eine innergemeinschaftliche Warenbewegung stattfindet, ist sie gleichzeitig eine innergemeinschaftliche Lieferung, die aber im Sinne des zitierten VwGH-Erkenntnisses unecht steuerbefreit ist. Dies steht auch im Einklang mit der Judikatur des EuGH, nach der unechten Steuerbefreiungen der Vorrang vor echten Steuerbefreiungen einzuräumen ist (vgl. EuGH 07.12.2006, Rs **C-240/05, Eurodental**). Damit führt diese (unecht) steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland, für

den der Abnehmer, sofern dies nach den diesbezüglichen Vorschriften im Bestimmungsland zulässig ist, den Vorsteuerabzug geltend machen kann.

UStR 2000 Rz 1931, wonach die von [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) betroffenen Kraftfahrzeuge unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Verwendung nicht Bestandteil des Unternehmens sind und deren Veräußerung demnach nicht steuerbar ist, gelangt hier nicht zur Anwendung.

Zu 2.:

Die Differenzbesteuerung kommt nicht zur Anwendung, da es sich bei dem liefernden Unternehmer nicht um einen Wiederverkäufer iSd [§ 24 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) handelt.

[Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz](#) und [Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#)

Verwendung einer "falschen" UID-Nummer beim innergemeinschaftlichen Erwerb

Ein österreichisches Unternehmen bestellt regelmäßig Waren bei einem Lieferanten, mit dem es seit Jahren in Geschäftsbeziehung steht. Sämtliche Daten dieses österreichischen Unternehmers – damit auch die gültige österreichische UID-Nummer – sind dem Lieferanten bekannt. In den Rechnungen an diesen österreichischen Unternehmer wird daher "automatisch" die österreichische UID-Nummer angegeben. Die Ware gelangt im Rahmen der Umsatzgeschäfte aber nicht immer nach Österreich, sondern zum Teil auch in andere Mitgliedstaaten.

1. Ist in diesen Fällen davon auszugehen, dass das österreichische Unternehmen mit der "falschen" UID-Nummer aufgetreten ist und damit einen innergemeinschaftlichen Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) in Österreich bewirkt hat, oder wäre dies erst bei einer separaten Bekanntgabe der österreichischen UID-Nummer, zB im Rahmen des Bestellvorganges, der Fall?

Wie sollte diesfalls die (separate) Bekanntgabe seitens der Finanzverwaltung nachgewiesen werden?

2. Soll der Kunde die Rechnung berichtigen lassen?

Zu 1.:

Dadurch, dass der Lieferant „automatisch“ die österreichische UID des Kunden in der Rechnung anführt und der Kunde dieser Vorgangsweise nach Kenntnisnahme nicht umgehend widerspricht, ist von einem Auftreten unter österr. UID auszugehen. Damit bewirkt der österreichische Unternehmer zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) in Österreich, der so lange besteht, bis die Erwerbsbesteuerung in jenem Mitgliedstaat nachgewiesen wurde, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet (vgl. UStR 2000 Rz 3777).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) wird hingegen nicht vorliegen, wenn der österreichische Unternehmer dieser Abwicklung der Lieferung umgehend widerspricht und den Lieferanten auf die unrichtige UID hinweist.

Zu 2.:

Ist von einem innergemeinschaftlichen Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) auszugehen, kann im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen eine nachträgliche Rechnungsberichtigung nicht dazu führen, dass er wegfällt; dies wird vielmehr erst dann der Fall sein, wenn die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland nachgewiesen wird.

Art. 7 UStG 1994

Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet

Finanzämter werden wiederholt um Bestätigung ersucht, dass selbst erstellte Formulare über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet den Voraussetzungen des § 2 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996 idgF, entsprechen und mit diesen Formularen der Nachweis der Beförderung des Gegenstandes der innergemeinschaftlichen Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet erbracht werden kann.

Sollten solche selbst erstellten Formulare bestätigt werden?

Wird bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Ware vom Lieferer, dem Abnehmer oder einem beauftragten (unselbständigen) Dritten in das Bestimmungsland befördert, ist ua. nach § 2 Z 3 der VO, BGBl. 401/1996 idgF, für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung iSd [Art. 7 UStG 1994](#) eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird ("Verbringungserklärung"), vorzulegen.

Weiters ist insbesondere bei Abholungen durch Beauftragte auch der Nachweis erforderlich, dass eine Person als Beauftragter für den Abnehmer handelt, und es muss die Identität des Abholenden ersichtlich sein sowie die jeweilige Funktion der einzelnen Handelnden in Bezug auf eine konkrete Lieferung eindeutig festgestellt werden können (siehe hierzu auch Umsatzsteuerprotokoll 2010). Empfangsbestätigungen bzw. Verbringungserklärungen müssen daher alle Informationen enthalten, die erforderlich sind, um überprüfen und nachvollziehen zu können, dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer

bestimmten innergemeinschaftlichen Lieferung zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung bzw. mit Übergabe der Ware erfüllt waren.

Neben eindeutigen Angaben zu den am Liefergeschäft beteiligten Unternehmern, Art und Menge der Ware, dem Lieferdatum, dem Lieferort und dem Bestimmungsland müssen daher entsprechend umfassende Informationen zu den einzelnen Handelnden aus einer solchen Erklärung ersichtlich sein (zB Vollmacht).

Im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise wird die Finanzverwaltung fakultativ zu verwendende Muster für solche Empfangsbestätigungen oder Verbringungserklärungen zur Verfügung stellen und den UStR 2000 als Anhang anschließen, auf die von den Finanzämtern verwiesen werden kann. Daher werden selbst erstellte Formulare von den Finanzämtern nicht vorab bestätigt.

Art. 7 Abs. 4 und Art. 19 UStG 1994

Innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Kraftfahrzeuges

Ein österreichischer Pensionist (in der Folge: P) ist zu 100% Gesellschafter und auch Geschäftsführer einer in der Slowakei ansässigen Gesellschaft. Geschäftsgegenstand der Gesellschaft ist die Handelsvermittlung. Ein Büroraum wurde angemietet, das Unternehmen erzielt bei geringen Verlusten rund 30.000 Euro Umsatz pro Jahr. P hat seinen Hauptwohnsitz in Österreich und einen Nebenwohnsitz in Ungarn.

P bestellt bei einem österreichischen Fahrzeughändler ein neues hochpreisiges Kraftfahrzeug für das slowakische Unternehmen und gibt dessen UID bekannt. P übernimmt das Fahrzeug beim österreichischen Fahrzeughändler und bescheinigt diesem die Verbringung in die Slowakei. Die Überweisung des Kaufpreises erfolgt von einem slowakischen Konto, das auf das slowakische Unternehmen lautet. Es konnte ermittelt werden, dass der Betrag zur Begleichung des Kaufpreises zuvor von P auf das slowakische Konto einbezahlt wurde. Der

österreichische Fahrzeughändler führt ein Bestätigungsverfahren der Stufe 2 durch, in dem die slowakische UID als gültig bestätigt wird. Sämtliche Servicearbeiten und Reparaturen werden vom österreichischen Fahrzeughändler erbracht.

P führt nach eigenen Angaben mit diesem Fahrzeug in Deutschland, Tschechien, der Slowakei und Ungarn Fahrten für das slowakische Unternehmen durch, führt aber kein Fahrtenbuch. Daneben nutzt P das Fahrzeug auch für private Fahrten, insbesondere in Österreich. Das Büro in der Slowakei wird in unregelmäßigen Abständen angefahren. Sollte ein mehrtägiger Aufenthalt in der Slowakei notwendig sein, erfolgt die Nächtigung am Zweitwohnsitz in Ungarn. Weiters konnte ermittelt werden, dass die unternehmerische Tätigkeit überwiegend von Österreich aus disponiert wird.

1. Hat P eine innergemeinschaftliche Lieferung vorgetäuscht?
2. Wenn ja, kann P gemäß [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) als Abgabenschuldner in Anspruch genommen werden?

Zu 1.:

Nach dem Urteil des EuGH 18.11.2010, Rs [C-84/09](#), X, kann die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb nicht von der Einhaltung einer Frist abhängen, innerhalb derer die Beförderung des in Rede stehenden Gegenstands vom Liefermitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat beginnen oder abgeschlossen sein muss. Im speziellen Fall des Erwerbs eines neuen Fahrzeuges im Sinne von [Art. 2 Abs. 1 Buchstabe b Z ii der MwSt-RL 2006/112/EG](#) hat die Bestimmung des innergemeinschaftlichen Charakters des Umsatzes im Wege einer umfassenden Beurteilung aller objektiven Umstände sowie der Absicht des Erwerbers zu erfolgen, sofern diese durch objektive Anhaltspunkte untermauert wird, anhand deren ermittelt werden kann, in welchem Mitgliedstaat die Endverwendung des betreffenden Gegenstands beabsichtigt ist.

Für die endgültige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist somit maßgeblich, in welchem Mitgliedstaat der Verbrauch des Gegenstands beabsichtigt ist bzw.

stattfindet, da dort die Besteuerung erfolgen soll. Aus den vorstehenden Sachverhaltsermittlungen ergibt sich, dass das Kraftfahrzeug nicht dauerhaft in der Slowakei, sondern vielmehr überwiegend in Österreich verwendet wird. Damit kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass bei dieser Fahrzeuglieferung die Slowakei das Bestimmungsland ist, sondern vielmehr Österreich. An dieser Beurteilung können auch gelegentliche Fahrten in die Slowakei nichts ändern. Damit wurde der Liefergegenstand von P – entgegen seinen Angaben gegenüber dem Lieferer – auch nicht in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht, sodass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung iSd [Art. 7 UStG 1994](#) nicht erfüllt sind.

Zu 2.:

Sofern der liefernde Unternehmer auf Angaben des Abnehmers vertraut hat, die sich zwar nachträglich als unrichtig herausstellen, er dies aber trotz Einhaltung der ordnungsgemäßen kaufmännischen Sorgfaltspflicht nicht erkennen konnte, wird die auf die gegenständliche Lieferung entfallende Steuer nach [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) nicht von ihm, sondern vom Abnehmer geschuldet.

Ein Vertrauensschutz iSd Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 liegt weiters aber nur dann vor, wenn die Nachweispflichten (formell) ordnungsgemäß erfüllt wurden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 7 Anm. 71 mHa BFH 08.11.2007, V R 26/05). Auch die Prüfung der Identität des Abnehmers unter Einhaltung der ordnungsgemäßen kaufmännischen Sorgfaltspflicht ist dafür erforderlich.

Sofern diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall erfüllt sind, besteht für den österreichischen Lieferanten ein Vertrauensschutz iSd [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) und schuldet der Abnehmer die Umsatzsteuer.

Art. 1 Abs. 3 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 3615 und Rz 3616)

Nutzung eines in Deutschland zugelassenen PKW durch eine österreichische Dienstnehmerin

Das deutsche Unternehmen (dU) ist in Österreich in Wien mit den Lohnabgaben und im Finanzamt Graz-Stadt hinsichtlich der Umsatzsteuer erfasst. Eine inländische Betriebsstätte ist nicht vorhanden. Bei der Dienstnehmerin (D) handelt es sich um eine österreichische Staatsbürgerin mit Hauptwohnsitz im Inland. Ihre Gebietsvertretung bezieht sich auf Westösterreich (Vorarlberg, Tirol, Salzburg, Oberösterreich). D wird seit Mai 2010 seitens des dU ein PKW zur Verfügung gestellt. Das dU ist Eigentümer des PKWs. Für die Privatnutzung des PKWs wird ein Sachbezug von 1,5% (520 Euro pro Monat) bei der Gehaltsabrechnung berücksichtigt. Service-, Reparatur- und Betankungskosten des Fahrzeugs werden vom dU getragen. Die Betankung erfolgt mit einer Tankkarte und wird direkt mit dem dU abgewickelt. D kann ständig über das Fahrzeug verfügen. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Über die Außendiensttätigkeit sind seitens D Wochenberichte zu verfassen und dem Dienstgeber zu übermitteln. Fahrten nach Deutschland zum Unternehmensstandort des dU sind seitens D nicht notwendig und wurden bis dato auch nicht vorgenommen. Laut Angaben von D ist diese nur in Österreich unterwegs.

Variante a): Bei den Fahrten nach Tirol bzw. Vorarlberg fährt D über das "deutsche Eck", dh., D legt einen Teil der Strecke auf deutschem Staatsgebiet zurück (Durchfahrt). Weitere Fahrten nach Deutschland liegen nicht vor.

Variante b): Abgesehen von den Dienstfahrten nach Tirol bzw. Vorarlberg über das "deutsche Eck" fährt D mit dem Pkw auch privat nach Deutschland (Urlaub, Shopping, usw.).

Liegt hier ein Verbringen iSd [Art. 1 Abs. 3 UStG 1994](#) vor?

Ein gleichgelagerter Fall ist im Umsatzsteuerprotokoll 2005 (siehe "Verbringung eines KFZ zur vorübergehenden Verwendung") angeführt. Sachverhaltsmäßig liegt der wesentliche Unterschied darin, dass das Fahrzeug im gegenständlichen Fall im Inland nicht zum Verkehr zugelassen wird, sondern die Verwendung im

Inland mit ausländischem (deutschem) Kennzeichen erfolgt. Über das Umsatzsteuerprotokoll 2005 hinaus stellt sich die Frage, ob Fahrten zwischen Salzburg und Tirol über das deutsche Eck (Variante a) bzw. kurzfristige Rückverbringungen nach Deutschland zu privaten Zwecken (Variante b) eine unterschiedliche Beurteilung zur Folge haben.

Wie bereits im Umsatzsteuerprotokoll 2005 ausgeführt, liegt grundsätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch das dU in Österreich vor. Dieser läge allerdings dann nicht vor, wenn der Erwerb nur zu einer vorübergehenden Verwendung erfolgen würde. Nach [Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. f UStG 1994](#) 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 dann 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. 200). Auf Grund des [Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. g UStG 1994](#) iVm den darin verwiesenen 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 (siehe bereits Umsatzsteuerprotokoll 2005). Die private Nutzungsmöglichkeit ist für sich allein betrachtet für die Anwendbarkeit des [Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. f UStG 1994](#) nicht schädlich.

Nach [Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. g UStG 1994](#) liegt eine vorübergehende Verwendung während höchstens 24 Monaten vor, 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. Nach den entsprechenden zollrechtlichen Bestimmungen (Artikel 558 ff ZK-DVO) ergibt sich, dass bei einem Straßebeförderungsmittel dann eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben für die vorübergehende Verwendung im Gemeinschaftsgebiet gegeben sein kann, wenn das Beförderungsmittel außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebietes ansässigen Person amtlich zugelassen ist (vgl. bereits Umsatzsteuerprotokoll 2005). Dies trifft im vorliegenden Fall zu. Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden sollen. Eigener Gebrauch ist gestattet, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen ist (Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO). Die Frist zur Beendigung der vorübergehenden Verwendung beträgt nach Artikel 562 Buchstabe c ZK-DVO sechs Monate. Sowohl bei der Variante a) als auch bei der Variante b) wird diese sechsmonatige Frist durch jede Fahrt ins Ausland (Deutschland) unterbrochen und beginnt bei Wiedereintritt in das Inland neu zu laufen. Erfolgt mangels Auslandsfahrt keine Fristunterbrechung, gilt die Verbringung im Zeitpunkt des Fristablaufs als erfolgt bzw. der innergemeinschaftliche Erwerb durch das dU in diesem Zeitpunkt als bewirkt ([Art. 1 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 28. September 2012