Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern

Bearbeitet von
Prof. Dr. Markus Achatz, Prof. Dr. Michael Tumpel

1. Auflage 2012 2011. Taschenbuch. 232 S. Paperback
ISBN 978 3 7073 1986 6
Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm
Gewicht: 360 g

Steuern > Umsatzsteuer

schnell und portofrei erhältlich bei

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

achatz_tumpel.book Seite 1 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Achatz/Tumpel

●

Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern

achatz_tumpel.book Seite 2 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 3 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

Linde

achatz_tumpel.book Seite 4 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

ISBN 978-3-7073-1986-6

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Autors oder des Verlages ausgeschlossen ist.

© LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., Wien 2011
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch u Co. Ges.m.b.H.
1210 Wien, Scheydgasse 31
1

achatz_tumpel.book Seite 5 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Vorwort

Die am 17.11.2010 an der Johannes Kepler Universität Linz abgehaltene Umsatzsteuertagung 2010 befasste sich mit dem Thema des Verhältnisses der Umsatzsteuer zu anderen Steuern. Im vorliegenden Band sind die anlässlich der Tagung präsentierten Beiträge in einer erweiterten und aktualisierten Fassung enthalten.

Der Blick in der Steuerberatung, aber auch in der Wissenschaft ist bei umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen oftmals auf diese eine Steuerart beschränkt. Dabei können aber gerade Abhängigkeiten und Wechselwirkungen der Umsatzsteuer mit anderen Steuern übersehen werden. Das vorliegende Buch soll die Zusammenhänge zwischen Umsatzsteuer und anderen Steuern und daraus resultierende Probleme aufzeigen, um theoretisch fundierte, für die Praxis brauchbare Lösungen zu liefern.

Der Bogen der Themen im vorliegenden Buch ist weit gespannt: Es beginnt mit einer Untersuchung der ertragsteuerlichen Vorfragen im Umsatzsteuerrecht und der Frage der Behandlung der verdeckten Ausschüttungen in der Umsatzsteuer. Auch die Zusammenhänge von Rechtsverkehrsteuern im Allgemeinen und der Grunderwerbsteuer im Besonderen werden beleuchtet. Ein weiterer Beitrag befasst sich mit dem Verhältnis der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer zu den speziellen Verbrauchsteuern. Wichtig für die Durchsetzung des materiellen Umsatzsteuerrechts sind die allgemeinen und besonderen verfahrensrechtlichen Bestimmungen, welche ebenfalls analysiert werden.

Wir danken der Autorin und den Autoren dieses Buches herzlich für die Mühe bei der Ausarbeitung der Beiträge und hoffen, dass diese für die Leserinnen und Leser einen wesentlichen Beitrag zur Bewältigung der Besteuerungspraxis und der Wissenschaft Anregungen für die weitere Diskussion liefern. Für die Unterstützung bei der organisatorischen Abwicklung danken wir besonders Frau Elke Atzmüller. Dem Linde Verlag sei für die stets professionelle und rasche Abwicklung der Drucklegung gedankt.

Linz, September 2011

Markus Achatz
Michael Tumpel

achatz_tumpel.book Seite 6 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 7 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Inhaltsübersicht

Vorwort 5

Abkürzungsverzeichnis 17

Markus Achatz
Die Umsatzsteuer im Steuersystem – Rechtfertigung des Themas 23

Daniela Hohenwarter-Mayr
Ertragsteuerliche Vorfragen der Umsatzsteuer 33

Hannes Gurtner
Verdeckte Ausschüttung in der Umsatzsteuer 109

Karl-Werner Fellner
Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern 129

Dietmar Aigner
Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer 155

Thomas Bieber
Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern 173

Christoph Ritz
Umsatzsteuer und Verfahrensrecht 193

Autorenverzeichnis 225

Stichwortverzeichnis 227

achatz_tumpel.book Seite 8 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 9 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Inhaltsverzeichnis

Umsatzsteuer im Steuersystem – Rechtfertigung des Themas

Markus Achatz

I. Einleitung ... 23
II. Wirtschaftlich steuersystematische Bezüge ... 24
III. Steuerjuristische Bezüge und Anknüpfungen ... 26
1. Die Exklusivität der Mehrwertsteuer (Art 401 MWSt-RL) ... 26
2. Abgaben als Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ... 26
3. Interpretationsfragen an den Schnittstellen zwischen Umsatzsteuer und anderen Abgaben ... 29
IV. Verfassungsrechtliche Aspekte zur Doppelbesteuerung im Bereich der speziellen Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern ... 31
V. Schlussbemerkung ... 32

Ertragsteuerliche Vorfragen der Umsatzsteuer

Daniela Hohenwarter-Mayr

I. Umsatzsteuer vs Ertragsteuern: Systematische Einordnung und Standortbestimmung ... 33
1. Ausgangspunkt der Untersuchung ... 33
2. Prinzipien der Umsatzsteuer ... 33
3. Prinzipien der Ertragsteuern ... 35
4. Unterschiede und Gemeinsamkeiten ... 36
II. Ausgewählte rechtliche Berührungspunkte zwischen dem UStG und EStG ... 37
1. Aufwandseigenverbrauch und Vorsteuerabzug bei ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) ... 37
1.1. Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ... 37
1.2. Systematisches Zusammenspiel mit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ... 38
1.3. Sinn und Zweck der Abzugsverbote im EStG und UStG ... 42
1.4. Die einzelnen Abzugsverbote und ihre umsatzsteuerlichen Implikationen ... 44
1.4.1. Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt – Aufwendungen der Lebensführung im engeren Sinn ... 44
1.4.2. Beruflich mitveranlasste Aufwendungen der Lebensführung ... 45
1.4.2.1. Allgemeine Grundsätze ... 45
1.4.2.2. Gemischt genutzte Gebäude ... 49

achatz_tumpel.book Seite 10 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

1.4.2.3. Gemischt genutzte sonstige Wirtschaftsgüter ... 54
1.4.3. Wirtschaftsgüter, die der Angemessenheitsprüfung unterliegen ... 55
1.4.4. Repräsentationsaufwendungen ... 57
1.4.5. Reisekosten ... 60
1.4.6. Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ... 60
1.4.7. Aufwendungen für Familienheimfahrten ... 61
1.4.8. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen ... 62
1.4.9. Strafbare Geld- und Sachzuwendungen ... 62
1.4.10. Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 1 KStG ... 63
1.4.11. Nicht abzugsfähige Spenden iSd § 12 Abs 1 Z 5 KStG ... 63
2. Vorsteuerabzug bei Reisekosten ... 64
2.1. Anwendungsbereich von § 13 UStG ... 64
2.2. Reisekosten bei betrieblich veranlassten Reisen des „inländischen" Unternehmers ... 65
2.2.1. „Inlandseigenschaft" des Unternehmers ... 65
2.2.2. Ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise ... 65
2.2.3. Verpflegungsmehraufwand ... 68
2.2.4. Nächtigungsgelder ... 70
2.3. Reisekosten bei Dienstreisen von „inländischen" Arbeitnehmern ... 71
2.3.1. „Inländische" Arbeitnehmer ... 71
2.3.2. Dienstreise des Arbeitnehmers ... 71
2.3.3. Reisekosten und Nächtigungsgelder ... 72
2.3.4. Unionsrechtliche Bedenken ... 73
2.4. Reisekosten von „ausländischen" Unternehmern und Arbeitnehmern, die nicht der inländischen Lohnsteuer unterliegen ... 74
3. Berichtigung des Vorsteuerabzugs ... 75
3.1. Ausgangslage ... 75
3.2. Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10, 10a und 12 UStG ... 76
3.2.1. Tatbestand ... 76
3.2.2. Anknüpfung an das Gewinnermittlungsrecht des EStG ... 77
3.2.3. Anlagevermögen ... 78
3.2.4. Berichtigungszeitraum ... 79
3.2.5. Anschaffungs- und Herstellungskosten ... 80
3.2.6. Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten ... 84

achatz_tumpel.book Seite 11 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3.2.7. Aktivierungspflichtige Aufwendungen ... 86
3.2.8. Kosten für Großreparaturen ... 86
3.2.8.1. Begriff der Großreparatur ... 86
3.2.8.2. Unionsrechtliche Implikationen ... 87
3.3. Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG ... 89
III. Ausgewählte rechtliche Berührungspunkte zwischen UStG und UmgrStG sowie KStG ... 90
1. Umgründungen iSd UmgrStG als nicht steuerbare Umsätze ... 90
2. Einordnung von Unternehmensumgründungen im System der Umsatzsteuer ... 92
2.1. Traditionelle Auffassung ... 92
2.2. Kritik an der traditionellen Auffassung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung ... 95
2.2.1. Rechtsprechung des EuGH ... 95
2.2.2. Kritik ... 98
2.2.3. Umgründungen ... 102
2.2.4. Fazit ... 105
2.3. Art 19 MwStSyst-RL ... 105
3. Teleologische Interpretation der umsatzsteuerrelevanten Tatbestände des UmgrStG ... 106
IV. Schlussbetrachtung ... 108

Verdeckte Ausschüttung in der Umsatzsteuer

Hannes Gurtner

1. Einleitung ... 109
2. Begriff und Zweck der verdeckten Ausschüttung ... 109
3. Einordnung der verdeckten Ausschüttung im System der Umsatzsteuer ... 110
4. Umsatzsteuerliche Konsequenzen der verdeckten Ausschüttung ... 111
5. Fallgruppen von verdeckten Ausschüttungen und deren umsatzsteuerliche Konsequenzen ... 112
5.1. Kein Leistungsaustausch ... 112
5.2. Leistungen der Gesellschaft (an den Gesellschafter) ... 113
5.2.1. Bezug von Leistungen zur unmittelbaren Weiterleitung ... 113
5.2.1.1. Ausschließlich für Zwecke des Gesellschafters ... 113
5.2.1.2. Überwiegend für Zwecke des Gesellschafters ... 115
5.2.1.3. Überwiegend für Zwecke der Gesellschaft ... 116
5.2.2. Zuwendung von bestehendem Unternehmensvermögen bzw Erbringung von sonstigen Leistungen ... 117
5.2.2.1. Überlassung von Unternehmensvermögen bzw Dienstleistungserbringung ohne Entgelt ... 117

achatz_tumpel.book Seite 12 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

5.2.2.2. Überlassung von Unternehmensvermögen bzw Dienstleistungserbringung gegen unangemessen niedriges Entgelt ... 119
5.3. Leistungen des Gesellschafters (an die Gesellschaft) ... 125
5.3.1. Scheinleistungen ... 125
5.3.2. Leistungen gegen unangemessen hohes Entgelt ... 126
6. Resümee ... 127

Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern

Karl-Werner Fellner

I. Allgemeines ... 129
II. Rechtsgebühren ... 130
1. Rechtsgeschäfte ... 130
2. Bestandverträge ... 131
2.1. Besteuerung der Vermietung und Verpachtung ... 131
2.2. Franchise-Vertrag ... 132
2.3. Leasing-Vertrag ... 133
2.4. Abgrenzung zwischen Bestandvertrag und Kaufvertrag ... 134
2.5. Verwahrungsvertrag ... 135
2.6. Überlassung von Know-how ... 135
2.7. Bemessungsgrundlage beim Bestandvertrag ... 136
3. Bürgschaft ... 136
4. Darlehensvertrag ... 137
5. Dienstbarkeiten ... 138
6. Glücksverträge ... 139
6.1. Wetten ... 140
6.2. Ausspielungen ... 141
6.3. Hoffnungskauf ... 142
6.4. Leibrentenvertrag ... 143
6.5. Differenzgeschäfte ... 144
7. Kreditvertrag ... 144
8. Vergleich ... 145
9. Abtretung ... 146
9.1. Zession ... 146
9.2. Factoring ... 148
9.3. Vertragsübernahme ... 149
9.4. Zessionen an Verbriefungsspezialgesellschaften ... 150
10. Bewertung ... 150
III. Kapitalverkehrsteuern ... 152
IV. Versicherungssteuern ... 153
V. Stiftungseingangssteuer ... 154

achatz_tumpel.book Seite 13 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer

Dietmar Aigner

1. Ausgangspunkt und Wechselwirkungen 155
1.1. Doppelerfassung von Grundstücksumsätzen 155
1.2. Zulässigkeit der Doppelerfassung im nationalen Recht und im Unionsrecht 155
1.3. Wechselwirkungen zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer 157
1.3.1. Wirkungen der Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer 157
1.3.2. Wirkungen der USt auf die GrESt 158
2. Grundstücke im UStG und im GrEStG 158
2.1. Der Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG und des § 2 GrEStG 158
2.2. Verhältnis zum Grundstücksbegriff der MwSt-SystRL 163
3. Bauherrenbegriff im UStG und im GrEStG 164
4. Anteilsvereinigung und umsatzsteuerliche Organschaft 166
5. Bemessungsgrundlagenwirkungen durch Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG 167
5.1. Bemessungsgrundlagenwirkungen der Umsatzsteuer auf die Grunderwerbsteuer 168
5.2. Bemessungsgrundlagenwirkungen der Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer? 169
6. Ergebnisse 171

Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern

Thomas Bieber

1. Einleitung 173
2. Gesetzliche Berührungspunkte zwischen der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern 174
2.1. Steuergegenstand 174
2.2. Bemessungsgrundlage 175
2.3. Steuerbefreiungen im privaten Reiseverkehr 176
2.4. Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb 179
2.5. Umsatzsteuerliches Erhebungsverbot für spezielle Verbrauchsteuern? 180
3. Die verbrauchsteuerrechtliche Auslegung der Versandhandelsregelung des Art 3 Abs 3 UStG 182
3.1. Das Problem 182

achatz_tumpel.book Seite 14 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3.2. Verbrauchsteuerrechtliche Kriterien für die Zurechnung einer Lieferung an den Lieferer ... 183
3.3. Die Anknüpfung des VwGH an die Urteile *EMU* und *Joustra* ... 185
4. Rückgriff auf das Umsatzsteuerrecht für die Auslegung verbrauchsteuerrechtlicher Tatbestände ... 186
4.1. Keine analoge Anwendung der umsatzsteuerlichen Gutglaubensschutzgrundsätze im verbrauchsteuerrechtlichen Steueraussetzungsverfahren nach der Rspr des UFS und BFH ... 186
4.1.1. Das Steueraussetzungsverfahren ... 186
4.1.2. Das Problem ... 186
4.1.3. UFS 8.1.2010, ZRV/0207-Z3K/08 ... 186
4.1.4. BFH 10.11.2009, VII R 39/08 ... 188
4.2. Umsatzsteuerliches Liebhabereiverständnis im Energieabgabenvergütungsrecht ... 189
4.2.1. Das Problem ... 189
4.2.2. VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118 ... 189
4.2.3. UFS 26.4.2010, RV/0109-L/19; RV/0110-L/10 ... 191

Umsatzsteuer und Verfahrensrecht

Christoph Ritz

1. Allgemeine Bestimmungen ... 193
1.1. Anwendungsbereich der BAO (§§ 1 bis 3 BAO) ... 193
1.2. Abgabenanspruch (§ 4 BAO) ... 193
1.3. Gesamtschuld (§ 6 BAO) ... 195
1.4. Persönliche Haftungen (§ 7 BAO) ... 196
1.4.1. Haftungsbestimmungen der BAO ... 196
1.4.2. Haftung nach § 27 Abs 4 UStG 1994 ... 198
1.5. Sachhaftungen (§ 8 BAO) ... 198
1.6. Betriebsstätte (§ 29 BAO) ... 199
1.7. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 45 BAO) ... 200
2. Abgabenbehörden und Parteien ... 200
2.1. Zuständigkeit (§ 52 BAO, AVOG 2010) ... 200
2.2. (Gewillkürter) Vertreter (§ 83 BAO) ... 201
2.3. Befugnis zur Vertretung (§ 84 BAO) ... 201
3. Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen ... 203
3.1. Anbringen (§ 85 BAO) ... 203
3.2. Elektronische Übermittlung von Abgabenerklärungen ... 203
3.3. Elektronische Zustellung (§ 97 Abs 3 BAO) ... 203

achatz_tumpel.book Seite 15 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

4. Allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben 204
4.1. Anzeigepflichten 204
4.1.1. Anzeigepflichten nach § 120 BAO 204
4.1.2. Anzeigepflichten im UStG 1994 204
4.2. Aufzeichnungen (§ 131 BAO) 205
4.3. Aufbewahrungsfristen (§ 132 BAO) 206
4.4. Verspätungszuschlag (§ 135 BAO) 206
4.5. Wiederholungsprüfung (§ 148 Abs 3 BAO) 209
5. Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben 209
5.1. Schätzung (§ 184 BAO) 209
5.2. Abgabenbescheid (§ 198 BAO) 210
5.3. Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) 212
5.4. Bemessungsverjährung 213
5.4.1. Verjährungsfrist (§ 207 BAO) 213
5.4.2. Verjährung bei Vorsteuerberichtigung 214
5.4.3. Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 209 Abs 1 BAO) 214
5.4.4. Absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 und 4 BAO) 215
5.5. Berufungszinsen (§ 205a BAO) 215
6. Einhebung der Abgaben 216
6.1. Fälligkeit (§ 210 Abs 1 BAO) 216
6.2. Säumniszuschläge (§ 217 BAO) 216
6.3. Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) 218
6.4. Nachsicht (§ 236 BAO) 218
6.5. Rückzahlungssperre nach § 239a BAO 219
7. Rechtsschutz 220
7.1. Weitergeltung von Berufungen gemäß § 274 BAO 220
7.2. Bindungswirkung nach § 289 Abs 3 BAO 221
7.3. Änderung und Zurücknahme von Bescheiden 222
7.4. Berichtigung nach § 293c BAO 223
7.5. Rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO 223
7.6. Wiedereinsetzbare Fristen (§ 308 BAO) 223
7.7. Entscheidungspflicht (§ 311 BAO) 224

achatz_tumpel.book Seite 16 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 17 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Abkürzungsverzeichnis

a	auch
aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABl	Amtsblatt
Abschn	Abschnitt
Anm	Anmerkung
AnwBl	„Österreichisches Anwaltsblatt“
AO	a) Ausgleichsordnung b) (deutsche) Abgabenordnung
AÖF	„Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung“
Art	Artikel
arg	argumento (folgt aus)
ausl	ausländisch
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	„Der Betriebs-Berater“ (deutsch)
BdF	Bundesminister für Finanzen
Bem	Bemerkung
betr	betreffend
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	(deutscher) Bundesgerichtshof
BlgNR	Beilage(n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
BMR	Binnenmarktregelung (Anhang zu § 29 Abs 8 UStG 1994)
BStBl	„Bundessteuerblatt“ (deutsch)
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz 1920 idF von 1929
BVG	Bundesverfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
d, dt	deutsch
DAZ	Dienstanweisung für die Zollämter
DB	„Der Betrieb“ (deutsch)
DE-USt	Durchführungserlass zur Umsatzsteuer

achatz_tumpel.book Seite 18 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

DStjG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Veröffentlichungen)
DStR	„Deutsches Steuerrecht“ (deutsch)
DStZ	„Deutsche Steuer-Zeitung“ (deutsch)
dUStR	Umsatzsteuer-Richtlinie 1992 (Deutschland), BStBl I, Sonder-Nr 3/1991
DVO	Durchführungsverordnung
E	a) Entscheidung b) Erlass
EFG	„Entscheidungen der Finanzgerichte“ (deutsch)
EG-RL	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft
EG-UStG	Einführungsgesetz zum UStG 1972
EG	Europäische Gemeinschaften
EGG	Erwerbsgesellschaftengesetz
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
Erk	Erkenntnis
Erl	a) Erlass b) Erläuterungen
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
FB-USt	Fachbereich Umsatzsteuer
FG	Finanzgericht
FinVerw	Finanzverwaltung
FJ	„Finanzjournal“
FJGVR	„Finanzjournal – Gebühren- und Verkehrsteuer-Rundschau“
FLD	Finanzlandesdirektion
FN	Fußnote
FS	Festschrift
G	Gesetz
gem	gemäß
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts

achatz_tumpel.book Seite 19 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

GesRZ	„Der Gesellschafter“
GewO	Gewerbeordnung
glA	gleicher Ansicht
GP	Gesetzgebungsperiode
GZ	Geschäftszahl
H	Heft
hA	herrschende Ansicht
HFR	„Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung“ (deutsch)
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
HS	„Handelsrechtliche Entscheidungen“
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
idZ	in diesem Zusammenhang
ig	innergemeinschaftlich
igE	innergemeinschaftlicher Erwerb
igL	innergemeinschaftliche Lieferung
inl	inländisch
iSd	im Sinne des (der)
IStR	„Internationales Steuerrecht“ (deutsch)
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
JbFAStR	„Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht“ (deutsch)
KAG	Krankenanstaltengesetz
KFZ	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KN	Kombinierte Nomenklatur
KöR	Körperschaften des öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
leg cit	legis citatae (des zitierten Gesetzes)
Lfg	Lieferung
lit	litera (Buchstabe)
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
luf	land- und forstwirtschaftlich
LVO	Liebhabereiverordnung

achatz_tumpel.book Seite 20 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Mat	Materialien
maW	mit anderen Worten
mE	meines Erachtens
MRG	Mietrechtsgesetz
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwSt-RL	RL 2006/112/EG
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie RL 2006/112/EG
NZ	„Österreichische Notariats-Zeitung“
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖBA	„Österreichisches Bank-Archiv“
ÖGWTZ	„Zeitung der österreichischen Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder“
ÖGZ	„Österreichische Gemeinde-Zeitung“
ÖHW	„Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich“
öst	österreichisch(e/en/em)
ÖStZB	„Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VwGH und des VfGH, Beilage zur Österreichischen Steuer-Zeitung“
oV	ohne Verfasserangabe
Rdnr	Randnummer
RdW	„Österreichisches Recht der Wirtschaft“
RFG	Rundfunkgesetz
RIW	„Recht der internationalen Wirtschaft“
RL	Richtlinie
Rs	Rechtssache
Rsp	Rechtsprechung
RV	Regierungsvorlage
RWZ	„Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen“
Rz	Randziffer
s	siehe
Slg	Sammlung
sog	so genannt
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung“ (deutsch)
StG	Strafgesetz
StQ	„Die Quintessenz des Steuerrechts“ (deutsch)
StRefG	Steuer-Reformgesetz
stRsp	ständige Rechtsprechung

achatz_tumpel.book Seite 21 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

StuW	„Steuer und Wirtschaft“ (deutsch)
StVj	„Steuerliche Vierteljahresschrift“ (deutsch)
SWI	„Steuer und Wirtschaft International“
SWK	„Steuer- und WirtschaftsKartei“
SZ	Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes in Zivil- und Justizverwaltungssachen
Tz	Textziffer
ua	a) unter anderem b) und andere
UG	Universitätsgesetz
UID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UR	„Umsatzsteuer-Rundschau“ (deutsch)
uU	unter Umständen
USt	Umsatzsteuer
USt-DVO	(deutsche) Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStKongrBer	„Umsatzsteuerkongreß-Bericht“ (deutsch)
UStKongrRep	„Umsatzsteuerkongreß-Report“ (deutsch)
UStR	„Die Umsatzsteuer-Rundschau“ (deutsch; bis 1983)
UVR	„Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht“ (deutsch)
v	vom
va	vor allem
VerRL	Richtlinien für die Besteuerung der Vereine, AÖF 211/1982
verst Sen	verstärkter Senat
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des VfGH
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VuV-RL	Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft, AÖF 172/1991
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WBl	„Wirtschaftsrechtliche Blätter“
WEG	a) Wohnungseigentumsgemeinschaft b) Wohnungseigentumsgesetz
WGG	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

achatz_tumpel.book Seite 22 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

WRG	Wasserrechtsgesetz
WT	„Der Wirtschaftstreuhänder“
WUStG	Warenumsatzsteuergesetz
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZfV	„Zeitschrift für Verwaltung“
ZGV	„Zeitschrift für Gebühren und Verkehrsteuern“
ZGV-UStR	„Zeitschrift für Gebühren und Verkehrsteuern, Umsatzsteuer-Rundschau“
ZK	Zoll-Kodex
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZollR-DG	Zollrechts-Durchführungsgesetz

achatz_tumpel.book Seite 23 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer im Steuersystem – Rechtfertigung des Themas

Markus Achatz

I. Einleitung

Es ist allgemein anerkannt, dass die Umsatzsteuer den Charakter einer allgemeinen Verbrauchsteuer mit der Technik einer Verkehrsteuer hat.[1] Dies ergibt sich aus der Belastungswirkung der Steuer, die auf die Belastung des Letztverbrauchs zielt, wobei sie zwecks Herbeiführung dieses Belastungsziels technisch an den Umsatz anknüpft. Materiell ist sie daher keine Verkehrsteuer, sondern eine Verbrauchsteuer, mit der die Einkommensverwendung des Letztverbrauchers belastet werden soll.

Betrachtet man die Umsatzsteuer im Steuersystem und hier ihr Verhältnis zu anderen Steuern, so hat die Abgabe aus der Perspektive ihrer Belastungskonzeption betrachtet daher Bezüge zu den speziellen Verbrauchsteuern, aus rechtstechnischer Sicht auch zu den Verkehrsteuern. Sie weist darüber hinaus aber auch Bezüge zu anderen Steuern auf, so insbesondere und an vorderster Stelle zur Einkommensteuer. Der besondere Bezug zur Einkommensteuer ergibt sich daraus, dass die Umsatzsteuer – so wie die Einkommensteuer – mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen begründet werden kann.[2] Das Einkommen wird ein erstes Mal direkt belastet durch die Einkommensteuer und es wird ein zweites Mal indirekt belastet durch die Umsatzsteuer, die in ihrer Wirkung eine Einkommensverwendungsteuer ist. Man kann auch sagen: Das Einkommen wird einmal in der Zuflussphase und einmal in der Abfluss- oder Verwendungsphase belastet.[3]

Systematisch können diese Bezüge der Umsatzsteuer zu anderen Abgaben unterschieden werden in einerseits wirtschaftliche Bezüge und andererseits rechtliche Bezüge und Verknüpfungen. Wirtschaftlich und hier im Wesentlichen nach der Belastungskonzeption kann die Umsatzsteuer zu anderen Abgaben einerseits im Verhältnis der Komplementarität, andererseits aber auch im Verhältnis der Konkurrenz stehen.[4] Was die rechtlichen Bezüge und Verknüpfungen anbelangt, bestehen die Zusammenhänge meist aufgrund der Tatbestandsbildung oder auch der Erhebungstechnik. Die steuerjuristischen Bezüge und Anknüpfungen können sich zunächst daraus ergeben, dass andere Abgaben zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer rechnen können. Weitergehend ist allerdings auch

1 *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 33 ff.
2 *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 39.
3 Zitiert nach *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (1993), 981.
4 Nähere Ausführungen hierzu finden sich in Abschnitt II.

achatz_tumpel.book Seite 24 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

zu beachten, dass zum einen andere Abgaben an umsatzsteuerliche Tatbestände anknüpfen können und zum anderen einzelne Tatbestände des Umsatzsteuergesetzes auf Tatbestände anderer Abgabengesetze verweisen.[5]

Aus den vielfältigen Berührungspunkten können sich für einzelne Sachverhalte zumindest aus wirtschaftlicher Sicht Doppelbesteuerungen ergeben. Zum Teil nimmt der Umsatzsteuergesetzgeber auf solche Doppelbesteuerungen durch die Verankerung unechter Steuerbefreiungen Bezug. Ungeachtet dessen bleiben Doppelbesteuerungen bestehen, für die sich die Frage der sachlichen Rechtfertigung stellt.[6]

II. Wirtschaftlich steuersystematische Bezüge

Obgleich die Umsatzsteuer so wie die Einkommensteuer auf Leistungsfähigkeitsüberlegungen basiert, steht sie nicht im Verhältnis der Konkurrenz zur ESt, sondern der Komplementarität: Die Belastung der Einkommensverwendung dient als Ergänzung der Belastung der Einkommenserzielung.

Dies zeigt sich zum einen darin, dass die Umsatzsteuer verwendetes Einkommen belastet, das von der Einkommensteuer nicht erfasst wird: Lotterie- und Spielgewinne sowie private Veräußerungsgewinne, die außerhalb der §§ 27 und 30 EStG anfallen, werden dadurch zumindest in der Phase der Einkommensverwendung belastet. Die Umsatzsteuer erfüllt zum anderen eine fiskalische Auffangfunktion in jenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige das erzielte Einkommen vorsätzlich oder fahrlässig nicht der Einkommensbesteuerung unterwirft.

Auch nach ihrer Verteilungswirkung müssen Umsatzsteuer und Einkommensteuer als Einheit betrachtet werden. Eine progressive Einkommensteuer lässt sich eher rechtfertigen, wenn daneben eine proportionale Belastung der Einkommensverwendung besteht, die wirtschaftlich regressive Wirkung aufweist.[7] Umgekehrt lässt sich die Umsatzsteuer unter dem Aspekt einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung nur neben einer Einkommensteuer rechtfertigen, die auf die individuellen Verhältnisse Bedacht nimmt.[8]

Schließlich ist zu bedenken, dass ohne das Bestehen einer Umsatzsteuer das Aufkommen an Steuern wohl zu großen Teilen über die Einkommensteuer oder andere direkte leistungsfähigkeitsabhängige Steuern erhoben werden müsste. Es ist klar, dass eine solche Alternative mit erheblichem Steuerwiderstand verbunden wäre. Der Vorteil der Umsatzsteuer besteht gerade darin, dass sie die Leistungsfähigkeit nahezu unmerklich belastet und insofern eine ideale Ergänzung zu den leistungsfähigkeitsabhängigen direkten Steuern darstellt.

---

5 Vgl dazu Kap III.
6 Vgl dazu unten Kap IV.
7 *Reiss*, DStjG 13, 27, 250.
8 *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 39.

achatz_tumpel.book Seite 25 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Im Verhältnis der Konkurrenz steht die Umsatzsteuer zur zusätzlichen Belastung der Einkommensverwendung durch spezielle Verbrauchsteuern, Aufwandsteuern und Verkehrsteuern. Die heute bestehende Situation ist historisch gewachsen. Die Geschichte der Verbrauchsteuern zeigt einen Wildwuchs an besonderen Akzisen. 1875 waren in Preußen 2.775 Objekte durch spezielle Akzisen belastet, von Lebensmitteln über Industrieprodukte, von lebensnotwendigen bis hin zu Luxusgütern.[9] Die Versuche, eine Generalakzise einzuführen, sind wiederholt gescheitert. Mit der Einführung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer entstand eine Konkurrenzsituation mit den einzelnen Verbrauch-, Aufwand- und Verkehrsteuern, die bis heute steuerjuristisch nicht aufgearbeitet ist.

Unionsrechtlich ist das Konkurrenzverhältnis zwischen der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern jedenfalls in mehrfacher Weise durch Sekundärrecht abgesichert: Art 401 MWSt-RL bestimmt, dass die Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht darin hindert, neben der Umsatzsteuer Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Die Steuern dürfen allerdings nicht im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden sein.[10] Für die speziellen Verbrauchsteuern, die unter das Regime der Richtlinie 2008/118/EG über das allgemeine Verbrauchsteuersystem fallen, bestimmt Art 1 Abs 1, dass die Richtlinie ein allgemeines System für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom gem der Richtlinie 2003/96/EG, Alkohol und alkoholische Getränke gemäß den Richtlinien 92/83/EWG und 92/84/EWG sowie Tabakwaren gemäß den Richtlinien 95/59/EG, 92/79/EWG und 92/80/EWG festlegt. Darüber hinaus erlaubt die Richtlinien gemäß Art 1 Abs 2 den Mitgliedstaaten, für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern zu erheben, soferne sie mit den gemeinschaftlichen Vorschriften über die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, und die Erhebung von Steuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren gemäß Art 1 Abs 3, soferne die Erhebung solcher Steuern im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. Aus unionsrechtlicher Sicht ist somit das Nebeneinander von Umsatzsteuer und speziellen Verbrauchsteuern, Aufwandsteuern und Verkehrsteuern weitgehend akzeptiert und stößt kaum auf steuerjuristisch relevante Grenzen.[11] Fraglich ist allerdings, ob sich engere Grenzen aus der Verfassungsrechtslage ableiten lassen.[12]

---

9 *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (1993), 960.
10 Vgl dazu unten Kap III.1.
11 Vgl dazu auch unten.
12 Vgl dazu unten.

achatz_tumpel.book Seite 26 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

III. Steuerjuristische Bezüge und Anknüpfungen

1. Die Exklusivität der Mehrwertsteuer (Art 401 MWSt-RL)

Art 401 MWSt-RL (vormals Art 33 6. MWSt-RL) verbietet die Erhebung von Abgaben, die den Charakter einer Umsatzsteuer haben.[13] Zu dieser Vorschrift liegt mittlerweile umfassende Rechtsprechung des EuGH vor. Unzulässig sind danach Abgaben, die die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen. Die wesentlichen Merkmale bestehen in der allgemeinen Anwendung auf Umsätze, bei denen es um Gegenstände und Dienstleistungen geht, in der Proportionalität des Steuersatzes, der Erhebung auf jeder Produktions- und Verarbeitungsstufe sowie in einem Entlastungssystem innerhalb der Unternehmerkette, das nach Art eines Vorsteuerabzugs funktioniert.[14] Für Österreich hat der EuGH die Kammerumlage 1,[15] die Tourismusabgaben[16] und die Getränkesteuer[17] als mit diesen Vorgaben vereinbar erkannt. Die Werbeabgabe sowie die Anzeigen- und Ankündigungsabgaben sind nach der Rechtsprechung des VwGH ebenfalls mit Art 401 MWSt-RL vereinbar.[18]

Art 401 MWSt-RL belässt somit den Mitgliedstaaten für die Beibehaltung oder auch die Einführung neuer Verbrauchsteuern einen weiten Spielraum. Meist liegt schon deshalb keine mehrwertsteuerähnliche Abgabe vor, weil sie nur auf einzelne Verbrauchsgüter und nicht allgemein erhoben wird. Im Regelfall ist aber der Charakter einer Umsatzsteuer vor allem dann auszuschließen, wenn keine Entlastung innerhalb der Unternehmerkette erfolgt.[19]

2. Abgaben als Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Art 78 MWSt-RL bestimmt, dass in die Steuerbemessungsgrundlage der Umsatzsteuer Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst einzubeziehen sind. Es handelt sich hierbei um Beträge, die keinen Mehrwert darstellen und auch nicht die wirtschaftliche Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands darstellen. Ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage lässt sich nach der Rspr des EuGH daher nur dann begründen, wenn diese Abgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung selbst stehen.[20] Zum Entgelt rechnen somit im Regelfall die speziellen Verbrauchsteuern

[13] Vgl Kap II.
[14] Vgl dazu *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 29.
[15] EuGH 19.2.1998, Rs C-318/96 „Spar".
[16] EuGH 8.6.1999, Rs C-338/97 ua „Pelzl".
[17] EuGH 9.3.2000, Rs C-437/97 „Evangelischer Krankenhausverein Wien".
[18] VwGH 21.5.2001, 2001/17/0026; 25.11.2003, 2003/17/0090.
[19] Vgl a *Achatz*, SWK 1997, S 516; *Ruppe*, UStG³, Einf vor Tz 22.
[20] EuGH 1.6.2006, Rs C-98/05 „De Danske Bilimportorer".

achatz_tumpel.book Seite 27 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

einschließlich der Energieabgaben, die Werbeabgabe, die Anzeigen- und Ankündigungsabgaben und die Vergnügungssteuern.[21] Auch die im Rahmen des BBG 2011, BGBl I 111/2010 eingeführte Flugabgabe rechnet als Teil des Entgelts zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. § 5 Abs 3 Flugabgabegesetz sieht allerdings vor, dass sich die Flugabgabe auf Kurzstreckenflüge iHv € 8,00 um den Betrag der Umsatzsteuer vermindert. Die auf Kurzstreckenflüge mit einem Fixbetrag von € 8,00 erhobene Flugabgabe setzt sich somit aus der Flugabgabe in Höhe von € 7,27 und der Umsatzsteuer von € 0,72 zusammen.[22] Grenzüberschreitende Flüge sind von der USt befreit, weshalb für diese keine Umsatzsteuer anfällt.

Abgaben rechnen nicht zur Bemessungsgrundlage, wenn sie als durchlaufende Posten zu qualifizieren sind. Dies trifft etwa auf Ortstaxen und Kurtaxen zu, die durch den Unternehmer im Namen und auf Rechnung des Gastes (Abgabenschuldner) vereinnahmt und verausgabt werden.[23] Auch die Straßenbenützungsabgabe, die vom Spediteur dem Zulassungsbesitzer eines im Ausland zugelassenen KFZ weiterverrechnet wird, gehört nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abfertigungsleistung.[24] Vom Vermieter an den Mieter weiterverrechnete Bestandvertragsgebühren rechnen ebenfalls zu den Durchläufern, und zwar selbst dann, wenn sie vom Bestandgeber im Wege der Selbstberechnung abgeführt werden.[25] Weiterverrechnete Wettgebühren gem § 33 TP 17 GebG rechnen dagegen nicht zu den durchlaufenden Posten, weil der Buchmacher eine eigene Schuld tilgt.[26]

Für die NoVA hat der EuGH entgegen der bis dahin geübten Praxis die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage verneint.[27] Konzeptionell zielt die NoVA nämlich nicht auf die Belastung der Lieferung, sondern – berücksichtigt man das Gesamtsystem der Abgabe – auf die erstmalige Zulassung des Fahrzeugs im Inland. Die Rechtsprechung des EuGH baut konsequent auf der Vorjudikatur[28] auf. Die Abgabe belastet nur die Lieferung jener Fahrzeuge, die in Österreich noch nicht zugelassen sind und sieht ferner eine Vergütung der NoVA vor, soferne keine Zulassung des KFZ im Inland erfolgt bzw wird bei Beendigung der Zulassung eine entsprechende Erstattung vorgesehen. Umstritten sind die NoVA-rechtlichen und die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen dieses Urteils. NoVA-rechtlich sieht § 6 Abs 6 NoVAG einen Zuschlag in Höhe von

---

21 *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 23; zur Grunderwerbsteuer vgl *Aigner*, in diesem Band.
22 V*ock/Lachmayer*, SWK 2011, T 6.
23 VwGH 4.10.1977, 364/77, ÖStZB 1978, 92.
24 UStR Rz 657.
25 *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 132 mwN; *Fellner* in diesem Band.
26 VwGH 23.6.1983, 82/15/0054, ÖStZB 1984, 247.
27 EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09 „Kommission gegen Österreich".
28 EuGH 1.6.2006, Rs C-98/05 „De Danske Bilimportorer"; 20.5.2010, Rs C-228/09 „Kommission gegen Polen".

achatz_tumpel.book Seite 28 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

20% in jenen Fällen vor, in denen die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist. Diese mit dem StRefG 1993 für Einfuhren geschaffene Bestimmung wird nunmehr von der Praxis der FinVerw generell auf NoVA-pflichtige Tatbestände angewendet.[29] Das BMF vertritt dazu die Auffassung, dass aus verwaltungsökonomischen Gründen bis 30.6.2011 die Erhebung des Erhöhungsbetrages unterbleiben kann, wenn die NoVA weiterhin in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen wird.[30] Für Sachverhalte, die nach diesem Zeitpunkt verwirklicht werden, ist danach jedenfalls der NoVA-Zuschlag zu erheben. *Gurtner/Haller*[31] haben darauf hingewiesen, dass die Anwendung des NoVA-Zuschlags auf Inlandssachverhalte problematisch erscheint: § 6 Abs 6 NoVAG wurde mit dem StRefG 1993 eingeführt, um für Einfuhren die gleiche Gesamtsteuerbelastung wie bei Inlandssachverhalten herbeizuführen. Für Importe aus anderen EU-Mitgliedstaaten wurde der NoVA-Zuschlag sodann vom EuGH und vom VwGH als unionswidrig erkannt,[32] sodass der Zuschlag nur mehr beim Import aus Drittstaaten zum Tragen kam. Berücksichtigt man nunmehr, dass nach der Rechtsprechung des EuGH für Inlandssachverhalte die NoVA nicht der Umsatzsteuer unterliegt, scheint auch die Rechtfertigung des Zuschlags, für Drittlandsimporte ein zusätzliches Umsatzsteuersurrogat zu erheben, entfallen zu sein. Die Anwendung des Zuschlags auf Inlandssachverhalte war zudem vom Gesetzgeber zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt. Ob sich hieraus ableiten lässt, dass der NoVA-Zuschlag auf Inlandssachverhalte nicht anwendbar ist, erscheint allerdings fraglich: Im Ergebnis bewirkt die Regelung eine Anhebung der NoVA um 20 %; eine solche Maßnahme könnte der Gesetzgeber – auch wenn sie durch ein EuGH-Urteil ausgelöst wird, das die bis dahin bestehende Praxis als unionsrechtswidrig qualifiziert – wohl jedenfalls setzen, um den durch das EuGH-Urteil bedingten Einnahmenausfall zu kompensieren. Dieser Argumentation kann freilich entgegengehalten werden, dass der Zuschlag nicht eine NoVA-Erhöhung herbeiführen soll, sondern eine entfallende USt-Belastung ausgleichen soll. Deutlich wird dies in jenen Fällen, in denen nach der Verwaltungspraxis der NoVA-Zuschlag nicht zum Tragen kommen soll.[33] Dies ist der Fall, wenn die Lieferung an einen Leasinggeber erfolgt, der das Fahrzeug USt-pflichtig vermietet. Da die NoVA in die Leasingrate einfließt und damit der USt unterliegt, würde der NoVA-Zuschlag zu einer – gegenüber dem Status vor dem EuGH-Urteil – Erhöhung der Steuerbelastung führen. Der NoVA-Zuschlag

[29] Vgl BMF 10.1.2011, BMF-010219/0001-VI/4/2011; 3.2.2011, BMF-010220/0023-IV/9/2011.
[30] BMF 3.2.2011, BMF-010220/0023-IV/9/2011.
[31] SWK 2011, S 325 ff.
[32] EuGH 29.4.2004, Rs C-387/01 „Weigel/Weigel"; VwGH 25.5.2004, 2004/15/0061; 17.12.2009, 2009/16/0100.
[33] BMF 21.3.2011, BMF-010220/0041-IV/9/2011.

achatz_tumpel.book Seite 29 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

erweist sich damit aber als verkappte USt auf die NoVA und somit als unionsrechtswidrige Einbeziehung der NoVA in die MWSt-Bemessungsgrundlage.

USt-lich wird die auf die NoVA entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 12 UStG aufgrund der Rechnung geschuldet, soferne die NoVA in die Bemessungsgrundlage der USt einbezogen wurde. Die Rechnungskorrektur führt zu einer Gutschrift in jenem Veranlagungszeitraum, in dem die Berichtigung durchgeführt wird, da die Rechnungsberichtigung ex nunc wirkt. Die Einrede der Verjährung steht somit der Rechnungsberichtigung nicht entgegen.[34] Auch für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vertritt die Finanzverwaltung eine Ex-nunc-Korrektur (UStR Rz 1825). Zu beachten ist im gegebenen Zusammenhang § 239a BAO, wonach die Rückzahlung indirekter Abgaben zu unterbleiben hat, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen führen würde. *Ritz/Ratgeber/Koran*[35] vertreten in diesem Zusammenhang, dass eine Rückzahlung solange nicht erfolgen kann, als der Zustand der Überwälzung nicht rückgängig gemacht ist. Eine Vereinbarung über die Rückgängigmachung wäre unzureichend; die auf die NoVA entfallende USt müsste vielmehr dem Käufer vorweg tatsächlich erstattet werden. Diese Auffassung erscheint überzogen: Zwar ist einzuräumen, dass der bloße Wille des Steuerschuldners, die Abgabe zu erstatten, nicht ausreichend sein kann; eine Vereinbarung, die dem Abnehmer einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch gewährt, müsste aber in jedem Fall ausreichend sein.[36]

3. Interpretationsfragen an den Schnittstellen zwischen Umsatzsteuer und anderen Abgaben

Es besteht eine Vielzahl von steuerjuristischen Bezügen zwischen der Umsatzsteuer und anderen Abgaben. Zum einen knüpfen andere Abgaben an umsatzsteuerliche Tatbestände an, zum anderen kommt es zu Anknüpfungen des Umsatzsteuergesetzes an Tatbestände, die in anderen Abgabengesetzen geregelt sind. Bei der Anknüpfung anderer Abgaben an umsatzsteuerliche Tatbestände können Fälle unterschieden werden, in denen die Umsatzsteuer als Sachverhalt abgabenrechtlich relevanter Tatbestände zu beurteilen ist. So ist etwa bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG der Ansatz der Umsatzsteuer als Einnahme oder Ausgabe zu entscheiden oder bei der Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 6 Z 11 EStG auf den Vorsteuerabzug Bedacht zu nehmen. Darüber hinaus können umsatzsteuerliche Tatbestände Teil einer autonomen Tatbestandsbildung einer anderen Abgabe sein. So knüpft etwa das Kommunalsteuergesetz an den Unternehmerbegriff an, wobei

[34] *Gurtner/Haller*, SWK 2011, S 333.
[35] Abgabenordnung neu, 239 A.3.
[36] So auch *Gurtner/Haller*, SWK 2011, S 335 f.

achatz_tumpel.book Seite 30 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

§ 3 KommStG zwar keinen Verweis auf das UStG enthält, den Tatbestand aber inhaltsgleich formuliert. Noch enger ist die steuerjuristische Verknüpfung, wenn der Tatbestand einer Abgabe auf einen umsatzsteuerlichen Tatbestand verweist: So sieht etwa § 2 Abs 1 WerbeAbgG vor, dass die Bemessungsgrundlage das Entgelt im Sinne des § 4 UStG ist. § 1 NoVAG unterwirft der Normverbrauchsabgabe Lieferungen, die ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG im Inland gegen Entgelt ausführt. Bemessungsgrundlage ist nach § 5 NoVAG ebenfalls das Entgelt im Sinne des § 4 UStG.

Aber auch die Umsatzsteuer knüpft in zahlreichen Fällen an Tatbestände anderer Abgaben an. So enthält das UStG zahlreiche ertragsteuerliche Anknüpfungen etwa im Bereich des Eigenverbrauchs und des Vorsteuerabzugs.[37] Im Bereich der unechten Steuerbefreiungen bestehen verkehrssteuerliche Anknüpfungen,[38] im Bereich der Binnenmarktregelung können verbrauchsteuerliche Anknüpfungen in Art 1 Abs 6, Art 3 Abs 7 und Art 4 Abs 1 festgemacht werden.[39] Hinzuweisen ist ferner auf zahlreiche zollrechtliche Anknüpfungen: § 26 UStG bestimmt, dass für die EUSt die Vorschriften des Zollrechts sinngemäß gelten;[40] spezielle Anknüpfungen an das Zollrecht bestehen bei der Bemessungsgrundlage (§ 5 UStG) und bei den Einfuhrumsatzsteuerbefreiungen (§ 6 Abs 4 UStG). Schließlich ist auf die Anknüpfungen an das Verfahrensrecht hinzuweisen.[41]

An den Schnittstellen stellt sich eine Vielzahl dogmatischer Fragen. Zu beachten ist insbesondere, dass Verweise des Umsatzsteuergesetzes auf Tatbestände anderer Abgaben unionsrechtskonform auszulegen sind. Dies gilt etwa für den Verweis des § 2 Abs 3 UStG auf den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art, der der Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts zugrunde liegt. Die in § 2 KStG verankerten ertragsteuerlichen Festlegungen sind somit ungeachtet der umsatzsteuerlichen Anknüpfung für das MWSt-Recht nur insoweit zu beachten, als sie den Vorgaben des Unionsrechts und hier im Wesentlichen des Art 13 MWSt-RL entsprechen.[42] Umgekehrt ist freilich zu beachten, dass Abgabengesetze, die an Tatbestände des UStG anknüpfen, nicht notwendigerweise einer unionsrechtskonformen Auslegung unterliegen. So sind die Begriffe des Unternehmers und des Unternehmens im Kommunalsteuerrecht ungeachtet ihrer wörtlichen Deckungsgleichheit mit dem ustl Unternehmerbegriff nicht unionsrechtskonform auszulegen.[43]

---

37 Vgl dazu die Referate von *Hohenwarter* und *Gurtner*.
38 Vgl dazu die Referate von *Fellner* und *Aigner*.
39 Vgl dazu das Referat von *Bieber*.
40 Vgl dazu *Ruppe*, UStG³, § 26 Tz 8 ff.
41 Vgl zu den verfahrensrechtlichen Verknüpfungen ausführlich den Beitrag von *Ritz*.
42 *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 10; *Achatz*, IStR 2008, 541.
43 VwGH 17.3.1999, 97/13/0089; *Taucher*, KommStG, § 3 Tz 11 f.

achatz_tumpel.book Seite 31 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

IV. Verfassungsrechtliche Aspekte zur Doppelbesteuerung im Bereich der speziellen Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern

Oben wurde bereits darauf hingewiesen, dass das Unionsrecht dem Gesetzgeber kaum Grenzen setzt, neben der MWSt als allgemeiner Einkommensverwendungssteuer spezielle Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern vorzusehen. An dieser Stelle soll der Frage nachgegangen werden, ob sich aus dem Verfassungsrecht besondere Grenzen bei solchen Abgaben ergeben können. Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang davon auszugehen, dass der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum hat, derartige spezielle Steuern neben der Umsatzsteuer einzuführen. Die Auswahl des Steuergegenstandes ist eine steuerpolitische Belastungsentscheidung, die der sachlichen Rechtfertigung bedarf. Diese Rechtfertigung kann in Leistungsfähigkeitsüberlegungen, Äquivalenzüberlegungen oder in Lenkungsüberlegungen begründet liegen.[44]

Je stärker der Fiskalzweck von speziellen Verbrauchsteuern im Vordergrund steht, desto konkreter stellt sich in einer besonderen Weise die Frage nach ihrer sachlichen Rechtfertigung: Da die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer zu sehen ist, bedarf die Erhebung einer weiteren speziellen Verbrauchsteuer wohl einer besonderen sachlichen Rechtfertigung. Im Bereich der Ertragsteuern hat der Verfassungsgerichtshof etwa zur Konkurrenz zwischen der Einkommensteuer und der Zinsertragsteuer ausgesprochen, dass eine doppelte Einkommensbesteuerung der Zinseinkünfte mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar sei und daher die ZESt auf die ESt anzurechnen sei.[45] Für spezielle Verbrauchsteuern ist bislang eine solche Prüfung noch nicht erfolgt. Ob sich die im Bereich der Einkommensbesteuerung gefundenen Prüfungsansätze auf die indirekte Verbrauchsbesteuerung übertragen lassen, ist fraglich. Die Unterschiede in der Steuererhebung und auch ein mögliches Ausweichverhalten könnten für einen weniger strengen Prüfungsmaßstab sprechen.[46]

So geht der VfGH in seinem Erkenntnis zum Kunstförderungsbeitrag davon aus, dass dem Gesetzgeber ein weiter steuerpolitischer Gestaltungsspielraum zukommt, der nicht überschritten wird, wenn der Inhaber einer Rundfunkbewilligung mit einer Abgabe belastet wird und damit im Ergebnis der Aufwand für die Möglichkeit des Konsums von Rundfunksendungen besteuert und somit nach Art einer Verbrauchs- oder Aufwandsteuer belastet wird. Einschränkend weist der VfGH allerdings auf das niedrige Belastungsausmaß der Abgabe hin, womit die sachliche Rechtfertigung im konkreten Einzelfall unter dem Vorbehalt des Belas-

---

44 *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, in *Bernat/Böhler/Weilinger,* Zum Recht der Wirtschaft, Wien 2001, 2079 ff.

45 VfGH 14.3.1986, B 371/85, VfSlg 10.827.

46 *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben in *Bernat/Böhler/Weilinger* (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft, Wien 2001, 2079 ff.

achatz_tumpel.book Seite 32 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

tungsausmaßes entsteht.[47] Ferner ist davon auszugehen, dass etwa auch die Werbeabgabe als verfassungskonform zu qualifizieren ist: So ist nach der Rspr des VwGH kein verfassungsrechtlicher Grund zu sehen, der es dem Gesetzgeber verwehren würde, die entgeltliche Erbringung von Werbeleistungen einer speziellen Abgabe der konkreten Höhe zu unterwerfen und damit den Aufwand der Unternehmen für Werbung einer Besteuerung zu unterziehen.[48]

Zum Teil hat der Gesetzgeber unechte Steuerbefreiungen vorgesehen, um Doppelbesteuerungen im Bereich der speziellen Verkehrsteuern auszugleichen. Historisch betrachtet zielten sie auf die Herstellung einer einfachen Belastung im System einer Bruttoumsatzsteuer. Im System einer Nettoallphasenumsatzsteuer bedingen sie einen Verlust des Vorsteuerabzugs und hierdurch eintretende Doppelbesteuerungseffekte. Der Eintritt einer solchen Doppelbelastung für sich führt noch nicht zur Verfassungswidrigkeit. Allerdings hat der VfGH zur unechten Befreiung des § 6 Z 9 lit b betreffend USt und Gesellschaftssteuer ausgeführt, dass die Gewährung einer Umsatzsteuerbefreiung mit dem Ziel, eine doppelte steuerliche Belastung zu verhindern, zwar zulässig, aber bedenklich ist, wenn diese Befreiung mit dem Verlust hoher Vorsteuerbeträge verbunden ist. Das Ziel, die doppelte steuerliche Belastung desselben Vorgangs zu vermindern, rechtfertigt nicht die generelle und undifferenzierte Versagung des Vorsteuerabzugs für den befreiten Steuerpflichtigen, weil dies zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Problematisch ist somit die undifferenzierte Versagung des Vorsteuerabzugs, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann.[49]

V. Schlussbemerkung

Die Umsatzsteuer bildet ein tragendes Fundament des geltenden Steuersystems. Sie steht in einer mannigfachen Beziehung auch zu anderen Steuern. Von besonderem Interesse ist dabei vor allem ihr Verhältnis zu den speziellen Verbrauch-, Aufwand- und Verkehrsteuern. Weder dem Unionsrecht noch dem Verfassungsrecht sind nach dem derzeitigen Stand Rechtsinstitute zu entnehmen, die dem bestehenden Wildwuchs an Verbrauch-, Aufwand- und Verkehrsteuern Einhalt gebieten. Im Grunde sollte vor dem Hintergrund einer allgemeinen Einkommensverwendungssteuer die Frage gestellt werden, ob tatsächlich die Notwendigkeit der Einhebung einer Vielzahl an speziellen Abgaben neben der USt besteht. Ein solches Nebeneinander mag in Fällen einer beabsichtigten und wirksamen Lenkung gerechtfertigt erscheinen. In allen anderen Fällen, in denen spezielle Verbrauchsteuern als Fiskalzwecksteuern nur mehr mit dem Argument einer spezifischen Leistungsfähigkeit begründet werden können, könnte deren Abschaffung einen wesentlichen Beitrag zur Steuervereinfachung leisten.

47 VfGH 17.3.1988, G 7/88 ua, VfSlg 11.666.
48 VfGH 28.9.2002, B 171/02, VfSlg 16.635.
49 VfGH 13.6.1984, G 90/83, VfSlg 10.043; 13.3.1985, G 138/84, VfSlg 10.405.

achatz_tumpel.book Seite 33 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Ertragsteuerliche Vorfragen der Umsatzsteuer

Daniela Hohenwarter-Mayr[1]

I. Umsatzsteuer vs Ertragsteuern: Systematische Einordnung und Standortbestimmung

1. Ausgangspunkt der Untersuchung

Thema dieses Beitrages sind die ertragsteuerrechtlichen Vorfragen der Umsatzsteuer, oder allgemeiner, die Schnittstellen zwischen dem Ertragsteuerrecht (EStG, KStG und UmgrStG) einerseits und dem Umsatzsteuerrecht (UStG) andererseits. Dafür ist es in einem ersten Schritt erforderlich, die systembildenden Prinzipien und übergeordneten Wertungen dieser beiden Steuertypen in den Blickpunkt der Betrachtung zu stellen. Denn nur so kann eine Untersuchung der Tragweite ihrer Berührungspunkte gelingen.

2. Prinzipien der Umsatzsteuer

Nach ihrer wirtschaftlichen Belastungskonzeption ist die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer, oder genauer, eine allgemeine Einkommensverwendungssteuer auf das für Konsumzwecke verwendete Einkommen.[2] Steuergegenstand der USt ist der unternehmerische Umsatz, also die marktmäßige Absatzleistung, wodurch sie rechtstechnisch eine Verkehrssteuer darstellt. Ihr Steuerobjekt[3] sind allerdings nicht Akte des Rechtsverkehrs (Verpflichtungsgeschäfte), sondern tatsächliche Vorgänge des Wirtschaftslebens (entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen sowie der Import), somit der allgemeine wirtschaftliche Verkehr.

Das Steuergut der Umsatzsteuer (Belastungsgrund/Belastungskonzeption) ist hingegen die Einkommensverwendung. So ergibt sich aus den gesetzlichen Vorgaben, dass die USt nicht den leistenden Unternehmer, sondern insbesondere über den Vorsteuerabzug den inländischen Letztverbraucher belasten soll. Es soll

1 Die Autorin dankt MMag. Thomas Ecker und Mag. Kasper Dziurdź für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

2 Dies beinhaltet auch die Verwendung von erspartem Einkommen, also die Vermögensverwendung. Vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band II (1993) 894 f; *Ruppe*, UStG Kommentar[3] (2005) Einf Tz 35; weiters *Stadie*, UStG Kommentar (2009) Vorbem Rz 17; zum Meinungsstand hinsichtlich der Charakterisierung der Umsatzsteuer als Verbrauch- oder Verkehrssteuer siehe *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (142. Lfg 2010) Einf Anm 97 ff.

3 Verstanden als rechtstechnische Anknüpfung.

achatz_tumpel.book Seite 34 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

somit derjenige mit Steuer belastet werden, der im Inland Einkommen oder Vermögen aufwendet, um Leistungen von Unternehmern zu erwerben.[4] Diese Belastungskonzeption verwirklicht das UStG indirekt durch die Besteuerung der unternehmerischen Umsätze auf allen Stufen. Intendiert ist jedoch die Überwälzung der Steuer auf den privaten Verbraucher (Steuerträger). Lediglich aus technischen Gründen hält sich das UStG an die Unternehmer als Steuerschuldner.[5] Als Einkommensverwendungssteuer erfasst die USt letztlich das konsumierte Einkommen, das wiederum als adäquater Gradmesser für die persönliche Leistungsfähigkeit, verstanden als Steuerzahlungsfähigkeit, erachtet wird.[6] Aus der gegenwärtigen Konzeption der Umsatzsteuer lassen sich dabei folgende Subprinzipien ableiten:[7]

Dem *Unternehmerprinzip* entsprechend bildet die Absatzleistung von Unternehmern den Haupttatbestand der Umsatzsteuer. Leistungen, die nicht von Unternehme(r)n erbracht bzw bezogen werden, unterliegen folglich nicht der Besteuerung. Über den Bezug von unternehmerischen Leistungen wird die Einkommensverwendung am Markt besteuert, die gleichzeitig den wichtigsten – wenn auch nicht einzigen – Ausschnitt des volkswirtschaftlichen Verbrauchs darstellt.[8] Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist der Wert der Gegenleistung, die der Abnehmer aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten und nicht der Wert der Leistung selbst. Es gilt somit das *Entgeltsprinzip*, was vor dem Hintergrund der USt als Einkommensverwendungssteuer nur konsequent ist. Besteuert wird auch nicht die Person des Unternehmers, sondern die unternehmerischen Umsätze. Indem wirtschaftliche Vorgänge erfasst werden, die die Leistung dem Endverbrauch entgegenführen, wird das Prinzip einer *Objektsteuer* verwirklicht.

Das Prinzip der *Wettbewerbsneutralität* wird insbesondere vom EuGH als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eingestuft und auch vom VfGH unter gleichheitsrechtlichen Aspekten als relevantes Leitprinzip herangezogen. Gleiche Waren und Dienstleistungen sollen ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebsweges steuerlich gleichgestellt werden. Diesem Ziel dient in erster Linie der Vorsteuerabzug. Als rechtstechnisches Prinzip der Umsatzsteuer gilt darüber hinaus das *Territorialitätsprinzip*. Erfasst werden danach nur unternehmerische Absatzleistungen im Inland sowie der Import. Gleichgültig ist daher, ob die Absatzleistung durch einen inländischen oder aus-

4 Vgl *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 33 ff.

5 Vgl *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 895.

6 Vgl *Stadie*, UStG Kommentar, Vorbem Rz 17 mwN; weiters *Englisch*, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in *Seer* (Hrsg), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009) 165 (170 f).

7 Dazu *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 40 ff.

8 Das Konzept der Einkommensverwendungssteuer wird dadurch aber nicht vollständig verwirklicht. Dies deshalb, weil Aufwendungen von Arbeitnehmern für die Einkommenserzielung (Werbungskosten) der USt unterliegen, obwohl sie keine Form der Einkommensverwendung darstellen.

achatz_tumpel.book Seite 35 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ländischen Unternehmer ausgeführt wird. Was hingegen den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr anbelangt, liegt der gegenwärtigen Konzeption der Umsatzsteuer das *Bestimmungslandprinzip* zugrunde. Eine international gehandelte Ware soll letztlich die USt-Belastung jenes Landes tragen, in dem sie verbraucht wird.

3. Prinzipien der Ertragsteuern

Demgegenüber knüpft die Einkommensteuer (und auch die Körperschaftsteuer) an das Erwerbseinkommen an. Das Erwerbseinkommen stellt dabei die Summe des am Markt erwirtschafteten Vermögenszuganges dar, den der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit erwirtschaftet hat. Von der Belastungskonzeption her ist die Einkommensteuer damit eine Steuer auf den Vermögenszuwachs. Anders gewendet zielt sie auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in der Phase der Einkommensentstehung ab und stellt folglich eine Ertragsteuer dar.[9] Gegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen natürlicher Personen oder bei der Körperschaftsteuer das Einkommen der juristischen Personen. Die Person ist somit *der* Bezugspunkt für die Ermittlung des Steuergegenstandes, weshalb die Ertragsteuern auch als Personen- oder Subjektsteuern zu qualifizieren sind. Da nach der Absicht des Gesetzgebers Steuerschuldner und Steuerträger ident sein sollen, gelten die Ertragsteuern als direkte Steuern.[10] Dem Ziel einer Steuer auf die durch das Erwerbseinkommen manifestierte Leistungsfähigkeit nachkommend, basiert die Einkommensteuer (und großteils auch die Körperschaftsteuer) auf folgenden Prinzipien:

Gemäß dem *Universalitätsprinzip* ist die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von allen natürlichen (juristischen) Personen zu entrichten, die über Einkommen als Indikator ihrer Steuerzahlungsfähigkeit verfügen. Idealiter hat die Einkommensteuer dabei das gesamte disponible Einkommen zu erfassen. Neben einem umfassenden Einkommensbegriff erfordert dies aber auch eine gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkommen. Dem *Totalitätsprinzip* entspricht daher am besten die synthetische Ermittlung des Einkommens.[11] Wirft man allerdings einen Blick auf die österreichischen Steuervorschriften, lassen sich zahlreiche Abweichungen von diesem Prinzip erkennen. In vielen Bereichen setzen sich mittlerweile analytische Elemente bei der Einkommensermittlung durch.[12]

---

9 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I[9] (2007) Tz 18.

10 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz 18.

11 Zur gleichmäßigen Erfassung des Erwerbseinkommens nach dem Universalitätsprinzip und Totalitätsprinzip *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 167 ff; *ders*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (61 ff).

12 Jüngst etwa mit der Neustrukturierung der KESt im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 2010/111.

achatz_tumpel.book Seite 36 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip*[13] werden in weiterer Folge auch das objektive und das subjektive *Nettoprinzip* abgeleitet.[14] Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht werden, stehen für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung und müssen daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.[15] Soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen und familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, ist eine Steuerzahlungsfähigkeit nicht vorhanden, weshalb das Einkommen in diesem Ausmaß von einem Steuerzugriff ausgespart werden soll.[16] Mit dem Prinzip der *Abschnittsbesteuerung* ist ein weiteres Element der Einkommen- und Körperschaftsteuer angesprochen.[17]

4. Unterschiede und Gemeinsamkeiten

Auf den ersten Blick bestehen daher erhebliche Unterschiede zwischen der Einkommensteuer (als Hauptvertreterin der Ertragsteuern) und der Umsatzsteuer, sind sie doch von der Belastungskonzeption her als komplementäre Steuern zu verstehen.[18] Die Einkommensteuer erfasst auf direktem Weg die Erzielung des Einkommens, während die Umsatzsteuer auf indirektem Weg die Verwendung dieses Einkommens besteuert. Die Einkommensteuer rückt als Personensteuer den Einkommensbezieher und sein Einkommen in den Mittelpunkt. Demgegenüber stellt die Umsatzsteuer als indirekte Objektsteuer auf den Unternehmer und die von ihm erbrachten Leistungen ab. Die Einkommensteuer basiert auf dem Universalitäts- und Totalitätsprinzip, die Umsatzsteuer auf dem Territorialitätsprinzip.[19]

---

13 Ausführlich dazu *J. Lang*, in *Tipke/J. Lang* (Hrsg), Steuerrecht[20] (2010) § 4 Rz 81 ff; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, 97 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I[2] (2000) 469 ff; insbesondere auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983) 153 ff; *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, 14. ÖJT Band III/2 – Referate und Diskussionsbeiträge (2001) 9 (9 ff); kritisch *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht – Gutachten, 14. ÖJT Band III/1 (2000) 58 (58 ff).

14 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz 25; weiters *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (1989) 143; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I[2], 503. Diese Ansicht vertritt auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999 (98/15/0100), in dem er explizit festhält, dass sich „*aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip […] das objektive Nettoprinzip [ergibt]*". Für das subjektive Nettoprinzip siehe *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz 26; *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss[7] (2008) 30 ff; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (1981) 96 ff; VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940.

15 Siehe Fn 13.

16 Siehe Fn 13.

17 Vgl zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0121; so auch VfGH 3.3.1987, G 170/86, G 171/86, G 172/86, VfSlg 11.260. Zum Prinzip der Abschnittsbesteuerung auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 158 ff.

18 Ausführlich dazu *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 903 ff mwN.

19 Vgl *Ruppe*, UStG[3], Einf Tz 59 ff.

achatz_tumpel.book Seite 37 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Bei genauerer Betrachtung und in der Besteuerungspraxis relativieren sich diese Unterschiede jedoch. Gleichzeitig sind die beiden Gesetze enger miteinander verwoben, als man denkt. Liest man sich nämlich das UStG bewusst auf Parallelen oder gar Verknüpfungen mit den ertragsteuerrechtlichen Gesetzen durch, entdeckt man eine Vielzahl von Berührungspunkten. Einige dieser Punkte werden im Rahmen dieses Beitrages herausgehoben und untersucht. Dies vor dem Hintergrund, dass sich Zweifelsfragen in der Gesetzesanwendung oftmals bei Rückbesinnung auf die systemtragenden Prinzipien und Wertungen der beiden Steuerarten sowie ihrem Verhältnis zueinander lösen lassen.

II. Ausgewählte rechtliche Berührungspunkte zwischen dem UStG und EStG

1. Aufwandseigenverbrauch und Vorsteuerabzug bei ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen)

1.1. Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG

Eine der augenscheinlichsten rechtlichen Anknüpfungen an das EStG und KStG findet sich gleich zu Beginn des UStG in § 1 Abs 1 Z 2 lit a, dem „Aufwandseigenverbrauch".[20] Nach dieser Bestimmung liegt Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer im Inland Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, welche zwar Zwecken des Unternehmens dienen, die aber nach § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder nach § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG nicht abzugsfähig sind. Ausgenommen davon sind Ausgaben (Aufwendungen) für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die nach § 12 Abs 2 UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten sowie Geldzuwendungen. Eine Besteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG hat auch insoweit zu unterbleiben, als ein Vorgang einen Tatbestand des § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG erfüllt.[21] Darüber hinaus findet eine Besteuerung nur insoweit statt, als der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ist daher nur in ihrem systematischen Zusammenspiel mit dem Vorsteuerabzug und dabei insbesondere mit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu verstehen.[22]

---

[20] Grundsätzlich wird diese Verweisung dynamisch zu verstehen sein. Einschränkungen auf den Rechtsbestand vom 1.1.1995 ergeben sich jedoch aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts. Dazu sogleich.

[21] Der Aufwandstatbestand steht daher zu den Eigenverbrauchstatbeständen der §§ 3 und 3a UStG in einem Verhältnis der Subsidiarität. Vgl *Wieland*, in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), Kommentar zum UStG 1994 – UStG-ON 2.00 (2010) § 1 Rz 333.

[22] Vgl auch *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 337 f.

achatz_tumpel.book Seite 38 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

1.2. Systematisches Zusammenspiel mit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG

Zentrale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die Ausführung der Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers.[23] Die hier zu interessierende Z 2 verneint nun – ihrem Wortlaut nach – *ex lege* die Widmung bestimmter Leistungen für das Unternehmen und schließt damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus.[24] Ungeachtet dessen interpretiert der VwGH diese Bestimmung ihrem Zweck entsprechend als bloße Vorsteuerausschlussvorschrift.[25] Betroffen sind davon gemäß § 12 Abs 2 Z lit a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte *überwiegend* keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder §§ 8 Abs 2[26] und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind. Diese Bestimmung allein lässt allerdings noch keine abschließende Würdigung zu. Dafür ist es in einem ersten Schritt auch notwendig, ihr Verhältnis zu § 12 Abs 2 Z 1 UStG zu klären. Denn nach § 12 Abs 2 Z 1 gelten Leistungen dann für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen somit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. In der Diktion des VwGH liegen hier somit zwei „*einander überlappende Vorsteuersteuerausschlüsse*" vor.[27] In welchem Verhältnis die beiden Normen stehen und wie das dabei hervortretende Konkurrenzverhältnis aufzulösen ist, war lange Zeit unklar. Überwiegend wurde in § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG jedoch lediglich eine Ergänzungsvorschrift[28] für jene Fälle gesehen, in denen die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit der Ausgaben (Aufwendungen) unabhängig vom Ausmaß der unternehme-

---

[23] § 12 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 Z 1 UStG. Nach Art 167 MwStSyst-RL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht. Gemäß Art 168 MwStSyst-RL besteht das Abzugsrecht allerdings nur insoweit, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Das Unionsrecht trennt somit zwischen der Entstehung des Abzugsrechts dem Grunde nach und der Beurteilung des Umfangs des Abzugsrechts der Höhe nach. Zu dieser Unterscheidung und der Vermengung der beiden Ebenen in der Rechtsprechung des EuGH siehe *Achatz*, Die umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Gegenstände – alte und neue Rechtsfragen, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik – GS Quantschnigg (2010) 1 (2 f).

[24] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 109.

[25] Vgl VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056 in Bezug auf lit a sowie VwGH 29.3.2001, 2000/14/0155 unter Verweis auf VwGH 16.12.1991, 91/15/0045 in Bezug auf lit b. Kritisch dazu *Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden – Der Weisheit letzter Schluss?, SWK 2009, S 818 (S 820).

[26] Der Verknüpfung mit § 8 Abs 2 KStG soll für Zwecke dieser Untersuchung nicht näher nachgegangen werden. Hierzu sei vielmehr auf die Ausführungen von *Gurtner* in diesem Band verwiesen.

[27] VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

[28] Vgl *Aigner*, Konsequenzen des EuGH-Urteils in der Rs Puffer für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, taxlex 2009, 261 (262); *Achatz*, VwGH contra EuGH Seeling?, taxlex 2005, 10 (11).

achatz_tumpel.book Seite 39 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

rischen Nutzung des betroffenen Wirtschaftsguts versagt wurde. Z 2 soll demnach nur bei unternehmerisch veranlassten Ausgaben (Aufwendungen) zum Tragen kommen, die durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften des § 20 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind (wie etwa Repräsentationsaufwendungen oder Aufwendungen für Luxuswirtschaftsgüter).[29] Anders gewendet soll sich das Abzugsverbot der Z 2 nur auf solche Leistungen beziehen, die nach der Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 1 UStG unternehmerischen Zwecken dienen.[30] Misst man § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG aber die Funktion einer Ergänzungsvorschrift bei, liegt auch die Antwort auf die eingangs gestellte Frage nach dem Verhältnis zwischen Z 1 und 2 auf der Hand.

In seinem Erkenntnis vom 28.5.2009 (2009/15/0100) hat der VwGH jedoch entschieden, dass der Vorsteuerausschluss für ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG autonom anzuwenden ist;[31] also nicht in einer systematischen Wechselbeziehung zur Mischnutzungsregel des § 12 Abs 2 Z 1 UStG steht.[32] Dieser „Kunstgriff" wurde „notwendig", weil nach Ansicht des EuGH in der Rs *Puffer* der anteilige Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude nach Maßgabe der Rechtslage vor der Novelle BGBl I 134/2003 nur dann richtlinienkonform sein kann,[33] wenn die Vorsteuerausschlussbestimmungen der Ziffern 1 und 2 voneinander unabhängig sind, zwischen ihnen also keine Wechselwirkung besteht. Wäre nämlich § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht autonom anwendbar, so würde sich die aufgrund der Aufgabe des Beibehaltungsrechts iSd Art 176 MwStSyst-RL bestehende Richtlinienwidrigkeit von § 12 Abs 2 Z 1 UStG[34] auch auf die

---

29 *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 111.

30 Ausführlich *Achatz*, taxlex 2005, 11 f.

31 VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; in diesem Sinne auch VwGH 8.7.2009, 2009/15/0103, 2009/15/0102 und 2009/15/0101.

32 Vgl auch *Beiser*, Der Vorsteuerabzug für Gebäude – zurück zum UStG 1972! – Eine Weichenstellung durch den VwGH, SWK 2009, S 627 (S 627 ff).

33 Weil § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG für sich genommen von der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL erfasst ist. Vgl EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 96.

34 EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 90-94. Hier stellt der EuGH letztlich klar, dass die Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG ab dem Inkrafttreten des AbgÄG 1997 (BGBl I 1998/9) nicht mehr durch die Stillstandklausel des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 176 MwStSyst-RL) gedeckt ist. Zum 1.1.1995 galten nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG „*Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden [nur] insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten [waren]*." Mit dem AbgÄG 1997 wurde diese Bestimmung durch die Einführung einer unechten Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemischt genutzter Gebäude oder Grundstücke in § 6 Abs 1 Z 16 UStG ersetzt. Auch dadurch war der Vorsteuerabzug im Ergebnis auf den Anteil der betrieblichen Nutzung des Gebäudes beschränkt. Da die alte und die neue Regelung aber auf unterschiedlichen Grundgedanken beruhen und unterschiedliche Verfahren geschaffen haben, könne die

achatz_tumpel.book Seite 40 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Z 2 durchschlagen.[35] Dies zu bestimmen sei jedoch Sache des nationalen Gerichts.[36]

Dass die gewählte Auslegung des VwGH nicht selbstverständlich ist und einiges an interpretativer „Kreativität" erfordert,[37] zeigt auch ein Blick in die ältere Kommentarliteratur. So ist nach *Ruppe* § 12 Abs 2 Z 2 UStG richtlinienkonform eng auszulegen. Aufwendungen, die nur deswegen ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähig sind, weil die private Nutzung überwiegt, fallen nicht unter Z 2, sondern seien von der Z 1 erfasst. Andernfalls wäre nämlich das mit dem UStG 1994 gestrichene Überwiegensprinzip für bewegliche Gegenstände über den Umweg der Z 2 erst recht wieder anzuwenden.[38] Allerdings wurde mit dem UStG 1994 das Überwiegensprinzip nur für bewegliche Gegenstände abgeschafft. Bei Gebäuden blieb es zunächst bei der ertragsteuerlichen Anknüpfung.[39] Dementsprechend wurde der Vorsteuerabzug im Hinblick auf gemischt genutzte Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt wurde, nur für jenen Teil gewährt, der dem Unternehmen diente. In weiterer Folge wurde der Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude mehrfach geändert.[40] Im Kern verfolgten jedoch all diese Änderungen immer das gleiche Ziel: den anteiligen Vor-

Neuregelung aber nicht jenen Rechtsvorschriften gleichgestellt werden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwStRL in Österreich bestanden haben. Die Versagung des Vorsteuerabzugs kann daher ab 1998 nicht mehr auf die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG gestützt werden.

35 EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 96.

36 EuGH 23.4.2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251, Rn 97.

37 *Beiser* spricht in diesem Zusammenhang von einer „*dogmatisch kreativen Lösung*". *Beiser*, SWK 2009, S 630.

38 *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 111. § 12 Abs 2 erster Satz UStG 1972 idF BGBl 645/1977 geändert durch BGBl 154/1988 hatte dabei folgenden Wortlaut: „*Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen*." Z 1 enthielt sodann die hiervon abweichende Bestimmung für gemischt genutzte Gebäude. Danach galten „*Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden […] insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind*." Ebenso als nicht für das Unternehmen ausgeführt galten nach Z 2 lit a „*Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.*" Mit der Einführung des UStG 1994 (BGBl 208/1994) wurde das Überwiegensprinzip des ersten Satzes von § 12 Abs 2 UStG zugunsten der unternehmerischen Mindestnutzungsquote von 10 % aufgegeben. Hinsichtlich der Behandlung von Gebäuden wurde jedoch die Regelung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG idF UStG 1972 beibehalten. Ebenso unverändert blieb auch § 12 Abs 2 Z 2 lit a.

39 Bis AbgÄG 1997 (BGBl I 1998/9).

40 Zur Chronologie siehe VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

achatz_tumpel.book Seite 41 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

steuerabzug für gemischt genutzte Gebäude – wie er bereits im UStG 1972 verankert war – beizubehalten. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994, dem bei einer entsprechenden Interpretation des Begriffes „überwiegend" zumindest für gemischt genutzte Gebäude ebenso ein anteiliger Ausschluss vom Vorsteuerabzug entnommen werden kann, blieb hingegen über all die Jahre unverändert. Er entspricht heute noch dem UStG 1972.

Vor diesem historisch-teleologischen Hintergrund kann sich die vom VwGH angenommene Autonomie des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG daher lediglich auf Gebäude und Grundstücke beziehen. Dies dürfte insgesamt auch der Intention des VwGH entsprechen, betont er doch in seinem Vorlagebeschluss zur Rs *Puffer* an mehreren Stellen die Handhabung des Vorsteuerausschlusses nach Maßgabe des UStG 1972.[41] Folglich ist davon auszugehen, dass die private Verwendung anderer Gegenstände als Gebäude nicht von der Rechtsprechung des VwGH vom 28.5.2009 berührt wird. Für diese Gegenstände stehen die Vorschriften des § 12 Abs 2 Z 1 und § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nach wie vor in einer Wechselbeziehung, weshalb § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in Bezug auf bewegliche Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % privat verwendet werden, mangels Immunisierung durch die Stillstandsklausel des Art 176 der MwStSyst-RL auch nicht mehr angewendet werden dürfte.[42]

Abgesehen davon haben sich Einschränkungen des Vorsteuerabzugs bei ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen am Rechtsbestand zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU zu orientieren.[43] Da der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bereits bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL für Österreich (also am 1.1.1995) bestanden hat, wird er grundsätzlich als richtlinienkonform erachtet.[44] Allerdings ist der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL ein materielles Verständnis beizumessen. Nachträgliche Verschärfungen des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug aufgrund einer Auswei-

41 VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.

42 Ausführlich *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5.

43 Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer (22. Lfg 2009) Artikel 176 MWStSysRL mit Hinweisen auf die Judikatur des EuGH.

44 Vgl VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041; ablehnend in Bezug auf gemischt genutzte Gebäude dagegen *Aigner*, taxlex 2009, 263 unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *Uudenkaupungin kaupunki* (EuGH 30.3.2006, C-184/04, Slg 2006, I-3039); *ders*, SWK 2009, S 822 ff; aA, also die Anwendbarkeit der Stillstandsklausel bejahend zB VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0097; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0170; UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05; UFS 20.9.2010, RV/0135-W/06; UFS 30.4.2010, RV/0923-L/04; UFS 3.2.2010, RV/0156-G/08; ebenso *Achatz*, taxlex 2005, 10; *Krumenacker*, Gemischt genutzte Gebäude: Rechtslage bis 2003 und ab 2004, SWK 2010, S 76 (S 76 f); im Ergebnis auch *Sarnthein*, Vorsteuerausschlussbestimmung für Aufwendungen von privatem Wohnungsraum EU-konform, ÖStZ 2009, 348 (349); weiters *Beiser*, SWK 2009, S 629; vgl dazu insbesondere auch EuGH 15.4.2010, C-538/08 und C-33/09, *X Holding* und *Oracle Nederland*, Rn 44 ff.

achatz_tumpel.book Seite 42 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

tung der Abzugsverbote iSd §§ 20 EStG oder 12 KStG sind daher für umsatzsteuerliche Zwecke aufgrund des Anwendungsvorranges im Sinne eines Verböserungsverbots unbeachtlich.[45] Erachtet man in den von Art 176 MwStSyst-RL erfassten Fällen den Ausschluss vom Vorsteuerabzug als richtlinienkonform, muss dies gleichermaßen für eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach Vorbild des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG gelten, dient diese doch im Grunde genommen lediglich der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs.[46] Soweit daher die Besteuerung des „Aufwandseigenverbrauchs" umfangsmäßig der Rechtslage zum 1.1.1995 entspricht, ist ihre Richtlinienkonformität gegeben. Erweiterungen sind dagegen unzulässig und haben unangewendet zu bleiben.[47] Dies gilt nach hM auch für die Wiedereinführung einer nach dem Versteinerungsdatum aufgehobenen Beschränkung des Vorsteuerabzugs, also für die bloße Rückkehr auf das ursprüngliche Ausmaß des Vorsteuerausschlusses. Mit der (teilweisen) Aufhebung einer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestehenden nationalen Beschränkung des Vorsteuerabzugs hat der betroffene Mitgliedstaat somit sein Beibehaltungsrecht konsumiert.[48] Dies muss in weiterer Folge auch für eine korrespondierende Eigenverbrauchsbesteuerung gelten.

1.3. Sinn und Zweck der Abzugsverbote im EStG und UStG

Bevor nun auf die einzelnen Abzugsverbote eingegangen werden soll, gilt es zunächst einen Blick auf deren Sinn und Zweck – sowohl im EStG als auch im UStG – zu werfen. Im Anwendungsbereich des EStG hat § 20 die Aufgabe, die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung ausgabenseitig abzugrenzen.[49] Aufwendungen und Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher (beruflicher) und privater Veranlassung nach näheren Anordnungen gesetzlich versagt.[50] § 20 EStG soll daher in erster Linie die theoretisch wie praktisch schwierige Abgrenzung der Aufwendungen für die private Lebensführung

[45] Vgl *Slawitsch*, Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 79 (99); weiters *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 138.

[46] Dazu auch *Slawitsch*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 99.

[47] ZB EuGH 8.1.2002, C-409/99, *Metropol und Stadler*, Slg 2002, I-81; vgl auch VwGH 19.12.2002, 2001/15/0093.

[48] ZB *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer[22], Artikel 176 MWStSysRL; *Aigner*, SWK 2009, S 825; in diesem Sinne auch *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5. Zur Problematik der durchgängigen Aufrechterhaltung einer bestehenden Beschränkung im Bereich der Stillstandsklausel des Art 64 AEUV siehe auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 62 ff.

[49] ZB VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202; vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 3; *Baldauf*, in Jakom EStG[4] (2011) § 20 Rz 1.

[50] *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 3; *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 1.

achatz_tumpel.book Seite 43 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

von solchen, die mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängen – und somit durch den Betrieb veranlasst sind[51] oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen[52] – lösen.[53] Den Bestimmungen kommt daher in unterschiedlichem Ausmaß rechtsbegründende Bedeutung zu. Zum Teil schließt § 20 EStG aber auch ganz bewusst an sich abzugsfähige Werbungskosten oder Betriebsausgaben vom Abzug aus oder ergänzt andere Bestimmungen des EStG.[54]

Geht es den ertragsteuerlichen Abzugsverboten überwiegend darum, die einkommensteuerrechtlich relevante Sphäre der Einkommenserzielung von jener der irrelevanten Einkommensverwendung abzugrenzen, besteht der Sinn und Zweck des Aufwandseigenverbrauchs darin, das Wesen der USt als Einkommensverwendungssteuer durchzusetzen.[55] Auch hier zeigt sich also ganz deutlich der komplementäre Charakter der beiden Steuern. Der Aufwandstatbestand betrifft einerseits betrieblich veranlasste (Sach)Aufwendungen, die wegen eines Zusammenhanges mit der Privatsphäre ertragsteuerlich für nichtabzugsfähig erklärt werden und andererseits Einkommensverwendungen, die wie zB Sachspenden schon aus systematischen Gründen keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind. Im ersten Fall ist die Behandlung als Eigenverbrauch gerechtfertigt, soweit die betrieblich bzw beruflich veranlassten Aufwendungen letztlich dem Unternehmer einen Verbrauch in der Privatsphäre ermöglichen. Im zweiten Fall ist eine Besteuerung gerechtfertigt, soweit der Unternehmer durch seine Aufwendungen einem Dritten aus unternehmensfremden Gründen einen Letztverbrauch ermöglicht.[56]

§ 20 EStG sowie § 1 Abs 1 Z 2 lit a und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG stellen auf „Ausgaben" und „Aufwendungen" ab. Für Zwecke des § 20 EStG wird damit zum Ausdruck gebracht, dass unter die Abzugsverbote nicht nur Geldausgaben aller Art fallen, sondern auch Sachwerte in Form von Wirtschaftsgütern und Leistungen.[57] Darüber hinaus hat die Bestimmung – trotz ihrer wörtlichen Beschränkung auf Ausgaben und Aufwendungen – auch Konsequenzen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen. So erfordert etwa die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG auch eine Substanzteilung der betroffenen Wirtschaftsgüter in einen Betriebs- und einen Privatvermögensteil.[58] Genau dieses Begriffsverständnis kann nun aber für Zwecke des § 1

---

51 Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG.

52 Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG.

53 Vgl auch *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 1.

54 Ausführlich *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 3.

55 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 385.

56 Dazu *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 385.

57 So *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (45. Lfg 2009) § 20 Rz 1; weiters *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 3.

58 Siehe *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 3, 46 und 73 f; vgl auch *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 4.

achatz_tumpel.book Seite 44 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Abs 1 Z 2 lit a UStG nicht uneingeschränkt übernommen werden, weil Geldzuwendungen explizit vom Aufwandstatbestand ausgeschlossen sind und nicht abzugsfähige Geldausgaben (Aufwendungen) für Vorleistungen nicht zum Eigenverbrauch führen. Folglich kann es sich bei „*Ausgaben und Aufwendungen*" iSd § 1 UStG nur um Minderungen des Unternehmensvermögens durch Wertabgaben in Sachform handeln. Hier wird aber üblicherweise nicht von Ausgaben gesprochen. Maßgebend muss daher sein, ob und wann eine Minderung des Unternehmensvermögens durch die Sachleistung oder Sachverwendung stattgefunden hat.[59]

1.4. Die einzelnen Abzugsverbote und ihre umsatzsteuerlichen Implikationen

1.4.1. Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt – Aufwendungen der Lebensführung im engeren Sinn

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG sind „*[d]ie für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge*" nicht abzugsfähig. § 20 Abs 1 Z 1 schließt somit nicht bestimmte Arten von Aufwendungen vom Abzug aus, entscheidend ist vielmehr der jeweilige Zweck der Aufwendung. Ist dieser auf die private Sphäre gerichtet (zB eigene Wohnung, bürgerliche Kleidung, normale Lebenshaltungskosten),[60] dann ist der Abzug schon mangels betrieblicher oder beruflicher Veranlassung iSd §§ 4 und 16 EStG ausgeschlossen.[61] Ist der Zweck der Aufwendung hingegen auf die betriebliche oder berufliche Sphäre gerichtet, hindert § 20 Abs 1 Z 1 den Abzug nicht. Die Bedeutung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG liegt daher in einer ersten Kausalitätsbegrenzung: Einkünfte kann nur jemand erzielen, dessen elementare Lebensbedürfnisse (Nahrung, Wohnung, Kleidung) soweit befriedigt sind, dass er arbeiten kann.[62] Diese Aufwendungen sind somit eine Voraussetzung der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit und mangels Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar.[63] Im Einzelfall ist diese Abgrenzung freilich kasuistisch;[64] als Kurzformel lässt sich jedoch festhalten, dass Aufwendungen, durch die die eigene Arbeitszeit oder eigene Arbeitskraft erst freigemacht werden soll, zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zählen. Dies auch dann,

---

59 *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 389.

60 Ausführlich dazu mit weiteren Beispielen *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 2.

61 Insofern hat die Bestimmung daher nur einen klarstellenden Charakter. Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 8.

62 Vgl auch UFS 6.5.2009, RV/2398-W/08.

63 Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 11.

64 Siehe *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 2.

achatz_tumpel.book Seite 45 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

wenn die gewonnene Zeit verwendet wird, um einer Erwerbstätigkeit nachzugehen.[65]

Die Bedeutung von § 20 Abs 1 Z 1 EStG für den Aufwandseigenverbrauch ist allerdings gering. Soweit nämlich Aufwendungen getätigt werden, um Leistungen für den Haushalt oder den Unterhalt zu beziehen, sind sie nicht für das Unternehmen erbracht worden. Da in diesen Fällen der Vorsteuerabzug bereits nach § 12 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 UStG ausgeschlossen ist, kommt auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG nicht in Betracht.[66] Eine größere Bedeutung spielt dagegen das Abzugsverbot für Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs 2 lit a EStG, insbesondere vor dem Hintergrund der jüngeren Judikatur des VwGH.

1.4.2. Beruflich mitveranlasste Aufwendungen der Lebensführung

1.4.2.1. Allgemeine Grundsätze

§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG schließt die Abzugsfähigkeit von „*Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung*“ aus und zwar selbst dann, „*wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen*.“ Obwohl sich die Abzugsverbote der Z 1 und jene der Z 2 lit a vielfach überschneiden und nach der Rechtsprechung eine genaue Zuordnung von Aufwendungen zu einer der beiden Gesetzesstellen aufgrund deren Rechtsfolgenidentität sogar entbehrlich sein soll,[67] folgt dieser Beitrag der vorherrschenden Trennung in Z 1 und Z 2 lit a.[68] Dies unter anderem deshalb, weil das nach wie vor[69] geltende Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen überwiegend aus § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG abgeleitet wird.[70]

Die Kernaussage von § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG liegt demnach in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot. Diesem Aufteilungsverbot soll in erster Linie der

---

65 So bereits *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn* (Hrsg), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG (1980) 103 (123); weiters etwa VwGH 20.7.1999, 99/13/0018.

66 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Rz 113. Soweit vorsteuerabzugsberechtigte Sachgüter (später) für private Zwecke aus dem Unternehmen entnommen oder verwendet werden, setzt die Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG ein.

67 Zumeist werden die Bestimmungen zugleich herangezogen. Für viele VwGH 22.3.1991, 87/13/0074.

68 Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 7 ff; *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 7 ff.

69 Das Erkenntnis vom 27.1.2011, (2010/15/0197) betrifft lediglich gemischt veranlasste Reiseaufwendungen. Der VwGH macht hier zudem klar, dass er darüber hinaus am Aufteilungsverbot festhalten will.

70 Dazu insbesondere *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 3. Aber auch hier ist die Rechtsprechung nicht einheitlich. Vereinzelt wird das Aufteilungsverbot auch aus der Z 1 abgeleitet. Vgl etwa VwGH 9.7.1997, 96/13/0172.

achatz_tumpel.book Seite 46 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Gedanke der Gleichmäßigkeit der Abgabenerhebung zugrunde liegen.[71] Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann.[72] Dies wäre aus gleichheitsrechtlicher Sicht unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen, deren Tätigkeit eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht erlaubt, und die derartige Aufwendungen somit aus ihrem versteuerten Einkommen tragen müssen.[73] Dementsprechend sind gemischt – also sowohl betrieblich (beruflich) als auch privat – veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig.[74]

Dieses Abzugsverbot ist jedoch nicht absolut. Es greift vielmehr nur dort, wo sich der Aufwand aufgrund einer Doppelveranlassung nicht einwandfrei – auch nicht im Schätzungswege – in einen betrieblichen (oder beruflichen) Teil und in einen privaten Teil trennen lässt.[75] Darüber hinaus steht § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG einem Abzug auch dann nicht entgegen, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlasst ist bzw das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird; der Privatanteil daher objektiv gemessen völlig untergeordnet ist.[76] Insgesamt lassen sich aus der Rechtsprechung daher mittlerweile sechs Kategorien von Aufwendungen für die Lebensführung ableiten.[77]

Die erste Kategorie betrifft dabei jene Fälle, in denen der Aufwand in erster Linie auf die Betriebs- oder Berufssphäre gerichtet ist, also eine ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebliche (berufliche) Veranlassung vorliegt.[78] Da für die Begründung der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach §§ 4 und 16 EStG keine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche (berufliche) Veranlassung oder Nutzung erforderlich ist, kommt unter diesen Umständen der allgemeine Überwiegensgrundsatz mit Ausscheiden des Privatanteils zur Anwendung. Ist hingegen der Aufwand in erster Linie auf die Lebensführung gerichtet, so bietet § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG keinen Anhaltspunkt für eine Anwendung des Überwiegensprinzips. Ein unbedeutendes Mit-

71 Vgl *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 3 mwN; weiters *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 21/2.

72 Beispielsweise 27.3.2002, 2002/13/0035; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020.

73 Etwa VwGH 28.5.2002, 96/14/0093; VwGH 24.10.2002, 2002/15/0123.

74 EStR 2000 Rz 4707.

75 Auch der RFH hat bereits eine Aufteilung dort zugelassen, wo eine gerechte und der Sachlage entsprechende Aufteilung nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben möglich war. Zitiert nach *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 3; ebenso BFH 19.10.1970, GrS 2/70, BStBl 1971 II, 17.

76 Dazu etwa VwGH 4.5.1982, 82/14/0039; EStR 2000 Rz 4760.

77 In Anlehnung an *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 22/1 mwN.

78 Vgl auch *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 14.

achatz_tumpel.book Seite 47 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

hineinspielen der Lebensführung soll jedoch nach der Rechtsprechung des VwGH unschädlich sein.[79] Dementsprechend ist im Falle der nahezu ausschließlichen betrieblichen (beruflichen) Nutzung oder Veranlassung bei völlig untergeordnetem Privatanteil der Abzug zur Gänze zulässig.[80]

Besteht eine ausschließlich private Veranlassung, so ist bereits der allgemeine Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriff nicht erfüllt. Die Rechtsprechung verwehrt den Abzug allerdings oftmals auch bei nachgewiesener ausschließlich betrieblicher oder beruflicher Nutzung von Wirtschaftsgütern auf Basis einer typisierenden Betrachtungsweise. Folglich kommt es auch nicht auf die konkrete tatsächliche Nutzung an, sondern auf die typischerweise zu vermutende Nutzung. Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach aus, wenn der fragliche Aufwand nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise seine Wurzeln nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen hat. Die typisierende Betrachtung ist damit eine Ausprägung der Beurteilung nach der allgemeinen Lebenserfahrung.[81] Betroffen sind hier vor allem Wirtschaftsgüter des höchstpersönlichen Gebrauchs (Brillen, Hörgeräte, Prothesen), Armbanduhren, bürgerliche Kleidung und ähnliche Wirtschaftsgüter.[82]

Die dritte Gruppe umfasst sodann die Fälle der sogenannten Mischveranlassung. Liegt keine ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebliche (berufliche) Nutzung oder Veranlassung vor, unterscheidet die Rechtsprechung danach, ob sich die Aufwendungen für die Lebensführung und die betrieblichen (beruflichen) Aufwendungen einwandfrei – allenfalls auch im Schätzungswege – trennen lassen. Ist dies der Fall, kommt eine Aufteilung in Betracht,[83] wie etwa für Telefon- und Internetkosten oder Aufwendungen für Computer und Computerzubehör.[84] Fehlt es dagegen an einer klar abgrenzbaren betrieblichen (beruflichen) Veranlassung neben der privaten Veranlassung, greift das Aufteilungs- und Abzugsverbot.[85] Dies gilt insbesondere für die Fälle einer Doppelveranlassung oder einer überlappenden Veranlassung;[86] seit der Entscheidung des VwGH vom 27.1.2011 jedoch mit einer Ausnahme: den gemischt veranlassten Reisen. Diese stellen zugleich auch die vierte Gruppe dar.

In seinem Erkenntnis 2010/15/0197 hat der VwGH in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung die aliquote Abzugsfähigkeit von Kosten einer gemischt veranlassten, also sowohl betriebliche (berufliche) als auch private Elemente

---

79 *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 22/1 mit zahlreichen Judikaturhinweisen.
80 Vgl auch EStR 2000 Rz 4760.
81 *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 22/1; weiters *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 12 ff.
82 Für weitere Beispiele siehe *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 5.
83 EStR 2000 Rz 4760.
84 Vgl auch VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.
85 Für Beispiele siehe *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 22/1.
86 EStR 2000 Rz 4759.

achatz_tumpel.book Seite 48 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

umfassenden Reise bejaht.[87] Voraussetzung für die Aufteilung war, dass sich die betrieblich oder beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar von den privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen,[88] wie dies etwa bei Voranstellen oder Anhängen eines Urlaubs der Fall ist. Dogmatisch fußt diese Rechtsprechungsänderung zum einen auf dem objektiven Nettoprinzip und zum anderem auf einer abweichenden Interpretation des Reisebegriffs in § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG. Demnach ist nicht mehr für die Reise als solche zu prüfen, ob sie ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlasst ist, sondern für jeden einzelnen Aufenthaltstag (basierend auf einem Normalarbeitstag). Bei beruflicher Veranlassung stehen dem Steuerpflichtigen sodann sowohl Tages- als auch Nächtigungsgelder zu.[89] Die Fahrtkosten sind hingegen nach dem Verhältnis der beruflichen Aufenthaltstage zu den privaten Aufenthaltstagen aufzuteilen.[90]

Die fünfte Gruppe betrifft den sogenannten beruflich oder betrieblich veranlassten Mehraufwand der privaten Lebensführung. Hier liegen zwar grundsätzlich Kosten der Lebensführung vor, der Abzug von beruflich oder betrieblich veranlassten Mehraufwendungen (wie etwa der Verpflegungsmehraufwand bei Reisen)[91] wird jedoch zugelassen.[92]

Die sechste und letzte Gruppe bezieht sich schließlich auf die aus umsatzsteuerlicher Sicht besonders spannenden gemischt genutzten Gebäude. Auch hier hat das Aufteilungsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG hinter den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes in einen betrieblichen und in den privaten Bereich zurückzutreten.[93] Es greifen somit die Aufteilungsgrundsätze des § 4 Abs 4 EStG.[94]

---

87 Auslöser für diese Rechtsprechungsänderung war eine Entscheidung des Großen Senats des BFH (BFH 21.9.2009, GrS 1/06), die den UFS (UFS 29.1.2010, RV/0163-I/05) dazu bewegt hat, dem Aufteilungsverbot auch in Österreich eine Absage zu erteilen. Vgl *Renner*, Deutschland: Abschied vom steuerlichen Aufteilungsverbot, ÖStZ 2010, 123 (123 ff); *Kühbacher*, Zur Abzugsfähigkeit gemischt veranlasster Reiseaufwendungen, SWK 2010, 269 (269 ff); *Renner*, UFS folgt BFH: Ende des Aufteilungsverbots auch in Österreich?, ÖStZ 2010, 510 (510 ff); *Doralt*, Aufteilung von teils beruflich, teils privat bedingten Reisekosten – UFS schließt sich dem großen Senat des BFH an, RdW 2010, 168 (168).

88 Diese Rechtsprechungsänderung gilt somit nicht für Reisen mit untrennbarer Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen. So explizit VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

89 Dies gilt mangels Ausschließlichkeit nicht für Tage einer längeren An- oder Abfahrt. Zu den Auswirkungen dieser Rechtsprechungsänderung auf den Vorsteuerabzug bei Reisekosten siehe Kapitel II.2.2.2.

90 Eine volle Absetzbarkeit der Fahrtkosten kommt nach Auffassung des VwGH nur im Fall einer fremdbestimmten Reise in Betracht.

91 Siehe dazu Kapitel II.2.2.3.

92 Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 21/2.

93 Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 22/1 unter Hinweis auf VwGH 7.7.2004, 99/13/0197; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0123.

94 Vgl *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 3.

achatz_tumpel.book Seite 49 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

1.4.2.2. Gemischt genutzte Gebäude

Für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden bedeutet die Anwendbarkeit der Aufteilungsgrundsätze des § 4 Abs 4 EStG aufgrund der autonomen Anwendbarkeit von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nach der Rechtsprechung des VwGH Folgendes: Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich aus dem Verweis auf § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG ein *anteiliger* Vorsteuerausschluss.[95] Denn „*Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.*" Werden nun aber räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt – die einen betrieblich, die anderen privat – so hat aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil zu erfolgen. Dabei ist für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem *Überwiegen* der betrieblichen oder privaten Nutzung. Entscheidende Bedeutung kommt damit der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu. Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der privaten Räume. Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen (wie Heizräume, Tankräume oder das Stiegenhaus) beeinflussen das Aufteilungsverhältnis dabei nicht;[96] vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die Gemeinschaftsräume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen.[97] Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet (und werden dadurch außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lukriert) und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche. Insgesamt ergibt sich somit aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 EStG für ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, dass die auf eben diese Räume entfallenden Umsatzsteuern vom Vorsteuerausschluss erfasst sind.[98]

Die vom VwGH vertretene Auffassung erfordert daher eine modifizierte Auslegung des Begriffs „überwiegend" in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG. Die Überwie-

---

[95] Ebenso VwGH 24.6.2010, 2010/15/0097.

[96] Vgl *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11] (2007) Tz 85 und 87 mit zahlreichen Judikaturhinweisen.

[97] VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100 unter Verweis auf VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 25.1.1995, 93/13/0003; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114 sowie *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 85 und *Sarnthein*, Praxisfragen aus der Sicht der Finanzverwaltung, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 21 (25).

[98] VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100.

achatz_tumpel.book Seite 50 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gensprüfung hat nämlich nicht wie bislang traditionell angenommen für die bezogene Leistung als solche zu erfolgen, sondern jeweils für die Leistungsanteile, die ertragsteuerlich auf die betriebliche und die private Sphäre fallen: Z 2 lit a trägt demnach nur den Vorsteuerausschluss für jenen Gebäudeteil, der überwiegend für private Zwecke genutzt wird. Die Bestimmung soll somit nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der unternehmerisch genutzten Teile führen, wenn der private Anteil (insgesamt) überwiegt.[99]

Liegt also die betriebliche Nutzungsquote zwischen 20 % und 80 %, wird das Gebäude entsprechend der ertragsteuerlichen Grundsätze aufgeteilt.[100] Im Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzungsquote teilt sich das Gebäude (samt Grundtangente) folglich in Betriebs- und Privatvermögen. Der Vorsteuerabzug steht für den Betriebsteil zu und ist für den Privatteil ausgeschlossen.[101] Liegt die betriebliche Nutzungsquote eines Gebäudes dagegen unter 20 %, wird das Gebäude zwar ertragsteuerlich zur Gänze als Privatvermögen qualifiziert, dennoch steht der Vorsteuerabzug umsatzsteuerrechtlich im Verhältnis der betrieblichen Nutzungsquote zu.[102] Dies gilt selbst dann, wenn die Nutzungsquote unter der Mindestschwelle von 10 % iSd § 12 Abs 2 Z 1 UStG liegt, ist doch der Vorsteuerausschluss für gemischt genutzte Gebäude autonom aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG abzuleiten.[103] Darüber hinaus kann nur so eine Übereinstimmung mit der von der Stillstandsklausel abgesicherten Rechtslage zum 1.1.1995 erzielt werden.[104] Bei einer betrieblichen Nutzungsquote von 8 % steht der Vorsteuerabzug daher zu 8 % zu; bei der Quote von 15 % zu 15 %.[105] Ob mit dem Erkenntnis vom 28.5.2009 allerdings auch für den Fall einer geringfügigen Privatnutzung an die ertragsteuerlichen Aufteilungsgrundsätze und damit an die Rechtslage nach dem UStG 1972 angeknüpft werden soll, ist umstritten.[106] Denn bei einer betrieblichen Nutzungsquote des Gesamtgebäudes (Grundstücks) von 80 % oder mehr zählt das Gebäude ertragsteuerlich zur Gänze zum Betriebsvermögen, weshalb auch im Anwendungsbereich des UStG 1972 der volle Vorsteuerabzug – also 100 % – gewährt wurde.

---

99 *Kirchmayr/Achatz*, Anteiliger Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude doch gemeinschaftskonform, taxlex 2009, 313.

100 Zur „80/20-Grundsatz" im EStG siehe *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 86.

101 Dazu *Beiser*, SWK 2009, S 629; ebenso VwGH 24.6.2010, 2010/15/0097; UFS 23.9.2010, RV/0135-W/06; UFS 13.4.2010, RV/0213-L/10; UFS 20.1.2010, RV/0530-I/09.

102 UFS 3.2.2010, RV/0156-G/08. Zur Problematik der Änderung des Nutzflächenschlüssels siehe *Beiser*, SWK 2009, S 629; kritisch *Krumenacker*, SWK 2010, S 81 f.

103 UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05.

104 Vgl dazu *Nolz*, Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung – 20%-Grenze als Schwelle für die Zuordnung zum Betriebsvermögen, SWK 1983, 85 (85) unter Hinweis auf VwGH 20.6.1978, 2067/77, 1324/78.

105 So *Beiser*, SWK 2009, S 629; dem folgend UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05.

106 Ablehnend *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 6; bejahend dagegen *Beiser*, SWK 2009 S 627; *Krumenacker*, SWK 2010, S 80.

achatz_tumpel.book Seite 51 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Achatz lehnt dieses Ergebnis unter Berufung auf den Wortlaut von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ab. Da bei einer Einzelraumbetrachtung überwiegend privat genutzte Räume unter das Abzugsverbot des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG fallen, sei eine volle ertragsteuerliche Zurechnung nicht möglich. Die Überwiegensprüfung beziehe sich auf den einzelnen Raum, weshalb die 80/20-Regelung keinen Anwendungsbereich habe. Ein vollständiger Vorsteuerabzug scheide daher in diesen Fällen aus.[107] Allerdings weist hier bereits der Vorlagebeschluss des VwGH zur Rs *Puffer* in eine andere Richtung. Dort beschreibt der VwGH an mehreren Stellen die Handhabung von bloß geringfügig privat genutzten Gebäuden nach dem UStG 1972.[108] So hegt der Verwaltungsgerichtshof auch für die Rechtslage idF AbgÄG 1997 „*keine Zweifel [daran], dass für solche (beinahe zur Gänze für das Unternehmen verwendete) Immobilien der zum 1. Jänner 1995 bestehenden Rechtsprechung entsprechend der Vorsteuerabzug [für das gesamte Gebäude] zu gewähren ist*." Auf diese Weise verleiht der Gerichtshof mE aber schon dort seiner Präferenz für eine vollständige Rückkehr zur Rechtslage UStG 1972 Ausdruck. Dieser Auffassung hat sich nunmehr auch der UFS angeschlossen,[109] was insofern gerechtfertigt ist, als eine geringfügige Privatnutzung im Sinne einer privaten Nutzungsquote von unter 20 % als Ergebnis einer einzelraumbezogenen Ermittlung des Nutzflächenschlüssels für das gesamte Gebäude eben nicht unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fällt und eine Versagung des vollständigen Vorsteuerabzugs in diesen Fällen auch nicht vom Beibehaltungsrecht der MwStSyst-RL gedeckt wäre.[110] Ergibt die Aufteilung der einzelnen nutzbaren Räume nach der Überwiegensregel daher eine betriebliche Nutzungsquote des Gebäudes (Grundstücks) von 80 % oder mehr, so ist die Privatnutzung von untergeordneter Bedeutung und der Vorsteuerabzug steht – im Einklang mit der Rechtslage zum 1.1.1995 – für das gesamte Gebäude zu. Ertragsteuerlich wird die private Nutzung allerdings über den Ansatz einer Nutzungsentnahme berichtigt; umsatzsteuerlich ist die Zulässigkeit einer spiegelbildlichen Eigenverbrauchsbesteuerung dagegen zweifelhaft. Während *Beiser* dies unter Verweis auf § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 klar verneint,[111] dürfte der UFS hingegen – ähnlich wie *Krumenacker*[112] – ihre Zulässigkeit bejahen.[113]

Umstritten ist fernerhin auch die Anwendung des 80/20-Prinzips bei untergeordneter Privatnutzung im außerbetrieblichen Bereich (etwa im Rahmen einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietungstätigkeit). Während die Behandlung bei

[107] *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 6.
[108] VwGH 24.9.2007, 2006/15/0056.
[109] UFS 1.4.2010, RV/0422-F/08, miterledigt RV/0444-F/08, RV/0445-F/08, RV/0446-F/08. Eine abschließende Antwort durch den VwGH ist noch ausständig.
[110] Ebenso *Beiser*, SWK 2009, S 628; weiters *Krumenacker*, SWK 2010, S 80.
[111] „*Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes*."
[112] *Krumenacker*, SWK 2010, S 80 f.
[113] UFS 1.4.2010, RV/0422-F/08, miterledigt RV/0444-F/08, RV/0445-F/08, RV/0446-F/08.

achatz_tumpel.book Seite 52 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

einer unternehmerischen Nutzungsquote von unter 80 % ohnehin jener im betrieblichen Bereich entspricht und daher eine Aliquotierung des Vorsteuerabzugs entsprechend des Nutzflächenanteils bewirkt,[114] soll der vollständige Vorsteuerabzug bei einer bloß geringfügigen privaten Nutzung nach der Rechtsprechung des UFS ausgeschlossen sein. Dies deshalb, weil die 80/20-Regel lediglich für Betriebsvermögen gelte. In der außerbetrieblichen Sphäre seien demnach die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen.[115] Ob diese Differenzierung allerdings der sonst im Umsatzsteuerrecht geltenden Gleichstellung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Tätigkeiten iSd EStG entspricht, mag bezweifelt werden. Eine entsprechende Anwendung der 80/20-Regelung erscheint daher zumindest aus gleichheitsrechtlicher Sicht geboten und würde zudem auch keinen Verstoß gegen das Beibehaltungsrecht der MwStSyst-RL bewirken. Bemerkenswerterweise waren auch in dem der Rs *Puffer* zugrundeliegenden Ausgangsverfahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betroffen und trotzdem hat der VwGH in seinem Vorlagebeschluss auf die Möglichkeit eines vollständigen Vorsteuerabzugs bei bloß geringfügiger privater Nutzung hingewiesen. Inwieweit der Gerichtshof damit bereits eine Wertung für diese Fälle abgegeben hat, ist offen, wird aber letztlich die Entscheidung im Fall 2010/13/0067 zeigen.

Werden dieselben Grundstücks- oder Gebäudeteile zeitlich abwechselnd oder gleichzeitig sowohl privat als auch betrieblich genutzt, ist ertragsteuerlich auf das Überwiegen abzustellen, um eine Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen treffen zu können.[116] Bei überwiegender Privatnutzung stellt der betroffene Gebäudeteil Privatvermögen dar. Dies mit der umsatzsteuerlichen Konsequenz, dass der Vorsteuerabzug infolge der ertragsteuerlichen Anknüpfung für die Ermittlung der Nutzungsverhältnisse zur Gänze zu versagen wäre.[117]

Die hier dargestellten Grundsätze gelten jedenfalls für die Rechtslage bis 31.12.2003, denn nur diese Zeiträume sind unmittelbar vom Erkenntnis 2009/15/0100 erfasst.[118] Fraglich ist jedoch, ob die vom VwGH ins Treffen geführten Überlegungen auch für die Zeiträume danach gelten können. Mit Wirkung ab 1.1.2004 wurde nämlich die unechte Befreiung für den Eigenverbrauch in § 6 Abs 1 Z 16 UStG gestrichen.[119] Mangels gleichzeitiger Einführung einer analogen

[114] Vgl dazu auch *Beiser*, SWK 2009, S 629. Wie im betrieblichen Bereich wird zunächst jeder selbständig nutzbare Raum/Gebäudeteil nach seiner überwiegenden umsatzsteuerpflichtigen oder privaten Nutzung der unternehmerischen oder privaten Nutzung zugeordnet. Der so gewonnene Nutzflächenschlüssel wird anschließend auf das gesamte Gebäude (einschließlich der Gemeinschaftsräume) angewendet.

[115] UFS 16.2.2010, RV/0856-W/05; VwGH Beschwerde (2010/13/0067) wurde eingebracht.

[116] Dazu *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 85.

[117] Vgl *Krumenacker*, SWK 2010, S 79; kritisch dazu *Aigner*, SWK 2009, S 820 f.

[118] Dies gilt auch für das Erkenntnis vom 26.4.2010 (2010/15/0097).

[119] BGBl I 134/2003.

achatz_tumpel.book Seite 53 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Beschränkung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Gebäude – diese erfolgte erst mit 1.5.2004 durch § 3a Abs 1a letzter Satz iVm § 12 Abs 3 Z 4 UStG[120] – und der damals nicht absehbaren Tragweite von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wurde seitens der Finanzverwaltung aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs *Seeling*[121] der Vorsteuerabzug (zunächst) in vollem Umfang gewährt.[122] Damit könnte nun aber vertreten werden, dass das für § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bejahte Beibehaltungsrecht mit 1.1.2004 aufgegeben wurde.[123] Und ob die ab 1.5.2004 geltende Rechtslage den Vorgaben des Unionsrechts entspricht, ist ebenso zweifelhaft.[124]

Indessen bejaht der UFS in mehreren Entscheidungen auch für die Jahre nach 2004 die autonome Anwendbarkeit von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.[125] Eine Aufgabe des Beibehaltungsrechts wird vor allem deshalb abgelehnt, weil „*eine eindeutige Gesetzeslage [nicht] durch eine Verwaltungsanweisung bzw. eine Praxis […] ausgehebelt werden kann. Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Grundprinzip der Gewaltentrennung vor. Die Verwaltungspraxis kann nur dann maßgeblich sein, wenn durch sie nicht völlig eindeutige Gesetzesbestimmungen (wie „Personenkraftwagen" oder „Kombinationskraftwagen"; diese waren Gegenstand des EuGH-Urteils vom 8.1.2002, C 409/99, Metropol Treuhand und Stadler) ausgelegt werden*."[126] Folglich spiele es auch keine Rolle, dass der letzte Satz von § 3a Abs 1a UStG möglicherweise richtlinienwidrig ist. Denn der Vorsteuerausschluss hinsichtlich der privaten Gebäudeteile ergebe sich unabhängig davon aus der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, die nach wie vor der Rechtslage zum 1.1.1995 entspricht.[127] Im Sinne der vom VwGH in der Folgeentscheidung zur Rs *Puffer* entwickelten „Autonomiethese" ist wohl davon auszugehen, dass er der Auffassung des UFS folgen wird.

Für die Zeiträume ab 1.1.2011 gilt es sodann den durch die Änderungsrichtlinie 2009/162/EU[128] neu eingeführten Art 168a zu beachten. Dieser sieht für gemischt unternehmerisch und privat genutzte Grundstücke verpflichtend einen anteiligen Vorsteuerabzug vor. Mit anderen Worten darf der Vorsteuerabzug im Fall einer solchen Mischnutzung höchstens im Ausmaß der unternehmerischen

120 BGBl I 27/2004.
121 EuGH 8.5.2003, C-269/00, *Seeling*, Slg 2003, I-4101.
122 UStR 2000 Rz 2003.
123 So *Aigner*, SWK 2009, S 818; ebenso *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 4.
124 Vgl *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 4.
125 UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05; UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09, miterledigt RV/1078-L/09; UFS 1.4.2010, RV/0422-F/08, miterledigt RV/0444-F/08, RV/0445-F/08, RV/0446-F/08.
126 UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09, miterledigt RV/1078-L/09.
127 UFS 30.10.2009, RV/0257-F/05; UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09, miterledigt RV/1078-L/09; UFS 1.4.2010, RV/0422-F/08, miterledigt RV/0444-F/08, RV/0445-F/08, RV/0446-F/08.
128 Abl L 10/14 vom 15.1.2010.

achatz_tumpel.book Seite 54 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Nutzung gewährt werden.[129] Zumindest für privat genutzte Grundstücke sollte die gegenwärtige Rechtslage damit den Vorgaben des Art 168a MWStSyst-RL entsprechen, kann doch der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs 3 Z 4 UStG nunmehr unmittelbar auf Art 168a gestützt werden.[130] Ungeachtet dessen erscheinen legistische Maßnahmen notwendig, nicht zuletzt deshalb, um auch die Entscheidung in der Rs *VNLTO*[131] hinsichtlich der „nicht wirtschaftlichen, aber nicht unternehmensfremden" Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen durch Körperschaften entsprechend zu berücksichtigen und dem sonst drohenden „Interpretationschaos" entgegenzuwirken.[132]

1.4.2.3. Gemischt genutzte sonstige Wirtschaftsgüter

Hinsichtlich beweglicher Gegenstände ist jedoch wie bereits in Kapitel II.1.2. dargelegt weiterhin von einer Wechselwirkung zwischen den Vorschriften des § 12 Abs 2 Z 1 UStG und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG auszugehen. Für diese Gegenstände hat der österreichische Gesetzgeber nämlich 1995 in Abkehr vom vorher geltenden Überwiegensprinzip und dem Unionsrecht entsprechend die volle Zuordnung zum Unternehmen und damit den vollen Vorsteuerabzug vorgesehen, sofern sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Damit hat er aber das Beibehaltungsrecht iSd Art 176 MWStSyst-RL konsumiert. Denn wie der EuGH in der Rs *Puffer* ausgeführt hat, kann ein Vorsteuerausschluss nach Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nur dann beibehalten werden, wenn diese Bestimmung unabhängig von § 12 Abs 2 Z 1 zur Anwendung kommt. Bei anderen Gegenständen als Gebäuden ist dies aber weder systematisch noch historisch-teleologisch vertretbar. Auf bewegliche Gegenstände, deren Aufwendungen ertragsteuerlich nur deshalb nicht abzugsfähig sind, weil sie auch privat genutzt werden, ist § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG daher nicht anwendbar.[133] Der Vorsteuerabzug steht in diesen Fällen zur Gänze zu und die private Nutzung wird über § 3a Abs 1a UStG erfasst.[134]

---

[129] Eine Änderung der unternehmerischen Verwendungsquote gilt als Änderung des Verwendungszwecks und löst eine Vorsteuerberichtigung aus. Vgl dazu *Beiser*, USt: Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010, 227 (231).

[130] So *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5.

[131] EuGH 12.2.2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (*VNLTO*), Slg 2009, I-839.

[132] Vgl dazu *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5; weiters *Ehrke-Rabel*, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010, 97 (97 ff).

[133] Ebenso *Achatz*, in BMF/JKU Linz (Hrsg), GS Quantschnigg, 5; vgl weiters *Krumenacker*, SWK 2010, S 84.

[134] Zum Subsidiaritätsprinzip von § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG bereits Kapitel II.1.1.

achatz_tumpel.book Seite 55 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

1.4.3. Wirtschaftsgüter, die der Angemessenheitsprüfung unterliegen

§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG (§ 12 Abs 1 Z 2 KStG) versagt die Abzugsfähigkeit von betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen bzw Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Da die Angemessenheitsprüfung eine pauschale Repräsentationskomponente berücksichtigt, kommt sie auch bei ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzten Wirtschaftsgütern zur Anwendung.[135] Betroffen sind nach § 20 Abs 1 Z 1 lit b zweiter Satz EStG „*Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten*." Diese Aufzählung soll nach hA taxativ sein.[136] Dagegen scheint der VwGH in seiner Rechtsprechung von einer demonstrativen Aufzählung auszugehen.[137]

Vor einer Prüfung der Angemessenheit der Höhe nach gilt es allerdings zu klären, ob die Aufwendungen nicht schon gemäß Z 1, Z 2 lit a oder Z 3 vom Abzug ausgeschlossen sind.[138] Fehlt es nämlich bereits an der Abzugsfähigkeit „dem Grunde nach", bedarf es keiner gesonderten Prüfung, inwieweit die Aufwendungen der Höhe nach unangemessen sind. Eine Angemessenheitsprüfung soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch bei Wirtschaftsgütern unterbleiben, die *unmittelbar* der Betriebsausübung dienen, wie etwa Sport- oder Luxusboote zur gewerblichen Personenbeförderung.[139] Erfasst sind also grundsätzlich nur Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die zwar durch den Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind, die aber gleichzeitig *auch* die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren.[140] Hinsichtlich der Angemessenheit der Höhe nach ist von der allgemeinen Verkehrsauffassung auszugehen, wobei ins-

---

135 ZB VwGH 21.10.1999, 97/15/0184.

136 Vgl *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 4; *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 23; EStR 2000 Rz 4763. So auch die Rechtsprechung des UFS, der die Angemessenheitsprüfung im Zusammenhang mit luxuriösen Arbeitsmitteln (konkret einer Montblanc-Füllfeder) ablehnt. UFS 25.6.2009, RV/0778-W/09; aA *Bodis*, UFS – auch Goldfüllfeder abzugsfähig?, RdW 2009, 739 (740).

137 VwGH 17.9.1997, 94/13/0001 im Zusammenhang mit einem Fahrrad. Zur Anwendung der Luxustangente auf Krafträder siehe *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 5. Für umsatzsteuerliche Zwecke gilt es diesbezüglich zu beachten, dass Krafträder ohnehin bereits nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

138 Vgl auch VwGH 29.4.2002, 99/14/0006.

139 EStR 2000 Rz 7465.

140 Ob darüber hinaus eine eigenständige, vom Kriterium der beruflichen oder betrieblichen Veranlassung verschiedene, Angemessenheit dem Grunde nach besteht, ist strittig. Dogmatisch wäre eine derartige Eigenständigkeit jedoch abzulehnen. Ebenso *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 44; weiters *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 22. Auch *Kanduth-Kristen/Payerer* setzen die Angemessenheit dem Grunde nach mit der betrieblichen/beruflichen Veranlassung gleich. *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 145.

achatz_tumpel.book Seite 56 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

besondere das Verhältnis der Aufwendungen oder Ausgaben für eine Normalausstattung zu einer Ausstattung mit den in § 20 Abs 1 Z 2 lit b genannten Luxuswirtschaftsgütern zu berücksichtigen ist.[141] Soweit Aufwendungen der Höhe nach nicht abzugsfähig sind, werden sie der außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet. Die angemessenen Kosten behalten aber ihren betrieblichen oder beruflichen Charakter; selbst dann, wenn der unangemessene Teil überwiegt.[142]

Davon zu unterscheiden ist die umsatzsteuerliche Behandlung. Macht nämlich der unangemessene Teil der Ausgaben mehr als die Hälfte des Entgelts aus, zählen die Gegenstände nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gar nicht zum Unternehmensvermögen. Da unter diesen Umständen der Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen ist, scheidet auch ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG aus.[143] Ist der bei betrieblicher (beruflicher) Veranlassung dem Grunde nach angemessene, aber der Höhe nach unangemessene Teil dagegen niedriger – überschreitet der nicht abzugsfähige Teil der Aufwendungen die Überwiegensgrenze daher nicht – so steht der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in voller Höhe zu. Die unangemessenen Aufwendungen sind als Aufwandseigenverbrauch zu versteuern.[144] Sollten diese Gegenstände in weiterer Folge für unternehmensfremde Zwecke entnommen oder verwendet werden, kommt es insoweit zu einem fiktiven Umsatz nach § 3a Abs 1a UStG oder § 3 Abs 2 UStG.[145] Umsatzsteuerlich irrelevant ist hingegen die ertragsteuerliche Angemessenheitsprüfung für Personen- und Kombinationskraftwagen. Diese sind bereits nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.[146] Sind demgegenüber Fahrzeuge gemäß der VO BGBl II 2002/193 betroffen, so fallen diese weder unter die Begriffe der Personen- und Kombinationskraftwagen iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG noch unter jene des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG. Konsequenterweise unterliegen diese Fahrzeuge keiner Angemessenheitsprüfung. Damit sind sowohl Kürzungen der Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG als auch Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG kommt ebenso wenig in Betracht. Die private Verwendung eines solchen Fahrzeuges bewirkt vielmehr eine Besteuerung nach § 3a Abs 1a UStG.[147]

---

141 Die Angemessenheitsgrenze richtet sich daher nicht nach der Einkommensklasse des Steuerpflichtigen oder seinem gesellschaftlichen Status. Vgl zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217; *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 24.

142 Vgl EStR 2000 Rz 4804 f; vgl auch *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 36.

143 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 392.

144 Vgl *Herzog*, Die Angemessenheitsprüfung nach dem Durchführungserlaß zu § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988, RdW 1990, 390 (392).

145 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 392. Für ein Beispiel siehe UStR 2000 Rz 1921; *Kolacny/Caganek*, UStG[3] (2005) 508; *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 145 f.

146 Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2.

147 Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 345.

achatz_tumpel.book Seite 57 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Da die Angemessenheitsprüfung bereits in der Stammfassung des EStG 1988 enthalten war und somit am 1.1.1995 bestanden hat, ist der Vorsteuerausschluss und die Eigenverbrauchsbesteuerung als richtlinienkonform einzustufen.[148]

1.4.4. Repräsentationsaufwendungen

§ 20 Abs 1 Z 3 EStG (oder § 12 Abs 1 Z 3 KStG) normiert weiters die Nichtabzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen seit dem StruktAnpG[149] (ab 5.5.1995) auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.[150] Solche Aufwendungen sind jedoch zur Hälfte abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Die teilweise Abzugsfähigkeit betrifft nach dem Wortlaut von § 20 Abs 1 Z 3 EStG nur die Bewirtungsspesen; andere Repräsentationsaufwendungen sind nicht erfasst. Sie sind daher selbst dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie der Werbung dienen.[151]

Als Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 EStG versteht der VwGH grundsätzlich alle Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind oder im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen zu „repräsentieren".[152] Maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild.[153] Beispielhaft zu nennen sind hier Aufwendungen für Ballbesuche, Blumen- und Kranzspenden, kleinere Sachgeschenke an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde, gesellige Zusammenkünfte und Feiern mit Kollegen oder Geschäftsfreunden, Einladungen von Kollegen oder Geschäftsfreunden und dergleichen.[154] Inhaltlich beschränkt sich die Z 3 daher auf Bewirtungsspesen und diesen vergleichbaren Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen.[155] Sie sind somit nicht ident mit den Aufwendungen der Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Darüber hinaus stellt § 20 Abs 1 Z 3 EStG keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen und Ausgaben zu versa-

---

148 Ebenso *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2.

149 BGBl I 1995/297.

150 Die in § 20 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG angesprochene „Bewirtung" umfasst dabei sowohl Verpflegungs- als auch Unterbringungskosten (zB im Gästehaus, Hotel, Ferienwohnung) sowie entsprechende Zusatzangebote (wie Sauna oder Solarium). Vgl EStR 2000 Rz 4815.

151 VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 2.8.2000, 97/13/0096; VwGH 30.4.2003, 98/13/0071; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049.

152 Dazu *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG Kommentar[45] (2009) § 20 Rz 7.3 mwN.

153 VwGH 30.4.2003, 99/13/0208.

154 Vgl auch *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45], § 20 Rz 7.3.

155 VwGH 13.10.1999, 94/13/0035.

achatz_tumpel.book Seite 58 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gen.[156] Repräsentationsaufwendungen, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht, fallen daher nicht unter das Abzugsverbot. Gleiches gilt auch für Aufwendungen, die überwiegend Entgeltcharakter haben.[157]

Die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 3 EStG ist schon für sich alleine komplex, die Komplexität wird allerdings noch gesteigert, wenn man ihre umsatzsteuerlichen Implikationen betrachtet. Da nämlich die Einschränkung der ertragsteuerlichen Anerkennung der Geschäftsfreundebewirtung erst mit dem 5.5.1995 und somit nach dem Beitritt Österreichs zur EU in Kraft getreten ist,[158] bewirkt der Anwendungsvorrang des Unionsrechts eine Reduktion der Bestimmung auf die Rechtslage zum 1.1.1995.[159] Im Geltungsbereich des § 20 Abs 1 Z 3 EStG idF 1.1.1995 waren Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden entweder zur Gänze nicht abzugsfähig oder zur Gänze abzugsfähig. Letzeres dann, wenn der Steuerpflichtige nachweisen konnte, dass die Bewirtung der Werbung diente und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwog.[160] Von dieser Rechtslage ist nun auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs und demensprechend für Zwecke des Aufwandseigenverbrauchs auszugehen.[161]

Werden mithin Leistungen in Anspruch genommen, die nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG idF 1.1.1995 zur Gänze nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen

---

156 VwGH 16.2.2000, 95/15/0050; dazu *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 87.

157 VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272.

158 Die Änderungen in § 20 Abs 1 Z 3 EStG bewirken *de facto* eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs aus den Kosten der Geschäftsfreundebewirtung. Wie sich jedoch aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt, stehen nationale Regelungen, die Aufwendungen ua für die Bewirtung vom Vorsteuerabzug ausschließen, ohne dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, den Abzug durch Nachweis einer nicht-missbräuchlichen Vorgehensweise zu erlangen, im Widerspruch zur 6. MwSt-RL (EuGH 19.9.2000, C-177/99, *Ampafrance*, Slg 2000, I-7013). Da diese Beschränkung erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU eingeführt wurde, scheidet eine Berufung auf die Stillstandsklausel des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 176 MwStSyst-RL) aus. Vgl dazu auch *Bürgler/Trachta*, Geschäftsfreundebewirtung: Vorsteuerabzug wieder zu 100 % möglich, SWK 2004, S 319 (S 319 f).

159 So auch VwGH 31.3.2004, 2001/13/0255; weiters UStR 2000 Rz 1925; dazu *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 393/1; *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 347. Zum Zeitpunkt des EU-Beitritts Österreichs bezog sich das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG auf „*Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt […]*".

160 Vgl *Bürgler/Trachta*, SWK 2004, S 320.

161 Bewirtungsspesen umfassen in diesem Zusammenhang nicht nur den Aufwand für die Geschäftsfreundebewirtung selbst, sondern auch die dabei dem Unternehmer entstehenden Ausgaben für den eigenen Nahrungsmittel- und Getränkekonsum. Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 347.

achatz_tumpel.book Seite 59 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

oder -ausgaben sind, steht der Vorsteuerabzug von vornherein nicht zu. Ein Eigenverbrauch iSd § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ist daher ausgeschlossen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Bewirtung durch einen Dritten (Gastwirt) erfolgt und zum Zeitpunkt der Leistungserbringung die Nichtabzugsfähigkeit bereits feststeht, weil die überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung fehlt.[162] Sind die Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 3 EStG idF 1.1.1995 einschließlich des Werbecharakters der Bewirtung hingegen erfüllt, steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu.[163] Dennoch können ertragsteuerlich nur 50 % der Aufwendungen (Ausgaben) geltend gemacht werden. In diesen Fällen wäre nun bei wortgetreuer Anwendung von § 1 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein Aufwandseigenverbrauch anzunehmen. Damit würde aber letztlich der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, was wiederum den Vorgaben der MwStSyst-RL widerspräche. Ungeachtet der ertragsteuerlichen Nichtabzugsfähigkeit ist unter diesen Umständen daher richtlinienkonform von einer Eigenverbrauchsbesteuerung abzusehen.[164] Steht dagegen im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer noch nicht fest, zu welchem konkreten Zweck die Leistungen bezogen werden (zB bei Lieferungen an die betriebseigene Kantine), ist der Vorsteuerabzug zunächst zur Gänze zu gewähren. Fehlt es anlässlich einer späteren Bewirtung von Geschäftsfreunden an der überwiegenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung, setzt eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ein.[165]

Diese Vorgehensweise greift auch in Bezug auf die sonstigen Repräsentationsaufwendungen außerhalb der Geschäftsfreundebewirtung. Steht etwa bei der Anschaffung von Umlaufvermögen im Zeitpunkt der Lieferung an den Unternehmer noch nicht fest, dass diese Gegenstände zu Repräsentationszwecken verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug vorerst zur Gänze geltend zu machen. Wird der Gegenstand in weiterer Folge zu Repräsentationszwecken verwendet, hat jedoch eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG zu erfolgen. Sofern der Gegenstand allerdings für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wird, ist der Vorgang unter § 3 Abs 2 UStG zu subsumie-

[162] Das Gleiche gilt etwa auch beim Kauf eines Gegenstandes zur Verwendung als Sachspende oder Kundengeschenk. Auch hier steht der Vorsteuerabzug bereits nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zu.

[163] Selbst nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in der aktuellen Fassung wäre der Vorsteuerabzug zur Gänze zulässig, weil die Aufwendungen nicht überwiegend vom Abzug ausgeschlossen sind, sondern nur zu 50 %.

[164] Vgl dazu auch *Unterberger*, Richtlinienwidrige Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei Geschäftsfreundebewirtung, UFS aktuell 2003, 24 (24 ff); weiters *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 393/1; *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 347.

[165] Bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden im eigenen Unternehmen ist im Lichte der EuGH-Rechtsprechung von einer sonstigen Leistung auszugehen (EuGH 11.12.2008, C-371/07 *Danfoss* und *AstraZeneca*, Slg 2008, I-9549). Wird diese aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich erbracht, kann § 3a Abs 1a UStG nicht greifen, weshalb von einem Aufwandseigenverbrauch iSd § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG auszugehen ist.

achatz_tumpel.book Seite 60 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ren.[166] Ein Verstoß gegen die Vorgaben der MwStSystRL ist hier zu verneinen, weil das Abzugsverbot für sonstige Repräsentationsaufwendungen bereits am 1.1.1995 bestanden hat und der damit verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug folglich von der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL erfasst ist.

1.4.5. Reisekosten

Reisekosten des Unternehmers, die über die Pauschalsätze des § 4 Abs 5 oder § 16 Abs 1 Z 9 EStG hinausgehen, sind nach § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG nicht abzugsfähig.[167] Folglich gelten Reiseleistungen, die mehr als das doppelte dieser Pauschalsätze betragen, nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als nicht für das Unternehmen ausgeführt, was wiederum den Vorsteuerabzug ausschließt. In diesem Fall ist auch der Vorsteuerabzug aus den Pauschalbeträgen nach § 13 UStG ausgeschlossen, verweist doch § 13 Abs 1 UStG auf die sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG.[168] Bleiben die Reisekosten dagegen unter diesem Betrag, so gelten die damit zusammenhängenden Reiseleistungen zwar als für das Unternehmen ausgeführt, der Vorsteuerabzug für den Verpflegungsmehraufwand kann nach § 13 UStG aber trotzdem nur aus den Pauschalsätzen des EStG vorgenommen werden.[169] Ungeachtet dessen müsste der Unternehmer gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG die ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Mehraufwendungen als Eigenverbrauch besteuern. Dieser Effekt ist sachlich nicht zu rechtfertigen.[170] Aufgrund der Verknüpfung mit § 13 UStG als *lex specialis* zu § 12 UStG wird daher Eigenverbrauchsbesteuerung in diesen Fällen von der hL abgelehnt.[171] Dementsprechend ist § 1 UStG teleologisch zu reduzieren.[172]

1.4.6. Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer

Einen prominenten Anwendungsfall für die Stillstandsklausel des Art 176 MwSt-Syst-RL stellen die Regelungen rund um die Nichtabzugsfähigkeit für Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer dar. Die derzeit geltenden Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG wurden erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU eingeführt und haben im Vergleich zu der am 1.1.1995 geltenden Rechtslage eine Verschärfung des Vorsteuerausschlusses bewirkt.[173] In diesem Zusammenhang ist

[166] Siehe dazu auch *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 347.
[167] Zur Änderung der Rechtsprechung hinsichtlich des Kriteriums der ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlassten Reise siehe VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.
[168] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 116; weiters *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 148.
[169] Ausführlich dazu Kapitel II.2.
[170] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 116 und § 1 Tz 392.
[171] Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 346; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994, § 1 Abs 1 Z 2 Anm 23; *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2.
[172] *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 116.
[173] Vgl *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2 iVm Tz 104/1 ff.

achatz_tumpel.book Seite 61 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis aber bereits geklärt, dass hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer als für das Unternehmen ausgeführt gelten, von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1.1.1995 auszugehen ist.[174] Im Geltungsbereich des EStG 1988 idF 1.1.1995 konnten Aufwendungen (Ausgaben) für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig machte.[175] Ob das Arbeitszimmer dabei den Mittelpunkt der Tätigkeit bildete, war irrelevant.

Folglich können Vorsteuern im Zusammenhang mit einem ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendeten, notwendigen Arbeitszimmer auch dann geltend gemacht werden, wenn das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet.[176] In diesen Fällen – also wenn umsatzsteuerlich aufgrund der MwStSyst-RL ein Vorsteuerabzug zusteht, aber einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähige Aufwendungen vorliegen – hat in richtlinienkonformer Anwendung eine Eigenverbrauchsbesteuerung ebenso zu unterbleiben, wie dies bereits für den Fall der Geschäftsfreundebewirtung aufgezeigt wurde.[177]

1.4.7. Aufwendungen für Familienheimfahrten

Nicht abzugsfähig sind seit 1996 auch die Kosten für Familienheimfahrten, soweit sie das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG übersteigen. Das höchste Pendlerpauschale beträgt derzeit € 3.372 jährlich oder € 281 pro angefangenem Monat. Streng am Wortlaut gemessen müsste dies zu folgender Behandlung für Zwecke des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG führen: Übersteigen die Kosten von Familienheimfahrten des Unternehmers den Betrag von € 6.744, sind sie überwiegend nicht abzugsfähig. Die Fahrten gelten somit als nicht für das Unternehmen ausgeführt, was wiederum den Vorsteuerabzug ausschließt. Sind die Kosten hingegen niedriger, steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu und der über das höchste Pendlerpauschale hinausgehende Betrag unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung.[178] Da diese Beschränkung aber erst mit dem StruktAnpG 1996[179] und somit nach dem EU-Beitritt Österreichs eingeführt wurde, greift das Verböserungsverbot der Stillstandsklausel des Art 176 MwStSyst-RL. Aus unternehmensbedingten Familienheimfahrten des Unternehmers

[174] VwGH 24.9.2002, 98/14/0198; VwGH 19.12.2002, 2001/14/0093; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177; VwGH 16.12.2003, 2002/15/0071; VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; ebenso UStR 2000 Rz 1923.

[175] VwGH 24.6.1999, 97/15/0070.

[176] UFS 26.11.2004, RV/0196-G/04; UFS 31.1.2006, RV/0144-L/05 ua; UFS 2.1.2007, RV/3001-W/02.

[177] Vgl auch *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 392/1; *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2.

[178] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Rz 116/2.

[179] BGBl I 1996/201.

achatz_tumpel.book Seite 62 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

steht der Vorsteuerabzug daher nach Maßgabe der ertragsteuerrechtlichen Judikatur zum 1.1.1995 voll zu. Die einkommensteuerliche Beschränkung durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG hat somit keine umsatzsteuerliche Relevanz.[180]

1.4.8. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG schließt sowohl freiwillige Zuwendungen an Personen ohne gesetzlichen Unterhaltsanspruch als auch Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen vom Abzug aus. Dies gilt bei beiden Arten selbst dann, wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, diese Vereinbarung aber aus freien Stücken eingegangen wurde.[181] Als „freiwillig" und damit als nicht abzugsfähig sind Zuwendungen grundsätzlich dann zu verstehen, wenn ihnen keine wirtschaftlich adäquate Gegenleistung gegenübersteht.[182] Allerdings sind auch hiervon Ausnahmen zu machen. Beruht eine freiwillige Leistung nämlich auf einer rein wirtschaftlichen Grundlage (dh sie ist ausschließlich oder überwiegend ausschließlich betrieblich veranlasst) liegt trotz „Freiwilligkeit" keine Einkommensverwendung vor. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist folglich zu bejahen.[183] In den zuletzt genannten Fällen steht daher auch ein Vorsteuerabzug für Vorleistungen zu. Dagegen ist der Vorsteuerabzug bei Leistungen, die von vornherein an unterhaltsberechtigte Personen bestimmt sind, bereits nach § 12 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 UStG ausgeschlossen. Im Zusammenhang mit dem Aufwandstatbestand nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG hat das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG daher derzeit keinen Anwendungsbereich. Denn Geldzuwendungen sind von vornherein von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausgeschlossen und Sachzuwendungen aus dem Unternehmensvermögen können – wenn überhaupt – nur eine Besteuerung im Rahmen von § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG nach sich ziehen.[184]

1.4.9. Strafbare Geld- und Sachzuwendungen

Das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG (oder § 12 Abs 1 Z 4 KStG) erfasst wiederum Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe im Inland bedroht ist. Seit 2006 unterliegen dem Abzugsverbot auch Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.[185]

---

[180] Vgl auch *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 6/2.

[181] Ausführlich dazu *Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 105 ff; *Reichel/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG[45] (2009) § 20 Rz 8.2.

[182] EStR 2000 Rz 4832. Kein Fall des § 20 Abs 1 Z 4 EStG liegt daher bei Sponsorenverträgen mit Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung vor.

[183] VwGH 7.9.1990, 90/14/0093.

[184] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Rz 394.

[185] Mit dem AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) wurde § 20 Abs 1 Z 5 EStG erneut erweitert. Vgl dazu *Tumpel/Mooshammer*, Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2011, SWK 2011, T 49 (T 54 f).

achatz_tumpel.book Seite 63 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Für Zwecke des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG hat diese Bestimmung ähnlich wie die freiwilligen Zuwendungen kaum eine Bedeutung. Geldzuwendungen lösen *ex lege* keinen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch aus und bei Sachzuwendungen wird entweder ein „Eigenverbrauch" nach § 3 Abs 2 UStG bewirkt oder es ist bereits nach § 12 Abs 2 Z lit a UStG der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.[186]

1.4.10. Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 1 KStG

Zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd KStG, die keine Parallele zu § 20 EStG aufweisen, gehören die von § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfassten Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Eine Privatstiftung kann darüber hinaus auch Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte nicht als Sonderausgaben abziehen. Ertragsteuerlich stellen solche Aufwendungen Fälle der Einkommensverwendung dar, weshalb ihnen schon nach allgemeinen Grundsätzen die Abzugsfähigkeit zu versagen ist.[187] Konsequenterweise und dem Sinn und Zweck der Umsatzsteuer als allgemeiner Einkommensverwendungssteuer entsprechend, steht für Leistungen, die in diesem Zusammenhang in Anspruch genommen werden, auch kein Vorsteuerabzug zu.[188] Die Bestimmung hat daher bloß klarstellenden Charakter.

1.4.11. Nicht abzugsfähige Spenden iSd § 12 Abs 1 Z 5 KStG

Ähnliche Überlegungen gelten auch für die nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen. Erfasst sind danach Aufwendungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a EStG oder § 8 Abs 4 Z 1 KStG abzugsfähig sind.[189] § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 12 Abs 1 Z 5 KStG soll grundsätzlich einen steuerfreien Konsum durch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Körperschaften vermeiden. In der umsatzsteuerlichen Praxis kommt ihr allerdings kaum eine Bedeutung zu. Denn Geldzuwendungen lösen keine Eigenverbrauchsbesteuerung aus und bei Sachspenden ist – sofern die Anschaffung der Gegenstände für das Unternehmen erfolgte und der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde – eine Besteuerung nach § 3 Abs 2 UStG vorzunehmen. Steht bei der Anschaffung eines Gegenstandes seine Verwendung als Sachspende bereits fest, ist der Vorsteuerabzug von vornherein nach Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 1 UStG ausgeschlossen, weshalb auch die Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ausscheidet.[190]

---

186 *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 349.
187 Vgl *Plansky*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG Kommentar (2009) § 12 Rz 9 ff mwN.
188 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 125.
189 Dazu *Plansky,* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 12 Rz 28.
190 Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 354.

achatz_tumpel.book Seite 64 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

2. Vorsteuerabzug bei Reisekosten

2.1. Anwendungsbereich von § 13 UStG

Eine enge Verknüpfung mit dem EStG manifestiert sich auch in § 13 UStG hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei bestimmten – nämlich ertragsteuerrechtlich pauschalierten – Reisekosten. § 13 ist dabei als *lex specialis* zu § 12 UStG zu verstehen.[191]

Im Zusammenhang mit ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen im Inland dürfen „inländische"[192] Unternehmer die auf Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgelegten Pauschalbeträgen errechnen. Ein Abzug tatsächlich entstandener (höherer) Kosten ist nicht vorgesehen.[193] Bei Aufwendungen für Nächtigung (inklusive Frühstück) besteht dagegen ein Wahlrecht. Demgemäß ist die abziehbare Vorsteuer entweder ebenso aus den einkommensteuerrechtlichen Pauschbeträgen zu errechnen, oder kann in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden (Abs 1). Die Bestimmung des Abs 1 gilt nach Abs 2 sinngemäß, soweit Unternehmer einem Arbeitnehmer aus Anlass einer Dienstreise im Inland die Mehraufwendungen für Verpflegung sowie die Aufwendungen für Nächtigung erstatten oder diese Aufwendungen unmittelbar selbst tragen. Abs 3 regelt demgegenüber den Vorsteuerabzug für ausländische Unternehmer, die im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Auf sie sind die Vereinfachungen der Absätze 1 und 2 nicht anzuwenden. Derartige Unternehmer können Vorsteuern aus Reisekosten nur aufgrund einer Rechnung iSd § 11 UStG abziehen. Für den Verpflegungsmehraufwand gilt darüber hinaus, dass der Vorsteuerabzug trotz Rechnungsausweis mit den nach Abs 1 und 2 festgesetzten Pauschbeträgen limitiert ist. Diese Ausnahme trifft auch jene Unternehmer, deren Arbeitnehmer nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegen.

---

[191] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 5, *Müller-Dobler*, Vorsteuerabzug bei Reisekosten, SWK 2000, S 484 (S 484); *Payerer*, Vorsteuerabzug bei Verpflegungsmehraufwand insbesondere auf Grund lohngestaltender Vorschriften, SWK 2004, S 772 (S 772); weiters UFS 21.5.2003, RV/0039-G/03.

[192] Dazu sogleich in Kapitel II.2.2.1.

[193] Entgegen den sonst üblichen strengen Nachweispflichten für den Vorsteuerabzug werden hier lediglich Aufzeichnungen in Form eines Beleges über Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person, von der die Reise ausgeführt worden ist, und über den Betrag gefordert, aus dem die Vorsteuer errechnet wird. Diese Verpflichtung entfällt, wenn die erwähnten Angaben bereits aus den für die Erhebung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erforderlichen Unterlagen hervorgehen. § 13 Abs 4 UStG.

achatz_tumpel.book Seite 65 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

2.2. Reisekosten bei betrieblich veranlassten Reisen des „inländischen" Unternehmers

2.2.1. „Inlandseigenschaft" des Unternehmers

§ 13 Abs 1 UStG gilt nur für die Reisekosten „inländischer" Unternehmer. Dies ergibt sich aus dem systematischen Zusammenspiel der Bestimmung mit Abs 3, deren Inversion gleichzeitig den Inhalt der „Inländereigenschaft" bestimmt. Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Abs 3 ist, dass der Unternehmer nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegt, weshalb Abs 1 im Umkehrschluss nur dann greifen kann, wenn der Unternehmer der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegt. Wann dies allerdings genau der Fall sein soll, wird im Gesetz nicht näher ausgeführt.

Bei Arbeitnehmern wird für diese Zwecke auf den Lohnsteuerabzug abgestellt. Die Tätigkeit, im Rahmen derer die Dienstreise erfolgt, hat der inländischen (beschränkten) Einkommensteuer durch Lohnsteuerabzug zu unterliegen.[194] Abstrahiert man diese Anforderungen und überträgt sie auf die Situation von Unternehmern, dürften wohl nur solche Unternehmer als inländische Unternehmer zu qualifizieren sein, die im Inland mit ihren betrieblichen Tätigkeiten – denen auch die Reise zuzuordnen ist – der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen. Genau diese Form der qualifizierten territorialen Verknüpfung soll nun aber nicht gefordert sein. So soll es bereits ausreichen, wenn der Unternehmer mit anderen Einkünften – etwa Einkünften aus Kapitalvermögen – der inländischen Einkommensteuer unterliegt. Ein sachlicher Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit, im Rahmen derer die Reisekosten anfallen, wird folglich nicht gefordert.[195]

2.2.2. Ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise

§ 13 Abs 1 UStG greift weiters nur bei „*ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen*". Dieser Terminus deckt sich mit dem Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs 5 EStG und wird dementsprechend auch für umsatzsteuerliche Zwecke gleich ausgelegt. Ein Vorsteuerabzug steht somit grundsätzlich nur hinsichtlich jener Reisekosten des Unternehmers zu, die ertragsteuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.[196] Aufgrund der Anknüpfung an § 4 Abs 5 EStG liegt eine Reise vor,[197] wenn

---

[194] § 13 Abs 2 UStG.

[195] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 26; ebenso wohl *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 45.

[196] Vgl *Müller-Dobler*, SWK 2000, S 487.

[197] Der Begriff der „*Reise*" iSd § 4 Abs 5 EStG entspricht dabei dem Begriff der *„Reise"* in § 16 Abs 1 Z 9 EStG. VwGH 11.6.1991, 91/14/0074; vgl dazu auch *Doralt* in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 332.

achatz_tumpel.book Seite 66 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- sich der Unternehmer zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km[198] vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt,[199]
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und[200]
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit[201] begründet wird.[202]

Auch zur näheren Ausleuchtung dieser Voraussetzungen wird auf die ertragsteuerliche Judikatur und Verwaltungspraxis zurückgegriffen, womit freilich die dort herrschende Kasuistik und Komplexität ins UStG „importiert" wird. Keine Reise ist jedenfalls die (tägliche) Fahrt zwischen Wohnort und Betriebsstätte.[203] Wird durch wiederholtes Aufsuchen eines Orts ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so entfällt nicht nur die Abzugsfähigkeit der Diäten, sondern auch der Vorsteuerabzug. Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist dabei anzunehmen, wenn sich die Arbeitsverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Ein derart „längerer Zeitraum" liegt nach der Verwaltungspraxis in folgenden Fällen vor:

- Der Steuerpflichtige wird an einem Ort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten.[204]

---

198 Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine Reise nur dann vor, wenn es sich um eine größere Entfernung handelt (VwGH 6.3.1984, 83/14/0128). Als Richtmaß gelten dabei 20 bis 25 km; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069). Nach den Gesetzesmaterialien (EB zum EStG 1988, 621 BlgNR XVII GP, 65) liegt eine Reise bei mehr als 25 km vor und auch nach der der Verwaltungspraxis müssen für das Vorliegen einer Reise mindestens 25 km zurückgelegt werden (EStR 2000 Rz 1378 iVm LStR 2002 Rz 278). Die Entfernung bemisst sich dabei nach der Wegstrecke zwischen Anfang und Ende der Fahrt (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069). Maßgeblich ist darüber hinaus die kürzeste (nicht die schnellste) Straßenverbindung (VwGH 8.5.1984, 83/14/0187). Kritisch dazu *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 334 ff.

199 Wien stellt für diese Zwecke einen einheitlichen Mittelpunkt der Tätigkeit dar. VwGH 19.3.2002, 99/14/0317; weiters VwGH 9.11.1994, 92/13/0281; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253.

200 Dies ergibt sich aus dem Verweis auf § 26 Z 4 EStG, wonach die Höhe des Verpflegungsmehraufwandes von der Dauer der Reise abhängig ist. Bei Auslandsreisen beträgt die Mindestreisedauer daher mehr als fünf Stunden.

201 Der übliche Mittelpunkt der Tätigkeit befindet sich dort, wo der Steuerpflichtige den größten Teil des Jahres tätig wird (VwGH 16.6.1961, 146/61) bzw dort, wo der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt (VwGH 29.1.1965, 1176/73). Zum Mittelpunkt der Tätigkeit siehe auch *Lenneis*, in Jakom EStG[4], § 16 Rz 44.

202 Vgl *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 333; *Müller-Dobler*, SWK 2000, S 487; weiters *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 7.

203 VwGH 9.11.1962, 630/62; VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; vgl auch VfGH 25.6.1982, B 484/77, VfSlg 9450; *Doralt* in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 338.

204 Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

achatz_tumpel.book Seite 67 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- Der Steuerpflichtige wird an einem Ort regelmäßig wiederkehrend – mindestens einmal wöchentlich[205] – tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten.[206]
- Der Steuerpflichtige wird an einem Ort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr.[207]

Liegt keine betrieblich veranlasste Reise iSd § 13 UStG vor, scheidet sowohl der Vorsteuerabzug nach § 13 UStG als auch nach § 12 UStG aus.[208] Gerade in diesem Zusammenhang gilt es auch die Rechtsprechungsänderung des VwGH hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Reisekosten bei gemischt veranlassten Reisen zu berücksichtigen.[209] Während nach der bisherigen Judikatur eine private Mitveranlassung schädlich war und die gänzliche Versagung des Reisekostenabzugs bewirkt hat, ist nach dem Erkenntnis vom 27. Jänner 2011 eine Aliquotierung zulässig. Dieses Aufteilungs*gebot* wird sich in der Folge auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Reisekosten durchschlagen.

Streng genommen erstreckt sich der Anwendungsbereich von § 13 Abs 1 UStG ausschließlich auf die betrieblichen Einkunftsarten, wird doch darin explizit auf „betrieblich" veranlasste Reisen abgestellt. Unternehmer mit außerbetrieblichen Einkünften – insbesondere Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung – würden daher nicht erfasst. Dies ist aber weder systematisch noch teleologisch rechtfertigbar, zumal nach den Bestimmungen des EStG betrieblich und beruflich veranlasste Reisen gleichgestellt werden.[210] Warum dann ausgerechnet für Zwecke der Umsatzsteuer differenziert werden soll, ist schlichtweg nicht ersichtlich. *Ruppe* führt die Beschränkung auf betrieblich veranlasste Reisen vielmehr auf ein Redaktionsversehen hin.[211] Rein nach dem Wortlaut von § 13 Abs 1 UStG würde sich der Vorsteuerabzug bei beruflich veranlassten Reisen nach § 12 UStG richten. In diesem Fall käme § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG zur Anwendung. Solange der nachgewiesene (höhere) Verpflegungsmehraufwand daher nicht mehr als das doppelte des Tagesgeldes nach § 26 Z 4 lit b EStG ausmacht, wäre der Unternehmer – im Unterschied zu solchen, die von § 13 Abs 1 UStG erfasst sind – voll zum Vorsteuerabzug berechtigt.[212] Diese Differenzierung ist jedoch unsachlich. Im Lichte des Sinn

[205] VwGH 2.8.1995, 93/13/0099.
[206] Die in Fn 203 erwähnte Sechsmonatsfrist gilt gleichermaßen.
[207] LStR 2002 Rz 301; vgl auch *Müller-Dobler*, SWK 2000, S 487.
[208] Vgl *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 11.
[209] VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197. Siehe dazu Kapitel II.1.4.2.1.
[210] Für viele *Lenneis*, in Jakom EStG[4], § 16 Rz 43.
[211] *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 13.
[212] Allenfalls wäre dann aber auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG vorzunehmen.

achatz_tumpel.book Seite 68 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

und Zwecks der Vorschrift erscheint daher eine analoge Anwendung der Pauschalregelung auch auf nicht betriebliche Einkunftsarten gerechtfertigt.[213]

2.2.3. Verpflegungsmehraufwand

Aber nicht nur hinsichtlich der Bestimmung, wann eine Reise iSd § 13 UStG vorliegt, wird an das Ertragsteuerrecht angeknüpft. Dies gilt auch für die Frage, was unter dem Begriff „Verpflegungsmehraufwand" zu verstehen ist.[214] § 4 Abs 5 EStG ist auch hier einschlägig.

Liegt eine Reise vor, sind Mehraufwendungen des Unternehmers für Verpflegung nur insoweit als Betriebsausgaben (Werbungskosten) anzuerkennen, als sie die Pauschalbeträge des § 26 Z 4 EStG (Diäten/Taggelder)[215] nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Beträge sind vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG erfasst. Dem steuerlichen Abzug dieses *Mehr*aufwandes liegt dabei die typisierende Annahme zugrunde, dass die Verpflegungsaufwendungen im Rahmen einer Reise höher sind als am sonst üblichen Aufenthaltsort.[216] Nicht abgedeckt sind daher die allgemeinen Kosten der Verpflegung, weil diese ohnehin bereits nach § 20 EStG zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zählen.[217] Dauert die Reise weniger als zwölf Stunden, aber mehr als drei Stunden, ist der Pauschalbetrag zu aliquotieren.[218] Ein Abzug tatsächlich entstandener höherer Kosten ist nicht vorgesehen, sodass eine Nachweisführung über die Höhe der Kosten nicht erforderlich ist.[219] Das Ertragsteuerrecht geht

---

213 *Ruppe*, UStG[3], § 13 Rz 13; ebenso *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 8.

214 Vgl *Müller-Dobler*, SWK 2000, S 487.

215 Derzeit 26,40 €. Nach Ansicht des VwGH ist in diesem Zusammenhang bei gemischt veranlassten Reisen eine Tagesbetrachtung anzustellen. Dabei ist für jeden einzelnen Aufenthaltstag zu prüfen, ob eine „ausschließliche" betriebliche Veranlassung gegeben ist. Ist dies der Fall, steht das Taggeld zu. Tage einer längeren An- und Abreise rechtfertigen dagegen mangels ausschließlicher betrieblicher Veranlassung keine Taggelder. Vgl VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

216 Vgl *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 15; kritisch zu dieser Begründung *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 342. Nach der Rechtsprechung fällt bei einer eintägigen Reise grundsätzlich kein Verpflegungsmehraufwand an, weil ein allfälliger, aus der Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand durch eine entsprechende zeitliche Verlagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmittel abgefangen werden kann (ähnlich bereits auch VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Folgt man dieser Auffassung, fällt ein Verpflegungsmehraufwand nur noch bei Vorliegen einer Nächtigung an. Die Finanzverwaltung lehnt dies jedoch explizit ab (vgl LStR 2002 Rz 311 iVm Rz 10311). Die weitere Entwicklung in diesem Punkt bleibt daher abzuwarten.

217 Vgl *Doralt/Kofler*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 20 Tz 11 ff; *Baldauf*, in Jakom EStG[4], § 20 Rz 4 f iVm 8.

218 Dabei kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Bei mehr als elf Stunden steht somit der volle Betrag zu. Zur Aliquotierung siehe auch *Lenneis*, in Jakom EStG[4], § 16 Rz 45.

219 Dies ist – in Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH – seit dem BBG 2003 auch explizit in § 4 Abs 5 EStG normiert. Die Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe anzuerkennen. Ausführlich dazu *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 339 mit Judikaturhinweisen.

achatz_tumpel.book Seite 69 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

darüber hinaus idealtypisch davon aus, dass nach Ablauf der Frist von fünf bzw fünfzehn Tagen ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr besteht, weil ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.[220]

Insgesamt bewirkt die Vorschrift, dass nur die einkommensteuerrechtlichen Pauschbeträge zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die abziehbare Vorsteuer ist dabei unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs 2 UStG aus den Taggeldern herauszurechnen.[221] Innerhalb dieser einkommensteuerlichen Grenzen ist daher auch keine Rechnung iSd § 11 UStG erforderlich.[222] Aber selbst bei nachweislich höheren Vorsteuern kommt nur eine Errechnung an Hand der ertragsteuerlichen Pauschalsätze in Betracht. Ist die Geltendmachung eines Verpflegungsaufwandes einkommensteuerlich ausgeschlossen, steht auch der korrespondierende Vorsteuerabzug nicht zu. Dagegen ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige die Pauschbeträge im Rahmen der ESt tatsächlich in Anspruch genommen hat.[223] Übersteigen die tatsächlich gemachten *nachgewiesenen* Aufwendungen allerdings die einkommensteuerlichen Pauschbeträge um mehr als das Doppelte, müsste eigentlich § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG greifen und der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen werden. Praktisch wird dieser Einschränkung aber kaum eine Bedeutung zukommen, weil nach § 4 Abs 5 EStG keine Nachweisführung mehr erforderlich ist.[224] Nimmt der Unternehmer allerdings an einem (ertragsteuerlich zur Hälfte absetzbaren) Arbeitsessen mit Werbecharakter teil, steht für das Arbeitsessen ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung nach den allgemeinen Grundsätzen des § 12 UStG zur Gänze zu. In diesem Fall ist jedoch das Taggeld um die Hälfte auf 13,20 € zu kürzen. Parallel dazu steht auch der Vorsteuerabzug aus dem Pauschbetrag nur zur Hälfte zu.[225] Zusammenfassend lässt sich daher Folgendes festhalten: Einkommensteuerlich nicht abzugsfähige Kosten führen auch umsatzsteuerlich zum Verlust des Vorsteuerabzugs.

---

220 Vgl dazu bereits Kapitel II.2.2.2.
221 Zur Berechnung siehe zB *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 43 f.
222 Die Voraussetzungen des § 12 UStG gelten daher insoweit nicht.
223 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 10; *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 24.
224 Vgl dazu auch *Payerer*, SWK 2004, S 774, Fn 19.
225 Vgl *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 14/1.

achatz_tumpel.book Seite 70 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Nachgewiesener Mehraufwand		ESt	USt
In Anlaufphase	< Pauschbetrag	Betriebsausgaben Werbungskosten (max) iHd Pauschbeträge	VSt-Abzug vom Pauschbetrag
	= Pauschbetrag		
	> Pauschbetrag		
	> doppelt so hoch wie Pauschbetrag		VSt-Abzug zur Gänze verloren
Außerhalb Anlaufphase		Kosten der privaten Lebensführung	
		Abzugsverbot	Kein VSt-Abzug

Graphik 1[226]

2.2.4. Nächtigungsgelder

Die Sonderregelung des § 13 UStG gilt aber nicht nur für den Verpflegungsmehraufwand anlässlich einer Reise, sondern auch den Nächtigungsaufwand (inklusive Frühstück). Nächtigungsgelder sollen die Kosten einer Übernachtung einschließlich Frühstück im Rahmen einer Reise abdecken.[227] Ertragsteuerlich sind reisebedingte Mehraufwendungen für die Unterkunft ohne Nachweis ihrer Höhe allerdings nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen, als sie die in § 26 Z 4 EStG normierten Beträge nicht übersteigen. Als Grundvoraussetzung gilt jedoch auch hier, dass die Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt anfallen (dh der Steuerpflichtige hat derartige Kosten selbst zu tragen).[228] Zu beweisen ist lediglich die berufliche Notwendigkeit der Reise(tage)[229] dem Grunde nach. Anstelle der Pauschalbeträge für die Nächtigung (derzeit € 15 einschließlich Frühstück) können aber auch die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht werden.[230]

Dieses Wahlrecht gilt auch für Zwecke des UStG. So kann die Vorsteuer für Nächtigungsaufwendungen entweder aus den ertragsteuerlichen Pauschalbeträgen errechnet oder in tatsächlich nachgewiesener Höhe mittels Rechnung iSd § 11 UStG geltend gemacht werden. Das Wahlrecht steht dabei für jede einzelne Reise oder Übernachtung zu. Folglich ist es auch möglich, dass bei ein

[226] Leicht adaptiert übernommen von *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 25.

[227] Das Frühstück ist somit dem Nächtigungsgeld und nicht dem Taggeld zuzuordnen.

[228] Abzugsfähig sind nur Mehraufwendungen. Soweit der Steuerpflichtige daher keine Kosten zu tragen hat, können auch keine Mehraufwendungen vorliegen. Konsequenterweise steht auch das Nächtigungspauschale bei Reisen dann nicht zu, wenn der Steuerpflichtige bei Bekannten übernachtet. Vgl dazu auch VwGH 16.3.1988, 87/14/0031.

[229] Zur tageweisen Betrachtung bei gemischt veranlassten Reisen siehe VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

[230] Vgl *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[11], § 4 Tz 339.

achatz_tumpel.book Seite 71 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

und derselben Reise der Verpflegungsmehraufwand nach der Pauschale und die Nächtigungsgelder nach Beleg abgerechnet werden.[231] In Bezug auf die Nächtigungsgelder kommt auch die 5- oder 15-Tage-Anlaufphase nicht zum Tragen.[232] Sofern am Tätigkeitsort kein neuer Wohnsitz oder Lebensmittelpunkt begründet wird, stehen die Nächtigungsgelder daher auch nach Ablauf dieser Anlaufphase zu.[233]

2.3. Reisekosten bei Dienstreisen von „inländischen" Arbeitnehmern

2.3.1. „Inländische" Arbeitnehmer

§ 13 Abs 1 UStG gilt sinngemäß, soweit ein Unternehmer einem Arbeitnehmer aus Anlass einer Dienstreise im Inland die Mehraufwendungen für Verpflegung sowie die Aufwendungen für Nächtigung erstattet oder diese unmittelbar selbst trägt. Als inländische Arbeitnehmer gelten dabei solche, deren Einkünfte dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegen. Ob der Lohnsteuerabzug im Rahmen der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht des Arbeitnehmers erfolgt, ist irrelevant. Der Arbeitnehmerbegriff selbst ist wiederum unter Rückgriff auf § 47 Abs 1 EStG zu bestimmen.[234] Auch insoweit erfolgt daher eine Anknüpfung an das Ertragsteuerrecht.

2.3.2. Dienstreise des Arbeitnehmers

Weitere tatbestandliche Anwendungsvoraussetzung von § 13 Abs 2 UStG ist, dass die Verpflegungsmehraufwendungen oder Aufwendungen für Nächtigungen aus Anlass einer Dienstreise oder einer Tätigkeit iSd § 3 Abs 1 Z 16b EStG im Inland entstehen. Der Begriff der Dienstreise ist wiederum identisch mit jenem in § 26 Z 4 EStG und wird daher auch gleich ausgelegt.[235] Eine Dienstreise liegt demnach vor, wenn ein Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.[236]

---

[231] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 11.
[232] LStR 2002 Rz 318.
[233] *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 27.
[234] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 17; weiters *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 29.
[235] VwGH 26.6.1989, 88/15/0039.
[236] Legaldefinition nach § 26 Z 4 EStG.

achatz_tumpel.book Seite 72 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die lohnsteuerrechtlichen Bestimmungen zur Dienstreise finden daher für Zwecke des § 13 UStG vollinhaltlich Anwendung.[237] Dies bedeutet wiederum, dass auch die 5- oder 15-Tage-Regel gilt, nach deren Ablauf ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.[238]

2.3.3. Reisekosten und Nächtigungsgelder

Vorsteuern können (auch) im Rahmen des § 13 Abs 2 UStG nur aus den Tagesgeldern geltend gemacht werden, die nach den einkommensteuerlichen Vorschriften nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören oder nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei sind. Das sind aber grundsätzlich nur die Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG, also derzeit € 26,40. Höhere Aufwendungen stellen daher beim Arbeitgeber Betriebsausgaben und beim Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar; ein Vorsteuerabzug für diesen Mehrbetrag kommt allerdings nicht in Betracht. Ähnlich stellt sich auch die Situation in Bezug auf Einkünfte iSd § 3 Z 16b EStG dar.[239] Danach können zwar bei bestimmten Tätigkeiten (Außendienst, Fahrtätigkeit, Baustellen- und Montagetätigkeit, Arbeitskräfteüberlassung sowie vorübergehender Tätigkeit in einer anderen politischen Gemeinde) die Tagesgelder über die Anlaufphase von 5 oder 15 Tagen steuerfrei ausbezahlt werden, solange dies auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (zB Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung) geschieht. Die Höhe der auszahlbaren Beträge ist jedoch mit den € 26,40 begrenzt. Korrespondierend dazu wurde § 13 Abs 2 UStG dahingehend geändert, dass auch die nach § 3 Z 16b EStG steuerfreien Tagesgelder zum Vorsteuerabzug berechtigen.[240]

---

[237] Dabei gilt es zudem zu beachten, dass die Vorrangstellung lohngestaltender Vorschriften in Bezug auf den Dienstreisebegriff mit Stichtag 31. Dezember 2007 als gleichheitswidrig aufgehoben wurde (VfGH 22.6.2006, G 147/05, V 111/05 ua). Vgl dazu *Renner*, Erweiterung des Dienstreisebegriffs durch lohngestaltende Vorschriften verfassungswidrig, SWK 2006, S 809 (S 809 ff).

[238] Dazu auch *Fritz-Schmied/Payerer*, Reisekosten-Novelle 2007: Die einkommen- und umsatzsteuerliche Behandlung von Reisekosten, taxlex 2007, 324 (324 ff); *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 33.

[239] Diese Bestimmung wurde mit der Reisekosten-Novelle 2007 (BGBl I 2007/47) eingeführt und ist seit 1.1.2008 in Kraft.

[240] Dazu *Fritz-Schmied/Payerer*, taxlex 2007, 325 ff.

achatz_tumpel.book Seite 73 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Gewährte Diäten sind		ESt	USt
Innerhalb der Anlaufphase	< Pauschbetrag/ Kollektivvertrag	Betriebsausgabe iHd ausbezahlten Betrags (exkl. abgezogener VSt)	VSt-Abzug vom niedrigeren Betrag
	= Pauschbetrag/ Kollektivvertrag		VSt-Abzug vom Pauschbetrag
	> Pauschbetrag/ Kollektivvertrag		
Außerhalb der Anlaufphase	länger nach Kollektivvertrag	Betriebsausgabe iHd ausbezahlten Betrages (exkl. abgezogener VSt)	VSt-Abzug vom Pauschbetrag
	Ohne Kollektivvertrags-regelung		Kein VSt-Abzug

Graphik 2[241]

Bei den Nächtigungsgeldern besteht wie bei den Unternehmern ein Wahlrecht. So kann der Vorsteuerabzug entweder aus den ertragsteuerlichen Pauschalbeträgen errechnet oder anhand der in einer Rechnung ausgewiesenen tatsächlichen Höhe geltend gemacht werden.[242]

2.3.4. Unionsrechtliche Bedenken

Im Anwendungsbereich des § 13 Abs 2 UStG darf der Unternehmer einen Vorsteuerabzug aus erstatteten Aufwendungen geltend machen. Solcherart werden dem Unternehmer aber Leistungen zugerechnet, deren Empfänger formal der Arbeitnehmer ist. Ihre Rechtfertigung findet diese Vorgehensweise freilich darin, dass auch Leistungen im Zusammenhang mit einer Dienstreise wirtschaftlich für das Unternehmen des Arbeitgebers erbracht werden. Ob damit allerdings den Vorgaben der MwStSyst-RL entsprochen wird, ist strittig;[243] angesichts der jüngeren Judikatur des EuGH aber eher zu verneinen.[244] Problematisch ist vor die-

[241] Übernommen von *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 40.

[242] Wird eine Rechnung vorgelegt, so darf diese zumindest nach § 13 Abs 2 auch auf den Namen des Arbeitnehmers lauten. Diese Vereinfachung gilt jedoch nur für Tages- und Nächtigungsgelder. Eine Ausweitung auf andere Bereiche (zB Transportrechnungen, Fahrausweise udgl) ist nicht möglich (dazu auch UFS 28.12.2009, RV/1096-W/04). Zu den unionsrechtlichen Bedenken siehe Kapitel II.2.3.4.

[243] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 13 Rz 16.

[244] Vgl EuGH 8.11.2001, C-338/98, *Kommission/Niederlande*, Slg 2001, I-8265; EuGH 10.3.2005, C-33/03, *Kommission/Großbritannien*, Slg 2005, I-1865. In diesem Sinne wohl auch *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Vorsteuerabzug für einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährte Erstattung, SWI 2002, 195 (199); weiters *Ehrke*, Kostenersatz des Arbeitgebers und Vorsteuerabzug (Kommission der Europäischen Gemeinschaften./.Königreich der Niederlande, EuGH vom 8. November 2001, Rs C-338/98), ELR 2001, 421 (423).

achatz_tumpel.book Seite 74 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

sem Hintergrund ebenso, dass der Arbeitgeber nach § 13 Abs 2 UStG Vorsteuern abziehen kann, ohne über eine auf seinen Namen lautende Rechnung zu verfügen.[245]

2.4. Reisekosten von „ausländischen" Unternehmern und Arbeitnehmern, die nicht der inländischen Lohnsteuer unterliegen

Anders stellt sich dagegen die Behandlung von Reisekosten „ausländischer" Unternehmer oder Arbeitnehmer dar, die nicht der inländischen Lohnsteuer unterliegen. Geht man zunächst mit der hL davon aus, dass es bereits ausreicht, wenn der Unternehmer irgendwelche steuerpflichtigen Einkünfte im Inland erzielt, um in den Anwendungsbereich des Abs 1 zu fallen, erscheint die Regelung des Abs 3 (Nachweispflicht der Reisekosten durch Rechnung iSv § 11 UStG)[246] im Hinblick auf ihre Konsequenzen unsachlich. Denn zwischen den tatbestandlichen Anwendungsvoraussetzungen und den Rechtsfolgen besteht hier kein adäquater Zusammenhang mehr.[247] Überdies ruft die Regelung aufgrund der unterschiedlichen Behandlung von inländischen und ausländischen Unternehmen Bedenken im Lichte der Grundfreiheiten des AEUV hervor.[248]

Unstimmigkeiten treten auch bei näherer Betrachtung der Behandlung von Dienstreisen jener Arbeitnehmer auf, die nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegen. In- und ausländische Unternehmer können aus Dienstreisen dieser Arbeitnehmer ebenfalls nur die Vorsteuern abziehen, die in einer Rechnung nach § 11 UStG gesondert ausgewiesen sind.[249] Ein Vorsteuerabzug aus den Taggeldern ist ausgeschlossen, doch ist auch hier die auf Grund der Rechnung abziehbare Vorsteuer mit jenem Betrag begrenzt, der bei Anwendung der Pauschalsätze in Betracht käme.[250] Die Rechtfertigung der Einschränkung von Abs 2 auf lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer ist jedoch fraglich. Denn die Vornahme des Vorsteuerabzugs an Hand der Taggelder ist bei Arbeitnehmern, deren Arbeitgeber im Inland über keine lohnsteuerliche Betriebsstätte verfügen, genauso gerechtfertigt wie bei Arbeitnehmern, die der inländischen Lohnsteuer unterliegen. So können vor allem allfällige Kontrollargumente nicht überzeugen. Dazu braucht man nur einen Blick auf Abs 4 werfen. Gehen nämlich die notwendigen

---

[245] EuGH 8.11.2001, C-338/98, *Kommission/Niederlande*, Slg 2001, I-8265, Rn 71 ff; EuGH 10.3.2005, C-33/03, *Kommission/Großbritannien*, Slg 2005, I-1865, Rn 38 ff.

[246] Den Nachweis der betrieblichen Veranlassung hat nach der Rechtsprechung des UFS der Unternehmer zu erbringen. UFS 21.5.2003, RV/0039-G/03.

[247] So auch *Ruppe*, UStG^3, § 13 Tz 26.

[248] Insbesondere im Lichte der Dienstleistungsfreiheit.

[249] Nach dem Wortlaut müsste die Rechnung „*an sie*" d.h. an die Unternehmer ausgestellt sein. Im Lichte des Abs 2 sollte es hier aber ausreichen, wenn die Rechnung auf den Namen des Arbeitnehmers lautet. Ebenso *Ruppe*, UStG^3, § 13 Tz 27 mwN.

[250] Vgl *Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 13 Rz 46.

achatz_tumpel.book Seite 75 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Informationen nicht aus den für die Erhebung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erforderlichen Unterlagen hervor, müssen ohnehin entsprechende Belege über die Reise beigebracht werden.[251] Dies gilt für inländische und ausländische Arbeitnehmer gleichermaßen. Vor dem Hintergrund dieser Aufzeichnungspflicht ist nunmehr auch die in Kapitel II.2.2.1 diskutierte Interpretation plausibel, wonach bereits „irgendeine" inländische Steuerpflicht des Arbeitsgebers (Unternehmers) ausreicht, um in den Anwendungsbereich des Abs 1 zu gelangen. Lassen sich die notwendigen Informationen über die Reise nicht aus den für Zwecke der Erhebung der inländischen Einkommensteuer erforderlichen Unterlagen entnehmen, besteht auch für den Unternehmer die Verpflichtung, entsprechende Belege vorzulegen. Insgesamt ist die Anbindung der Höhe des Vorsteuerabzugs an den Umfang der Einkommensteuerpflicht daher abzulehnen.

3. Berichtigung des Vorsteuerabzugs

3.1. Ausgangslage

Maßgebend für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, kann dieser in voller Höhe vorgenommen werden (Prinzip des Sofortabzuges).[252] Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug[253] im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld setzt jedoch voraus, dass *ex ante* zu beurteilen ist, ob der leistungsempfangende Unternehmer für die einzelne Vorleistung überhaupt (ganz oder teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Ob diese Beurteilung dann aber auch den in der Zukunft tatsächlich realisierten Gegebenheiten entspricht, ist im Beurteilungszeitpunkt naturgemäß unsicher, hängt doch das Recht auf Vorsteuerabzug letztlich davon ab, ob die empfangenen Vorleistungen mit steuerpflichtigen oder echt steuerbefreiten Umsätzen unmittelbar zusammenhängen oder nicht. Zudem können sich Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug dadurch ergeben, dass sich das Entgelt für die empfangene Vorleistung nachträg-

[251] Aus dem Beleg müssen Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person des Reisenden und der Betrag, aus dem die Vorsteuer errechnet wird, hervorgehen. Gemeint ist in diesem Zusammenhang ein Eigenbeleg, somit die Führung von Aufzeichnungen durch den Unternehmer über die entsprechende Reise. *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 29.

[252] Für viele *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 9 und 198; vgl auch VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153.

[253] Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein integraler Bestandteil des Mechanismus des Mehrwertsteuersystems und darf daher außer in den ausdrücklich genannten Fällen (vgl EuGH 21.9.1988, C-50/87, *Kommission/Frankreich*, Slg 1988, 4797; EuGH 8.1.2002, C-409/99, *Metropol und Stadler*, Slg 2002, I-81) nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht bezieht sich auf die gesamte Steuerbelastung der jeweils vorhergehenden Umsatzstufe und kann sofort ausgeübt werden. Grundlegend etwa EuGH 6.7.1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, Slg 1993, I-0983.

achatz_tumpel.book Seite 76 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

lich ändert, eine Leistung überhaupt unterbleibt oder rückgängig gemacht wird.[254]

Sofern sich daher die im Zeitpunkt der Erbringung der Vorleistung angenommenen Umstände oder Verhältnisse nachträglich ändern, ist es notwendig, den Vorsteuerabzug zu „berichtigen".[255] Diesem Erfordernis ist der Richtliniengeber in den Art 184 ff MwStSyst-RL nachgekommen. Ihr Inhalt wird in Österreich durch die Regelungen des § 12 Abs 10 bis 13 bzw § 16 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage)[256] umgesetzt. Dementsprechend ordnen die §§ 12 Abs 10 ff UStG eine Korrektur (Aliquotierung) des Vorsteuerabzugs für jene Fälle an, in denen nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Sinn und Zweck dieser Regelung, die sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Unternehmers wirken kann, ist daher nicht nur die Bekämpfung von ungerechtfertigten Steuervorteilen und Steuerumgehungen, sondern ebenso die Vermeidung von Steuernachteilen.[257] Schlagend wird diese Bestimmung allerdings nur, wenn die Entnahme oder Nutzung der Gegenstände für nichtunternehmerische Zwecke nicht bereits im Wege der „Eigenverbrauchsbesteuerung" erfasst werden kann. Also dann, wenn Gegenstände entnommen oder genutzt werden, deren Entnahme oder Nutzung steuerfrei oder nach § 3a Abs 1a Z 2 UStG nicht steuerbar ist.[258] Die §§ 3 Abs 2 und 3a Abs 1a UStG gehen daher den Korrekturbestimmungen der §§ 12 Abs 10 ff UStG vor.

3.2. Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10, 10a und 12 UStG

3.2.1. Tatbestand

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist nach § 12 Abs 10 UStG für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des

[254] Ausführlich dazu bereits *Haunold*, Vorsteuerberichtigung, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 123 (123 ff); vgl auch *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 306 f.

[255] Zum Zweck der Vorsteuerkorrektur auch *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 198 ff; weiters *Ryda/Langheinrich*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs 1 bis 12 UStG, FJ 2004, 252 (252).

[256] Auf § 16 UStG wird für Zwecke dieses Beitrages allerdings nicht eingegangen.

[257] *Ruppe*, UStG[3], § 13 Tz 199 unter Verweis auf 145 BlgNR XIII GP, 36.

[258] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 212; teilweise aA *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 139 ff.

achatz_tumpel.book Seite 77 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die Leistungen, die diesen Kosten und Aufwendungen zugrundeliegen, erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken iSd § 2 GrEStG (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen. § 12 Abs 10a UStG dient in diesem Zusammenhang gewissermaßen als Auffangregelung und normiert für Grundstücke, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, dass der Berichtigungszeitraum 19 Jahre beträgt.[259] Eine Berichtigung der Vorsteuern hat dementsprechend zu jeweils einem Zwanzigstel zu erfolgen. Nach § 12 Abs 12 UStG gelten die Bestimmungen des Abs 10 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

3.2.2. Anknüpfung an das Gewinnermittlungsrecht des EStG

Aus dem systematischen Zusammenspiel von § 12 Abs 10 und 12 UStG ergibt sich, dass Abs 10 auf Gegenstände eines Betriebsvermögens beschränkt ist. Der Begriff des Betriebsvermögens ist dabei trotz Fehlens eines expliziten Verweises unzweifelhaft aus dem Einkommensteuerrecht übernommen.[260] Konsequenterweise wird auch den weiteren Begriffen dieser Vorschrift, die ebenso an das Gewinnermittlungsrecht des EStG angelehnt sind, ihr einkommensteuerrechtlicher Inhalt beigemessen (Anlagevermögen, aktivierungspflichtige Aufwendungen, nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten). Insgesamt ist der sachliche Anwendungsbereich des Abs 10 auf Unternehmer beschränkt, deren Einkünfte einkommensteuerrechtlich als betriebliche Einkünfte zu qualifizieren sind.[261] Unternehmer ohne Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn werden aus gleichheitsrechtlicher Sicht folgerichtig über Abs 12 in das Vorsteuerberichtigungsregime eingegliedert.[262]

---

[259] Zum Auffangcharakter dieser Norm *Kolacny/Caganek*, Umsatzsteuernovelle 2004, SWK 2004, S 416 (S 419).

[260] *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 129.

[261] Vgl *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 336. Ertragsteuerlich sind derartige Berichtigungen als sofort aufwandswirksame Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben zu behandeln. Eine Berichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten hat somit zu unterbleiben (§ 6 Z 12 EStG).

[262] Vgl auch VwGH 20.4.1999, 99/14/0080.

achatz_tumpel.book Seite 78 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3.2.3. Anlagevermögen

Erste Anwendungsvoraussetzung für die Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs 10 UStG ist die Eigenschaft des von den geänderten Verhältnissen betroffenen Gegenstandes als Anlagevermögen. Systematisch abgesichert, ist der Begriff des Anlagevermögens – wie bereits dargelegt – im ertragsteuerrechtlichen Sinn zu verstehen.[263] Eine entsprechende Definition fehlt nun aber auch dem EStG. Sein Inhalt ist vielmehr durch § 198 Abs 2 UGB vorgezeichnet.[264]

Gegenstände des Anlagevermögens sind demnach Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Dieser Definition hat sich auch der VwGH angeschlossen, wonach die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bedingt, dass ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt ist.[265] Zentral ist somit der (angestrebte) dauernde Gebrauch.[266] Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern soll dies beispielsweise dann der Fall sein, wenn das Wirtschaftsgut während seiner Nutzungsdauer oder zumindest während des größten Teils davon dem Betriebsvermögen zu dienen bestimmt ist.[267] An diesem Begriffsverständnis wird jedoch auch Kritik geübt. So soll der Frage, ob der Gebrauch die Nutzungsdauer umfasst oder nicht, lediglich Indizwirkung zukommen. Entscheidend sei vielmehr, dass der Gegenstand im betrieblichen Leistungsprozess eines Unternehmens „gebraucht" wird und damit weder zum Verbrauch, noch zur Verarbeitung oder zur bloßen Weiterveräußerung bestimmt ist.[268] In den meisten Fällen werden die Ergebnisse aber ohnehin übereinstimmen.

Der Inhalt des österreichischen Anlagevermögensbegriffs stimmt auf diese Weise auch weitgehend mit dem von der MwStSyst-RL verwendeten Begriff des „*Investitionsguts*" überein.[269] Denn der EuGH versteht darunter solche Güter, die durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind, und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht werden, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden.[270] Auf den ersten Blick stellt der EuGH somit *auch* auf den Wert der Güter ab, weshalb etwa *Haunold* die Investitionsgutsfähigkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd

[263] Ebenso VwGH 20.4.1999, 99/14/0080; weiters *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 336.
[264] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 217.
[265] VwGH 2.7.1975, 2306/74 und 294/75, VwSlg 4871 F.
[266] Maßgeblich ist somit die Zweckbestimmung (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Ergibt sich die Zweckbestimmung nicht schon aus der objektiven Eigenschaft und der tatsächlichen Nutzung des Wirtschaftgutes, ist die subjektive Widmung des Unternehmers entscheidend (VwGH 22.9.2000, 96/15/0207; VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).
[267] Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13] (2009) § 6 Tz 155.
[268] Vgl *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 155; *Nowotny/M. Tichy*, in *Straube* (Hrsg), HGB-Kommentar, Bd II/RLG[2] (2000) § 198 Rz 30 ff; *Hirschler/Schiebel/Six*, in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 198 Abs 2 und Abs 4 Rz 40 f.
[269] Art 187 Abs 1 MwStSyst-RL.
[270] EuGH 1.2.1977, C-51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Slg 1977, 113, Rn 77.

achatz_tumpel.book Seite 79 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

§ 13 EStG bezweifelt.[271] Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass der EuGH selbst keine Anhaltspunkte für etwaige „Wertgrenzen" liefert und auch die Umschreibung als Güter, deren Kosten in der Regel über mehrere Jahre abgeschrieben werden, schließt die Erfassung von geringwertigen Wirtschaftsgütern nicht aus. Darüber hinaus ist ohnehin die Bagatellgrenze des § 12 Abs 13 UStG zu berücksichtigen, wonach eine Korrektur für Vorsteuerbeträge iHv € 220 oder darunter ausgeschlossen ist. Ein Widerspruch zum Investitionsgutbegriff der MwStSyst-RL dürfte somit nicht vorliegen. Denn zum einen sind die Mitgliedstaaten nach Art 189 lit a der Richtlinie berechtigt, den Begriff „Investitionsgüter" selbst zu definieren, und zum anderen bewirkt die Bagatellgrenze bei einem Normalsteuersatz von 20 % Nettoanschaffungskosten iHv € 1.100, was weit über der € 400-Grenze des § 13 EStG liegt.[272]

3.2.4. Berichtigungszeitraum

Parallelen zum EStG ergeben sich auch im Hinblick auf den Beginn der Frist für den Vorsteuerberichtigungszeitraum. Ähnlich wie bei der AfA nach § 7 EStG ist hier nicht auf die Anschaffung oder Herstellung als Verwendungs*möglichkeit* abzustellen, sondern auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen.[273] Der Berichtigungszeitraum beginnt daher grundsätzlich mit Beginn jenes Kalenderjahres zu laufen, das dem Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung oder Nutzung folgt.[274] Dies gilt allerdings nur für die erstmaligen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Bei nachträglichen Anschaffungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen und bei Kosten von Gebäude-Großreparaturen besteht ein eigener Berichtigungszeitraum. Dieser beginnt mit Anfang jenes Kalenderjahres, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen erstmals in Verwendung genommen worden sind.[275] Aufgrund von § 12 Abs 12 UStG sind die obigen Ausführungen nicht nur auf Unternehmer beschränkt, die Betriebsvermögen im einkommensteuerrechtlichen Sinn haben, sondern gelten generell für Gegenstände, die dem Unternehmen dauernd dienen sollen.[276]

---

[271] *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 155.

[272] Im Ergebnis auch *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 156.

[273] Dazu auch *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 218; zum Beginn der AfA siehe *Doralt* in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 7 Tz 31.

[274] Vgl *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 156; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2004, 256.

[275] Nachdem die Mitgliedstaaten nach Art 198 lit b MwStSyst-RL berechtigt sind, den Betrag der Mehrwertsteuer festzulegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist, sollte der abweichende Berichtigungszeitraum daher auch mit den Vorgaben des Unionsrechts in Einklang stehen.

[276] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 217.

achatz_tumpel.book Seite 80 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3.2.5. Anschaffungs- und Herstellungskosten

Zentrales Tatbestandselement der Berichtigungsvorschrift des § 12 Abs 10 UStG ist zunächst die Existenz von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten.[277] Die Begriffe „Anschaffungs- und Herstellungskosten" sind dabei – entsprechend der Anknüpfung an das Gewinnermittlungsrecht des EStG – „ertragsteuerrechtlich" auszulegen.[278] Ebenso wie für den Begriff des Anlagevermögens fehlt es im EStG jedoch an einer Definition der Anschaffungskosten; ihr Umfang lässt sich allerdings aus den Grundsätzen des EStG ableiten.[279]

Da der Ansatz von Anschaffungskosten den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral halten soll,[280] gehören zu den Anschaffungskosten folglich alle Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen.[281] Zu beachten ist, dass der steuerrechtliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff einander entsprechen.[282] Dies jedoch nur insoweit, als keine abweichenden steuerrechtlichen Bewertungsregelungen vorhanden sind, die dem Unternehmensrecht vorgehen.[283] Im hier zu interessierenden Kontext gilt es zudem zu berücksichtigen, dass der Anschaffungskostenbegriff im außerbetrieblichen Bereich mit jenem im betrieblichen Bereich ident ist.[284]

Nach § 203 Abs 2 UGB sind Anschaffungskosten „*die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen*." Zu den Anschaffungskosten gehören somit alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsguts entstandenen Ausgaben. Dazu zählen:

---

277 Dies ergibt sich mE aus der ausdrücklichen Nennung der *nachträglichen* Anschaffungs- und Herstellungskosten, für die die Regelung des § 12 Abs 10 sinngemäß gilt.

278 Vgl *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 337.

279 Zu den unterschiedlichen Ansätzen siehe *Zorn*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, RdW 2001, 569 (569 mwN).

280 Auch nach der Rechtsprechung des BFH besteht der Zweck des Anschaffungskostenprinzips darin, die Erfolgsneutralität des Beschaffungsvorganges zu gewährleisten (BFH 26.3.1992, IV R 74/90, Rn 10, BStBl 1993 II, 96). Die Anschaffung soll sich als bloße Vermögensumschichtung nicht auswirken, also weder eine Vermögensmehrung noch eine Vermögensminderung auslösen. Dies folgt aus dem Realisationsprinzip, wonach erst der Umsatz und nicht die bloße Anschaffung erfolgswirksam ist. *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 64.

281 Vgl VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039; *Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (2001) 142; *Zorn*, RdW 2001, 569.

282 Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 64; weiters EStR 2000 Rz 2164.

283 So stehen etwa die zwingenden Bewertungsregelungen des § 6 Z 2 lit a EStG den speziellen Bewertungsregelungen des Unternehmensrechts entgegen. VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039.

284 VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011.

achatz_tumpel.book Seite 81 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- Die unmittelbaren Anschaffungskosten (= Rechnungsbetrag abzüglich der abziehbaren Vorsteuern und zuzüglich der übernommenen Schulden)[285] abzüglich Anschaffungspreisminderungen. Zu den unmittelbaren Anschaffungskosten gehören dabei auch Beträge, die bei der Anschaffung eines Wirtschaftsguts über dessen Verkehrswert hinaus geleistet werden.[286]
- Die Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft wie etwa Montagekosten oder Fundamentierungskosten. Solche Kosten können jedoch nur als Einzelkosten aktiviert werden, die dann vorliegen, wenn sie auf Grund von Drittleistungen direkt zurechenbar sind, oder im Falle von Eigenleistungen exakt ermittelt werden können.[287]
- Anschaffungsnebenkosten, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen.[288] Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören zB Vertragserrichtungskosten, Gebühren, Zölle, Grunderwerbsteuer, Vermittlungsprovisionen, Transportkosten und dergleichen. Keine Anschaffungsnebenkosten sind dagegen Finanzierungskosten, Devisenbeschaffungskosten, Lagerkosten oder Kosten auf Grund von Rechtsstreitigkeiten.[289]

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die vorweggenommenen Anschaffungskosten, also Aufwendungen, die dem Anschaffungsvorgang zeitlich vorangehen, mit diesem aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen und nach dem Erwerbsentschluss anfallen.[290] Ebenso dazu zählen die nachträglichen Anschaffungskosten, die jedoch aufgrund der gesonderten Nennung in § 12 Abs 10 UStG für Zwecke dieser Untersuchung getrennt behandelt werden. Bei Wirtschaftsgütern mit Luxustangente gilt nur der angemessene Teil als aktivierbare Anschaffungskosten.[291] Sofern solche Gegenstände nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG überhaupt dem Unternehmensvermögen zuzuordnen sind, kann die Berichtigung nur jenen Teil der Vorsteuern betreffen, die auf den aktivierbaren Teil der Anschaffungskosten entfallen. Die Vorsteuern hinsichtlich des unangemessenen und somit nicht aktivierbaren Teils der Anschaffungskosten sind über die Eigenverbrauchsbesteuerung des § 1 Abs 1 Z 1 lit a UStG zu erfassen.

---

285 VwGH 23.11.1994, 91/13/0111. Zur Behandlung der Vorsteuer siehe § 6 Z 11 EStG.

286 VwGH 11.8.1993, 92/13/0096.

287 Dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 69 mit Judikaturhinweisen.

288 Entscheidend ist dabei der Zweck der Aufwendungen. Ein bloßer (also mittelbarer) kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung reicht daher nicht aus.

289 Vgl auch *Laudacher*, in Jakom EStG[4], § 6 Rz 26 f.

290 Dazu zählen beispielsweise Reisekosten zur Besichtigung eines angeschafften Gebäudes oder Kosten für die Begutachtung eines angeschafften Wirtschaftsguts, aber auch Beratungskosten. Dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 69.

291 *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 69.

achatz_tumpel.book Seite 82 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Ähnlich verhält es sich mit dem Begriff der „Herstellungskosten". Auch dieser ist im EStG nicht definiert, lässt sich aber ebenso wie jener der Anschaffungskosten autonom aus dem Steuerrecht ableiten.[292] Die Herstellungskosten entsprechen dabei den Anschaffungskosten bei im Betrieb selbst hergestellten Wirtschaftsgütern. Ihre Aktivierung soll den Herstellungsvorgang gewinnneutral halten.[293] Grundsätzlich stimmt der Begriff der Herstellungskosten im Steuerrecht und im Unternehmensrecht überein.[294]

Nach § 203 Abs 3 UGB sind Herstellungskosten „*die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes […] entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen in die Herstellungskosten nicht einbezogen werden*."

Unternehmensrechtlich sind danach Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten nicht zwingend zu aktivieren. Da es auf diese Weise in der UGB-Bilanz zu einer Unterbewertung kommen kann, sehen die steuerlichen Bewertungsvorschriften ausdrücklich eine Aktivierungspflicht vor.[295] Strittig ist die Behandlung von produktionsbedingten Sozialaufwendungen und Verwaltungskosten. Während hier überwiegend ein Aktivierungswahlrecht vertreten wurde, gehen die EStR der Auffassung von *Mayr* folgend mittlerweile von einer Aktivierungspflicht aus.[296] Zu den Herstellungskosten gehören nur tatsächliche Kosten. Dazu zählen auch Planungskosten, sofern der nachfolgende Herstellungsvorgang von der Planung nicht völlig losgelöst ist. Freiwillige Sozialleistungen dürfen, müssen aber nicht eingerechnet werden. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt das Aktivierungsverbot der Herstellungskosten nach § 4 Abs 1 EStG.

Fraglich ist nun, welche Auswirkungen diese Aktivierungsverbote und -wahlrechte auf den Umfang der berichtigungspflichtigen Vorsteuern nach § 12 Abs 10 UStG haben. Aus dem Aufbau der Bestimmung sowie der expliziten Nennung „aktivierungspflichtiger Aufwendungen" ist jedoch zu schließen, dass lediglich solche Vorsteuern zu berichtigen sind, die im Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Herstellungskosten stehen. Kosten, für die ein Aktivierungs-

[292] *Zorn*, Entwicklung in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (187).
[293] VwGH 25.1.2006, 2003/14/0170.
[294] Vgl EStR 2000 Rz 2197.
[295] § 6 Z 2 lit a EStG. Dazu auch *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 111.
[296] *Mayr*, Gewinnrealisierung 134 ff; EStR 2000 Rz 2200.

achatz_tumpel.book Seite 83 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

wahlrecht besteht, gehören somit nicht dazu. Für Zwecke der Vorsteuerberichtigung kann es nämlich keinen Unterschied machen, ob ein Unternehmer ertragsteuerlich von diesen Aktivierungswahlrechten Gebrauch gemacht hat oder nicht.[297] Geht man nun aber davon aus, dass § 12 Abs 10 UStG lediglich die Vorsteuern aktivierungspflichtiger Herstellungskosten betrifft, scheidet eine Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach dem Regime des Abs 10 aus.[298]

Zweifelsfragen ergeben sich auch im Zusammenhang mit dem anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand. Nach bisheriger Sichtweise war ein anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand dann zu aktivieren, wenn er den Kaufpreis beeinflusst hat.[299] Entscheidend waren folglich der zeitliche Zusammenhang mit dem Kauf sowie das Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis. Strittig war allerdings, ob dieser aktivierungspflichtige anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand zu den Anschaffungskosten oder zum Herstellungsaufwand gehört.[300] Eine entscheidende Wende hat hier aber die jüngere Rechtsprechung des BFH eingeleitet. Nach dieser Judikatur stellt der BFH hinsichtlich des aktivierungspflichtigen Aufwands nur noch auf das dt HGB ab und verzichtet dementsprechend auf das Kriterium der Anschaffungsnähe.[301] Dieser Sichtweise hat sich in weiterer Folge auch das österreichische Schrifttum[302] und der UFS[303] angeschlossen. Danach zählen anschaffungsnahe (Instandsetzungs-)Aufwendungen (bis) zur Erlangung der Betriebsbereitschaft im konkreten Betrieb zu den Anschaffungskosten. Ab erlangter Betriebsbereitschaft sind sie hingegen im Regelfall sofort abzugsfähig. Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen begründen auch keine Herstellungskosten. Dies deshalb, weil die allgemeine Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand umfassend gilt. Auf die Anschaffungsnähe kommt es somit nicht (mehr) an, womit sich auch der Begriff „anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand" erübrigt hat.[304] Nachdem sich der VwGH dieser Rechtsauffassung in seinem Erkenntnis vom 30.6.2010 angeschlossen hat, gehört der anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand wohl auch in

[297] Ebenso *Haunold*, in *Achatz/Tumpel (*Hrsg), Vorsteuerabzug, 159 f.
[298] Eine Berichtigung könnte aber nach § 12 Abs 11 UStG erfolgen.
[299] Ausführlich dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 73 mwN.
[300] Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 81.
[301] BFH 19.2.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569.
[302] *Mayr*, Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gerechtfertigt?, ÖStZ 2002, 44 (44 ff); *Bertl/Hirschler*, Aktivierungspflicht für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, RWZ 2002, 262 (262 ff); *Konezny*, BFH: Ende des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, RdW 2002, 497 (497 ff); *Beiser*, Wirtschaftsgut und Nutzenpotenzial markieren die Grenze zwischen Erhaltung und Herstellung, ÖStZ 2009, 4 (5 f).
[303] UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04; vgl *Wanke*, Aktivierung anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen?, UFS aktuell 2005, 180 (180 ff); *Zepitsch*, Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand: UFS folgt aktueller BFH-Rechtsprechung!, RdW 2005, 321 (321 f).
[304] So bereits *Mayr*, ÖStZ 2002, 44 (47).

achatz_tumpel.book Seite 84 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Österreich der Geschichte an.[305] Sofern diese Aufwendungen (nunmehr) zu den Anschaffungskosten gehören, ist § 12 Abs 10 UStG uneingeschränkt auf damit zusammenhängende Vorsteuern anzuwenden. Sind die Aufwendungen jedoch als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren, kommt eine Vorsteuerberichtigung nach Abs 10 nur bei gleichzeitigem Vorliegen einer „Großreparatur" in Betracht.[306]

3.2.6. Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten

Einen eigenen Berichtigungszeitraum kennt § 12 Abs 10 UStG für die Vorsteuerbeträge aus „*nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten*". Zu laufen beginnt dieser Berichtigungszeitraum dabei mit Anfang jenes Kalenderjahres, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Die vom UStG verwendeten Begriffe der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten stammen ebenfalls aus dem EStG und sind daher im Sinne der dort entwickelten Auffassung auszulegen.[307] Eine Berichtigungspflicht nach Abs 10 besteht aber auch in diesen Fällen nur, wenn dieser Aufwand Anlagevermögen betrifft, das im Unternehmen bereits genutzt wurde.[308]

Ertragsteuerlich sind unter nachträglichen Anschaffungskosten solche Kosten zu verstehen, die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Erwerbers gelangt ist und mit dem Erwerbsvorgang oder der Herstellung der Betriebsbereitschaft in einem kausalen oder zeitlichen Zusammenhang stehen (zB nachträgliche Erhöhungen einzelner Anschaffungskostenkomponenten).[309] Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören aber auch nachträgliche Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut wie Erschließungskosten, Ablösezahlungen durch Freimachung von Bestandrechten oder die nachträgliche Rückzahlung steuerfreier Subventionen.[310] Zahlungen des Hauseigentümers an Mieter für den Verzicht auf ihr Mietrecht zählen nach der Judikatur des VwGH ebenfalls zu den nachträglichen Anschaffungskosten.[311] Nachträgliche Anschaffungskosten sind dabei nicht auf den Anschaffungszeitpunkt rückzubeziehen; die erhöhten Beträge sind vielmehr im Wirtschaftsjahr ihres Anfal-

[305] VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076; dazu *Renner*, Aktivierungspflicht oder Sofortabsetzbarkeit anschaffungsnahen Erhaltungsaufwands, ÖStZ 2010, 399 (401 f); weiters *Atzmüller*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2010, RdW 2011, 44 (47 f).

[306] Dazu Kapitel II.3.2.8.

[307] So auch *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 223.

[308] VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041.

[309] Keine nachträglichen Anschaffungskosten stellen daher Aufwendungen dar, die nach erstmaliger Erreichung der Betriebsbereitschaft entstehen. Siehe dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 69; weiters EStR 2000 Rz 2188.

[310] Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 70.

[311] VwGH 22.2.1972, 1909/70.

achatz_tumpel.book Seite 85 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

lens als weitere Anschaffungskosten zu aktivieren.[312] Damit zusammenhängende Vorsteuerbeträge stellen gleichzeitig den Gegenstand der Berichtigung nach § 12 Abs 10 UStG dar.

Ähnlich verhält es sich auch im Hinblick auf die gleichermaßen von § 12 Abs 10 UStG erfassten „nachträglichen Herstellungskosten". Dabei gilt es zunächst zu bemerken, dass es nachträgliche Herstellungskosten im wörtlichen Sinn eigentlich nicht gibt. Vielmehr sind nach der Herstellung anfallende Kosten im Sinne einer „Zweitherstellung" nach den gleichen Grundsätzen zu aktivieren wie die ursprünglichen Herstellungskosten.[313] Dementsprechend setzen nachträgliche Herstellungskosten die Veränderung eines bereits bestehenden Wirtschaftsguts im Rahmen eines weiteren Herstellungsvorganges voraus.[314] Keine nachträglichen Herstellungskosten sind dagegen nachträgliche Änderungen der Herstellungskosten, die dann vorliegen, wenn sich der Preis für bereits abgeschlossene Herstellungen aus vergangenen Perioden ändert.[315] Im Zusammenhang mit § 12 Abs 10 UStG ist unter dem Begriff der nachträglichen Herstellungskosten daher in erster Linie der (nachträgliche) Herstellungsaufwand zu verstehen, der wiederum vom Erhaltungsaufwand abzugrenzen ist. Während der sofort absetzbare Erhaltungsaufwand vorwiegend dazu dient, Wirtschaftsgüter in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen,[316] liegt ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsguts geändert wird.[317] Eine solche Wesensänderung ist dabei vor allem dann anzunehmen, wenn sich die Funktion des betroffenen Wirtschaftsguts, also seine Zweckbestimmung, ändert.[318] Herstellungsaufwand setzt also ein Wirtschaftsgut voraus, das verändert wird. Schwierigkeiten bereitet die Beurteilung einer Änderung der Wesensart vor allem im Rahmen der Erweiterung und wesentlichen Verbesserung bestehender Wirtschaftsgüter, deren Aufwendungen nach § 203 Abs 3 UGB als Herstellungskosten qualifiziert werden.[319] Da das EStG mit den Instandsetzungsaufwendungen

[312] Vgl *Kulosa*, in *Schmidt* (Hrsg), EStG[29] (2010) § 6 Rz 57.
[313] Dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 118.
[314] BFH 17.12.2001, I R 32/00, BStBl II 2002, 349.
[315] Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 118.
[316] Erhaltungsaufwand liegt demnach insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsguts ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder langlebigeres Material verwendet werden kann (zB VwGH 29.4.2007, 2006/15/0333). Dazu gehören aber auch die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen und zwar unabhängig davon, ob der Wert des Wirtschaftsguts dadurch gesteigert wird (VwGH 2.8.1995, 93/13/0197). In Bezug auf Gebäude kann der Erhaltungsaufwand auch Instandsetzung oder Instandhaltung sein. Dazu *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 123.
[317] Vgl zB VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080; weiters EStR 2000 Rz 3174.
[318] Für Beispiele siehe *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 129.
[319] Vgl § 203 Abs 3 UGB. Erweiterung ist dabei die Substanzmehrung zur Schaffung von etwas Neuem, während Verbesserung die Erhöhung des Nutzungspotenzials bedeutet. Vgl *Laudacher*, in Jakom EStG[4], § 6 Rz 33.

achatz_tumpel.book Seite 86 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

(§ 4 Abs 7 und § 28 Abs 2) aber eine eigenständige Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand trifft, ist die unternehmensrechtliche Abgrenzung hier nicht übertragbar.[320] Ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand wird folglich nur durch eine Nutzungs- und Funktionsänderung begründet; bloße Wertsteigerungen oder Erhöhungen des Nutzungswertes alleine reichen dafür noch nicht aus. Ist einmal der Begriff der nachträglichen Herstellungskosten für einkommensteuerliche Zwecke bestimmt, steht gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für etwaige Vorsteuerkorrekturen nach § 12 Abs 10 UStG fest.

3.2.7. Aktivierungspflichtige Aufwendungen

Im Lichte der obigen Ausführungen ist unklar, was unter „*aktivierungspflichtigen Aufwendungen*" zu verstehen ist. Durch die gesonderte Erwähnung sollen offenbar sämtliche Grenzfälle abgedeckt werden. Beispiele hierfür fehlen jedoch.[321] Im Regelfall werden aktivierungspflichtige Aufwendungen nämlich zugleich nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein, weshalb die gesonderte Nennung redundant erscheint.[322] Jedenfalls nicht gemeint sind Instandsetzungsaufwendungen iSd § 4 Abs 7 bzw § 28 Abs 2 EStG, die ertragsteuerlich lediglich verteilungs-, aber nicht aktivierungspflichtig sind. Es wird sich dabei jedoch in der Regel um Großreparaturen handeln.[323]

3.2.8. Kosten für Großreparaturen

3.2.8.1. Begriff der Großreparatur

Der Begriff der „Großreparatur" ist im UStG nicht definiert und auch dem EStG 1988 fremd, er stammt jedoch aus dem EStG 1972.[324] § 28 Abs 2 EStG 1972 bezeichnete als Großreparatur Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Gleichzeitig musste es sich nach der Verwaltungspraxis um einen betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand handeln (wie etwa im Zusammenhang mit Fassadenerneuerungen oder größeren Dachreparaturen). Eine Großreparatur stellt folglich immer einen Erhaltungsaufwand iSd EStG 1988 dar, der grundsätzlich nicht aktivierungsfähig ist.[325] Der Begriff „Großreparatur" wird sich daher in vielen Fällen mit jenem des

---

320 Vgl *Mayr*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[13], § 6 Tz 126. Zum Verhältnis des unternehmensrechtlichen Begriffs der Herstellungskosten iSv § 203 Abs 3 UGB zum steuerrechtlichen Begriff des Herstellungsaufwands siehe auch *Fritz-Schmied*, Zur Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen und Erhaltungsaufwendungen, taxlex 2008, 404 (404 ff).

321 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 226.

322 Ebenso *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 160.

323 Vgl auch *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 338.

324 Vgl UFS 23.11.2005, RV/133-W/04.

325 Vgl *Hollik,* Die Gebäude-Großreparatur im Einkommensteuerrecht ab 1982, SWK 1982, A I 271 (A I 271); weiters *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 339 mwN.

achatz_tumpel.book Seite 87 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Instandsetzungsaufwands decken, wenngleich dieser dem UStG fremd ist.[326] Dennoch ist im Einzelfall zu klären, ob es sich bei Instandsetzungsaufwendungen tatsächlich um eine Großreparatur iSd § 12 Abs 10 UStG handelt.[327]

Aus ertragsteuerlicher Sicht sind Instandsetzungsaufwendungen solche Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Demgegenüber führen Instandhaltungsaufwendungen zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes oder seiner Nutzungsdauer.[328] Allerdings kann auch bei einem Instandhaltungsaufwand eine Großreparatur iSd UStG vorliegen.[329] Wird hinsichtlich eines Instandhaltungsaufwands nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die Zehnjahresverteilung in Anspruch genommen, ist darin nach der Rechtsprechung des UFS ein Indiz für die Qualifikation als Großreparatur zu erblicken.[330] Der umgekehrte Schluss bei Nichtausübung des Wahlrechts wird hingegen abgelehnt; es sei vielmehr gesondert zu prüfen, ob eine umsatzsteuerliche Großreparatur vorliegt.[331] Diese kann dabei weder in einzelne erbrachte Bauleistungen noch in einzelne Zahlungen zerlegt werden. Die zusammenhängend erbrachten Leistungen sind insgesamt als Großreparatur anzusehen und bestimmen so in einem ersten Schritt den Umfang der korrekturfähigen Vorsteuern.[332] In einem ersten Schritt deshalb, weil gerade an der Einbeziehung von Großreparaturen in den Anwendungsbereich von § 12 Abs 10 UStG unionsrechtliche Bedenken geäußert wurden.[333]

3.2.8.2. Unionsrechtliche Implikationen

Gemäß Art 187 ff MWStSyst-RL ist eine Vorsteuerkorrektur nur für „Investitionsgüter" vorgesehen, wobei es den Mitgliedstaaten überlassen wird, diesen Begriff näher zu bestimmen. Unter Berufung auf die Judikatur des EuGH zur Auslegung dieses Begriffes[334] bezweifelt aber *Novacek* die Investitionsguteigen-

326 So auch UStR 2000 Rz 2079.

327 UFS 23.11.2005, RV/1332-W/04. Nur insoweit, als Instandsetzungsaufwendungen eine Großreparatur beinhalten, ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen; im Übrigen erstreckt sich die Berichtigungspflicht nicht auf Instandsetzungsaufwendungen. Vgl dazu *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 227.

328 Ausführlich dazu *Doralt*, in *Doralt* (Hrsg), EStG[9] (2005) § 28 Tz 104 ff.

329 So *Kolacny/Caganek*, UStG[3], § 12 Anm 58.

330 UFS 22.7.2008, RV/0532-S/07.

331 UFS 22.7.2008, RV/0532-S/07; vgl auch *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 339.

332 Zur Auslegung des Begriffs der Großreparatur im Unterschied zu bloßen Erhaltungsaufwendungen siehe auch UFS 23.11.2005, RV/1332-W/04.

333 So *Novacek*, Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen EG-widrig, RdW 1996, 449 (449 ff); kritisch auch *Haunold*, in *Achatz/Tumpel (*Hrsg), Vorsteuern, 161.

334 EuGH 1.2.1977, C-51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Slg 1977, 113.

achatz_tumpel.book Seite 88 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

schaft von Großreparaturen. Großreparaturen stellen weder bilanzrechtlich ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar, noch sind sie Bestandteil eines Investitionsguts, weshalb ihre Erfassung in § 12 Abs 10 UStG richtlinienwidrig sei.[335]

Dem wurde jedoch vor allem von *Ruppe*[336] und *Brenner/Tumpel*[337] entgegengehalten, dass es bei der Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen von Gebäuden nach § 12 Abs 10 UStG lediglich um die Definition des Steuerbetrages geht, der im Rahmen der Vorsteuerberichtigung korrigiert werden muss, nicht jedoch darum, ob Großreparaturen als Investitionsgüter einzustufen sind oder nicht. Denn die Vorsteuerberichtigung als solche wird jedenfalls für das Investitionsgut „Gebäude" vorgenommen. Da die Mitgliedstaaten nach der Richtlinie aber dazu ermächtigt sind, den Umfang der zu korrigierenden Vorsteuerbeträge selbst festzulegen, sei die Einbeziehung der Vorsteuern für Großreparaturen nach § 12 Abs 10 UStG richtlinienkonform.

Allerdings wird man in diesem Zusammenhang auch die Rs *Fischer* berücksichtigen müssen, wonach Vorsteuerberichtigungen für Arbeiten an einem Gegenstand nur insoweit vorgenommen werden dürfen, als der Nutzen dieser Leistungen bis zu dem für die Vorsteuerberichtigung maßgeblichen Zeitpunkt noch im Unternehmen vorhanden ist.[338] Eine starre Anknüpfung an die Höhe des seinerzeitigen Aufwands wird diesen Anforderungen aber nicht gerecht werden.[339] Vor diesem Hintergrund plädiert *Haunold* daher für eine Abkehr vom veralteten Begriff der Großreparatur hin zu einer Übernahme des ertragsteuerlichen Begriffs der Instandsetzungsaufwendungen in § 12 Abs 10 UStG. Denn bei diesen Aufwendungen wird entweder der Nutzungswert oder die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich erhöht, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass der aus diesen Aufwendungen entstehende Nutzen nicht bereits in einem Jahr, sondern über mehrere Jahre verbraucht wird. Mithin wäre auch die Einbeziehung der Vorsteuern für diese Aufwendungen in die Berichtigungspflicht hinreichend begründet.[340] Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Allerdings stellt sich die Frage, ob es hierfür einer Gesetzesänderung bedarf, oder ob sich dieses Ergebnis nicht auch im Auslegungsweg im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation erreichen lässt. Dies ist mE zu bejahen, weil es unter den gegebenen Umständen gerechtfertigt erscheint, die historisch-systematischen

335 *Novacek*, RdW 1996, 450 f.

336 *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 227.

337 *Brenner/Tumpel*, Der Vorsteuerabzug im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Rechtsprechung des EuGH (2001) 145 (169).

338 EuGH 17.5.2001, C-322/99, *Fischer* und *Brandenstein*, Slg 2001, I-4049, Rn 66 ff; so nunmehr auch *Novacek*, Die Steuerneutralität im Mehrwertsteuersystem, ÖStZ 2002, 238 (243); weiters *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 161.

339 Ähnlich *Grafenhofer*, Rückzahlung von EG-widrig eingehobenen Abgaben, SWK 2002, S 255 (S 258).

340 *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 161 f.

achatz_tumpel.book Seite 89 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Interpretationselemente hinter den teleologischen zurücktreten zu lassen. Der Wortlaut von § 12 Abs 10 UStG steht dieser Interpretation nicht entgegen.

3.3. Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG

§ 12 Abs 11 UStG regelt demgegenüber die Vorsteuerberechtigung bei Gegenständen, die der Unternehmer für das Unternehmen hergestellt oder erworben hat, die aber (im Beurteilungszeitpunkt) nicht als Anlagevermögen verwendet werden und somit vom Anwendungsbereich des Abs 10 ausgeschlossen sind.[341] Darüber hinaus erfasst § 12 Abs 11 UStG sonstige Leistungen, die für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Infolgedessen betrifft § 12 Abs 11 UStG in erster Linie Umlaufvermögen. Aus der Negativabgrenzung zum Begriff des Anlagevermögens iSd Abs 10 ergibt sich jedoch ebenso, dass Abs 11 auch Gegenstände erfasst, die zwar zur Verwendung als Anlagevermögen bestimmt waren, als solche aber nie oder noch nicht in Betrieb genommen wurden sowie in Bau befindliche Anlagen.[342]

Ändern sich bei einem solchen Gegenstand oder einer solchen Leistung die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Dabei greift die Berichtigungsvorschrift des Abs 11 auch in solchen Fällen, in denen die Änderung der Verhältnisse im Jahr der erstmaligen Verwendung erfolgt.[343] Im Unterschied zu Abs 10 sieht Abs 11 aber weder eine zeitliche Limitierung noch eine Aliquotierung der Vorsteuern vor, was zur Konsequenz hat, dass bei einer Änderung der Verhältnisse der gesamte Vorsteuerbetrag zu berichtigen ist. Es stellt sich daher die Frage, ob § 12 Abs 11 UStG eine ewige Vorsteuerkorrektur bewirkt.

Dies wäre aber weder mit der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer und somit dem Zweck der Berichtigung vereinbar, noch praktisch machbar.[344] Denn entsprechend der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer sollen nur solche Vorsteuern berichtigt werden, die mit Aufwendungen zusammenhängen, die im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug dem Unternehmer noch einen Nutzen stiften. Zudem müssten Unterlagen, die die abgezogenen Steuern dokumentieren, ewig aufbewahrt werden, was weder der allgemeinen Aufbewahrungsfrist nach § 132 Abs 1 BAO noch der besonderen Aufbewahrungsfrist nach § 18 Abs 10 UStG entspricht.[345] Folglich ist § 12 Abs 11 UStG

[341] ZB Eigentumswohnungen, die vom Bauherrn mit dem Ziel der späteren Veräußerung hergestellt oder erworben werden. Dazu *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 136.

[342] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 230; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994, § 12 Anm 647.

[343] Dies ergibt sich aus § 12 Abs 10. Vgl dazu auch *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 131.

[344] Dazu bereits *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 231; weiters *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 162.

[345] Überzeugend *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 162.

achatz_tumpel.book Seite 90 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

auf solche Gegenstände zu reduzieren, die im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse noch im Unternehmen vorhanden sind und für die Erzielung von Umsätzen verwendet werden[346] oder auf solche sonstige Leistungen, die im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse noch nicht verbraucht sind. Gerade Letzteres wird allerdings nur selten der Fall sein, weil sonstige Leistungen, die nicht sofort verbraucht werden, zumeist aktivierungspflichtige Aufwendungen darstellen und dementsprechend nach § 12 Abs 10 oder 11 UStG zu berichtigen sind.[347]

Die Bestimmung des Abs 11 gilt – wie Abs 10 – aufgrund von Abs 12 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen im einkommensteuerrechtlichen Sinn gehören. Folglich ist auch außerbetriebliches Vermögen, das für eine unternehmerische Tätigkeit genutzt wird, einer Vorsteuerberichtigung zugänglich. Hauptanwendungsfall der Bestimmung ist daher Vermögen, das im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG unternehmerisch genutzt wird.[348] Zu beachten ist jedoch, dass die Bagatellgrenze des § 12 Abs 13 UStG hier nicht zur Anwendung kommt und die Vorsteuerberichtigung somit unabhängig von der Höhe des betroffenen Vorsteuerbetrags vorzunehmen ist.[349]

III. Ausgewählte rechtliche Berührungspunkte zwischen UStG und UmgrStG sowie KStG

1. Umgründungen iSd UmgrStG als nicht steuerbare Umsätze

Als ertragsteuerrechtliche Vorfrage wirkt auf den ersten Blick auch die Einordnung von Umgründungen in das System der Umsatzsteuer. So normiert etwa § 6 Abs 4 UmgrStG, dass „*Verschmelzungen nach § 1 […] nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 [gelten]*". Ähnliche Bestimmungen finden sich auch für die in den nachfolgenden Artikeln geregelten Umgründungstypen. § 11 Abs 3 UmgrStG erklärt Umwandlungen nach § 7 als nichtsteuerbare Umsätze iSd UStG, § 22 Abs 3 Einbringungen nach § 12 und die §§ 26 Abs 1 Z 2 und 31 Abs 1 Z 2 UmgrStG jeweils den Zusammenschluss sowie die Realteilung. Nach § 38 Abs 3 UmgrStG gelten Spaltungen nicht als steuerbare Umsätze und für Steuerspaltungen iSd § 38a UmgrStG ist die entsprechende Rechtsfolge in § 38f Abs 2 UmgrStG angeordnet. Umgründungen iSd UmgrStG sind somit vom Anwendungsbereich des UStG ausgenommen, gelten

346 Ebenso *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 231 unter Verweis auf die Rs *Fischer* (EuGH 17.5.2001, C-322/99, *Fischer* und *Brandenstein*, Slg 2001, I-4049); weiters *Ryda/Langheinrich*, FJ 2004, 259 f.

347 Vgl *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug, 163 mwN.

348 Vgl *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 373; weiters UStR 2000 Rz 2116.

349 Vgl *Kanduth-Kristen/Payerer*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 12 Rz 374.

achatz_tumpel.book Seite 91 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

sie doch insgesamt als nicht steuerbare Umsätze. Außerhalb des UmgrStG stellen solche Umgründungen – so scheint es – dagegen steuerbare Umsätze dar.

Wenn also § 6 Abs 4 UmgrStG nur solche Verschmelzungen für nicht steuerbar erklärt, die unter § 1 UmgrStG fallen, müsste die partielle Nichtanwendbarkeit von Art I aufgrund des Verlusts des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den stillen Reserven (einschließlich eines allfälligen Firmenwertes) bei der übernehmenden Körperschaft auch zur partiellen Umsatzsteuerbarkeit der verschmelzungsbedingten Vermögensübertragung führen. Dies deshalb, weil nach § 1 Abs 1 UmgrStG nur solche Vorgänge als „*Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes*" gelten, die sowohl die Voraussetzungen der Z 1 bis 4 als auch jene des Abs 2 erfüllen. Eine Verschmelzung iSd § 1 UmgrStG liegt somit nur *insoweit* vor, als das übertragene Vermögen in Österreich steuerverstrickt bleibt. Führt die Verschmelzung hingegen zu einer Entstrickung des übertragenen Vermögens oder Teilen davon, löst dies mangels Anwendbarkeit von Art I insoweit, also partiell, die Liquidationsbesteuerung nach § 20 KStG aus.[350] Die partielle Liquidationsbesteuerung zieht dann in weiterer Folge auch die partielle Umsatzsteuerbarkeit der verschmelzungsbedingten Vermögensübertragung nach sich.[351] Entsprechendes gilt auch für partiell ertragsteuerpflichtige Umwandlungen iSd Art II UmgrStG.[352] Dazu findet man in den UmgrStRL folgendes Beispiel:

„Die inländische T-AG wird verschmelzend auf ihre Hauptgesellschafterin, eine in der Schweiz ansässige M-AG umgewandelt. Das Vermögen der österreichischen AG besteht aus einer inländischen Betriebsstätte mit einem Verkehrswert von 70 und einem Buchwert von 30 sowie aus einer ausländischen Betriebsstätte mit einem Verkehrswert von 30 und einem Buchwert von 10. Die ausländische Betriebsstätte befindet sich in einem Staat, mit dem Österreich kein DBA bzw. ein DBA abgeschlossen hat, das die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode vorsieht. In diesem Fall geht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den ausländischen Betriebsstättengewinnen umwandlungsbedingt unter. Das Besteuerungsrecht an den inländischen Betriebsstättengewinnen wird durch die Umwandlung nicht eingeschränkt, da

---

350 Für viele *Bruckner*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen[8] (2008) Art I § 1 Rz 70.

351 Vgl *Ruppe*, Umsatzsteuerfragen bei Gesellschaftsverhältnissen, in *Bertl* (Hrsg), Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung – FS Heidinger (1995) 323 (331).

352 Folgt man dieser Auffassung, muss dies auch für die Fälle der Handelsspaltung nach Art VI gelten. Zwar verweist § 38 Abs 3 UmgrStG nur auf „Spaltungen" (und nicht wie § 6 Abs 4 oder § 11 Abs 3 UmgrStG auf „Spaltungen nach § 32"), systematisch kann sich die Bestimmung aber nur auf Spaltungen nach § 32 Abs 1 UmgrStG beziehen. Als Spaltungen im Sinne des § 32 Abs 1 UmgrStG gelten nun aber wiederum nur solche, im Rahmen derer keine Beschränkung der österreichischen Besteuerungsbefugnis hinsichtlich des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft eintritt.

achatz_tumpel.book Seite 92 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Österreich auch nach der Umwandlung auf Grund Art. 7 DBA Schweiz-Österreich die Gewinne der österreichischen Betriebsstätte der Schweizer AG weiterhin besteuern kann. […]

- *Hinsichtlich 30% des übertragenen Vermögen liegt umsatzsteuerrechtlich im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch ein Tausch vor (Tausch von Vermögenswerten gegen Aufgabe von Gesellschaftsrechten), der jedoch bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft auf Grund des ausländischen Lieferortes nicht steuerbar und auf Seite des Gesellschafters (Schweizer AG) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 unecht steuerbefreit ist. In Bezug auf den unecht steuerbefreiten Umsatz sind die Regelungen über den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu berücksichtigen (zB für Beratungshonorare im Zusammenhang mit der Umwandlung).“*[353]

Etwas anders stellt sich die Situation dagegen im Hinblick auf Einbringungen iSd Art III UmgrStG dar. Die Steuerhängigkeitsbedingung ist hier nämlich nicht im Grundtatbestand der Einbringung formuliert, also in § 12 UmgrStG, sondern in § 16 UmgrStG. Wenn nun also § 22 Abs 3 UmgrStG sämtliche Einbringungen nach § 12 UmgrStG als nicht steuerbare Umsätze erklärt, gilt dies unabhängig davon, ob hinsichtlich der im übertragenen Vermögen angewachsenen stillen Reserven ein Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts eintritt oder nicht. Voraussetzung ist lediglich, dass einbringungsfähiges Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrags und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG (Gegenleistung) auf eine übernehmende Körperschaft iSd § 12 Abs 3 UmgrStG tatsächlich übertragen wird. Das Problem der partiellen Nichtanwendbarkeit stellt sich somit nicht; genauso wenig wie im Zusammenhang mit Realteilungen, Zusammenschlüssen und Steuerspaltungen, die hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Konsequenzen auf dem Einbringungsrecht aufbauen.[354] Insgesamt geht das UmgrStG somit davon aus, dass Umgründungen ohne die genannten „Begünstigungen“ steuerbare Umsätze iSd UStG darstellen. Dies entspricht auch der „traditionellen Auffassung“.

2. Einordnung von Unternehmensumgründungen im System der Umsatzsteuer

2.1. Traditionelle Auffassung

Nach der traditionellen Auffassung bewirken bereits die Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft sowie die Aufnahme neuer Gesellschafter einen

[353] UmgrStRL 2002 Rz 460.

[354] Vgl § 26 Abs 1 Z 2 UmgrStG, wonach hinsichtlich der Umsatzsteuer § 22 Abs 3 anzuwenden ist. Die Anwendbarkeit von § 22 Abs 3 UmgrStG ist auch in § 31 Abs 1 Z 2 UmgrStG normiert und ergibt sich für Zwecke des § 38f Abs 2 aus § 38a UmgrStG.

achatz_tumpel.book Seite 93 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

(doppelten) Leistungsaustausch: Die Gesellschafter leisten eine Einlage und erhalten dafür als Gegenleistung Gesellschaftsrechte, während die Gesellschaft Gesellschaftsrechte gewährt und dafür als Gegenleistung eine Einlage erhält.[355] Das Entgelt besteht dabei im gemeinen Wert der Anteile, der wiederum aus dem gemeinen Wert der Sacheinlage abzuleiten ist.[356] Aus der Perspektive des Gesellschafters ist dieser Vorgang freilich nur dann von umsatzsteuerlicher Relevanz, wenn er die Einlage in Form einer Sacheinlage als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens tätigt.[357] Die Sacheinlage erfolgt weiters direkt an die Gesellschaft, was einen vorherigen Eigenverbrauch ausschließt.[358] Geldeinlagen sind dagegen ohnedies nicht steuerbar.[359] Aus der Sicht der Gesellschaft liegt nach dieser Auffassung ein steuerbarer Umsatz von Gesellschaftsrechten vor, der nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG (unecht) steuerfrei ist.[360] Entsprechendes gilt für die Aufnahme neuer Gesellschafter in eine bestehende Gesellschaft.[361] Diese Auffassung ist jedoch selbst von Befürwortern des Vorliegens eines Leistungsaustausches nicht unwidersprochen geblieben. Danach soll die Sacheinlage zwar insgesamt zum Leistungsaustausch führen, die Gegenleistung bestehe aber nicht in Gesellschaftsrechten, sondern im Auseinandersetzungsguthaben,[362] im Wegfall der Einlageverpflichtung[363] oder in der Wertsteigerung der Beteiligung.[364]

---

355 Nachweise bei *Ruppe*, UStG[3], § 1 Rz 77.

356 Vgl *Ruppe*, in *Bertl* (Hrsg), FS Heidinger, 325; ebenso BFH 8.11.1995, XI R 63/94, BStBl II 1996, 114. „*Denn bei dem sich dann als Tauschgeschäft […] darstellenden Umsatz zwischen [Gesellschafter] und [Gesellschaft] bemisst sich das als Besteuerungsgrundlage maßgebliche Entgelt nach dem Wert der Gegenleistung. Wenn dieser Wert nicht zu ermitteln ist, wird er bestimmt durch den (gemeinen) Wert des auf die [Gesellschaft] übergegangenen Vermögens*“; weiters BFH 30.9.1999, V R 9/97, BFH/NV 2000, 607 (607 ff).

357 Folgt man der traditionellen Sichtweise, sollte dies nach *Ruppe* konsequenterweise auch gelten, wenn der (potentielle) Gesellschafter als reiner Arbeitsgesellschafter seine eigene Arbeitskraft einlegt und dafür „Gesellschaftsrechte“ gewährt werden. *Ruppe*, in Bertl (Hrsg), FS Heidinger, 325; ebenso *Schön*, Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, in *Woerner* (Hrsg), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG 13 (1990) 81 (103 ff); aA *Reiß*, der zwischen Sacheinlage (Vollrechtsübertragung) und aufwandssparenden Beiträgen (Nutzungsüberlassung und Einsatz der eigenen Arbeitskraft) differenziert. *Reiß*, Gesellschaftereinlagen und Unternehmensumstrukturierungen im Umsatzsteuerrecht, StuW 1992, 25 (29 f und 34).

358 Die vorherige Leistung an die Privatsphäre wurde auch dann nicht angenommen, wenn die Gegenleistungsanteile in der Folge zum Privatvermögen zählten.

359 Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 77; weiters *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON. 2.00, § 1 Rz 146.

360 Die Gesellschaft erbringt einen Umsatz in Form eines Gesellschaftsanteils und das Entgelt des Gesellschafters besteht in der Sach- oder Geldeinlage.

361 Vgl *Ruppe*, in *Bertl* (Hrsg), FS Heidinger, 325.

362 *Reiß*, Gesellschafter und Gesellschafterbeitrag im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, 298 (302).

363 *Schön*, in *Woerner* (Hrsg), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG 13, 107 f.

364 *Reiß*, StuW 1992, 29.

achatz_tumpel.book Seite 94 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Gestärkt wurde diese Sichtweise vor allem durch die Judikatur des BFH[365] und VwGH.[366] Erkennt man nun aber in der Gründung einer Gesellschaft oder in der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters einen tauschartigen Umsatz, liegt es nahe, auch übertragende Umgründungen als steuerbare Umsätze zu werten.

Dementsprechend wird die übertragende *Umwandlung* als Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 4 Abs 7 UStG eingestuft, wobei der Leistungsaustausch in der Übertragung des Unternehmens (Leistung) gegen Aufgabe der Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft sowie der Übernahme ihrer Schulden angenommen wird.[367] Ist der Gesellschafter Unternehmer und führt er den Umsatz (Aufgabe der Gesellschaftsrechte) im Rahmen seines Unternehmens aus, liegt zudem auch seitens des Gesellschafters ein steuerbarer Umsatz vor, der allerdings nach § 6 Abs 1 Z 8 UStG steuerfrei sein soll.[368] Minderheitsgesellschafter verlieren dagegen ihre Anteilsrechte und erhalten dafür eine Abfindung. Darin sei allerdings kein Leistungsaustausch zu erblicken, sondern vielmehr eine Ersatzleistung für einen erlittenen Vermögensschaden und zwar auch dann, wenn der Minderheitsgesellschafter der Umwandlung zugestimmt hat.[369] Ganz ähnlich geht die hM auch bei *Verschmelzungen* von einem steuerbaren Leistungsaustausch aus. Die Leistung der übertragenden Gesellschaft bestehe in der Übertragung von Vermögen (Geschäftsveräußerung im Ganzen), während die Gegenleistung in der Gewährung von Mitgliedschaftsrechten an der aufnehmenden oder der neu gegründeten Gesellschaft sowie der Übernahme von Schulden zu sehen sei.[370] Der verschmelzungsbedingte Anteilstausch auf Gesellschafterebene soll dagegen ein veräußerungsähnlicher Austausch von Gesellschaftsrechten sein.[371] Nachdem die *Spaltung* als Gegenstück der Verschmelzung gilt, wird auch in diesem Zusammenhang ein umsatzsteuerlicher Tausch angenommen.[372] Der Aufgabe der Beteiligung an der spaltenden Körperschaft steht die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft gegenüber. Dieser Vorgang sei steuerbar, aber gemäß § 6 Abs 1 Z 8 UStG steuerfrei.[373] Die Behandlung

[365] Insbesondere BFH 8.11.1995, X I R 63/94, BStBl II 1996, 114; BFH 15.5. 1997, V R 67/94, BStBl II 1997, 705.

[366] VwGH 9.1.1959, 230/57, ÖStZB 1959, 57; VwGH 12.3.1993, 234/61, Slg 2821 F; VwGH 9.6.1986, 85/15/0285, ÖStZB 1987, 170; VwGH 22.9.1987, 86/14/0178, ÖStZB 1988, 229; VwGH 23.4.1992, 91/14/0142.

[367] Vgl *Platzer*, Handbuch der Sonderbilanzen (1979) 313; UStR 2000 Rz 50 (die allerdings die Gegenleistung im „Erwerb von Gesellschaftsrechten" sehen).

[368] Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 180.

[369] Vgl *Ruppe*, in *Bertl* (Hrsg), FS Heidinger, 330.

[370] UStRL 2000 Rz 52. Zum vergleichbaren Fall des Zusammenschlusses siehe *Ruppe*, UStG[3], §1 Tz 97.

[371] Ähnlich zum spaltungsbedingten Anteilstausch *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 198.

[372] Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 98.

[373] Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Tz 198.

achatz_tumpel.book Seite 95 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

auf Ebene der übertragenden Gesellschaft wird im österreichischen Schrifttum soweit ersichtlich nicht behandelt, müsste nach der traditionellen Sichtweise aber wohl ebenso als steuerbarer Umsatz zu werten sein.[374] Damit bleibt die Übertragung von Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten im Rahmen einer Einbringung. Diese stellt – sofern der Einbringende Unternehmer iSd UStG ist – nach traditioneller Auffassung ebenso eine steuerbare Leistung dar. Ist Gegenstand der Einbringung ein Betrieb oder Teilbetrieb, so soll beim Einbringenden eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen. Die Gegenleistung bestehe wiederum in den gewährten Gesellschaftsrechten einschließlich etwaiger übernommener Schulden. Die Anteilsgewähr der übernehmenden Körperschaften wird in diesen Fällen wie bei der Sacheinlage zur Gesellschaftsgründung als eigenständige umsatzsteuerbare Leistung angesehen. Diese traditionelle Auffassung wurde jedoch vielfach kritisiert, wobei die Kritik vor allem durch die Rechtsprechung des EuGH an Gewicht gewonnen hat; teilweise zumindest.[375]

2.2. Kritik an der traditionellen Auffassung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung

2.2.1. Rechtsprechung des EuGH

Erste Anhaltspunkte für die Einordnung von Umgründungen in das System der Umsatzsteuer liefert die Rs *KapHag*. Ein Immobilienfonds in der Rechtsform einer GesbR begehrte dabei den Abzug von Vorsteuern aus der an ihn erbrachten Leistung eines Rechtsanwalts über die rechtliche Beratung hinsichtlich des Fondskonzepts und der Gesellschaftsgründung als solcher. Die Finanzverwaltung versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die GesbR mit der Aufnahme der Gesellschafter durch die Ausgabe von Gesellschaftsrechten (unecht) steuerfreie Umsätze ausgeführt hat. Mit dieser Auffassung folgte sie der damaligen Rechtsprechung des BFH, wonach Sach- oder Bareinlagen im Rahmen eines Gesellschafterbeitritts als Entgelt für die als umsatzsteuerbare Leistung einzustufende Gewährung der Gesellschaftsrechte anzusehen seien.[376] Allerdings hegte der BFH Zweifel an der Richtlinienkonformität seiner Spruchpraxis; insbesondere aber an der damit verbundenen Konsequenz des Vorsteuerausschlusses. Aus diesem Grund legte er dem EuGH – wenngleich ungeschickt formuliert[377] – zwei Fra-

[374] Vgl dazu *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), Kommentar zum UStG[94] (1998) § 1 Anm 289 ff.

[375] Für einen Überblick über die widerstreitenden Argumente siehe auch *Kofler*, Umstrukturierungen im Konzern aus umsatzsteuerlicher Sicht, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 139 (140 ff).

[376] Vgl zB BFH 18.12.1975, V R 131/73, BStBl II 1976, 265; BFH 29.1.1988, X R 7/81, BStBl II 1988, 506; BFH 14.12.1995, V R 11/94, BStBl II 1996, 250.

[377] Kritisch etwa *Reiß*, UR 2003, 434; ebenso *Stadie*, UStG, § 1 Rz 89.

achatz_tumpel.book Seite 96 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gen zur Vorabentscheidung vor.[378] Im Kern wollte der BFH wissen, ob eine Personengesellschaft den Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen geltend machen kann, die im Zusammenhang mit ihrer Gründung und der Aufnahme von Gesellschaftern als Eigenkapitalgebern an sie erbracht wurden.[379] Gerade auf diese Frage bekam der BFH aber keine Antwort,[380] dafür äußerte sich der EuGH im Ergebnis eindeutig zur Frage der Erbringung einer steuerbaren Leistung durch eine Gesellschaft im Zuge des Beitritts neuer Gesellschafter:[381] „*Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne [der 6. MwSt-RL]*".[382]

Diese Sichtweise wurde mit dem Urteil in der Rs *Kretztechnik* für den Fall der Ausgabe von Aktien einer Kapitalgesellschaft bestätigt.[383] „*[B]ei der Ausgabe von Aktien [handelt es sich] weder um eine Lieferung von Gegenständen noch um eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie [nunmehr Art 1 (2) lit a und c MwStSyst-RL]. Somit fällt ein solcher Umsatz unabhängig davon, ob er aus Anlass einer Börseneinführung der betreffenden Gesellschaft ausgeführt wird oder nicht, nicht in den Anwendungsbereich der […] Richtlinie*."[384] Die Ausgabe neuer Aktien stellt daher keinen Umsatz dar, der vom Anwendungsbereich der MwStSyst-RL erfasst wäre. Gleichzeitig bejahte der EuGH aber im Einklang mit den Rs *Abbey National*[385] und *Cibo Participations*[386] das Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer hinsichtlich jener Vorleistungen, die mit der Ausgabe der Aktien zusammenhängen, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die die Gesellschaft sonst im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, um besteuerte Umsätze handelt. Andernfalls könne der Vorsteuerabzug nur anteilig geltend gemacht werden.[387] Da nämlich die Ausgabe von Aktien deshalb ausgeführt wird, um das Kapital zugunsten der wirtschaftlichen Tätigkeit der betroffenen Gesellschaft zu stärken, sind die Kosten der Dienstleistungen, die sie dafür bezogen hat, Teil der allgemeinen Kosten und gehören damit zu den Preiselementen ihrer Produkte. Folglich hängen solche Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit der wirtschaft-

[378] Dazu BFH 27.9.2001, V R 32/00; EuGH 26.6.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 22.
[379] Vgl *Reiß*, UR 2003, 433.
[380] Vgl *Reiß*, UR 2003, 433; *Pernegger*, EuGH-Urteil KapHag: Ausgabe von Gesellschaftsanteilen nicht steuerbar, ÖStZ 2004, 243 (244 ff); kritisch auch *Ehrke*, Vorsteuerabzug bei Gründung einer Personengesellschaft, ÖStZ 2004, 42 (43 ff).
[381] Im Ergebnis deshalb, weil die Begründung alles andere als überzeugend ist. Ausführlich dazu *Reiß*, UR 2003, 434 ff.
[382] EuGH 26.6.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 45 (Urteilstenor).
[383] EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357.
[384] EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 27.
[385] EuGH 22.2.2001, C-408/98, *Abbey National*, Slg 2001, I-4027.
[386] EuGH 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Slg 2001, I-6663.
[387] EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 37.

achatz_tumpel.book Seite 97 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

lichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.[388] Fest steht daher, dass weder die Aufnahme eines (weiteren) Gesellschafters in eine Personengesellschaft oder deren Gründung noch Kapitalerhöhungen von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit als umsatzsteuerbare Tauschvorgänge zu behandeln sind. Damit zusammenhängende Kosten zählen zu den allgemeinen Kosten des Unternehmens, die im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit stehen und somit nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.[389]

Übertragen auf Unternehmensumgründungen bedeutet dies zunächst, dass die Gewährung von Gesellschaftsrechten oder deren Werterhöhung seitens der übernehmenden Gesellschaft keine steuerbare Leistung ist.[390] Die teilweise noch immer vertretene Ansicht des Vorliegens einer unecht steuerbefreiten Leistung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG ist folglich nicht (mehr) haltbar.[391] Dieser Schluss müsste in weiterer Folge auch für die Anteilseigner und den auf ihrer Ebene stattfindenden Anteilstausch gelten. Denn die Nichtsteuerbarkeit bei der übernehmenden (also der anteilsgewährenden) Gesellschaft begründet der EuGH mit seiner Judikatur zu den Holdinggesellschaften.[392] Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Aktien (Gesellschaftsanteilen) können nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwStSyst-RL angesehen werden. Sie stellen nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil etwaige Dividenden als Ergebnis dieser Beteiligung auf dem bloßen Eigentum an dem Gegenstand beruhen, aber keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Richtlinie sind.[393] Ist nun aber der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie, muss dies – so der EuGH – auch für die Veräußerung von derartigen Beteiligungen gelten.[394] Folglich dürfte auch der verschmelzungs- oder spaltungsbedingte Anteilstausch eines Unternehmers, der die ausgetauschte Beteiligung im Rahmen seines Unternehmens hält, kein steuerbarer Umsatz sein. Denn wie der EuGH in der Rs *Kretztechnik* dargelegt hat, fallen nur Umsätze in den Anwendungsbereich der Richtlinie, bei denen es um die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Tätigkeiten geht, die *über* den bloßen Erwerb und den

[388] EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 36. In diesem Sinne bereits EuGH 8.6.2000, C-98/08, *Midland Bank*, Slg 2000, I-4177, Rn 31; EuGH 22.2.2001, C-408/98, *Abbey National*, Slg 2001, I-4027, Rn 35 f; EuGH 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Slg 2001, I-6663, Rn 33.

[389] Vgl *Wieland*, in *Berger* et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 147 ff.

[390] Ebenso *Tehler*, in *Reiß/Kraeusel/Langer* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz[83] (2010) § 1 Rz 424 und 435.

[391] UmgrStRL 2002 Rz 460.

[392] EuGH 26.6.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 38 ff; EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 18 ff.

[393] ZB EuGH 6.2.1997, C-80/95, *Harnas & Helm*, Slg 1997, I-745, Rn 15; EuGH 21.10.2004, C-8/03, *BBL*, Slg 2004, I-10157, Rn 38.

[394] ZB EuGH 20.6.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, Slg 1996, I-3013, Rn 33.

achatz_tumpel.book Seite 98 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgehen.[395] Ob dieses Zusatzelement beim verschmelzungsbedingten Anteilstausch auf Gesellschafterebene als Reflex der Vermögensübertragung auf Gesellschaftsebene gegeben ist, bleibt fraglich.

Für die Ebene der übertragenden Gesellschaft lassen sich aus dieser Rechtsprechung dagegen keine unmittelbaren Schlüsse ziehen. Zurückgeführt auf das Ausgangsbeispiel der Sacheinlage bedeutet dies nichts anderes, als dass die Behandlung von Sacheinlagen beim einlegenden Gesellschafter von dieser Rechtsprechung nicht berührt ist.[396] Genau dieses Verständnis misst auch der BFH der oben genannten Rechtsprechung – allen voran der Rs *KapHag* – bei. „*Diese Rechtsprechung betrifft […] lediglich die Frage eines Leistungsaustausches aus der Sicht der Gesellschaft. Ihr kann nicht entnommen werden, dass […] ein Einzelunternehmer, der Wirtschaftsgüter seines Unternehmens in eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt, seinerseits keine Leistung gegen Entgelt erbringt*".[397] Dem ist grundsätzlich zuzustimmen.

2.2.2. Kritik

Vor diesem Hintergrund gilt es nun auch die an der traditionellen Sichtweise geübte Kritik zu würdigen. Diese Gegenauffassung wertet gesellschaftsrechtliche Vermögenswidmungen anlässlich der Gründung oder während des Bestands der Gesellschaft als nicht steuerbare Vorgänge.[398] Zivilrechtlich komme es bei der Gesellschaftsgründung und bei Aufnahme zusätzlicher Gesellschafter nicht zu einem Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft. Die Gesellschafter erlangen ihre Position nicht durch eine Leistung seitens der zu gründenden Gesellschaft, sondern durch den Gesellschaftsvertrag. Dieser sei ein Gemeinschaftsakt, der dem Interessenausgleich zwischen den Gesellschaftern dient. Zivilrechtlich liege daher ein entgeltfremder Vertrag vor. Die den Gesellschaftern eingeräumten Rechte seien nicht Entgelt für eine Beitragsleistung, sondern Ausfluss des Gesellschaftsvertrags und Reflex des Gesellschaftsverhältnisses. Umgekehrt sei die Beitragsverpflichtung eine Folge des Erwerbs der Gesellschafterstellung und nicht Gegenleistung für ihre Einräumung.[399]

---

395 EuGH 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 20.

396 Vgl auch *Stadie*, UStG, § 1 Rz 88.

397 BFH 13.11.2003, V R 79/01, BStBl II 2004, 375 (unter Verweis auf *Reiß*, UR 2003, 432 ff); bestätigt in BFH 6.10.2005, V R 7/04, BFH/NV 2006, 834. Soweit der EuGH in der Rs *HapHag* den Beitritt eines neuen Gesellschafters zu einer Personengesellschaft gegen Zahlung einer Bareinlage nicht als wirtschaftliche Tätigkeit gewertet hat, habe er damit nur zum Ausdruck bringen wollen, dass allein der Erwerb einer Beteiligung gegen Barleinlage den Gesellschafter noch nicht zum Steuerpflichtigen iSd Richtlinie mache. AA GA *Ruiz-Jarabo Colomer* 6.2.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 33-35 und 40. Dem ist der EuGH jedoch bislang nicht befolgt.

398 Vgl *Ruppe*, UStG^3, § 1 Tz 82.

399 So *Ruppe*, UStG^3, § 1 Tz 82; ähnlich auch GA *Ruiz-Jarabo Colomer* 6.2.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 35.

achatz_tumpel.book Seite 99 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Dem hält vor allem *Reiß* entgegen, dass die Einordnung der aufgrund gesellschaftsvertraglich verpflichtender Vereinbarung erbrachten Sacheinlage in das vom UStG vorgegebene Zwangskorsett nicht in mechanischer Anknüpfung an das Zivilrecht erfolgen dürfe.[400] Vielmehr sei es erforderlich, die rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen der vollzogenen Sacheinlage zu analysieren, um sie sodann einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung zuzuführen.[401] Die Folge jeder Sacheinlage in das Gesellschaftsvermögen ist die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens. Dieser Vermögensmehrung stehen auf Seiten der Gesellschaft aber keine eigenen Aufwendungen gegenüber; und zwar auch dort nicht, wo für die Einlage „neue" Gesellschaftsrechte gewährt werden. Die Schaffung neuer Gesellschaftsrechte führt für die Gesellschaft weder zu einem Aufwand noch zu einer sonstigen Vermögensminderung. Nur weil sie die Gesellschaftereinlage ohne Hingabe eigener Vermögenswerte erhält, hat die Einlage auch zur Folge, dass das Vermögen der Gesellschaft um die Sacheinlage gemehrt wird. Genau diesen Tatbestand – und nur diesen – gilt es umsatzsteuerlich einzuordnen.[402] Die sacheinlagebedingte Vermögensmehrung bei der Gesellschaft hat zwingend zur Folge, dass die Gesellschaftsanteile unmittelbar als Folge der Einlage eine Wertsteigerung erfahren. Diese Wertsteigerung tritt nicht nur bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ein, sondern auch bei Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft. In beiden Fällen stellt das Mitgliedschaftsrecht in der Hand des Gesellschafters einen Vermögensgegenstand dar. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung oder der Mitgliedschaft ist dabei als Entgelt für die erbrachte Leistung an die Gesellschaft zu qualifizieren.[403] Aus der Sicht des Gesellschafters findet eine Vermögensumschichtung statt; er verliert die Sachherrschaft an dem übertragenen Vermögen und gewinnt die Wertsteigerung an seiner Beteiligung. Dass das Gesellschaftervermögen auf diese Weise wertmäßig keine Veränderung erfährt, spricht wohl nicht gegen einen Leistungsaustausch, sondern gerade dafür.[404] Dem steht auch nicht entgegen, dass die Wertsteigerung auf keiner umsatzsteuerbaren Leistung der Gesellschaft (im Sinne eines Vermögensopfers) beruht. Dies ist lediglich die Konsequenz daraus, dass die Gesellschaftereinlage zwingend sowohl das Vermögen der Gesellschaft mehrt als auch gleichzeitig eine Vermögensumschichtung beim Gesellschafter bewirkt, weil das Vermögen der Gesellschaft zwangsläufig wert-

[400] So sei es aus umsatzsteuerlicher Sicht irrelevant, dass die Gesellschaft zivilrechtlich nicht dem Gesellschafter das Gesellschaftsrecht gewährt, sondern die Gesellschafterstellung schlichte Folge des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages ist. *Reiß*, StuW 1992, 27 f.

[401] Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise spricht sich ua auch *Stadie* aus. *Stadie*, UStG, § 1 Rz 88.

[402] *Reiß*, StuW 1992, 28.

[403] Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob diese Wertsteigerung durch die Ausgabe neuer Gesellschaftsrechte dokumentiert wird oder nicht. Vgl *Reiß*, StuW 1992, 29.

[404] So *Reiß*, StuW 1992, 29.

achatz_tumpel.book Seite 100 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

bestimmend für die dem Gesellschafter allein zuzurechnende Beteiligung ist. Genau dieser Eigentümlichkeit der Sacheinlage vermag nun aber eine in den klassischen Kategorien des gegenseitigen Austauschvertrages gefangene Interpretation des Entgeltbegriffes nicht gerecht zu werden. Das Merkmal des Entgelts muss auch in seiner Abgrenzungsfunktion zum Endverbrauch des Unternehmers gesehen werden. Entscheidend dafür ist aber, ob der Unternehmer sich bei einer Leistungsabgabe an Dritte entreichert oder nicht; und genau am Element der Entreicherung fehlt es bei der Einlage. Die Wertsteigerung der Beteiligung sei deshalb als Entgelt einzustufen.[405] Nur dadurch werde die Neutralität des Vorganges in jedem Fall sichergestellt.[406] Für die Notwendigkeit, einen Leistungsaustausch anzunehmen, spricht zudem auch die Überlegung, dass es keinen Unterschied machen kann, ob der Gesellschafter eine Sacheinlage erbringt oder sich zu einer Geldeinlage verpflichtet und danach die als Einlage designierten Gegenstände an die Gesellschaft liefert und seine Kaufpreisforderung mit der Geldeinlageverpflichtung verrechnet.[407]

Vor diesem Hintergrund ist daher die Argumentation des BFH schlüssig, wenn er die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch einen Einzelunternehmer in eine neu gegründete Gesellschaft auf die Verschaffung der Beteiligung an der Gesellschaft gerichtet sieht. Der Gesellschafter leistet an die Gesellschaft, um hierdurch seine Beteiligung zu begründen und diese mit wirtschaftlichem Wert zu versehen. „*Das eine – die Sacheinlage – bedingt das andere – die Gesellschaftsanteile – und erfolgt wegen des anderen; beides steht zueinander in unmittelbarem Zusammenhang*."[408] Daran ändert auch die Rechtsprechung des EuGH nichts,[409] wenngleich es auf den ersten Blick fraglich erscheint, ob einer Sacheinlage überhaupt ein Entgelt gegenüberstehen kann, wenn die von der Gesellschaft dafür erbrachten Leistungen keine steuerbaren Leistungen iSd UStG sind. Eine derartige Kongruenz ist – wie gezeigt – auch nicht notwendig.[410] Bei der durch die Sacheinlage bewirkten Wertsteigerung und Teilhabe am (erhöhten) Vermögen der Gesellschaft handelt es sich eben um eine geldähnliche Leistung, die zwar als Gegenleistung, nicht aber als Leistung der Gesellschaft angesehen werden kann.[411] Andernfalls wäre wohl auch die Bestimmung des Art 19 MwStSyst-RL

[405] Vgl *Reiß*, in *Tipke/Lang* (Hrsg), Steuerrecht[20] (2010) § 14 Rz 45.

[406] Vgl auch *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 82/3.

[407] So *Stadie*, UStG, § 1 Rz 88; vgl auch *Beiser*, Einlegen und Teilen in der Umsatzsteuer, in *Achatz* et al (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht – FS Ruppe (2007) 39 (50), der (nur) für den Fall der Verrechnung einen steuerbaren Vorgang annimmt.

[408] BFH 8.11.1995, XI R 63/94, BStBl II 1996, 114.

[409] Ebenso *Stadie*, UStG, § 1 Rz 98; *Reiß*, UR 2003, 436 f; aA *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm. 250.

[410] In diesem Sinne auch *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 82/3.

[411] Vgl *Reiß*, UR 1988, 302; weiters *Probst*, in *Hartmann/Metzenmacher* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz (Lfg. 8/05 – XII/05) E § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz 387; aA *Beiser*, in *Achatz* et al (Hrsg), FS Ruppe 45 ff, der die Entgeltlichkeit der Leistung verneint.

achatz_tumpel.book Seite 101 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

überflüssig, wonach den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt wird, die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich, unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt; mithin als nicht steuerbaren Vorgang zu fingieren.[412] Denn welche Bedeutung sollte Art 19 MwStSyst-RL sonst haben, wenn nicht die, dass bei Sacheinlagen von Gesamt- oder Teilvermögen seitens des einbringenden Gesellschafters eine an sich steuerbare Leistung vorliegt.[413]

Bejaht man vor diesem Hintergrund die Steuerbarkeit von Sacheinlagen,[414] müsste dies konsequenterweise auch für Sacheinlagen in Form von Beteiligungen gelten, die zum Unternehmensbereich[415] des Einbringenden gehören.[416] In diesem Fall käme die Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 zum Tragen.[417] Wo hier allerdings die Grenze zur Holding-Judikatur des EuGH liegen soll, der zufolge die „bloße Veräußerung" von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Richtlinie begründet, ist unklar.[418] Dennoch erscheint es wenig überzeugend, die Einlage einer Beteiligung, die der Unternehmenssphäre des übertragenden Unternehmers zuzurechnen ist, und mit der Eingriffe in die Verwaltung der Beteiligungskörperschaft einhergehen, als „bloße Veräußerung" im Sinne dieser Judikatur einzustufen.[419]

---

412 Für Dienstleistungen (zB Abtretung von Rechten) gilt nach Art 29 die Bestimmung des Art 19 MWStSyst-RL sinngemäß. Vor diesem Hintergrund relativiert sich auch die zum Teil ins Treffen geführte Argumentation, wonach die Deutung der Gesellschaftsgründung durch Sacheinlage als Leistungsaustausch einen Widerspruch zur Behandlung von nichtsteuerbaren Leistungsvereinigungen begründete (vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 82). In diesem Sinne auch BFH 8.11.1995, XI R 63/94, BStBl II 1996, 114.

413 Vgl *Reiß*, UR 2003, 436; wenig überzeugend dagegen GA *Ruiz-Jarabo Colomer* 6.2.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-8651, Rn 40; zu Recht kritisch daher *Kofler*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern, 147 f.

414 Ebenso *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch Band I[30] (2002) § 70 Rz 57; im Ergebnis auch *Flückinger/Georgy*, in *Plückebaum/Malitzky* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz Band II[134] (1995) § 1 Abs 1 Rz 589 ff.

415 Also Beteiligungen, die von einem Unternehmer im Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit gehalten werden.

416 AA *Korf*, Folgen des KapHag-Urteils des EuGH zur Umsatzsteuer bei Aufnahme von Gesellschaftern gegen Bareinlage, DB 2002, 1705 (1709).

417 Vgl EuGH 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, Slg 2009, I-10413, Rn 52 f; zum Recht auf Vorsteuerabzug in diesem Zusammenhang siehe vor allem Rn 60 ff.

418 Dazu auch *Ruppe*, UStG[3], § 2 Tz 36/5; für einen Abgrenzungsversuch jüngst auch EuGH 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, Slg 2009, I-10413, Rn 29 ff.

419 In diesem Sinne wohl auch EuGH 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, Slg 2009, I-10413, Rn 33 ff; vgl weiters BFH 27.1.2011, V R 38/09.

achatz_tumpel.book Seite 102 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

2.2.3. Umgründungen

Beurteilt man Sacheinlagen eines Unternehmers als steuerbare Umsätze, muss dies auch für vergleichbare Umgründungsvorgänge gelten;[420] insbesondere für Einbringungen, die lediglich eine besondere Form der Sacheinlage verkörpern. Ist der Gegenstand der Einbringung ein Betrieb oder Teilbetrieb, liegt demnach beim Einbringenden eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.[421] Eine entsprechende Einordnung ist bei dieser Betrachtungsweise auch für den Fall des Zusammenschlusses iSv Art IV UmgrStG anzunehmen.[422] Umgekehrt stellt die Realteilung auf Seiten der teilenden Personengesellschaft den steuerbaren Leistungsaustausch (im Regelfall eine Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung) dar. Die Personengesellschaft überträgt Vermögen gegen „Rückgabe" der Gesellschaftsrechte.[423]

Im Zusammenhang mit Verschmelzungen wird hingegen selbst von Befürwortern des Leistungsaustausches bei Sacheinlagen das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes verneint.[424] Mit der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch gehe das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers als Gesamtheit auf den übernehmenden bzw neuen Rechtsträger über. Da das Vermögen oder Teilvermögen kraft Gesetzes *uno actu* und nicht durch rechtsgeschäftliche Einzelübertragung übergeht, können derartige Vorgänge auch keine „Umsätze" oder „Übereignungen" sein. Zudem gehe das bisherige Rechtssubjekt mit der Eintragung ins Firmenbuch unter, während das neue Rechtssubjekt – zumindest im Fall der Verschmelzung durch Neugründung – erst eine logische Sekunde später entsteht, sodass es sowohl am Erfordernis des Leistenden als auch am Erfordernis des Leistungsempfängers mangle.[425] Ob diese formalistische Betrachtungsweise

[420] Ebenso *Reiß*, StuW 1992, 34; vgl weiters *Pernegger*, Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Ausgabe vom Gesellschaftsanteilen und Umgründungen, ÖStZ 2002, 142 (146); *Probst*, in *Hartmann/Metzenmacher* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz (Lfg. 8/05 – XII/05) E § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz 448 ff; weiters *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch Band I[30] (2002) § 70 Rz 57 und 71; *Flückinger/Georgy*, in *Plückebaum/Malitzky* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz Band II[134], § 1 Abs 1 Rz 734 ff.

[421] Vgl auch *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG (127. Lfg 2006) § 1 Anm 255; weiters *Rief/Staringer*, Vorsteuerabzug aus Gründungskosten, ecolex 1992, 798 (798).

[422] Dazu auch *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm 285.

[423] Vgl *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm 275 f; *Wieland*, in Berger et al (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 1 Rz 168 und 170.

[424] ZB *Stadie*, UStG, § 1 Rz 88 und Rz 137.

[425] *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG (134. Lfg 2008) § 2 Rz 601; weiters *Tipke*, Verschmelzung und Umwandlung im Verkehrssteuerrecht, DB 1968, Beilage 17, 1 (5 f); *Schaumburg*, Verschmelzung von Gesellschaften im Umsatzsteuerrecht, UR 1974, 269 (296 ff); das „do ut des"-Prinzip des Leistungsaustausches verneinend auch *Seer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Umwandlung von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, DStR 1988, 367 (368 f); für Österreich siehe *Ruppe*, UStG[3], § 1 Rz 95; weiters *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen und Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 1988, 214 (215 ff). Danach könne die Gewährung von Anteilsrechten nicht als Gegenleistung im bürgerlich-rechtlichen Sinn ver-

achatz_tumpel.book Seite 103 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

allerdings dem Sinn und Zweck der Umsatzsteuer gerecht wird, mag bezweifelt werden. Dies vor allem dann, wenn man sich die damit verbundenen Differenzierungen zwischen den einzelnen (wirtschaftlich vergleichbaren) Umgründungsvorgängen ansieht.[426]

Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stuft der BFH Verschmelzungen dagegen als steuerbaren Leistungsaustausch (Geschäftsveräußerung im Ganzen) ein.[427] Die für die Willensbildung und Durchführung maßgebenden Organe der Gesellschaften haben im Rahmen des formalisierten Verschmelzungsprozesses ihren Willen zu erkennen gegeben, das Vermögen der untergehenden Gesellschaft von dieser auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen. Dieser Wille werde mit Zustimmung der Hauptversammlung/ Generalversammlung unter anderem dadurch in die Tat umgesetzt, dass die Vorstände den Verschmelzungsvertrag abschließen, die erforderlichen Berichte erstatten sowie Prüfgutachten einholen und die Verschmelzung zur Eintragung in das Firmenbuch anmelden. Mit dieser Anmeldung sei deshalb die Leistungstätigkeit der übertragenden Gesellschaft abgeschlossen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht (als rechtliche Möglichkeit, frei über die einzelnen Gegenstände des übertragenen Vermögens zu verfügen) trete bei der übernehmenden Gesellschaft zwar erst mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register ein, was jedoch keine rechtliche Bedeutung habe. Denn die Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch sei lediglich die rechtliche Folge der zuvor entfalteten Tätigkeiten. Das Einrücken der übernehmenden Gesellschaft in die Eigentümerposition mit der Registereintragung erweise sich somit bloß als rechtstechnischer Vollzug (dieser vorangegangenen Tätigkeiten), den das Gesetz wegen der Besonderheit des Sachverhalts unter Ausschluss der Liquidation vorsehe, und zwar ohne weiteres Tätigwerden eines der beiden Vertragspartner. Als Folge der mit der Anmeldung abgeschlossenen Tätigkeit der leistenden Gesellschaft und der Leistungsempfängerin werde das Vermögen als Ganzes übertragen. Umsatzsteuerrechtlich handle es sich um eine Mehrheit von Leistungen, die in einem Akt bewirkt werden; und zwar vor dem Erlöschen der übertragenden Gesellschaft. Diese habe damit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten als letzte Handlung ihrer gewerblichen Tätigkeit ihr Geschäft im Ganzen übertragen und im Zusammenwirken mit der übernehmenden Gesellschaft alle Voraussetzungen für den

---

standen werden, weil die Vermögensübertragung ex lege eintrete und der Veräußerer mit Eintragung der Verschmelzung rechtlich untergegangen sei. Folglich könne der „Veräußerer" (mangels rechtlicher Existenz) nichts mehr vom Erwerber fordern.

426 Dazu sogleich.

427 Zustimmend *Tehler*, in *Reiß/Kraeusel/Langer* (Hrsg), UStG[83], § 1 Rz 424; *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm 285; *Reiß*, Scheinlagen, Geschäftseinbringungen, Umwandlungen von Unternehmensträgern und steuerfreie Umsätze von Gesellschaftsanteilen, UR 1996, 357 (367 ff); *Flückinger/Georgy*, in *Plückebaum/Malitzky* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz Band II[134], § 1 Abs 1 Rz 762 ff.

achatz_tumpel.book Seite 104 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Unternehmensübergang geschaffen. Der Leistung der übertragenden Gesellschaft stehe ebenso ein Entgelt der übernehmenden Gesellschaft gegenüber, so dass ein Leistungsaustausch und damit ein steuerbarer Vorgang gegeben sei. Die übernehmende Gesellschaft könne das Vermögen der anderen Gesellschaft im Wege der Verschmelzung nur erhalten, wenn sie den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft Mitgliedschaftsrechte (Anteile) gewähre und die Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernehme. Diese Gegenleistung stehe daher in einem unmittelbaren inneren Zusammenhang mit der Übertragung des Vermögens der untergehenden auf die übernehmende Gesellschaft.[428] Dass der Anspruch auf die Gewährung der Gegenleistungsanteile dabei den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft (also Dritten) zusteht, sei irrelevant.[429] Ist die aufnehmende Gesellschaft Alleingesellschafterin der übertragenden Gesellschaft, bestehe die Gegenleistung im Verzicht auf ihre Gesellschaftsrechte an der aufgelösten Gesellschaft und in der Übernahme der Verbindlichkeiten.[430] Eine entsprechende Sichtweise wird konsequenterweise auch für den Fall der (errichtenden oder verschmelzenden) Umwandlung iSd UmwG vertreten. Auf Seiten der übertragenden Gesellschaft finde eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gegen Aufgabe der Gesellschaftsrechte und Übernahme der Schulden statt.[431]

Im Bezug auf Spaltungen wollen dagegen Vertreter der formalistischen Sichtweise zwischen Auf- und Abspaltungen differenzieren. Während für den Fall der Aufspaltung die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen verneint wird, soll die Abspaltung hingegen grundsätzlich als umsatzsteuerbarer Leistungstausch in Frage kommen.[432] Zumindest aus dem Blickwinkel der österreichischen Rechtslage erscheint dies jedoch angesichts der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der beiden Vorgänge wenig überzeugend, weshalb die vom BFH zu den Verschmelzungen entwickelten Beurteilungsgrundsätze sinngemäß auch für die spiegelbildlichen Spaltungen maßgebend sein sollten. Bei der übertragenden Gesellschaft liegt dementsprechend eine steuerbare Vermögensübertragung (gegebenenfalls Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung) gegen Gewährung von Beteiligungsrechten (und der Übernahme von Verbindlichkeiten) vor. Dass die Anteile hierbei an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gewährt werden, sollte unschädlich sein, wenn man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise

428 BFH 22.4.1976, V R 54/71, BStBl II 1976, 518; BFH 24.4.1980, V B 35/79.

429 BFH 13.3.1986, V R 155/75, BFH/NV 1986, 500.

430 Vgl *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm 285 mwN.

431 Vgl *Platzer*, Handbuch der Sonderbilanzen, 313.

432 *Stadie*, UStG, § 1 Rz 137; der Hintergrund dafür dürfte jedoch in den unterschiedlichen Rechtsnachfolgeanordnungen für Auf- und Abspaltungen (Ausgliederung) nach deutschem Recht liegen (vgl BGH 6.12.2000, XII ZR 219/98, NJW 2001, 1217; BFH 7.8.2002, I R 99/00, BStBl II, 835; BFH 23.3.2005, III R 20/03, BStBl II 2006, 432). Die Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich deshalb aufgrund von § 1 Abs 1a dUStG ergeben, stellen sich somit mangels entsprechender Regelung in Österreich nicht.

achatz_tumpel.book Seite 105 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

davon ausgeht, dass diese Anteilsgewähr mit dem Willen des übertragenden Rechtsträgers geschieht und daher diesem zuzurechnen ist.[433]

2.2.4. Fazit

Die Judikatur des EuGH zur Nichtsteuerbarkeit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen anlässlich der Neugründung einer Gesellschaft oder der Aufnahme weiterer Gesellschafter bezieht sich derzeit nur auf die Perspektive der aufnehmenden Gesellschaft. Seitens der übertragenden Unternehmer scheint eine Ausdehnung auf Sacheinlagen oder übertragende Umgründungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung einen tauschähnlichen Charakter haben, nicht geboten.

2.3. Art 19 MwStSyst-RL

Nach Art 19 Abs 1 MwStSyst-RL können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich, unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, als nicht steuerbaren Umsatz behandeln und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden bestimmen.[434] Gleichzeitig räumt Abs 2 dieser Vorschrift den Mitgliedstaaten – bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs 1 – die Möglichkeit ein, Ausnahmen von dem darin normierten Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit vorzusehen. Dies, um Wettbewerbsverzerrungen für jene Fälle zu vermeiden, in denen der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist, oder um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorzubeugen.[435]

Sinn und Zweck der Regelung ist es, den Mitgliedstaaten zu gestatten, „*die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden, zumal er diese Belastung später durch einen Vorsteuerabzug wiedererlangen würde*."[436] Die Rechtfertigung für diese Sonderbehandlung liegt nach Ansicht des EuGH vor allem darin, dass die bei der Übertragung anfallende Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den Mitteln des betroffenen Betriebes besonders hoch sein kann.[437] Indem die Richtlinie den Mitgliedstaaten aber explizit die Handhabe dafür gibt, den Erwerber (Begünstigten) als umsatzsteuerlichen Rechtsnachfolger anzusehen, soll vor allem sichergestellt

---

[433] So *Husmann*, in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG[127], § 1 Anm 291; ebenso *Reiß*, UR 1996, 368 und 372; in diesem Sinne wohl auch *Tehler*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg), UStG[83], § 1 Rz 434 und 445.

[434] Für Dienstleistungen gilt Art 19 aufgrund von Art 29 MwStSyst-RL sinngemäß.

[435] Zu Art 19 MWStSyst-RL auch *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer[25] (2010) Artikel 19 MwStSyst-RL; *Berger/Kindl/Wakounig*, Mehrwertsteuersystemrichtlinie – Praxiskommentar (2010) Artikel 19; *Tehler*, in *Reiß/Kraeusel/Langer* (Hrsg), UStG[83], § 1 Rz 503 ff.

[436] EuGH 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes*, Slg 2003, I-14393, Rn 39.

[437] EuGH 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes*, Slg 2003, I-14393, Rn 41.

achatz_tumpel.book Seite 106 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

werden, dass Vorsteuerkorrekturen bezüglich der übertragenen Wirtschaftsgüter vorgenommen werden können, sofern sich deren Verwendung durch den Erwerber ändert oder sonst eine Änderung der Verhältnisse eintritt.[438] Denn mangels Umsatzsteuerbelastung bei der Übertragung kann eine Vorsteuerberichtigung ohne Nachfolgeanordnung nicht originär beim Erwerber erfolgen. Dazu muss der Erwerber vielmehr in die mit den übertragenen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden potentiellen Vorsteuerrückzahlungsverpflichtungen und Vorsteuervergütungsberechtigungen eintreten, wie sie beim Übertragenden bestanden haben.[439] Das Ziel der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen bestätigt diese Sichtweise. Ist der Übertragungsvorgang nicht steuerbar, soll zumindest die Möglichkeit zur Vornahme von Vorsteuerkorrekturen bei (nachträglichen) Änderungen der Verhältnisse bestehen.

Innerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG wird dieses Ziel durch die explizite Anordnung der umsatzsteuerlichen Rechtsnachfolge erreicht; und zwar unabhängig davon, ob der Vorgang im Rahmen einer Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge stattfindet.[440] Die nicht erfassten Fälle unterliegen hingegen der Besteuerung, wobei eine direkte Berufung auf Art 19 MwStSyst-RL infolge der Ausgestaltung als Wahlrecht ausscheidet.

3. Teleologische Interpretation der umsatzsteuerrelevanten Tatbestände des UmgrStG

Vor diesem Hintergrund erscheint es nun aber geboten, die umsatzsteuerrelevanten Tatbestände des UmgrStG entsprechend zu interpretieren. Denn wie bereits in Kapitel III.1 aufgezeigt, greift der Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit hinsichtlich der gesellschaftsrechtlich vorgezeichneten Umgründungsformen (Verschmelzung, Umwandlung und Handelsspaltung) nur insoweit, als beim Rechtsnachfolger eine Ertragsbesteuerung der stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) des übertragenen Vermögens möglich ist. Sinn und Zweck dieser Regelung ist somit die Vermeidung einer umgründungsbedingten Steuerentstrickung. Entstrickungsüberlegungen haben jedoch bei der Umsatzsteuer aufgrund ihres Objektsteuercharakters keine sachliche Berechtigung. Die Beziehung zwischen Steuergegenstand und Steuerschuldner ist hier lediglich eine erhebungstechnische.[441] Besteuert werden soll der Konsum im Inland. Verbunden mit der Irrelevanz der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers passen ertragsteuerliche

[438] Die Verhältnisse, die beim Rechtsvorgänger für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, sind dabei auch für den Rechtsnachfolger maßgeblich, um eine Veränderung festzustellen.
[439] Vgl *Stadie*, UStG, § 1 Rz 125 und 152.
[440] Zu einzelnen Fragestellungen dieser Rechtsnachfolgeanordnungen siehe *Kofler*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern, 151 ff.
[441] *Ruppe*, UStG^3, Einf Tz 44.

achatz_tumpel.book Seite 107 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Anstrengungen zur Vermeidung von Steuerentstrickungen somit schlichtweg nicht in das Belastungskonzept der Umsatzsteuer.

ME sprechen daher gute Gründe dafür, die in den §§ 6 Abs 4, 11 Abs 3 und 38 Abs 3 UmgrStG enthaltenen Verweise auf den jeweiligen Grundtatbestand immer nur bezogen auf die gesellschaftsrechtliche Anknüpfung und die Qualifikation des an sich begünstigten Vermögens, also § 1 Abs 1, § 7 Abs 1 und § 32 Abs 1 und 2 erster Halbsatz UmgrStG, zu verstehen. Dementsprechend würden etwa gesellschaftsrechtlich zulässige Verschmelzungen unabhängig davon, ob sie eine ertragsteuerliche Entstrickungsbesteuerung nach sich ziehen oder nicht, als nicht steuerbare Umsätze zu behandeln sein. Dieses Ergebnis würde auch im Hinblick auf Umwandlungen und Spaltungen zum Tragen kommen. Ungeachtet dessen greift in all diesen Fällen die umsatzsteuerliche Rechtsnachfolgeanordnung.[442] Etwaige Vorsteuerkorrekturen können deshalb ohne weitere Probleme bei den Rechtsnachfolgern vorgenommen werden.[443]

Auf diese Weise lässt sich gleichzeitig auch die sonst eintretende und sachlich nicht erklärbare Differenzierung zwischen den Umgründungstypen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Art I, II und VI) und den rein ertragsteuerlichen Umgründungstypen (Art III, IV, V sowie Steuerspaltung) vermeiden. Bei Letzteren stellt sich nämlich die Frage der Steuerentstrickung als Anwendungsvoraussetzung für die umsatzsteuerliche Neutralität des Übertragungsvorganges nicht. Der Wortlaut von § 6 Abs 4, § 11 Abs 3 und § 38 Abs 3 steht dieser Interpretation nicht entgegen.

Damit bleiben im Wesentlichen die verunglückten Umgründungen und die vom UmgrStG nicht erfassten Sacheinlagen in Form von einzelnen Gegenständen. Diese sind nicht von den umsatzsteuerlichen Sonderbestimmungen des UmgrStG erfasst. Entscheidend ist hier aber nicht die weitere Steuerhängigkeit der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger, sondern die allgemeine Anknüpfung an Umgründungen iSd UmgrStG. Nimmt man unter diesen Umständen die Umsatzsteuerbarkeit der Vermögensübertragungen an, lässt sich zwar die Liquiditätsbelastung der Umgründung nicht vermeiden, wohl aber kann das Ziel der Steuerneutralität sowie jenes der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erreicht werden. Die Vermögensübertragung ist beim übertragenden Unternehmer mit Umsatzsteuer belastet, welche der übernehmende Unternehmer bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG (allenfalls anteilig) als Vor-

[442] Nach § 6 Abs 4 UmgrStG „*[tritt] die übernehmende Körperschaft […] für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein*". Einen Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft für Zwecke der Umsatzsteuer ordnen auch § 11 Abs 3 zweiter Halbsatz und § 38 Abs 3 zweiter Halbsatz UmgrStG an.

[443] Eine Vorsteuerberichtigung anlässlich der nicht steuerbaren Umgründung scheidet jedenfalls aus. Vgl *Ruppe*, UStG[3], § 1 Rz 98 und § 12 Rz 212.

achatz_tumpel.book Seite 108 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

steuer abziehen kann. Vorsteuerkorrekturen bei einer Änderung der Verhältnisse können in weiterer Folge originär beim Übernehmenden vorgenommen werden.

Lehnt man dagegen die Steuerbarkeit für umsatzsteuerliche Zwecke mangels Entgelt ab, kann die Neutralität nur im Wege der Steuerverrechnung nach § 12 Abs 15 UStG hergestellt werden. Denn wird die Entgeltlichkeit der Vermögensübertragung verneint, muss konsequenterweise eine unentgeltliche Leistung zu unternehmerischen Zwecken und somit ein „Entnahmeeigenverbrauch" nach § 3 Abs 2 UStG angenommen werden.[444]

IV. Schlussbetrachtung

Obwohl die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer komplementäre Steuern sind, weisen sie mehr Gemeinsamkeiten auf, als man auf den ersten Blick denken möchte. An vielen Stellen knüpft das UStG direkt an einzelne Bestimmungen des EStG bzw KStG an oder übernimmt einkommensteuerliche Konzepte. Dies mag zwar in einzelnen Fällen die Rechtsanwendung erleichtern, oftmals werden dadurch aber Wertungen in das System der Umsatzsteuer übertragen, obwohl sie dort aufgrund ihrer unterschiedlichen Belastungskonzeption nicht hinpassen. Besondere Schwierigkeiten entstehen dann, wenn das UStG Begriffe aus dem Ertragsteuerrecht verwendet, ohne aber explizit an das EStG anzuknüpfen. Gerade in diesen Fällen bedarf es einer Rückbesinnung auf die systemtragenden Prinzipien der beiden Steuerarten sowie ihrem Verhältnis zueinander, um die dabei entstehenden Auslegungsfragen lösen zu können. Ziel dieses Beitrages war es, einige der rechtlichen Berührungspunkte zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht herauszugreifen und vor dem Hintergrund der konzeptionellen Unterschiede zwischen EStG und UStG zu diskutieren.

444 Dazu auch *Ruppe*, UStG[3], § 1 Tz 82/3 f.

achatz_tumpel.book Seite 109 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Verdeckte Ausschüttung in der Umsatzsteuer

Hannes Gurtner

1. Einleitung

Obwohl das Instrument der verdeckten Ausschüttung in vielen Rechtsgebieten (insbesondere im Körperschaftsteuerrecht und im Gesellschaftsrecht) sehr umfassend behandelt wird, gibt es für den Bereich des Umsatzsteuerrechts bisher kaum[1] eine systematische Darstellung der einzelnen Fallgruppen und deren Auswirkungen. Zudem werden in letzter Zeit bei Abgabenprüfungen im Bereich Umsatzsteuer – basierend auf Aussagen der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Errichtung von Immobilien und der anschließenden Vermietung an Gesellschafter oder nahestehende Personen[2] – vermehrt Feststellungen zum Thema der verdeckten Ausschüttung getroffen, die in der Folge sehr kontrovers diskutiert werden und oft auch Anlass zu Rechtsmittelverfahren geben.

Der folgende Beitrag versucht daher die verdeckte Ausschüttung im System der Umsatzsteuer einzuordnen, wobei ausgehend von den typischen Fallgruppen (kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter sowie Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft) die jeweiligen umsatzsteuerlichen Konsequenzen sowohl für den Gesellschafter als auch für die Gesellschaft dargestellt werden.

2. Begriff und Zweck der verdeckten Ausschüttung

Der für das Abgabenrecht relevante Terminus der verdeckten Ausschüttung hat seine Rechtsgrundlage im Körperschaftsteuerrecht, wo entsprechend dem Trennungsprinzip schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter grundsätzlich anerkannt werden. Werden aber im Zuge solcher schuldrechtlicher Beziehungen dem Gesellschafter Vermögensvorteile zugewendet, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (also causa societas sind), so liegen insoweit verdeckte Ausschüttungen vor, die der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung der Gesellschaft zuzurechnen sind. Im Bereich des Körperschaftsteuerrechts dient das Instrument der verdeckten Ausschüttung dazu, die steuerlich relevante Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerneutralen Sphäre der Einkommensverwendung zu trennen, sodass eine „richtige" Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft und des Gesellschafters möglich

[1] Erstmals in diesem Sinn *Gurtner/Pichler*, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Wien 2010, 135ff.

[2] Vgl USt-Protokoll 2008 und 2010.

achatz_tumpel.book Seite 110 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ist.[3] Die Rechtsgrundlage bietet § 8 Abs 2 KStG, wonach es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Der im § 8 Abs 2 KStG normierte Begriff der verdeckten Ausschüttung wird gesetzlich nicht definiert, jedoch kann eine Definition nach den Gesetzesmaterialien zu § 8 Abs 2 KStG, der ständigen Rechtsprechung des VwGH sowie den Körperschaftsteuerrichtlinien Rz 749 wie folgt zusammengefasst werden: Verdeckte Ausschüttungen sind Zuwendungen von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Gewinnausschüttung durch eine Körperschaft an ihre Anteilsinhaber oder gleichzuhaltende Personen, die durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sind und die Vermögenszuwendung mit Wissen und Wollen der Körperschaft erfolgt.[4]

Im Bereich des Körperschaftsteuerrechts wird zwischen der direkten und der indirekten verdeckten Ausschüttung unterschieden.[5] Bei den direkten verdeckten Ausschüttungen kommt es zu einer Vermögensminderung bei der Gesellschaft und bei den indirekten verdeckten Ausschüttungen zu einer Verhinderung einer Vermögensmehrung bei der Gesellschaft.

3. Einordnung der verdeckten Ausschüttung im System der Umsatzsteuer

Liegt eine Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter vor, die als verdeckte Ausschüttung im Sinne von § 8 Abs 2 KStG beurteilt wurde, stellt sich die Frage nach der Einordnung im System der Umsatzsteuer und den daraus folgenden Konsequenzen. Anders als das Körperschaftsteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht den Terminus der verdeckten Ausschüttung nicht und sieht dementsprechend auch keine gesonderten Rechtsfolgen vor. Lediglich in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG findet sich ein Verweis, wonach Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs 2 KStG sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Daraus folgt aber nicht, dass neben dieser Bestimmung, die im Wesentlichen auf einen Vorsteuerausschluss für bezogene Leistungen abzielt (deren Entgelte überwiegend nach § 8 Abs 2 KStG nicht abzugsfähig sind), keine weiteren Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts anwendbar sind und folglich keine weiteren umsatzsteuerlichen Konsequenzen anfallen können.

Vielmehr muss bei Vorgängen, die aus körperschaftsteuerlicher Sicht als verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG zu werten sind, nach Maßgabe der allgemeinen umsatzsteuerlichen Bestimmungen geprüft werden, welche Konsequenzen sich für die Gesellschaft und den Gesellschafter ergeben. Im Hin-

[3] Vgl *Kirchmayr*, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Wien 2010, 81.
[4] Vgl *Kirchmayr*, aaO, 83.
[5] Vgl *Kirchmayr*, aaO, 84 mit weiteren Nachweisen.

achatz_tumpel.book Seite 111 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

blick auf die Systematik des Umsatzsteuerrechts ist zu prüfen, ob der der verdeckten Ausschüttung zugrundeliegende Sachverhalt überhaupt einen umsatzsteuerbaren Tatbestand erfüllt, dh ob eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt sowie bei Unentgeltlichkeit ein einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang („Eigenverbrauch") vorliegt. Liegt ein derartiger umsatzsteuerbarer Tatbestand vor, ist zu prüfen, ob der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung im Inland liegt. Sofern dies erfüllt ist, stellt sich weiters die Frage, ob eine Steuerbefreiung anwendbar ist oder, sofern dies verneint wird, welche Steuerschuld (die sich aus einer Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit dem Steuersatz ergibt) zu welchem Zeitpunkt anfällt und zu erklären ist. Zusätzlich ist aber auch zu prüfen, welche Auswirkungen sich auf den Vorsteuerabzug für die Gesellschaft und den Gesellschafter ergeben.

In der Folge werden nur jene verdeckten Ausschüttungen behandelt, deren Leistungsort in Österreich liegt und für die auch keine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt. Ausgeschlossen und daher nicht behandelt werden auch grenzüberschreitende verdeckte Ausschüttungen, bei denen es zu keinem Abgabenausfall in Österreich kommt (zB eine österr Gesellschaft liefert Waren oder erbringt Dienstleistungen auf Wunsch des Gesellschafters verbilligt an eine ausländische Schwestergesellschaft).[6]

4. Umsatzsteuerliche Konsequenzen der verdeckten Ausschüttung

Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter,[7] die als verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG zu qualifizieren sind, können somit entweder

- kein steuerbarer Vorgang iSd § 1 UStG sein, der keinerlei umsatzsteuerliche Konsequenzen auslöst oder
- ein steuerbarer Vorgang iSd § 1 UStG sein, der den Tatbestand
  - der Lieferung iSd § 3 UStG,
  - der sonstigen Leistung iSd § 3a UStG,
  - des einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellten Vorganges iSd § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG erfüllt oder
- zum Vorsteuerausschluss iSd § 12 UStG führen.

---

[6] Die Finanzverwaltung vertritt für diese grenzüberschreitenden konzerninternen Leistungen die Ansicht, dass Korrekturen (sog umsatzsteuerliche Sekundärbereicherungen) unterbleiben können, wenn diese auf das Steueraufkommen keine Auswirkung haben und hiedurch auch keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt. Vgl VPRL 2010, Rz 338 ff.

[7] Wenn in der Folge allgemein die Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter angesprochen werden, so bezieht dies neben dem Gesellschafter auch alle ihm nahestehenden Personen mit ein.

achatz_tumpel.book Seite 112 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

5. Fallgruppen von verdeckten Ausschüttungen und deren umsatzsteuerliche Konsequenzen

5.1. Kein Leistungsaustausch

Die erste Fallgruppe umfasst verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs 2 KStG, bei denen die Gesellschaft Kosten für eine vom Gesellschafter von einem Dritten im eigenen Namen in Anspruch genommene Leistung oder eine sonstige private Verbindlichkeit übernimmt.

Beispiel 1: Der Gesellschafter beauftragt ein Unternehmen mit der Errichtung einer Elektroinstallation in seinem Privathaus. Die Rechnung wird direkt von der Gesellschaft bezahlt.

Beispiel 2: Die Gesellschaft übernimmt die privaten Einkommensteuervorauszahlungen für den Gesellschafter.

Aus Sicht der Gesellschaft hat im Beispiel 1 der Gesellschafter im eigenen Namen einen dritten Unternehmer zivilrechtlich mit der Erbringung einer Leistung beauftragt, sodass nicht die Gesellschaft selbst, sondern der Gesellschafter als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger anzusehen ist, an den die Rechnung auszustellen ist. Die bloße Bezahlung der an den Gesellschafter adressierten Rechnung löst auf Ebene der Gesellschaft keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus; sie leistet nur ein Entgelt von dritter Seite für die vom Gesellschafter bezogene Leistung, das im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zur Verwirklichung eines umsatzsteuerlichen Tatbestandes im Sinne von § 1 UStG führt. Selbst wenn die Rechnung (obwohl die Leistung zivilrechtlich vom Gesellschafter beauftragt wird) direkt an die Gesellschaft ausgestellt und von dieser bezahlt wird, führt dies zu keinem abweichenden Ergebnis. Als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger ist weiterhin – auch wenn die Gesellschaft „vorgeschoben" wird – der Gesellschafter anzusehen, mit dem Ergebnis, dass die Leistung als nicht für das Unternehmen der Gesellschaft ausgeführt gilt, dieser gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG kein Vorsteuerabzug zusteht und die als verdeckte Ausschüttung zu wertende Kostenübernahme nicht zur Verwirklichung eines umsatzsteuerlichen Tatbestandes im Sinne von § 1 UStG führt. Zu den Fällen, in denen die Gesellschaft bloß „vorgeschoben" oder „zwischengeschaltet" wird, vergleiche die nachstehenden Ausführungen unter Pkt 5.2 Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter.

Auch im Beispiel 2, wo die Gesellschaft bloß private Verbindlichkeiten des Gesellschafters übernimmt, bei denen keine umsatzsteuerliche Leistung von einem Dritten an den Gesellschafter erbracht wird, kommt es durch die bloße Kostenübernahme zu keinem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter.

achatz_tumpel.book Seite 113 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

5.2. Leistungen der Gesellschaft (an den Gesellschafter)

Die zweite Fallgruppe umfasst – anders als in der zuvor beschriebenen Fallgruppe – jene Fälle, bei denen Leistungen direkt von der Gesellschaft im eigenen Namen und somit als zivilrechtlicher Leistungsempfänger bezogen werden. Im Hinblick auf die divergierenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen ist in dieser Fallgruppe weiters zu unterscheiden, ob von vornherein feststand, dass die bezogenen Leistungen im Rahmen einer verdeckten Ausschüttung unmittelbar an den Gesellschafter weitergeleitet werden oder zuerst als Unternehmensvermögen verwendet und in der Folge dem Gesellschafter zugewendet oder zur Ausführung einer sonstigen Leistung an den Gesellschafter verwendet werden.

5.2.1. Bezug von Leistungen zur unmittelbaren Weiterleitung

5.2.1.1. Ausschließlich für Zwecke des Gesellschafters

Beispiel 3: Die Gesellschaft beauftragt einen Unternehmer mit dem Bau eines Schwimmbades für das Privathaus des Gesellschafters. Die Rechnung wird an die Gesellschaft ausgestellt und von dieser bezahlt.

Bezieht die Gesellschaft im eigenen Namen Leistungen (Warenlieferungen oder sonstige Leistungen), so gilt sie für umsatzsteuerliche Zwecke als Leistungsempfänger und ist als solcher dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG steht der Gesellschaft das Recht auf Vorsteuerabzug aber nur dann zu, wenn die Leistungen auch für ihr Unternehmen ausgeführt wurden. § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG stellt klar, dass Leistungen nur dann als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Bezieht eine Gesellschaft – wie im Beispiel 3 – Leistungen mit dem von vornherein feststehenden ausschließlichen Zweck, diese Leistungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unmittelbar dem Gesellschafter weiterzugeben, so dient die Eingangsleistung nicht Zwecken des Unternehmens, sondern ausschließlich unternehmensfremden (privaten Zwecken des Gesellschafters). Es liegt hier aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ vor, für die die Eingangsleistungen bereits nach der allgemeinen Regel des § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und somit kein Vorsteuerabzug zusteht.[8]

[8] Vgl in diesem Sinn betreffend Anschaffung von Gebäuden zum ausschließlichen Zweck, diese in der Folge dem Gesellschafter oder ihm nahestehende Personen zu überlassen nunmehr UFS 24.8.2007, RV/0540-L/04; 18.1.2008, RV/0743-W/07; 29.1.2009, RV/2549-W/06; 22.9.2009, RV/1841-W/08. Ausführlich zum Verhältnis von § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG zu § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung von Wohngebäuden durch eine Gesellschaft an ihr nahestehende Personen vgl *Pichler/Unterberger*,

achatz_tumpel.book Seite 114 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

In der Vergangenheit wurden in der Lehre und in der (vor allem älteren) Rechtsprechung diese Fälle jedoch nicht auf die allgemeine Ausschlussbestimmung von § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG, sondern auf die Ausschlussbestimmung von § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gestützt.[9] Im Ergebnis führt dies zwar zur selben umsatzsteuerlichen Konsequenz, nämlich dass für den Bezug kein Vorsteuerabzug zusteht, steht aber im Widerspruch zur Intention der beiden Bestimmungen. Denn § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG kommt richtigerweise erst und nur dann zur Anwendung, wenn die bezogenen Leistungen dem Grunde nach für das Unternehmen ausgeführt werden (dh es sich dem Grunde nach um Unternehmensvermögen handelt), und die dafür geleisteten Entgelte bloß aufgrund der ertragsteuerlichen Bestimmungen (zB § 8 Abs 2 KStG) überwiegend nichtabzugsfähig sind.[10] Wenn aber wie im vorliegenden Fall der Bezug von Leistungen von vornherein ausschließlich zum Zweck der gesellschaftsrechtlich motivierten Weiterleitung an den Gesellschafter erfolgt, liegt kein Unternehmensvermögen vor und hat der Vorsteuerausschluss bereits nach § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG und nicht iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu erfolgen, auch wenn die hiefür geleisteten Entgelte – wenn es sich um Leistungen für das Unternehmen handeln würde – gemäß § 8 Abs 2 KStG zur Gänze keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen würden.

Dass die bezogenen Leistungen in diesen Fällen gem § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, gilt unabhängig davon, ob die anschließende Weitergabe an den Gesellschafter zu fremdunüblichen (dh unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt) oder sogar zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, weil es nur darauf ankommt, dass die Leistungen von vornherein ausschließlich für Zwecke des Gesellschafters und nicht für Zwecke des Unternehmens bezogen wurden. Auch wenn bei fremdüblichen Konditionen die Thematik der verdeckten Ausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG aus körperschaftsteuerlicher Sicht evtl gar nicht vorliegt oder nicht aufgegriffen wird, so wird aus umsatzsteuerlicher Sicht dennoch verstärkt diese Problematik aufgegriffen, vor allem dann, wenn insgesamt ein Liquiditätsvorteil für den Gesellschafter erzielt werden kann (zB bei Anschaffung, Errichtung, Umbau und Sanierung von Gebäuden zur anschließenden fremdüblichen Nutzungsüberlassung an Gesellschafter).[11]

Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes durch eine Gesellschaft an ihr nahestehende Personen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011.

9 Vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 121; *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum UStG², § 1 Tz 361; UStRL 2000 Rz 1929; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.

10 Vgl auch UStRL 2000 Rz 1916.

11 Vgl USt-Protokoll 2008 sowie UFS 18.1.2008, RV/0743-W/07; aA *Beiser*, USt: Missbrauch bei marktkonformer Wohnraumvermietung?, RdW 2010, 810.

achatz_tumpel.book Seite 115 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Mangels Zugehörigkeit und Zuordnungswahlrecht[12] der bezogenen Leistungen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen stellt die anschließende Weiterleitung auch keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar.[13] Allenfalls ist zu beachten, dass eine von der Gesellschaft in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von dieser kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG geschuldet wird. Eine Berichtigung ist in den Fällen nach § 11 Abs 14 UStG vom Gesetz her nicht vorgesehen, jedoch im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Schmeink & Cofreth*[14] dann zulässig, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt wurde.

5.2.1.2. Überwiegend für Zwecke des Gesellschafters

Beispiel 4: Die Gesellschaft erwirbt eine Schneeräummaschine zu dem Zweck, diese überwiegend für das Privathaus des Gesellschafters, aber gleichzeitig auch für Betriebsgrundstücke zu nutzen.

Bezieht eine Gesellschaft eine Leistung von vornherein nicht mit dem ausschließlichen Zweck diese unmittelbar zur Gänze an den Gesellschafter weiterzugeben, sondern auch, um diese daneben zumindest zu mehr als 10% selbst für unternehmerische Zwecke zu nutzen, dann gilt die bezogene Leistung nach § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a im ersten Schritt für das Unternehmen ausgeführt.

In einem zweiten Schritt ist jedoch zu prüfen, ob das für den Bezug der Leistung aufgewendete Entgelt (überwiegend) ertragsteuerlich abzugsfähig ist, denn die neben der unternehmerischen Nutzung gleichzeitige gesellschaftsrechtliche Nutzung stellt eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG dar, welche die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit einschränkt und somit ebenfalls – nunmehr aber nach § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG – zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen kann. Dh, soweit die bezogene Leistung von vornherein nicht ausschließlich, aber doch zumindest überwiegend für Zwecke des Gesellschafters angeschafft wird, greift die Ausschlussbestimmung nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG. Die nichtunternehmerische Nutzung durch den Gesellschafter würde, weil es sich grundsätzlich um Unternehmensvermögen handelt, dazu führen, dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung im Rahmen der Besteuerung eines Eigenverbrauches neutralisiert wird. Doch sieht der Gesetzgeber in diesen Fällen von vornherein einen vollständigen Ausschluss vom Vorsteuerabzug vor, in dem er die Fiktion des Ausschusses der bezogenen Leistung vom Unternehmen nor-

---

12 Dies setzt nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Lennartz* zumindest eine geringfügige unternehmerische Nutzung voraus (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, *Lennartz*, Rz 9).

13 Vgl *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 399 und § 12 Tz 121; *Wisiak*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, 66; ebenso *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen*, Kommentar zum UStG², § 1 Tz 361.

14 Vgl EuGH 19.9.2000, Rs C-454/98, *Schmeink & Cofreth*.

achatz_tumpel.book Seite 116 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

miert. Obwohl es sich bei § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG vom Zweck her um eine Vorsteuerausschlussnorm[15] handelt, wirkt sie, als wäre die Leistung von vornherein nicht für das Unternehmen gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG ausgeführt. Es kommen dadurch die gleichen Konsequenzen zur Anwendung, als wäre die Leistung von vornherein ausschließlich für den Gesellschafter bezogen worden.[16] Im Ergebnis führt dies dazu, dass auch für die anteilige unternehmerische Nutzung kein Vorsteuerabzug zusteht. Diese systemwidrige „Härte" des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG für die Gesellschaft lässt sich damit begründen, dass sich es hierbei um eine von der MWSt-Syst-RL abweichende Norm handelt, die im Rahmen der Stand-Still-Klausel[17] auch europarechtlich gedeckt ist.[18] Eine andere Beurteilung, nämlich dass die Bestimmung und somit die „Härte" des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zur Anwendung kommt, kann sich in Bezug auf die Aussagen der Finanzverwaltung dann ergeben, wenn es sich bei den bezogenen Leistungen um vertretbare oder teilbare Sachen handelt, weil hier eine Aufteilung der Vorsteuer nach Maßgabe der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit des Entgelts zu erfolgen hat.[19] Fraglich ist dann weiters, ob unter Bezug auf die Aussagen der Finanzverwaltung die Bestimmung und die „Härte" des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG auch bei nicht vertretbaren oder nicht teilbaren Sachen eventuell dadurch vermieden werden kann, dass diese von vornherein nur gemäß § 12 Abs 2 Z 1 lit b UStG anteilig dem Unternehmen zugeordnet werden, auch wenn dies den Nachteil hat, dass eine spätere Nutzungsänderung (höherer unternehmerischer Nutzungsgrad) zu keiner positiven Vorsteuerkorrektur[20] berechtigt.

5.2.1.3. Überwiegend für Zwecke der Gesellschaft

Beispiel 5: Die Gesellschaft erwirbt eine Schneeräummaschine zu dem Zweck, diese überwiegend von der Gesellschaft für Betriebsgrundstücke, aber gleichzeitig auch für das Privathaus des Gesellschafters zu nutzen.

---

15 Vgl VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.

16 Vgl *Gurtner/Pichler*, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Wien 2010, 142.

17 Art 17 Abs 6 der 6. MWSt-RL (nunmehr Art 176 der MWSt-Syst-RL, Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11.12.2006, S 1).

18 Zur Gemeinschaftskonformität vgl VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 sowie 28.5.2009, 2009/15/0100; zweifelnd – soweit § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iZm gemischt genutzten Gebäuden angewendet wird – *Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 2009, S 818.

19 Vgl UStRL 2000 Rz 1918; wonach aufgrund der allgemeinen Aussage iZm der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG davon ausgegangen werden kann, dass diese sowohl dann gilt, wenn die Nichtabzugsfähigkeit nicht überwiegt, als auch dann, wenn die Nichtabzugsfähigkeit überwiegt. Im Ergebnis würde dies dazu führen, dass die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG mit Ausnahme von vertretbaren oder teilbaren Sachen stets zur Anwendung kommt.

20 Vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 88.

achatz_tumpel.book Seite 117 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Da die Gesellschaft die bezogene Leistung überwiegend und daher zu mehr als 10% für unternehmerische Zwecke nutzt, gilt die Leistung gem § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG für das Unternehmen angeschafft. Die gesellschaftsrechtliche Nutzung durch den Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG dar, die dazu führt, dass das Entgelt für die bezogene Leistung, soweit es auf die Nutzung durch den Gesellschafter entfällt, ertragsteuerlich nicht abzugsfähig ist. Da die Nutzung durch den Gesellschafter aber nicht überwiegend erfolgt, wodurch das für die bezogene Leistung aufgewendete Entgelt nur anteilig, aber nicht überwiegend ertragsteuerlich nicht abzugsfähig ist, greift die Ausschlussbestimmung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht. Dies führt dazu, dass der Gesellschaft dem Grunde nach der volle Vorsteuerabzug zusteht und die Nutzung durch den Gesellschafter als ein einer sonstigen Leistung gleichgestellter steuerpflichtiger Vorgang (Eigenverbrauch) gemäß § 3a Abs 1a UStG besteuert wird. Im Ergebnis führt dieser Sachverhalt im Vergleich zum vorherigen Fall insoweit zu einer Besserstellung für die Gesellschaft, als zumindest der unternehmerisch genutzte Teil zur Gänze von der Umsatzsteuer entlastet ist.

5.2.2. Zuwendung von bestehendem Unternehmensvermögen bzw Erbringung von sonstigen Leistungen

Von den oben unter 5.2.1. angeführten Fällen sind jene zu unterscheiden, bei denen die Gesellschaft ursprünglich Leistungen für ihre unternehmerischen Zwecke bezieht und diese ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen, aber erst in der Folge zeitlich nachgelagert dem Gesellschafter im Rahmen einer verdeckten Ausschüttung übertragen oder zur Nutzung überlassen werden bzw die Gesellschaft im Rahmen ihrer Unternehmenstätigkeit sonstige Leistungen an den Gesellschafter erbringt. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Überlassung des Unternehmensvermögens bzw die Erbringung der sonstigen Leistungen unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt erfolgt.

5.2.2.1. Überlassung von Unternehmensvermögen bzw Dienstleistungserbringung ohne Entgelt

Soweit vom Gesellschafter für die Überlassung des Unternehmensvermögens bzw für die an ihn erbrachten Dienstleistungen kein Entgelt zu entrichten ist, muss auf Ebene der Gesellschaft geprüft werden, ob die Überlassung/Dienstleistungserbringung als ein einer Lieferung bzw sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang („Eigenverbrauch“) gemäß § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG zu beurteilen ist.

achatz_tumpel.book Seite 118 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

a) Entnahmeeigenverbrauch (§ 3 Abs 2 UStG)

Beispiel 6: Die Gesellschaft erwirbt mehrere Computer zur Nutzung im Unternehmen. Nach einem Jahr wird ein Computer unentgeltlich dem Gesellschafter zur Privatnutzung überlassen.

Werden von der Gesellschaft bisher dem Unternehmen zugeordnete Gegenstände dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unentgeltlich übertragen, liegt ein einer Lieferung gleichgestellter Vorgang gem § 3 Abs 2 UStG vor und führt dann zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage umfasst gemäß § 4 Abs 8 lit a UStG den Einkaufspreis samt Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand bzw mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahme des Gegenstandes aus dem Unternehmen der Gesellschaft.

b) Verwendungseigenverbrauch (§ 3a Abs 1a Z 1 UStG)

Beispiel 7: Die Gesellschaft erwirbt mehrere Computer zur Nutzung im Unternehmen. Nach einem Jahr räumt sie dem Sohn des Gesellschafters unentgeltlich das Recht ein, einen Computer für ein Jahr für private Zwecke zu nutzen.

Soweit die Gesellschaft ihrem Unternehmen zugeordnetes Vermögen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zwar nicht endgültig, aber vorübergehend zur unentgeltlichen Nutzung überlässt, liegt ein einer sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang gemäß § 3a Abs 1a Z 1 UStG vor und führt dieser dann zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung, wenn der Gegenstand zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bestimmt sich in derartigen Fällen gemäß § 4 Abs 8 lit b UStG nach den auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten.

Soweit ein dem Unternehmen der Gesellschaft zugeordnetes Grundstück oder Gebäude dem Gesellschafter zur unentgeltlichen Nutzung überlassen wird, ist zu beachten, dass aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 3a Abs 1a letzter Satz UStG die Überlassung nicht steuerbar ist und daher zu keiner (Eigenverbrauchs)Besteuerung führen würde. Die Finanzverwaltung vertritt jedoch die Ansicht, dass in diesen Fällen eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs 10 bis 12 UStG vorliegt und eine Korrektur eines ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges zu erfolgen hat.[21]

[21] Vgl UStRL 2000 Rz 2000; ebenso *Beiser*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung?, SWK 2009, S 903 ff.

achatz_tumpel.book Seite 119 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

c) Leistungseigenverbrauch (§ 3a Abs 1a Z 2 UStG)

Beispiel 8: Die Gesellschaft überlässt einem Gesellschafter und dessen Kindern unentgeltlich jeweils eine Jahreskarte zur Nutzung des von ihr betriebenen Fitnessstudios.

Erbringt die Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen andere sonstigen Leistungen (wie die Überlassung einer Jahreskarte zur Nutzung des Fitnessstudios), liegt ein einer sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang gemäß § 3a Abs 1a Z 2 UStG vor. Hier führt der „Leistungseigenverbrauch" – anders als beim „Entnahme- oder Verwendungseigenverbrauch" aber auch dann zu einer Besteuerung, wenn der Gesellschaft aus damit zusammenhängenden Vorleistungen kein Vorsteuerabzug zustand. Die für die Ermittlung der Umsatzsteuer maßgebende Bemessungsgrundlage umfasst gemäß § 4 Abs 8 lit b UStG die auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten.

Auf Ebene des Gesellschafters ergeben sich aus der als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG zu beurteilenden Vorteilsgewährung keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, sofern die erhaltene Leistung nicht im Rahmen seines Unternehmens verwendet wird. Wird sie doch im Rahmen seines Unternehmens verwendet, kann die im Rahmen des Eigenverbrauches gemäß § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG bei der Gesellschaft anfallende Umsatzsteuer nach § 12 Abs 15 UStG dem Gesellschafter in Rechnung gestellt werden, die dieser nach den allgemeinen Grundsätzen als Vorsteuer abziehen kann, soweit er die unentgeltlich zugewendete Leistung zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

5.2.2.2. Überlassung von Unternehmensvermögen bzw Dienstleistungserbringung gegen unangemessen niedriges Entgelt

Beispiel 9: Die Sporthandels GmbH veräußert ihrem Gesellschafter ein Fahrrad zum verbilligen Preis von EUR 500 zzgl USt. Der Einkaufpreis beträgt EUR 600 zzgl USt, der übliche Verkaufspreis EUR 1.000 zzgl USt.

Beispiel 10: Die Fitness GmbH überlässt einem Gesellschafter zum Preis von EUR 200 zzgl USt eine Jahreskarte für das von ihr betriebene Fitnessstudio. Die mit der Nutzung verbundenen Kosten betragen EUR 250, der übliche Verkaufspreis beträgt EUR 350 zzgl USt.

Soweit vom Gesellschafter für die Überlassung des Unternehmensvermögens bzw für die an ihn erbrachten Dienstleistungen zwar ein Entgelt zu entrichten ist, dieses aber aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen unangemessen niedrig ist, liegt eine Vorteilszuwendung gem § 8 Abs 2 KStG vor. Fraglich ist aus Sicht der Gesellschaft, ob dennoch ein entgeltlicher Vorgang oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt. Diese Unterscheidung ist insofern relevant, als bei Annahme eines entgeltlichen Vorgangs nur jener Betrag als Entgelt der Umsatzsteuer

achatz_tumpel.book Seite 120 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

unterliegt, welchen der Gesellschafter aufzuwenden hat, um die Leistung zu empfangen, während bei der Annahme eines insgesamt unentgeltlichen Vorganges regelmäßig ein einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang (Eigenverbrauch gem § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG) vorliegt, bei dem als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht die tatsächlich erhaltene (geringe) Gegenleistung, sondern der Einkaufspreis bzw die Selbstkosten maßgeblich sind. Bezogen auf die Beispiele 9 und 10 wären dies nicht die geleisteten Entgelte von EUR 500 für das Fahrrad und EUR 200 für die Jahreskarte, sondern der höhere Einkaufspreis von EUR 600 bzw die höheren Kosten von EUR 250.

Die Frage, ob es sich in diesen Fällen insgesamt um einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang handelt, wird in der Lehre sehr divergent behandelt. *Ruppe*[22] geht davon aus, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einheitlich betrachtet eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken vorliegt (nämlich zur Vorteilszuwendung an den Gesellschafter), die dem Grunde nach den Tatbestand des § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG erfüllt. Daher ist als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage auch nicht das tatsächlich erhaltene Entgelt, sondern gemäß § 4 Abs 8 UStG der Einkaufspreis bzw die auf die Nutzung entfallenden Kosten *abzüglich* der tatsächlich gewährten Gegenleistung heranzuziehen. Dieser Auffassung schließen sich auch der VwGH[23], die Finanzverwaltung[24] sowie weitere Autoren[25] an. *Beiser*[26] geht davon aus, dass es sich bei einer aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unterpreisigen Leistung von der Gesellschaft an ihren Gesellschafter in einem ersten Schritt zwar um einen entgeltlichen Vorgang handelt, für den als Bemessungsgrundlage ein marktkonformes Entgelt heranzuziehen ist, in einem zweiten Schritt kommt es aber in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten und dem marktkonformen Entgelt zu einer Ausschüttung der Gesellschaft an den Gesellschafter, welche als Geldzuwendung nicht umsatzsteuerbar ist. Andere Autoren[27] stellen bei ihrer Beurteilung, ob es sich um einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang handelt, auf das Verhältnis zwischen Gegenleistung und Einkaufspreis bzw Selbstkosten ab. Liegt die tatsächliche Gegenleistung über dem Einkaufspreis bzw den Selbstkosten, dann gehen sie von einer insgesamt entgeltlichen Leistung aus, bei der als Bemessungsgrundlage die tatsächliche Gegenleistung herangezogen wird. Erfolgt die Leistung hingegen unter dem Einkaufspreis bzw den Selbstkosten, wird insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang (Eigenverbrauch) angenommen, dessen Bemessungsgrundlage

22 Vgl *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 399.
23 VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091.
24 Vgl USt-Protokoll 2008.
25 ZB *Gunnacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, Wien 2007, 353f.
26 Vgl *Beiser*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung?, SWK 2009, S 903 ff.
27 ZB *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Kommentar zum UStG², § 1 Tz 364; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 1 Anm 35.

achatz_tumpel.book Seite 121 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

sich nach § 4 Abs 8 UStG (Einkaufspreis bzw Selbstkosten) *abzüglich* der erhaltenen Gegenleistung bestimmt.

Versucht man die Problematik im Lichte der Vorgaben durch die MWSt-Systemrichtline (MwSt-Syst-RL)[28] sowie der bisher ergangenen Judikatur des EuGH zu analysieren, ist Folgendes festzuhalten: Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob Leistungen, die von der Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu einem unangemessen niedrigen Entgelt erbracht werden, überhaupt als umsatzsteuerlich relevante Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) anzusehen sind und wenn ja, ob es sich in der Folge um Leistungen gegen Entgelt oder um unentgeltliche Leistungen handelt, die uU entgeltlichen Leistungen fiktiv gleichgestellt werden.

Der EuGH hat in der Rs *Halifax*[29] bereits festgehalten, dass die in der MwSt-Syst-RL verwendeten Begriffe „Lieferungen" und „Dienstleistungen" objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind, dh die vom Leistenden mit den erbrachten Leistungen verbundene subjektive Absicht grundsätzlich irrelevant ist. In der Folge kommt er zum Ergebnis, dass Umsätze bei Erfüllung der objektiven Kriterien selbst dann als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bzw als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren sind, wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen. Für die vorliegende Beurteilung bedeutet dies, dass es sich bei einer tatsächlich erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung, die lediglich aus gesellschaftsrechtlichen Motiven verbilligt oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt abgegeben wird, sehr wohl um eine umsatzsteuerlich relevante Leistung handelt.

Im nächsten Schritt ist zu klären, ob die Leistung gegen Entgelt erbracht wird. Nach den Ausführungen des EuGH in der Rs *Tolsma* ist eine (Dienst)Leistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung tatsächlich den Gegenwert für die erbrachte Leistung bildet. Dh, es muss zwischen Leistung und Gegenleistung einen unmittelbaren Zusammenhang geben. Genau dieser Entgeltlichkeitszusammenhang liegt in den hier zu beurteilenden Fällen vor, weil die Gesellschaft nicht leistet, um eine Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) zu machen, sondern leistet, um ein (wenn auch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verringertes) Entgelt zu erhalten und der Gesellschafter ein (wenn auch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verringertes) Entgelt leistet, um die Leistung der Gesellschaft zu erhalten. Der EuGH führt in

[28] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11.12.2006, S 1.

[29] EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax*, Rz 57 ff.

achatz_tumpel.book Seite 122 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

der Rs *Scandic*[30] weiter aus, dass es für die Frage des Entgeltlichkeitszusammenhanges unerheblich ist, ob die wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über den Selbstkosten ausgeführt wird. Es kommt somit nur auf das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und der Gegenleistung an, die der Leistende tatsächlich erhalten hat. Der EuGH kommt daher zum Ergebnis, dass Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung erbracht wird, nicht als (unentgeltliche) Entnahme eines Gegenstandes oder Erbringung einer Dienstleistung nach Art 16 bzw 26 der MwSt-Syst-RL angesehen werden können, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistung liegt. Eine ausnahmsweise Behandlung als unentgeltlicher Vorgang wäre nach Aussagen des EuGH nur dann zulässig, wenn es sich bei der Gegenleistung um ein bloß symbolisches (und nicht ernsthaft beabsichtigtes) Entgelt handelt und es durch dessen Heranziehung als Bemessungsgrundlage zu Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen könnte.

Da in den vorliegenden Fällen unter Berücksichtigung der erwähnten Judikatur des EuGH mE eine Leistung gegen Entgelt und somit keine unentgeltliche Leistung vorliegt, stellt sich als nächstes die Frage nach der Bemessungsgrundlage für die von der Gesellschaft erbrachte Leistung. Art 73 der MwSt-Syst-RL legt allgemein die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Dienstleistungen fest. Danach umfasst die Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Leistende für diese Umsätze vom Leistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll. Anders als die MwSt-Syst-RL definiert das nationale UStG in § 4 die Bemessungsgrundlage nicht aus der Sicht des Leistenden, sondern aus der Sicht des Leistungsempfängers, führt dabei aber zu keinem abweichenden Ergebnis. Zur Frage der Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage führt der EuGH weiters aus, dass zwischen der erbrachten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung (Entgelt) ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen muss.[31] Entscheidend ist hierbei, dass – abweichend von der Beurteilung, ob eine entgeltliche Leistung vorliegt – die Besteuerungsgrundlage kein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist, sondern ein subjektiver vom Leistungsempfänger bestimmter Wert.[32] Es ist der Wert, den der Leistungsempfänger der Leistung bemisst, die er sich verschaffen will und entspricht dem Betrag, den der Leistungsempfänger zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist.[33]

---

30 EuGH 20.1.2005, Rs C-412/03, *Scandic*, Rz 22.

31 EuGH 3.3.1994, Rs C-16/93, *Tolsma,* Rz 13; 21.3.2002, Rs C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rz 39.

32 EuGH 23.11.1988, Rs 230/87, *Naturally Yours Costemtics*, Rz 16; 2.6.1994, Rs C-33/93, *Empire Stores*, Rz 18; 24.10.1996, Rs C-288/94, *Argos*, Rz 16; 16.10.1997, Rs C-258/95, *Fillibeck*, Rz 13.

33 EuGH 3.7.2001, Rs C-380/99, *Bertelsmann*, Rz 23; 2.6.1994, Rs C-33/93, *Empire Stores*, Rz 19.

achatz_tumpel.book Seite 123 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Maßgeblichkeit dieser subjektiven Wertvorstellungen und somit des tatsächlich aus subjektiven Gründen geleisteten (niedrigen) Entgelts kann insbesondere zwischen verbundenen Personen zu ungerechtfertigen Steuervorteilen und zu einem partiell unversteuerten Letztverbrauch beim Leistungsempfänger führen; insbesondere dann, wenn dieser von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder die Leistung für seinen Privatbereich bezogen wird. Genau für diesen Grund (nämlich zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung und -umgehung) sieht Art 80 der MwSt-Syst-RL für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht vor, als Steuerbemessungsgrundlage für Leistungen an Empfänger, zu denen insbesondere Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen bestehen, anstelle des tatsächlich geleisteten Entgelts den Normalwert iSd Art 72 MwSt-Syst-RL anzuwenden. Als Normalwert definiert die MwSt-Syst-RL den Betrag, den ein Leistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Leistung erfolgt, an einen selbständigen Leistenden (des Mitgliedstaates, in dem der Umsatz besteuert wird) zahlen müsste, um die Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Soweit eine vergleichbare Leistung nicht ermittelt werden kann, ist der Normalwert nicht unter dem Einkaufspreis für die Gegenstände oder gleichartigen Gegenstände (bzw mangels Einkaufspreis nicht unter den Selbstkosten) sowie bei Dienstleistungen nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung zu bestimmen, wobei stets auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bewirkung der Umsätze abgestellt wird.

Diese Bestimmungen in der MwSt-Syst-RL sprechen eindeutig dafür, dass aus gesellschaftsrechtlichen Gründen von der Gesellschaft an den Gesellschafter zu verbilligten Entgelten abgegebene Leistungen insgesamt dennoch als entgeltliche Vorgänge anzusehen sind, bei denen die allgemeinen Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Dienstleistungen zur Anwendung kommen, und nur in Ausnahmefällen die Mitgliedstaaten explizit eine primär an fremdüblichen Preisen orientierte (Mindest-)Bemessungsgrundlage vorsehen können.[34] Würde man in den Fällen der aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verbilligten Abgabe von vornherein von einem unentgeltlichen Vorgang ausgehen, hätten die Bestimmungen von Art 72 und 80 der MwSt-Syst-RL keinen Anwendungsbereich und wären insoweit inhaltsleer. Blickt man über die Grenze

[34] Diese Sichtweise wurde in der Zwischenzeit auch vom EuGH bestätigt, wonach für Umsätze zwischen verbundenen Personen zu einem Preis, der den üblichen Marktpreis unterschreitet, die Mitgliedstaaten nicht ohne spezielle Ermächtigung eine andere als die allgemeine Bemessungsgrundlage (Entgelt), wie zB die Bemessungsgrundlage über die Entnahme von Gegenständen oder Dienstleistungen, anwenden dürfen, um so ein „Hochschleusen" des tatsächlichen geleisteten Entgelts auf den Marktpreis zu erreichen (EuGH 9.6.2011, Rs C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*).

achatz_tumpel.book Seite 124 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

nach Deutschland, so hat der deutsche Gesetzgeber bereits vor Jahren[35] eine diesen Regelungen der MwSt-Syst-RL vergleichbare Norm im § 10 Abs 5 dUStG als sog Mindestbemessungsgrundlage festgelegt. Nach § 10 Abs 5 dUStG muss bei Leistungen von Körperschaften an ihre Gesellschafter geprüft werden, ob das für die Leistung entrichtete Entgelt bei der Gesellschaft kostendeckend ist. Ist dies zu verneinen, sind als Bemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen der Einstandspreis bzw bei der Erbringung einer sonstigen Leistung die Selbstkosten heranzuziehen. Ist umgekehrt durch das tatsächlich geleistete Entgelt Kostendeckung gegeben, ist dieses als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH und die Bestimmungen der Art 72 und 80 der MwSt-Syst-RL bei der verbilligten Abgabe von Leistungen durch die Gesellschaft im Rahmen einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter insgesamt ein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt und als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage das tatsächlich geleistete Entgelt heranzuziehen ist. Dies gilt selbst dann, wenn das geleistete Entgelt bei der Gesellschaft nicht zur Kostendeckung führt. Lediglich dann, wenn es sich beim geleisteten Entgelt um ein bloß symbolisches Entgelt handelt, kann insgesamt vom Vorliegen eines unentgeltlichen Vorgangs ausgegangen werden.

Auch wenn die bestehenden nationalen Regelungen zweifelsohne dazu führen, dass der Gesellschafter, insbesondere wenn er die von der Gesellschaft bezogene Leistung für seinen Privatbereich bezieht, in dem er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, einen (ungerechtfertigten) Steuervorteil erlangt und einen systemwidrigen unversteuerten Letztverbrauch auslöst, darf dies aber nicht dazu führen, dass die bestehende Rechtslage nach dem Motto „Es kann nicht sein, was nicht sein darf“ so ausgelegt wird, als hätte der nationale Gesetzgeber von diesem Wahlrecht bereits Gebrauch gemacht.[36] Hier ist der nationale Gesetzgeber gefordert, die ihm vom europäischen Gesetzgeber zur Verfügung gestellten Instrumente entsprechend einzusetzen und eine Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften vorzunehmen.

---

[35] Die Regelung des § 10 Abs 5 dUStG wurde bereits 1987 auf Basis einer Ausnahmegenehmigung nach Art 27 der 6. MwSt-RL in das deutsche Umsatzsteuergesetz aufgenommen.

[36] Insofern ist es weder zulässig, von vornherein einen fremdüblichen Leistungsaustausch zu einem fremdüblichen Entgelt mit anschließender teilweiser Rückzahlung (Ausschüttung) des Entgelts durch die Gesellschaft anzunehmen, noch die verbilligte Abgabe als fiktive Leistung (zu einem marktüblichen Entgelt) oder als einer Leistung gleichgestellter Vorgang (zu Einstandpreisen bzw Kosten) zu besteuern. Auch die bisher in der Literatur vielfach vertretene Ansicht, wonach in den gegenständlichen Fällen stets eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken bzw ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, erscheint vor dem Hintergrund der bisherigen Judikatur des EuGH als in dieser Allgemeinheit zu weit. Siehe dazu auch *Gurtner/Pichler*, aaO, 151.

achatz_tumpel.book Seite 125 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

5.3. Leistungen des Gesellschafters (an die Gesellschaft)

Die dritte und letzte Fallgruppe umfasst Sachverhalte, bei denen die gesellschaftsrechtlich motivierte verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG in der Weise erfolgt, dass der Gesellschafter entweder eine Scheinleistung gegen Entgelt oder eine tatsächliche Leistung gegen ein unangemessen hohes Entgelt an die Gesellschaft erbringt.

5.3.1. Scheinleistungen

Beispiel 11: Zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter wird ein Beratervertrag abgeschlossen, wonach der Gesellschafter die Gesellschaft in rechtlichen und wirtschaftlichen Belangen beraten soll. Hierfür wird ein jährliches Entgelt von EUR 50.000 zzgl USt vereinbart und von der Gesellschaft geleistet. Tatsächlich erbringt der Gesellschafter nie eine Leistung an die Gesellschaft.

Wird zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft eine verdeckte Ausschüttung in das äußere Erscheinungsbild einer Leistung gekleidet, indem ein vorgetäuschtes Rechtsgeschäft vereinbart wird, obwohl tatsächlich nie eine Leistung des Gesellschafters erbracht wird, ist dies umsatzsteuerlich irrelevant. Für umsatzsteuerliche Zwecke ist alleine maßgebend, ob und welche Leistung vom Gesellschafter tatsächlich erbracht wurde, sodass bloße Scheinleistungen keinen umsatzsteuerbaren Tatbestand im Sinne von § 1 Abs 1 UStG erfüllen. Das von der Gesellschaft für die Scheinleistung bezahlte Entgelt ist daher als bloße Geldzuwendung an den Gesellschafter umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Für den Gesellschafter kann sich eine umsatzsteuerliche Belastung ergeben, wenn er für die Scheinleistung Rechnungen im Sinne des § 11 UStG unter Ausweis von Umsatzsteuer an die Gesellschaft ausstellt. Für diesen Fall schuldet er die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG (unberechtigter Steuerausweis), die zwar nicht ex lege, aber unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH durch entsprechende Rechnungsberichtigung und nach vollständiger Beseitigung einer Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt werden kann.[37] Sofern aber die Steuergefährdung (sprich ein allfällig von der Gesellschaft vorgenommener Vorsteuerabzug) nicht mehr rückabgewickelt werden kann (zB weil die Gesellschaft in der Zwischenzeit insolvent ist), ist auch eine Rechnungsberichtigung ausgeschlossen.[38] Auf Ebene der Gesellschaft ist zu beachten, dass die vom Gesellschafter für seine Scheinleistung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre

[37] Vgl UStRL 2000 Rz 1771 mit Hinweis auf EuGH 19.9.2000, Rs C-454/98, *Schmeink & Cofreth*.

[38] Vgl zB UFS 16.4.2008, RV/0241-I/07.

achatz_tumpel.book Seite 126 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

selbst dann nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf, wenn sie vom Gesellschafter tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde.[39]

5.3.2. Leistungen gegen unangemessen hohes Entgelt

Erbringt ein Gesellschafter eine dem Grunde nach umsatzsteuerlich anzuerkennende Lieferung oder sonstige Leistung an die Gesellschaft und leistet die Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein unangemessen hohes Entgelt, ist zuerst zu prüfen, ob es sich beim Gesellschafter überhaupt um einen Unternehmer handelt, der die Leistung im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Denn nur dann kann seine Leistung überhaupt umsatzsteuerbar sein. Sofern dies bejaht wird, stellt sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage, konkret, ob das tatsächlich geleistete (aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu hohe) Entgelt oder vielmehr ein marktüblicher Preis heranzuziehen ist.

Nach herrschender Ansicht ist davon auszugehen, dass der über den marktüblichen Preis hinausgehende Betrag von der Gesellschaft nicht geleistet wird, um die Leistung des Gesellschafters zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinne auszuschütten, sodass im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Tolsma*[40] insoweit kein Entgeltlichkeitszusammenhang gegeben ist. Das von der Gesellschaft geleistete Entgelt ist daher in einen Teil für ein marktübliches Entgelt für die Leistung, das der Umsatzsteuer unterliegt, und in einen für Umsatzsteuerzwecke unbeachtlichen Teil für die verdeckte Ausschüttung aufzuteilen. Soweit der Gesellschafter die Leistung im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt hat und an die Gesellschaft eine entsprechende Rechnung unter Ausweis der Umsatzsteuer auch für den auf die verdeckte Ausschüttung entfallenden Teil ausstellt, führt dies zu einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 UStG (unrichtiger Steuerausweis), die ex lege durch Rechnungsberichtigung beseitigt werden kann.

Aus Sicht der Gesellschaft ergibt sich nach der herrschenden Lehre nur für den Teil des Entgelts unter den allgemeinen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug, der für den Bezug der Leistung aufgewendet wird. Dies gilt auch dann, wenn der Teil für die verdeckte Ausschüttung doppelt so hoch ist wie der marktübliche Preis, weil die Überzahlung nicht für die Leistung erfolgt und daher mangels Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG die Leistung weiterhin als für das Unternehmen ausgeführt gilt.[41] Hinsichtlich des überstei-

---

[39] EuGH 13.12.1989, Rs C-342/87, *Genius Holding*; VwGH 27.2.2002, 98/13/0053; 27.3.2002, 96/13/0148; OGH 23.7.2008, 13 Os 65/08w; *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 35; *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar², § 12 Rz 31; UStRL 2000 Rz 1823.

[40] EuGH 3.3.1994, Rs C-16/93, *Tolsma*.

[41] Vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 123; *Wisiak*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, 65; UStRL 2000 Rz 1930.

achatz_tumpel.book Seite 127 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

genden Betrages könnte argumentiert werden, dass die Finanzverwaltung zwar allgemein bei unrichtigem Steuerausweis gemäß § 11 Abs 12 UStG dem Leistungsempfänger – entgegen der Rechtsprechung des EuGH und UFS – unter bestimmten Voraussetzungen als Vereinfachungsmaßnahme trotzdem den vollen Vorsteuerabzug gewährt.[42] Da bei verdeckten Gewinnausschüttungen sich die Gesellschaft und der Gesellschafter aber nie wie fremde Dritte gegenüberstehen und es damit weder zu einer Rechtsunsicherheit beim Leistungsempfänger, noch zu einer Behinderung von Wirtschaftsabläufen kommt, ist *Wisiak*[43] zuzustimmen, dass der Vorsteuerabzug nur auf den Teil der Gegenleistung beschränkt wird, der für den Erhalt der Leistung aufgewendet wird.

6. Resümee

Verdeckte Ausschüttungen kommen in der Praxis in den unterschiedlichsten Ausprägungsformen vor und sind stets im Rahmen einer Einzelfallbetrachtung auf ihre unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Konsequenzen hin zu überprüfen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht lassen sich im Wesentlichen drei Fallgruppen unterscheiden; dies sind Leistungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter, Leistungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft oder kein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter. Die mit verdeckten Ausschüttungen verbundenen Konsequenzen innerhalb dieser Fallgruppen reichen von einer gänzlichen umsatzsteuerlichen Unbeachtlichkeit bis hin zu den steuerbaren Tatbeständen der Lieferung, der sonstigen Leistung und der diesen gleichgestellten Vorgänge (Eigenverbrauch), können aber auch zum Verlust des Vorsteuerabzuges für die damit in Zusammenhang stehenden (Eingangs-)Leistungen oder zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung führen. Werden die verdeckten Ausschüttungen aufgegriffen, sind neben den Steuerbelastungen für die Gesellschaft und den Gesellschafter zusätzlich allfällig damit verbundene Verspätungs- und Säumniszuschläge zu beachten.

---

42 UStRL 2000 Rz 1825.

43 Vgl *Wisiak*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, in *Achatz/Tumpel*, Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, 65; UStRL 2000 Rz 1930.

achatz_tumpel.book Seite 128 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 129 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern

Karl-Werner Fellner

I. Allgemeines

Für die Untersuchung des Verhältnisses zwischen Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern ist davon auszugehen, dass sich die einzelnen Steuern unseres Systems nicht wechselseitig ausschließen. Ein und derselbe Vorgang kann zwei oder mehreren Abgaben unterliegen. Auch eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Verkehrsteuern ist denkbar.

Wenn ein Rechtsvorgang unter mehrere Abgaben fällt, sind grundsätzlich sämtliche Abgaben nebeneinander zu entrichten, soweit die Abgabengesetze nicht etwas anderes vorsehen.[1] Eine solche Doppelbelastung ist an sich auch nicht verfassungswidrig.[2]

Im UStG werden aber einzelne Vorgänge insbesondere in § 6 Abs 1 Z 8 und 9 von der Umsatzsteuer (unecht) befreit, die als solche oder in engem Zusammenhang damit einer Verkehrsteuer unterliegen.

Nach Art 33 der 6. MWSt-RL sind die Mitgliedstaaten nicht gehindert, Abgaben auf Versicherungsverträge sowie auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern bzw allgemein alle Abgaben, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.

Die Umsatzsteuer ist als allgemeine Einkommensverwendungssteuer mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen zu rechtfertigen.[3] Dies kann auch hinsichtlich der besonderen Verkehrsteuern zutreffen. Umsatzsteuer und besondere Verkehrsteuern bewirken gleichermaßen, dass die Verbraucher, die Einkommen verwenden, steuerlich belastet werden. Eine Rechtfertigung der Verkehrsteuern wird insbesondere darin gesehen, dass der Abschluss von Rechtsgeschäften den Parteien regelmäßig Vorteile bringt, die es ermöglichen, die Rechtsgeschäfte mit einer Steuer zu belasten.[4] Am Fluss von Geld- oder Sachmitteln beteiligt sich der Staat mit Abgaben.

Die Rechtsverkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen an. Steuergegenstand sind Vorgänge des Rechtsverkehrs.[5] Zu den Rechtsverkehrsteuern zählen insbesondere die – seit dem 1. August 2008 nicht mehr erhobene – Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer, die Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz, die Steuern auf den Kapitalverkehr, die Stif-

---

1 ZB VwGH 18.11.1993, 93/16/0014; 30.4.1999, 98/16/0130.
2 VfGH 4.12.1968, B 24/68; VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036.
3 *Tipke,* DieSteuerrechtsordnung², 981, insbesondere unter Hinweis auf *Ruppe,* UStG.
4 *Tipke,* aaO, 1014.
5 *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II⁵ 39.

achatz_tumpel.book Seite 130 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

tungseingangssteuer, weiters die Versicherungssteuer und die Feuerschutzsteuer sowie die Spielabgaben.

Auch die Umsatzsteuer kann als Verkehrsteuer betrachtet werden.[6] In der Form der Nettoumsatzsteuer wird die Umsatzsteuer auch als Verbrauchsteuer angesehen.[7] Die Umsatzsteuer und die besonderen Verkehrsteuern können als gleichartig angesehen werden, weil ihre wirtschaftlichen Wirkungen gleichartig sind. Umsatzsteuer und besondere Verkehrsteuern bewirken gleichermaßen, dass die Verbraucher, die Einkommen verwenden, steuerlich belastet werden.[8]

II. Rechtsgebühren

1. Rechtsgeschäfte

Die Rechtsgebühren sind im III. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 geregelt. Die in § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäfte sind nach § 15 GebG grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wurde.

Der Abschluss von Rechtsgeschäften an sich ist kein umsatzsteuerbarer Tatbestand. Die Umsatzsteuer wird erst durch Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgelöst, die auf Grund des Rechtsgeschäftes erbracht werden. In § 33 GebG angeführte Rechtsgeschäfte, die zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch führen, unterliegen somit bei Abschluss der Rechtsgebühr, bei ihrer Ausführung unter Umständen der Umsatzsteuer.[9]

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 4 Abs 1 letzter Halbsatz UStG 1994 gehören zum Entgelt der Lieferung oder sonstigen Leistungen unter anderem die Gebühren für Rechtsgeschäfte.

Bei denjenigen Rechtsgebühren, die vom Wert der Gegenleistung zu bemessen sind, ist die Umsatzsteuer – im Falle der Beurkundung – in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.[10]

Grundsätzlich können spätere Änderungen eine bereits entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen.[11] Ein solcher steuervernichtender Tatbestand ist dem Gebührenrecht nicht nur fremd, aus § 17 Abs 5 GebG ergibt sich vielmehr ausdrücklich, dass spätere Änderungen nicht zu berücksichtigen sind. § 17 Abs 5 GebG steht auch der Anwendung des § 295a BAO betreffend Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse entgegen.[12]

---

6 *Doralt/Ruppe,* aaO, 40; VwGH 5.10.1976, 648/76.
7 Vgl ausführlich *Tipke,* Die Steuerrechtsordnung², 973 ff.
8 Vgl *Tipke,* aaO, 1015.
9 *Ruppe,* UStG³, Einf Rz 88.
10 VwGH 17.9.1975, Slg 4886/F.
11 Vgl VwGH 26.2.1981, 15/0439/80, 15/1307/80.
12 UFS 19.9.2008, RV/1343-W/07.

achatz_tumpel.book Seite 131 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Demgegenüber ist die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz iS des § 16 UStG steuerrechtlich beachtlich.

Bei den nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren handelt es sich nicht um eine einzige einheitliche Abgabe, sondern entsprechend den einzelnen Tatbeständen um jeweils verschiedene Abgaben.[13]

In Abs 3 des § 15 GebG sind Kollisionsnormen enthalten, die verhindern, dass Rechtsgebühren und verschiedene andere Verkehrsteuern von ein und demselben Vorgang erhoben werden. Unter diesen in § 15 Abs 3 GebG aufgezählten Abgaben ist die Umsatzsteuer nicht enthalten.

§ 15 Abs 3 GebG schließt also nicht aus, dass ein Rechtsgeschäft, das einem umsatzsteuerbaren Vorgang zu Grunde liegt, auch gebührenpflichtig ist.[14] Einzelne Tatbestände des Gebührengesetzes, die auch als Umsätze iS des Umsatzsteuergesetzes zu betrachten sind, sind etwa nach § 6 Abs 1 Z 8 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit.[15] Dass nur bei einzelnen Rechtsgeschäften eine Doppelbelastung mit Rechtsgebühren und Umsatzsteuer vermieden wird, bei anderen aber nicht, erscheint verfassungsrechtlich unbedenklich.[16]

2. Bestandverträge

2.1. Besteuerung der Vermietung und Verpachtung

Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, unterliegen gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG einer Rechtsgebühr in Höhe von 1 vH (2 vH) vom Wert, der sich nach dem vereinbarten Preis und der Vertragsdauer richtet.

Im Hinblick auf § 17 Abs 1 GebG ist die Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist.[17]

Nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung insbesondere von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, steuerfrei. Dabei handelt es sich um Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie zB das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und das Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten.[18]

---

13 ZB VwGH 18.8.1994, 93/16/0131; 30.3.2000, 99/16/0338.
14 VwGH 21.10.1971, 524/71.
15 Vgl VwGH 2.6.1976, 1969/75.
16 Vgl auch *Arnold,* Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG), SWK 2007, S 417.
17 Vgl VfGH 1.3.1974, B 34/73; VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434.
18 UStR 2000 Rz 889.

achatz_tumpel.book Seite 132 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG sind jedoch nicht befreit die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen, die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art sowie die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

Die Vermietung von Grundstücken besteht darin, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.[19] Auch die Untervermietung von Räumlichkeiten ist als Grundstücksvermietung zu betrachten. Der Mietrechtsverzicht durch den Mieter gegen eine Abstandszahlung durch den Vermieter ist der Vermietung eines Grundstücks gleichzusetzen.[20]

Der Begriff der Vermietung umfasst auch die Vermietung von Liegeplätzen für das Festmachen von Booten im Wasser sowie von Stellplätzen im Hafen für die Lagerung dieser Boote an Land.[21]

Die Vermietung der in der Anlage zum UStG Z 43 aufgezählten Gegenstände, das sind Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur, und zwar Bücher, Broschüren udgl, Zeitungen und andere periodische Druckschriften, Bilderalben sowie kartographische Erzeugnisse aller Art, unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% (§ 10 Abs 2 Z 2 UStG 1994). Dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegt weiters die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen sowie die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

2.2. Franchise-Vertrag

Der Franchise-Vertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, durch das der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von ihm entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber dem Franchisenehmer Beistand,

[19] EuGH 12.6.2003, Rs C-275/01.
[20] EuGH 15.12.1993, Rs C-63/92.
[21] EuGH 3.3.2005, Rs C-428/02.

achatz_tumpel.book Seite 133 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Rat und Schulung in technischer Hinsicht und beim Vertrieb gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.[22] Der Franchisenehmer handelt idR im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.[23]

Bei einem echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertragselemente idR in den Hintergrund. Es kann sich dabei je nach der Ausgestaltung der Vereinbarung um einen Vertrag über die Verpachtung eines Unternehmens handeln.[24]

Leistungen im Rahmen eines typischen Franchise-Vertrags sind umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu betrachten.[25] Die im Rahmen des Franchisepaktes erbrachten Leistungen, die der Franchisegeber gegenüber dem Franchisenehmer erbringt, stellen sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs 10 UStG 1994 dar, wobei das laufende Franchiseentgelt dem Normalsteuersatz von 20% unterliegt.[26]

2.3. Leasing-Vertrag

Der Leasingvertrag ist ein schuldrechtlicher Vertrag, durch den ein Dauerschuldverhältnis eigener Art, nämlich die Gebrauchsüberlassung einer bestimmten Sache auf eine gewisse Zeit, vereinbart wird, wobei oft eine Kaufoption für den Zeitpunkt der Beendigung des Schuldverhältnisses eingeräumt wird. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der GebG-Novelle 1976 sind Leasingverträge als Beispiel für „sonstige Verträge" iSd § 33 TP 5 GebG erwähnt.[27] Leasingverträge treten aber in vielfältigen Varianten und Erscheinungsformen auf, die keineswegs von vornherein dem § 33 TP 5 GebG zuzuordnen sind. Vielmehr ist nach dem Inhalt der jeweiligen Urkunde zu prüfen, ob ein Bestandvertrag (im engeren oder weiteren Sinne) vorliegt.[28]

Beim Finanzierungsleasing handelt es sich um einen Vertrag, der rechtlich Elemente eines Miet- und eines Kaufvertrages enthält, bei dem aber wirtschaftlich nicht die vorübergehende Verschaffung der Gebrauchsmöglichkeit des Leasinggegenstandes im Vordergrund steht.[29] Das Finanzierungsleasing besteht im Wesentlichen darin, dass dem Leasingnehmer im Wege der mit dem Leasinggeber geschlossenen Vereinbarung der Gebrauch eines Wirtschaftsgutes überlassen wird.[30]

Ist das Leasinggut dem Leasinggeber zuzurechnen, so liegt umsatzsteuerrechtlich eine sonstige Leistung (Gebrauchsüberlassung) vor; ist es dem Leasingnehmer zuzurechnen, ist eine Lieferung gegeben. Beim Finanzierungsleasing ist

22 OGH 18.6.1991, 4 Ob 42/91, SZ 64/78; 26.4.1994, 4 Ob 535/94, JBl 1994, 827.
23 *Thiele,* Steuerliche Behandlung des Franchising, ÖStZ 2001, 284.
24 Vgl VwGH 7.10.1985, 85/15/0136.
25 *Ruppe,* aaO, § 1 Rz 37.
26 *Thiele,* aaO.
27 338 BlgNR 14. GP.
28 VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, 0182; 7.10.1985, 85/15/0136.
29 OGH 2.5.1979, 1 Ob 586/79, EvBl 1979/233; 22.11.1984, 8 Ob 607/84, JBl 1985, 350.
30 VwGH 5.12.1972, 2391/71.

achatz_tumpel.book Seite 134 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zuzurechnen, womit umsatzsteuerrechtlich eine Lieferung vorliegt.[31]

Aus unionsrechtlicher Sicht ist es gerechtfertigt, auf die Leasingraten die Steuerbefreiungen bzw den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, wenn es sich um Grundstücks-Leasing handelt.[32]

2.4. Abgrenzung zwischen Bestandvertrag und Kaufvertrag

Das für die Abgrenzung zum Kaufvertrag maßgebende Merkmal einer Vereinbarung iS des § 33 TP 5 GebG liegt darin, dass eine Sache auf bestimmte Zeit gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen wird.[33]

Durch einen Abbauvertrag erhält der Vertragspartner des Grundeigentümers für die Dauer des Vertragsverhältnisses die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden und der Eigentümer hat die Benützung des Bodens zu Zwecken der Gewinnung der vorhandenen Abbauprodukte zu gestatten.[34] In einem Abbau- und Deponievertrag ist ein Austausch des Aushubmaterials gegen Geld zu erblicken, was gegen die Einordnung des Vertrags als Bestandverhältnis spricht.[35]

Bei einem Abbauvertrag besteht der Unterschied zwischen einem Kaufvertrag (Liefervertrag) und einem Bestandvertrag im Wesentlichen darin, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet wird oder ob es nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird.[36] Ein Abbauvertrag ist ein gemischtes Dauerschuldverhältnis, das Elemente des Kaufs und des Pachtvertrags enthält.[37] Dies gilt auch für einen Abbau- und Deponievertrag, bei dem der Vertragspartner berechtigt ist, während der Vertragsdauer einerseits aus der Substanz der Liegenschaft Material abzubauen, andererseits Material in die Liegenschaft einzubringen.

Die Leistung ist umsatzsteuerrechtlich als Lieferung anzusehen, wenn der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darin besteht, dem Berechtigten die Erlangung der Verfügungsmacht an der Substanz zu ermöglichen. Indiz dafür ist, dass sich das Entgelt nicht nach der Gebrauchszeit, sondern nach dem Umfang des gewonnenen Materials bemisst (Bruchzins).[38] Eine Aufteilung in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil hat zu unterbleiben, wenn die Grundstücksnutzung gegenüber dem Materialabbau in den Hintergrund tritt.[39]

---

31 *Ruppe,* aaO, § 3 Rz 135 f.
32 *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 374.
33 VwGH 19.12.1986, 85/15/0249-0253.
34 OGH 27.2.2008, 3 Ob 240/07a.
35 VwGH 10.5.2010, 2009/16/0316.
36 VwGH 17.12.1970, 1787/70; 11.11.1971, 82/71; 17.2.1983, 82/15/0046.
37 OGH 22.4.2008, 10 Ob 25/08m.
38 *Ruppe,* aaO, § 3 Rz 124.
39 VwGH 3.11.1986, 85/15/0098.

achatz_tumpel.book Seite 135 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Ein weiteres Beispiel für die Abgrenzung von Bestandvertrag und Kaufvertrag stellt das Contracting dar. Davon wird gesprochen, wenn (seitens öffentlichrechtlicher Körperschaften) Sanierungsinvestitionen speziell im Bereich des Energieaufwandes über ein privates Unternehmen (Contractor) vorgenommen werden, der damit Einsparungen garantiert und in der Folge den Vertragspartner mit Energie beliefert. Bei einem solchen Energie-Contracting wird vom Auftragnehmer der Heizraum eines Unternehmens für einen gewissen Zeitraum gemietet; der Auftragnehmer führt alle notwendigen energiesparenden Maßnahmen durch (Heizkesseltausch, Regelungssanierung). Der Auftragnehmer übernimmt die Kosten dieser Maßnahmen und alle künftigen Betriebskosten einschließlich Brennstoff und Wartung. Nach Ablauf der Contractingfrist geht die Anlage in das Eigentum des Auftraggebers über. Der Auftraggeber zahlt nur die direkt verbrauchte Wärme zu einem fixen Preis, jedoch kein Entgelt für die Benutzung der sanierten Anlage, sodass von einem Kaufvertrag auszugehen ist.[40]

2.5. Verwahrungsvertrag

Der Verwahrungsvertrag setzt die im beiderseitigen Einvernehmen erfolgte Übergabe und Übernahme einer Sache in die Obsorge voraus.[41] Fehlt die Übernahme der Obsorge, so liegt kein Verwahrungsvertrag vor. Wer bloß die Benützung eines Raumes zum Abstellen von Sachen oder die Benützung eines Grundstückes zu diesem Zweck gestattet, ist nicht Verwahrer, sondern es liegt darin eine entgeltliche oder unentgeltliche Gebrauchsüberlassung, sohin Miete, Leihe oder Bittleihe.[42]

Umsatzsteuerrechtlich unterliegen Leistungen aus einem reinen Verwahrungsvertrag dem Normalsteuersatz.

2.6. Überlassung von Know-how

Unter Know-how ist auf gewerblichem Gebiet gewonnenes Erfahrungswissen zu verstehen, das keinen formalrechtlichen Schutz genießt.

Die Überlassung solchen Erfahrungswissens durch Know-how-Verträge unterliegt nicht der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG, weil die Verfügung über das Know-how kein Recht und damit keine unverbrauchbare Sache iS des Abs 1 des § 33 TP 5 GebG darstellt.[43]

Umsatzsteuerrechtlich fällt die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen unter Z 6 des den Ort der sonstigen Leistungen bestimmenden § 3a Abs 14 UStG.

---

40 BMF 14.5.2009, 010206/0167-VI/5/2009.
41 Vgl VwGH 13.10.1999, 94/13/0060.
42 OGH 28.11.1999, 3 Ob 274/98k.
43 Vgl BMF 9.9.1977, 11 0854/7-IV/11/77, SWK 1977 A VI 107.

achatz_tumpel.book Seite 136 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

2.7. Bemessungsgrundlage beim Bestandvertrag

Der Wert des Bestandvertrages, nach dem die Gebühr zu bemessen ist, ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum „Wert" zählen dabei alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.[44]

Auch einmalige Leistungen für die Gebrauchsüberlassung – etwa bei sog Leihwagen – sind im vollen Umfang zu veranschlagen. Zum Bestandentgelt zählen auch Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer für das Bestandobjekt verpflichtet hat und die entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers fallen. Es zählt also der Wert der vom Bestandnehmer vorzunehmenden baulichen Veränderungen oder Erhaltungsmaßnahmen zu dem „Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist.[45] Im Falle der vertraglichen Verpflichtung zu bestimmten Investitionen sind deren Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Die auf Grund des Bestandvertrages zu tätigenden Investitionen sind Teil des Preises, der für die Überlassung des Gebrauches des Bestandobjektes zu leisten war.[46]

Hat sich der Mieter vertraglich verpflichtet, bestimmte Investitionen durchzuführen, so stellt der gemeine Wert der Investition aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein zusätzliches Entgelt dar. Ohne Verpflichtung getätigte Investitionen können ein freiwilliges Entgelt sein, wenn sie in einem Entgeltszusammenhang mit der Leistung des Vermieters stehen, das heißt, davon ausgegangen werden kann, dass der Mieter die Investition tätigt, um die Vermietungsleistung zu erhalten.[47]

Die Umsatzsteuer ist bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung auf den Bestandnehmer beurkundet ist.[48] Geht hingegen aus der Urkunde über den Bestandvertrag nicht hervor, dass der Bestandnehmer sich zur Tragung der Mehrwertsteuer verpflichtet hat, ist eine Berücksichtigung bei der Gebührenbemessung ausgeschlossen.[49]

Nach Auffassung des BMF handelt es sich bei der weiter verrechneten Bestandvertragsgebühr um einen Durchlaufposten.[50]

3. Bürgschaft

Eine Bürgschaftserklärung sowie ein Schuldbeitritt, also die Erklärung, durch die jemand einer für ihn fremden Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt, unterlie-

44 Vgl zB VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; 29.1.2009, 2008/16/0055.
45 VwGH 20.8.1996, 93/16/0097.
46 VwGH 19.6.1989, 88/15/0109.
47 *Ruppe,* aaO, § 1 Rz 50.
48 VfGH 1.3.1974, B 344/73; VwGH 3.11.1986, 85/15/0130; 13.5.2004, 2001/16/0434.
49 GebR Rz 692.
50 UStR Rz 657.

achatz_tumpel.book Seite 137 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gen nach § 33 TP 7 GebG einer Rechtsgebühr in Höhe von 1 vH der verbürgten Verbindlichkeit.

Der Gebühr nach § 33 TP 7 GebG unterliegen alle Arten der Bürgschaft, für deren rechtliche Beurteilung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgeblich sind.[51]

Im Falle des Beitritts als Mitschuldner ist Voraussetzung der Gebührenpflicht, dass jemand einer ihm fremden Schuld beitritt.[52] Eine gebührenpflichtige Schuldbeitrittserklärung liegt nur dann vor, wenn der Beitretende einer ihm fremden Schuld beitritt, nicht aber dann, wenn mehrere Personen bei der Begründung eines Schuldverhältnisses versprechen, eine bestimmte Leistung zur ungeteilten Hand zu erbringen.[53]

Eine privative Schuldübernahme iS des § 1405 ABGB liegt vor, wenn ein neuer Schuldner an die Stelle des alten tritt. Dieser Vorgang unterliegt keiner Gebühr.[54]

Die (entgeltliche) Übernahme der Bürgschaft ist im Verhältnis zum Schuldner oder sonstigen Auftraggeber eine steuerbare Leistung, die allerdings nach § 6 Abs 1 Z 8 lit h UStG steuerfrei ist. Dabei ist die Art und das Ausmaß der Bürgschaft gleichgültig.

Eine steuerbare Übernahme von Verbindlichkeiten liegt vor, wenn die Übernahme eine Leistung mit eigenständigem wirtschaftlichen Gehalt bildet. Bei der kumulativen Schuldübernahme (Schuldbeitritt) tritt der Neuschuldner neben den alten. Mit dem Schuldbeitritt erbringt der Beitretende idR eine eigenständige Leistung mit wirtschaftlichem Gehalt. Die Übernahme von Verbindlichkeiten ist nach § 6 Abs 1 Z 8 lit h UStG steuerfrei.[55]

4. Darlehensvertrag

Nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG unterliegen Darlehensverträge einer Rechtsgebühr in Höhe von 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache. Da das GebG 1957 den Begriff des Darlehensvertrages nicht umschreibt, ist er nach Zivilrecht zu beurteilen. Mit Art 64 BBG 2011, BGBl I 111/2010, wurde § 33 TP 8 GebG mit Wirkung vom 1.1.2011 aufgehoben.

Nach § 983 ABGB in der seit 21. Mai 2010 geltenden Fassung des Darlehens- und Kreditrechtsänderungsgesetzes (DaKrÄG), BGBl I 28/2010, verpflichtet sich der Darlehensgeber im Darlehensvertrag, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflich-

51 RV GebG-Nov 1976, 338 BlgNR 14. GP.
52 VwGH 27.6.1963, 1364/62.
53 GebR Rz 756.
54 VwGH 5.10.1987, 87/15/0071, 0072; GebR Rz 768.
55 Vgl *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 171 f.

achatz_tumpel.book Seite 138 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

tet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

Beim Darlehensvertrag handelt es sich somit seit 21. Mai 2010 im Gegensatz zu dem bis dahin geltenden, im römischen Recht wurzelnden Verständnis als Realkontrakt um einen Konsensualvertrag.

Infolge der Begriffsbestimmung des Kreditvertrages nach § 988 ABGB idF des DaKrÄG kam § 33 TP 8 GebG seit 21. Mai 2010 nur mehr für Sachdarlehen und zinsenlose Darlehen zur Anwendung.

Umsatzsteuerrechtlich ist bei der Gewährung eines Kredites eine sonstige Leistung gegeben, die in einem Dulden der Kapitalnutzung besteht. Dieser Kreditbegriff deckte auch das Darlehen ab.[56] Die Gewährung eines (Geld-)Darlehens war nach § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG (unecht) befreit.

Umsatzsteuerrechtlich liegt bei einem Sachdarlehen kein Kredit iS des § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG vor, weil nicht die Nutzung von Kapital eingeräumt wird, sondern die (befristete) Verfügungsmacht über Gegenstände.[57]

5. Dienstbarkeiten

§ 33 TP 9 GebG setzt den Erwerb einer Dienstbarkeit nicht voraus. Schon die entgeltliche Einräumung des Titels zur Erwerbung einer Dienstbarkeit oder die entgeltliche Erwerbung der Dienstbarkeit unterliegt einer Gebühr in Höhe von 2 vH des bedungenen Entgelts.[58]

Das bürgerliche Recht unterscheidet zwischen Grunddienstbarkeiten und persönlichen Dienstbarkeiten.

Ein Deponievertrag, mit dem der Grundeigentümer dem Vertragspartner gestattet, Bodenaushubmaterial und Tunnelausbruchmaterial auf einem Grundstück endgültig zu deponieren, wobei der Deponiezins nach der Menge des zugeführten Materials berechnet wird, erfüllt den Tatbestand des § 33 TP 9 GebG, stellt also keinesfalls einen Kaufvertrag über das zugeführte Material dar.[59]

Zu den persönlichen Dienstbarkeiten gehört der Fruchtgenuss. Die Fruchtnießung ist nach § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.[60] Das Fruchtgenussrecht geht umfänglich über ein bloßes Gebrauchsrecht hinaus.[61]

Das Gebrauchsrecht ist das dingliche Recht auf Nutzung einer Sache wie beim Fruchtgenuss, aber bloß zum persönlichen Gebrauch.[62]

---

56 *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 102.
57 *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 107.
58 VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053.
59 VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053.
60 ZB VwGH 18.7.2001, 2002/16/0100; 23.1.2003, 2001/16/0476.
61 OGH 11.11.2003, 5 Ob 231/03m.
62 GebR Rz 836.

achatz_tumpel.book Seite 139 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Das Wohnungsgebrauchsrecht ist auf die persönlichen Bedürfnisse des Berechtigten zugeschnitten.[63]

Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt. Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung iS einer subjektiven Äquivalenz durch die andere vergolten werden soll.[64]

Handelt es sich bei der Einräumung der Dienstbarkeit um ein überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft, so ist die Voraussetzung des § 33 TP 9 GebG, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen muss, nicht erfüllt.

Ist für die Einräumung von Dienstbarkeiten an bestimmten Grundstücken neben bestimmten Beträgen auch die darauf entfallende Umsatzsteuer an den Liegenschaftseigentümer zu bezahlen, so bildet die Umsatzsteuer einen Teil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr.[65]

Umsatzsteuerrechtlich ist die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes eine sonstige Leistung. Sie besteht nicht in der einmaligen Rechtseinräumung, sondern im fortgesetzten Dulden.[66] Die Einräumung ist nicht steuerbar, wenn sie ohne Gegenleistung erfolgt und der Fruchtnießer lediglich die Lasten übernimmt, die ihm zivilrechtlich auferlegt sind.

Die Einräumung von Dienstbarkeiten ist nicht umsatzsteuerfrei, sondern unterliegt dem Normalsteuersatz.[67]

Die befristete Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an Wohngebäuden wird als Vermietung oder Verpachtung iS der 6. MWSt-RL betrachtet; auch hier wird dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen Vergütung das Recht eingeräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.[68]

Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen, so ist umsatzsteuerrechtlich nicht von einer Leistung des gesamten Wirtschaftsgutes gegen Entgelt (Einräumung des Fruchtgenussrechtes) auszugehen. Die Leistung besteht vielmehr von vornherein in der unentgeltlichen Übertragung eines belasteten Wirtschaftsgutes.

6. Glücksverträge

Ein Glücksspiel iS des GSpG ist nach dessen § 1 Abs 1 idF der ab 1.1.2011 anzuwendenden GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010, ein Spiel, bei dem die Ent-

63 OGH 11.11.2003, 5 Ob 231/03m.
64 VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126; 4.12.2003, 2003/16/0143.
65 VwGH 8.10.1975, 1559 – 1563/75.
66 BFH 16.12.1971, BStBl 1971 II 238.
67 *Ruppe*, aaO, § 6 Rz 371.
68 EuGH 4.10.2001, Rs C-326/99.

achatz_tumpel.book Seite 140 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

scheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Im Abs 2 dieser Gesetzesstelle sind Glücksspiele demonstrativ aufgezählt.

Nicht zu den Glücksspielen gehören und von ihnen zu unterscheiden sind jene Spiele, bei denen Gewinn und Verlust (überwiegend) von der Geschicklichkeit (oder Kraft) der Spieler abhängt. Spiele, bei denen es weniger auf den Zufall als auf Berechnung, Kombinationsgabe oder Routine des Spielers ankommt, sind nicht unter den Glücksspielbegriff zu subsumieren.[69] Die Kartenspiele „Tarock", „Schnapsen" und „Bridge" werden als Geschicklichkeitsspiele anerkannt.[70]

6.1. Wetten

Nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG idF des Art 3 GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010, unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iS des § 2 Abs 2 GSpG ist, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 vH vom Wetteinsatz oder vom höheren Wetteinsatz.

Wette ist die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über ein beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist.[71]

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland aus in das Ausland vermittelt wird. Als Vermittlung gilt dabei nach § 28 Abs 3 GebG jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.[72]

Umsatzsteuerlich wird bei Glücksverträgen im Allgemeinen und bei Wetten im Besonderen die relevante Leistung in der Einräumung einer Gewinnchance (eines ungewissen Vorteils) erblickt.[73]

Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa) UStG 1994 in der ab 1.1.2011 anzuwendenden Fassung des Art 2 GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010, sind die mit Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG unmittelbar verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer befreit.

Anders als die bis 31.12.2010 geltende Fassung dieser Bestimmung bezieht sich die Befreiung nicht nur auf Leistungen, die unter § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 bis 8 GebG aF fielen, nicht aber auf die Gegenleistung,[74] sondern auf sämtliche Umsätze, die mit solchen Wetten unmittelbar verbunden sind. Von der Umsatzsteuer befreit sind somit ab 1.1.2011 sowohl die Leistungen, einschließlich der weiter verrechneten Unkosten,[75] als auch die Gegenleistung.

---

69 VwGH 18.12.1995, 95/16/0047.
70 VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201.
71 *Koziol/Welser,* Bürgerliches Recht II[13] 270.
72 VereinsR Rz 688.
73 *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 284.
74 *Ruppe,* aaO § 6 Rz 285.
75 VwGH 12.11.1954, 575/52.

achatz_tumpel.book Seite 141 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Unionsrechtlich ist die Befreiung durch Art 13 Teil B lit f der 6. MWSt-RL gedeckt, wonach ua Wetten unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, steuerfrei sind.

6.2. Ausspielungen

Nach § 2 Abs 1 GSpG idF der ab 1.1.2011 anzuwendenden GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010, sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung iZm der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Eine Ausspielung liegt also vor, wenn der Unternehmer den Spielern eine Gegenleistung in Aussicht stellt. Wesentlich für die Ausspielung ist das Verhältnis zwischen Unternehmer einerseits und Spieler andererseits sowie das Inaussichtstellen einer Gegenleistung für die vermögensrechtliche Leistung der Spieler.[76] So ist etwa Lotto eine Ausspielung, bei der ein Veranstalter Wetten über die Gewinnchance mehrerer Zahlen aus einer bestimmten Zahlenreihe annimmt.[77]

Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt (§ 2 Abs 3 GSpG).

Keine Ausspielungen sind – mangels Unternehmereigenschaft – Glücksspiele im privaten Umfeld.[78]

Das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, Elektronische Lotterien, Bingo, Keno) kann durch Erteilung einer Konzession übertragen werden. Der Konzessionär hat für die Überlassung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten (§ 17 GSpG). Weiters hat der Konzessionär nach § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten.

Ausspielungen unterliegen ab 1.1.2011 gemäß § 57 GSpG idF der GSpG-Novellen 2008 und 2010 der Glücksspielabgabe in Höhe von grundsätzlich 16 vH des Einsatzes. Die Glücksspielabgabe ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen.[79] Elektronische Lotterien, für die keine Bundeskonzession erteilt wurde, unterliegen grundsätzlich einer Glücksspielabgabe in Höhe von 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals (VLT) beträgt die Glücksspielabgabe 30 vH der

[76] VwGH 23.6.1995, 91/17/0022; 21.4.1997, 96/17/0488.
[77] VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272.
[78] Vgl RV, 658 BlgNR 24. GP.
[79] RV, 658 BlgNR 24. GP.

achatz_tumpel.book Seite 142 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Bei bewilligten Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals beträgt die Abgabe 10% der Jahresbruttoeinnahmen abzüglich Umsatzsteuer. Bei Berücksichtigung der Zuschlagsbesteuerung iS des Finanzausgleichsgesetzes 2008 ergibt sich hiebei jedoch ein Abgabensatz von insgesamt 25% der Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer.

Verlosungen von Vermögensgegenständen gegen Entgelt, die keine Ausspielungen sind, und Lotterien ohne Erwerbszweck unterliegen nach § 58 Abs 1 GSpG einer ermäßigten Glücksspielabgabe.

Wie ausgeführt, sind Glücksgeschäfte umsatzsteuerbar. Umsatzsteuerrechtlich besteht bei Glücksverträgen die relevante Leistung in der Einräumung einer Gewinnchance.[80] Die mit Wetten iS des § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG und mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs 1 GSpG unmittelbar verbundenen Umsätze sind jedoch nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG idF BGBl I 54/2010 unecht befreit.

Ausgenommen von dieser Befreiung sind Ausspielungen mit Glücksspielautomaten nach § 2 Abs 3 GSpG sowie mit Video-Lotterie-Terminals. Bemessungsgrundlage bei diesen steuerpflichtigen Umsätzen sind dabei gemäß § 4 Abs 5 UStG die Jahresbruttospieleinnahmen. Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Ein Unternehmer, dessen Tätigkeit im Organisieren von Wettgemeinschaften (zwischen 45 und 100 Personen) besteht, verschafft seinen Kunden bloß die Chance auf einen Bruchteil des Gewinnes eines Tipps und damit eine Gewinnchance anderer Art. Der Unternehmer gibt nicht das Ergebnis des von ihm jeweils mit der Österreichischen Lotterien GmbH abgeschlossenen Wettvertrages heraus, sondern verschafft einen Erfolg anderer Art. Solche Umsätze sind nicht nach der oa Befreiungsbestimmung steuerfrei.[81]

6.3. Hoffnungskauf

Nach § 1276 ABGB errichtet einen Glücksvertrag, wer die künftigen Nutzungen einer Sache in Pausch und Bogen, oder wer die Hoffnung derselben in einem bestimmten Preis kauft; er trägt die Gefahr der ganz vereitelten Erwartung.

Hoffnungskäufe beweglicher Sachen unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 2 GebG einer Gebühr in Höhe von 2 vH des Kaufpreises. Hoffnungskäufe unbeweglicher Sachen unterliegen der Grunderwerbsteuer.

Bei einem Hoffnungskauf ist von dem einen der Vertragspartner stets eine bestimmte, das heißt im Grunde abgegrenzte Leistung zu erbringen.[82]

Beim Erbschaftskauf iS der §§ 1278 ff ABGB wird nicht die Verlassenschaft oder ein Teil davon gekauft, sondern das subjektive Erbrecht des Verkäufers,

[80] VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272.
[81] VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272.
[82] VwGH 23.6.1971, 99/71.

achatz_tumpel.book Seite 143 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

also sein Recht zum Erwerb der Erbschaft zwischen Erbanfall und Einantwortung.[83] Den Erbschaftskauf, der ohne Errichtung eines Inventars erfolgt, behandelt das ABGB als Unterart des Hoffnungskaufes. Es stellt somit der Erbschaftskauf, der ohne Inventarerrichtung erfolgt, einen Hoffnungskauf und damit ein Glücksgeschäft dar.[84] Der Erbschaftskauf unterliegt – soweit er bewegliche Sachen betrifft – einer Gebühr in Höhe von 2 vH des Kaufpreises.

Aus der Sicht der Umsatzsteuer ist ein steuerbarer Leistungsaustausch nicht anzunehmen, weil das Erbrecht (Anwartschaftsrecht auf die Verlassenschaft) nicht die Unternehmereigenschaft des Erben begründet bzw nicht einem allenfalls bereits vorhandenen Unternehmen des Erben zuzuordnen ist. Die Leistung findet daher nicht im Rahmen des Unternehmens statt.[85]

6.4. Leibrentenvertrag

Ein Leibrentenvertrag liegt nach § 1284 ABGB vor, wenn jemandem für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer gewissen Person eine bestimmte jährliche Entrichtung versprochen wird. Dass dabei der Preis von vornherein nicht feststeht, macht diesen Vertrag zum Glücksvertrag.[86] Für einen Kauf gegen Leibrente als einem den Glücksverträgen iwS zu unterstellenden gemischten Vertragstyp bedarf es auch betreffend die Begrenzung der Ratenzahlung mit dem Leben des Berechtigten einer vertraglichen Einigung zwischen dem Berechtigten und dem zur Zahlung Verpflichteten.[87]

Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, unterliegen, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, einer Gebühr in Höhe von 2 vH vom Wert der Leibrente, mindestens aber vom Wert der Sachen (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 3 GebG).

Eine Rentenzahlung ist dann anzunehmen, wenn die Verpflichtung zur Zahlung mit einem ungewissen Ereignis endet, wobei auch so genannte Zeitrenten, bei denen die Lebensdauer in irgendeiner Form eine für das Ausmaß der Rentenleistungen bestimmende Rolle spielt, abgabenrechtlich als Renten behandelt werden. Hingegen liegen Raten vor, wenn ein von vornherein feststehender Betrag abzustatten ist.[88]

Ein Vertrag, bei dem eine bewegliche Sache gegen eine bestimmte Summe Geldes und auf Leibrente übergeben wird, ist entweder als Leibrentenvertrag oder als Kaufvertrag zu beurteilen, da für Zwecke der Bemessung der Rechtsgebühr das Rechtsgeschäft nicht in einen Leibrentenvertrag und in einen Kaufvertrag aufgespaltet werden kann. Die Beurteilung, ob ein gebührenpflichtiger oder

---

83 OGH 20.12.2000, 7 Ob 142/00h.
84 VwGH 19.3.1990, 89/15/0085.
85 *Taucher,* Erbschaften, 41 f; *Ruppe,* aaO, § 1 Rz 187.
86 OGH 31.8.2005, 7 Ob 162/05g; VwGH 9.11.1982, 82/14/0109.
87 VwGH 19.12.1996, 96/16/0048.
88 VwGH 23.6.1983, 16/2749/80.

achatz_tumpel.book Seite 144 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ein nicht einer Gebühr unterliegender Kaufvertrag vorliegt, richtet sich danach, ob die Leibrente oder die hingegebene Summe Geldes die Hauptleistung bildet.[89]

Der Betrag übernommener Schulden ist gebührenrechtlich als Teil des Entgelts anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsbestimmten Entgelt hinzuzurechnen. Eine gemischte Schenkung ist als einheitliches Rechtsgeschäft aufzufassen. Seit 1.8.2008 – Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer – unterliegt ein Leibrentenvertrag der Gebühr, wenn überhaupt eine bewegliche Sache gegen Gewährung einer Rente überlassen wird. Ob ein Missverhältnis zwischen dem Wert der Sache und dem Wert der Leibrente besteht, ist dabei nicht (mehr) von Bedeutung.

6.5. Differenzgeschäfte

Nach § 33 TP 17 Abs 4 Z 2 GebG sind Differenzgeschäfte gebührenfrei. Differenzgeschäfte sind Glücksverträge in der äußeren Form von Kauf- oder Kommissionsverträgen über Waren oder Wertpapiere, bei deren Abschluss die Parteien darüber einig sind, dass eine effektive Lieferung nicht durchgeführt werden soll, sondern das Geschäft durch Zahlung der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Kurs des Erfüllungstages abgewickelt werden soll.[90]

Der Vertrag über die Lieferung von Waren – wozu auch Devisen zählen – oder Wertpapieren wird zum Differenzgeschäft, wenn der Vertrag nicht erfüllt werden soll, sondern nur die Differenz zwischen dem vereinbarten und dem niedrigeren bzw höheren Preis am vereinbarten Stichtag ausgleichen soll.[91]

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht wird das Vorliegen eines Leistungsaustauschs beim Differenzgeschäft verneint.[92]

7. Kreditvertrag

Nach § 33 TP 19 Abs 1 GebG unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, einer Rechtsgebühr von der vereinbarten Kreditsumme. Mit Art 7, BGBl I 111/2010 wurde § 33 TP 19 GebG mit Wirkung vom 1.1.2011 aufgehoben.

Nach § 988 ABGB in der ab 21. Mai 2010 anzuwendenden Fassung des Art 1 DaKrÄG heißt der entgeltliche Darlehensvertrag über Geld Kreditvertrag; dazu zählt auch ein Vertrag, mit dem ein Geldbetrag zum Abruf zur Verfügung gestellt wird.

89 ZB VwGH 7.10.1985, 84/15/0071.
90 BMF 9.12.1993, 10 0504/1-IV/10/93, SWK 1994, A 20.
91 OGH 26. 11. 1996, 1 Ob 639/95, EvBl 1997/94.
92 *Ruppe,* aaO § 1 Rz 53.

achatz_tumpel.book Seite 145 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuerrechtlich ist in der Kreditgewährung eine sonstige Leistung gegeben, die in einem Dulden der Kapitalnutzung besteht.[93] Nach § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG ist die Gewährung von Krediten unecht befreit.

Nach § 25 Abs 1 VKrG, BGBl I 28/2010, sind auf Verträge, mit denen ein Unternehmer einem Verbraucher einen entgeltlichen Zahlungsaufschub oder eine sonstige entgeltliche Finanzierungshilfe gewährt, die Bestimmungen des 2. Abschnitts des VKrG anzuwenden. Solche Vorgänge stellten den Tatbestand des § 33 TP 19 Abs 1 GebG her.[94]

Bei Anzahlungsgeschäften war in gebührenrechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass Warenkredite und die Stundung von Zahlungsverpflichtungen aus Warengeschäften nicht dem § 33 TP 19 GebG unterlagen. Solange die Kreditierung auf Grund des Kaufvertrages erfolgte und ein eindeutiger Zusammenhang zu der zu Grunde liegenden Warenlieferung gegeben war, lag kein Kreditvertrag vor.[95]

Umsatzsteuerrechtlich ist die Einräumung eines Zahlungszieles iZm einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung als selbständiges (steuerfreies) Kreditgeschäft anzusehen. Demnach sind die für den Zahlungsaufschub vereinbarten Zinsen steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist die eindeutige Trennung zwischen dem Liefergeschäft (der sonstigen Leistung) und dem Kreditgeschäft. Dazu ist erforderlich, dass bei Abschluss des Geschäftes die Leistung und das hiefür zu entrichtende Entgelt einerseits und die Kreditgewährung andrerseits gesondert vereinbart werden.[96]

8. Vergleich

Außergerichtliche Vergleiche unterliegen einer Rechtsgebühr vom Gesamtwert der von jeder Partei übernommenen Leistungen in Höhe von 1%, wenn der Vergleich über anhängige Rechtsstreitigkeiten getroffen wird, ansonsten in Höhe von 2%. Ein Vergleich ist iS des § 1380 ABGB ein Vertrag, durch welchen streitige oder zweifelhafte Rechte dergestalt bestimmt werden, dass jede Partei sich wechselseitig etwas zu geben, zu tun oder zu unterlassen verbindet.[97]

Streitig ist dabei ein Recht dann, wenn die Parteien sich nicht darüber einigen können, ob und in welchem Umfang es entstanden ist oder noch besteht. Zweifelhaft ist ein Recht dann, wenn die Parteien sich über Bestand, Umfang oder auch über das Erlöschen nicht im Klaren sind.[98]

---

93 ZB VwGH 6.1.1980, 215/78.

94 *Fellner,* Änderungen der Rechtslage bei Darlehen und Krediten – Gebührenrechtliche Auswirkungen, SWK 2010, S 595.

95 BMF 27.11.2001, SWK 2003, S 27.

96 UStR Rz 754.

97 ZB VwGH 29.7.2004, 2003/16/0117; 28.2.2007, 2006/16/0136.

98 VwGH 29.7.2004, 2003/16/0117.

achatz_tumpel.book Seite 146 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Der Gebühr unterliegen nur Vergleiche über bewegliche Sachen oder Rechte. Bemessungsgrundlage der Vergleichsgebühr ist der Gesamtwert der von jeder Partei übernommenen Leistungen.[99] Nur positiv zu erbringende Leistungen, nicht auch Verzichte gehören zur Bemessungsgrundlage.[100] Vergleiche über inländische Grundstücke und die ihnen nach § 2 GrEStG gleichgestellten Rechte unterliegen der Grunderwerbsteuer.

Bei den die Bemessungsgrundlage der Vergleichsgebühr bildenden übernommenen Leistungen kann es sich um Lieferungen oder sonstige Leistungen iS des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 handeln. Nach § 4 Abs 1 UStG gehören die Gebühren für Rechtsgeschäfte zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer.

9. Abtretung

9.1. Zession

Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten unterliegen nach § 33 TP 21 GebG einer Rechtsgebühr in Höhe von 0,8 vH des Entgelts.

Die Zession ist ein kausales Verfügungsgeschäft und setzt einen gültigen Rechtsgrund voraus.[101] Der gebührenpflichtige Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht.[102] Eine Gebührenpflicht tritt nur ein, wenn ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen und anderen Rechten gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist.[103]

Eine Zession ist nicht nur für Schuldforderungen, sondern nach § 1392 ABGB für alle anderen Rechte möglich, die veräußerlich sind.[104] Obligatorische Rechte sind idR abtretbar, während Sachenrechte nicht zedierbar sind. Sofern es sich nicht um höchstpersönliche Ansprüche handelt bzw sonstige rechtliche Hindernisse einer Übertragung entgegenstehen, ist ein Forderungsrecht grundsätzlich übertragbar.[105]

Bei der Übertragung verbriefter Rechte liegt nur dann keine Zession vor, wenn der Übergang des Rechtes aus dem Papier an den sachenrechtlichen Übergang des Rechtes am Papier gebunden ist. Dies ist bei Inhaberpapieren (zB Inhaberaktien, Inhaberschuldverschreibungen) und bei Orderpapieren (zB Namensaktien, Zwischenscheine) der Fall. Bei Rektapapieren kann das verbriefte Recht nur durch Zession übertragen werden.[106]

---

99 Vgl VwGH 22.3.2004, 2001/16/0040.
100 VwGH 19.9.1956, 1769/54.
101 VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071.
102 VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071.
103 VwGH 23.1.1989, 87/15/0141.
104 OGH 21.2.1973, 1 Ob 13/73, JBl 1974, 90.
105 OGH 13.10.1994, 8 Ob 534/94, NZ 1995, 153.
106 BMF 23.7.2004, ecolex 2005, 78.

achatz_tumpel.book Seite 147 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Abtretung von Emissionszertifikaten – die Befugnis, eine bestimmte Menge an Treibhausgasen zu emittieren – stellt keine Abtretung eines Rechts dar. Emissionszertifikate gelten vielmehr nach § 22 Emissionszertifikategesetz, BGBl I 46/2004, als Waren. Der Handel mit diesen Zertifikaten unterliegt daher nicht der Gebühr.[107] Beim Sekundärhandel mit den Zertifikaten kommt es zu Umsätzen, die als sonstige Leistungen zu qualifizieren sind.[108]

Grundlage der Zessionsgebühr bildet das Entgelt (Zessionsvaluta, Kaufpreis), nicht aber der Wert (Nennwert oder Kurswert) der zedierten Forderung oder des abgetretenen Rechts. Das Entgelt stellt jenen Wert dar, den der Überträger vom Übernehmer oder von einem Dritten für den Übernehmer für die abgetretene Forderung oder für das abgetretene Recht erhält oder erhalten soll.[109] Zum Entgelt gehören alle jene Leistungen, die der Erwerber dafür zu erbringen hat – gleichgültig, an wen auch immer –, dass er das Recht oder die Forderung erhält.[110]

Der Betrag übernommener Schulden ist gebührenrechtlich als Teil des Entgeltes anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsbestimmten Entgelt hinzuzurechnen, wenn die Vertragsteile die Übernahme bzw Befreiung von Verbindlichkeiten, die eine Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers (Übergebers) bewirkt, durch den Käufer (Übernehmer) ohne Anrechnung auf das festbetragsbestimmte Entgelt vereinbart haben.[111]

Bei der Abtretung zahlungshalber ist die abgetretene Forderung, also die Forderung des Zessionars gegen den Zedenten, die durch die Abtretung beglichen werden soll, und nicht der Wert der abgetretenen Forderung das gebührenpflichtige Entgelt.[112]

Bei einer Zession zur Sicherung eines Anspruches wird die Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr idR dem Wert dieses besicherten Anspruches entsprechen, wenn der Wert des sicherstellungsweise abgetretenen Rechtes höher ist als der Wert des besicherten Anspruches. Ist der Wert des sicherstellungsweise abgetretenen Rechtes niedriger, so liegt nur in Höhe des durch die Zession besicherten Wertbetrages eine Bemessungsgrundlage vor.[113]

Die Inkassozession ist eine entgeltfreie Zession, bei der es an einer Bemessungsgrundlage – dem Wert des Entgelts – fehlt.[114] Auch eine Rückzession, also eine Zession, bei der eine abgetretene Forderung wieder an den Abtretenden zurückzediert wird, stellt eine entgeltfreie Zession dar. Rückzessionen, zB zum Zwecke der Klagslegitimation, sind mangels Entgelts nicht gebührenpflichtig.[115]

---

[107] GebR Rz 1022.
[108] *Ruppe,* aaO, § 1 Rz 46/1.
[109] VwGH 19.12.1966, 2171/65.
[110] GebR Rz 1030.
[111] Vgl zB VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; 18.11.1991, 90/15/0097.
[112] VwGH 19.12.1966, 2171/65.
[113] GebR Rz 1036.
[114] GebR Rz 1037.
[115] BMF 17.12.1976, 262.362-IV/11/76.

achatz_tumpel.book Seite 148 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Der Umsatz einer Geldforderung setzt voraus, dass die Forderung wirtschaftlich aus dem Vermögen des Zedenten ausscheidet und in das Vermögen des Zessionars übergeht. Das ist nur der Fall, wenn die Chancen und Risken der Einbringung nicht mehr den Zedenten, sondern den Zessionar treffen. Ein steuerbarer (jedoch nach § 6 Abs 1 Z 8 lit c UStG steuerfreier) Umsatz liegt bei der Abtretung an Zahlungs Statt vor.

An einem steuerbaren Umsatz fehlt es zB bei der Inkassozession, die dem Zessionar lediglich treuhändig eine Gläubigerstellung verschafft, bei der Sicherungsabtretung und bei der Abtretung Zahlungs halber, bei der das Risiko der Einbringung beim Zedenten bleibt.[116]

Erfolgt die Abtretung einer Forderung zum Zweck der Begleichung einer eigenen Schuld, dann ist sie keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.[117]

9.2. Factoring

Als Factoring wird die Zession der im Rahmen des Geschäftsbetriebes entstehenden Forderungen für Warenlieferungen und Dienstleistungen durch den Unternehmer an einen „Factor" (Zessionar) bezeichnet.[118] Das Geschäft hat Finanzierungsfunktion, wenn der Factor vor der Leistung durch den Schuldner den Unternehmer befriedigt.[119]

Nach § 33 TP 21 Abs 2 Z 3 GebG sind Zessionen von Forderungen zur Erfüllung eines Factoringvertrages gebührenfrei.

Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH fallen alle Spielarten des Factoring unter den Begriff der Einziehung von Forderungen und sind demnach nicht von der Mehrwertsteuer befreit. Die Dienstleistung des Factors besteht darin, dass der Factor für den Forderungsverkäufer die Forderungseinziehung und das Ausfallrisiko der Forderungen übernimmt. Dem Factor steht jedenfalls – sowohl beim echten als auch beim unechten Factoring – das Recht auf vollen Vorsteuerabzug zu. Beim Factor ist im Fall der Übernahme des Delkredererisikos (echtes Factoring) von der Erbringung von steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen auszugehen. Die Gesamtheit der Leistungen des Factors ist als Einziehung von Forderungen zu betrachten; daher ist das gesamte Entgelt steuerpflichtig.[120]

Der Unternehmer hat beim echten Factoring im Fall der Einbringlichkeit nicht nur die Abtretungsvaluta, sondern das volle vereinbarte Entgelt zu versteuern. Die Abzüge durch den Factor sind nicht Entgeltsminderung, sondern Entgeltsverwendung.[121]

---

116 Vgl *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 124 ff.
117 Vgl BFH 18.4.1962, BStBl III 292.
118 OGH 1.12.1982, 1 Ob 759/82, EvBl 1983/26.
119 GebR Rz 1029.
120 EuGH 26.6.2003, C-305/01 *MKG.*
121 BFH 27.5.1987, BStBl II 739.

achatz_tumpel.book Seite 149 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Auch im Fall des „unechten" Factoring sind die Leistungen des Factors als Einziehung von Forderungen anzusehen und unterliegen daher mangels Steuerbefreiung der Umsatzsteuer zum Normalsatz.

9.3. Vertragsübernahme

Ist mit der Abtretung der Rechte auch eine Schuldübernahme verbunden, liegt der Fall einer Vertragsübernahme vor.[122] Die Vertragsübernahme enthält nicht nur eine Kombination von Forderungsabtretung und Schuldübernahme, sondern auch eine Übertragung der darüber hinaus greifenden rechtlichen Rahmenbeziehung, insbesondere auch der vertragsbezogenen Gestaltungsrechte wie zB Anfechtungs- und Kündigungsrechte.[123]

Eine Vertragsübernahme ist gebührenrechtlich wie der Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes zu behandeln. Wird zwischen dem verbleibenden Vertragspartner und dem neuen Vertragspartner mit Zustimmung des ausscheidenden Vertragspartners ein neues Vertragsverhältnis begründet, so liegt keine Abtretung iS des § 33 TP 21 GebG vor, sondern ist die Vergebührung nach der dem Vertragsverhältnis entsprechenden Tarifpost vorzunehmen.[124]

Die Vertragsübernahme kann aber auch nach § 33 TP 21 GebG gebührenpflichtig sein.[125] Soweit durch den auch gegenüber dem Bestandgeber wirksamen Eintritt eines neuen Bestandnehmers in das Bestandverhältnis neben daraus entspringenden Verpflichtungen Rechte übertragen werden und hiefür ein Entgelt zu entrichten ist, wird der Tatbestand des § 33 TP 21 GebG erfüllt.[126]

Umsatzsteuerrechtlich wird davon ausgegangen, dass die bloße Auswechslung der Vertragspartner kein Vorgang mit eigenständigem wirtschaftlichen Gehalt ist. Wenn der neue Vertragspartner allerdings bereit ist, für die Abtretung selbst ein Entgelt zu leisten, wird die Abtretung selbst zur Leistung.[127]

Bei der Übertragung der Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag auf einen Nachmieter ist zu unterscheiden, ob der Vor- oder der Nachmieter die sonstige Leistung zu Gunsten des jeweils anderen erbringt. Leistet der Vormieter dem Nachmieter ein Entgelt dafür, dass letzterer dem Übergang des Mietverhältnisses zustimmt (entgeltliche Übernahme des Mietverhältnisses), liegt keine Übertragung des Rechts auf Gebrauch des Grundstücks vor.[128]

Erbringt der Vormieter die Leistung an den Nachmieter (dieser leistet ein Entgelt), so besteht die Leistung in der Übertragung des Rechts auf Gebrauch des Grundstücks. In diesem Fall ist die sonstige Leistung als Vermietung und Ver-

[122] OGH 21.2.1973, 1 Ob 13/73, JBl 1974, 90.
[123] Vgl zB VwGH 16.10.1989, 88/15/0086; 20.12.2007, 2004/16/0165.
[124] GebR Rz 555.
[125] VwGH 14.1.1991, 90/15/0125.
[126] VwGH 26.11.1982, 15/3243/80.
[127] *Ruppe,* aaO, § 1 Rz 56.
[128] EuGH 9.10.2001, Rs C-108/99.

achatz_tumpel.book Seite 150 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

pachtung von Grundstücken anzusehen. Bezieht sich die Leistung auf ein Grundstück für Wohnzwecke, kommt der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG zur Anwendung.[129]

9.4. Zessionen an Verbriefungsspezialgesellschaften

Nach § 33 TP 21 Abs 2 Z 7 GebG sind Zessionen an Verbriefungsspezialgesellschaften gebührenfrei.

Bei der Verbriefung von Vermögenswerten (Securitisation, Asset Backed Securities) werden Vermögenswerte (idR Forderungen) zusammengefasst, an eine Zweckgesellschaft verkauft und von dieser über den Kapitalmarkt durch die Begebung von Anleihen refinanziert.

Eine Verbriefungsspezialgesellschaft ist nach § 2 Z 60 BWG eine Gesellschaft, deren ausschließlicher Gesellschaftszweck die Durchführung von Verbriefungstransaktionen ist und deren Struktur darauf ausgelegt ist, die eigenen Verpflichtungen von denen des Originators zu trennen und deren rechtliche und wirtschaftliche Eigentümer die damit verbundenen Rechte uneingeschränkt verpfänden oder veräußern können.

10. Bewertung

Für die Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände gelten gemäß § 26 GebG, soweit in den Tarifbestimmungen nicht abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des BewG 1955, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs 1 BewG über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs 3 BewG ausgeschlossen ist.

Nach § 10 Abs 1 BewG ist der gemeine Wert grundsätzlicher Maßstab der Bewertung. Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen ist.[130] Dabei sind ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen.

Rechte auf wiederkehrende Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG zu bewerten.

Nach § 15 Abs 1 BewG ist der Gesamtwert von wiederkehrenden Nutzungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen, wobei von einem Zinssatz von 5,5 % pa auszugehen ist.[131]

[129] VwGH 20.3.2002, 99/15/0041.
[130] Vgl zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0011; 27.4.2000, 99/16/0249.
[131] Vgl VwGH 17.5.2001, 98/16/0311.

achatz_tumpel.book Seite 151 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Ein zur Bemessungsgrundlage einer Gebühr gehörender Betrag von wiederkehrenden Leistungen kann aber nach § 26 GebG letzter Halbsatz nicht abgezinst werden.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist, wenn das Entgelt in wiederkehrenden Zahlungen auf eine bestimmte Zeit besteht, bei Sollbesteuerung die ungekürzte Summe der Zahlungen anzusetzen. Das ist der Betrag, den der Empfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. § 15 BewG kommt dabei nicht zur Anwendung, weil es nicht um eine Frage der Bewertung, sondern um eine Frage des Entgeltbegriffs geht.[132]

Sind die wiederkehrenden Zahlungen unbestimmt (etwa umsatz- oder gewinnabhängig), dann ist gebührenrechtlich § 17 Abs 3 BewG anzuwenden. Danach ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Für eine solche Durchschnittsbetrachtung iS des § 17 Abs 3 BewG kommt es auf die im jeweiligen Einzelfall gegebene Vereinbarung über die Dauer der jeweils zu erbringenden Leistungen an. Dass idR ein dreijähriger Durchschnitt einen Ausgleich allfälliger Schwankungen gewährleistet, kann dem Gesetz nicht entnommen werden.[133]

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht muss in einem solchen Fall die Höhe der Leistungen geschätzt werden. Dabei führen Abweichungen gegenüber dem geschätzten Betrag zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage.[134]

Nach § 16 Abs 1 BewG ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Die Berechnung erfolgt also nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.

§ 16 Abs 3 BewG enthält eine Berichtigungsmöglichkeit von nicht laufend veranlagten Abgaben für den Fall, dass die geleisteten Rentenzahlungen bei Wegfall der Rente durch den Tod des Berechtigten oder Verpflichteten nicht einmal die Hälfte des Barwertes ausmachen. Diese Bestimmung ist aber gemäß § 26 GebG bei der Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände nicht anzuwenden.

Besteht die Gegenleistung eines Umsatzes in einer solchen Rente, so besteht das Entgelt in der Einräumung des Rentenstammrechtes. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist daher der Wert des Stammrechtes, ermittelt nach den §§ 15 ff BewG. Auf die Höhe der effektiv zufließenden Renten kommt es nicht

[132] *Ruppe,* aaO, § 4 Rz 45.
[133] VwGH 29.1.1997, 96/16/0084.
[134] *Ruppe,* aaO, § 4 Rz 45.

achatz_tumpel.book Seite 152 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

mehr an. Ob § 16 Abs 3 BewG auf das Umsatzsteuerrecht anwendbar ist, erscheint strittig.[135]

III. Kapitalverkehrsteuern

Zu den Rechtsverkehrsteuern zählen weiters die Kapitalverkehrsteuern iS des KVG 1934. Mit ihnen sollte die Zusammenballung und Bewegung anonymen Kapitals besteuert werden. Von den Kapitalverkehrsteuern gehört nur mehr die im Teil I KVG geregelte Gesellschaftsteuer dem Rechtsbestand an; die Wertpapiersteuer wird seit 1995 und die Börsenumsatzsteuer seit 1.10.2000 nicht mehr erhoben.[136]

Die Gesellschaftsteuer erfasst die Zufuhr von Eigenkapital an inländische Kapitalgesellschaften, insbesondere den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft, Leistungen des Gesellschafters auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung, bestimmte freiwillige Leistungen des Gesellschafters sowie die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland und die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung.

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer. Steuergegenstand ist der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung und Einbringung von Gesellschaften der Fall ist.[137]

Die Gesellschaftsteuer wird berechnet beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung, wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gesellschaftsrechte. Bei Leistungen wird die Steuer vom Wert der Leistung berechnet (§ 7 Abs 1 KVG).

Umsatzsteuerrechtlich erscheint strittig, ob bei der Gründung einer Gesellschaft und bei der Kapitalzufuhr ein Leistungsaustausch vorliegt. Nach *Ruppe* sprechen gute Gründe dafür, die gesellschaftsrechtliche Vermögenswidmung anlässlich der Gründung oder während des Bestandes der Gesellschaft als nicht steuerbare Vorgänge zu werten.[138] Nach der Rechtsprechung des EuGH wird von der Gesellschaft mit der Aufnahme von Gesellschaftern anlässlich der Gründung der Gesellschaft keine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung erbracht, sodass eine Steuerbefreiung dafür nicht in Betracht kommt.

---

135 *Ruppe,* aaO, § 4 Rz 46.
136 Vgl *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[5] 178.
137 *Knörzer/Althuber,* Gesellschaftsteuer², § 2 Rz 4.
138 AaO, § 1 Rz 82.

achatz_tumpel.book Seite 153 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und Gesellschaftsteuer stehen zueinander im Verhältnis der Komplementarität und nicht der Kumulation. Leistungen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft an diese unterliegen idR der Gesellschaftsteuer, wenn sie ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben. Leistungen der Gesellschafter, die der Abgeltung von Leistungen der Gesellschaft dienen, die diese den Gesellschaftern gegenüber erbringt, unterliegen nicht der Gesellschaftsteuer. Umsatzsteuerrechtlich liegt idR ein direktes Leistungsentgelt vor.[139]

Umsätze von Anteilen an Gesellschaften nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 sind unecht von der Umsatzsteuer befreit. Zu den Gesellschaften iS dieser Bestimmung zählen unter anderem auch die Aktiengesellschaft und die GmbH.

IV. Versicherungssteuern

Der Versicherungssteuer unterliegt nach § 1 Abs 1 Versicherungssteuergesetz 1953 die Zahlung des Versicherungsentgeltes (der Versicherungsprämie) auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses. Im Abs 2 der Gesetzesstelle werden die Risken näher bezeichnet, deren Versicherung der Steuer unterliegt.

Versicherungsentgelt ist nach § 3 VersStG jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist. Dies sind zB neben Prämien und Beiträgen auch Vor- und Nachschüsse, Umlagen, Unterjährigkeitszuschläge, Eintrittsgelder und Nebenkosten.

Zusätzlich unterliegt die Entgegennahme von Versicherungsentgelten aus Feuerversicherungen für im Inland gelegene versicherte Gegenstände der Feuerschutzsteuer.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen sonstige Leistungen sind, die in der entgeltlichen Gewährung von Versicherungsschutz bestehen. Die Geld- oder Sachleistungen, die der Versicherer im Versicherungsfall zu erbringen hat, sind danach Folgewirkung und Ausfluss der eigentlichen Leistung aus dem Versicherungsverhältnis, dem Versicherthalten.[140] Demgegenüber liegt nach Auffassung des VwGH die steuerbare Leistung des Versicherers in der Wagnisübernahme und der besonderen Versicherungsleistung im Versicherungsfall.[141]

Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit c UStG sind von der Umsatzsteuer unecht befreit die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen, soweit für diese Umsätze ein Versicherungsentgelt iS des § 3 VersStG gezahlt wird. Entgelte für Feuerversicherungen sind ebenfalls Versicherungsentgelte iS des § 3 VersStG. Die Umsatzsteuerbe-

[139] *Ruppe,* UStG³ § 1 Rz 84.
[140] *Ruppe,* aaO, § 6 Rz 262.
[141] VwGH 7.11.1969, 342/68.

achatz_tumpel.book Seite 154 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

freiung schließt somit eine Doppelbesteuerung auch im Verhältnis zur Feuerschutzsteuer aus.

V. Stiftungseingangssteuer

Unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen unterlagen nach § 8 Abs 3 lit b ErbStG idR der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Ausmaß von 5 vH. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer seit 1. August 2008 nicht mehr erhoben wird, wurde als Nachfolgeregelung mit Art 8 SchenkMG, BGBl I 85/2008, das ab 1. August 2008 geltende Stiftungseingangsteuergesetz (StiftEG), normiert. Steuerpflichtig sind Zuwendungen an den Stiftungen nach dem PSG, dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, nach den Landesstiftungsgesetzen aller neun Bundesländer sowie an vergleichbare Vermögensmassen, insbesondere ausländische privatrechtliche und intransparente Stiftungen.[142]

Nach § 1 StiftEG unterliegen der Übergang von Vermögen von Todes wegen oder die Zuwendungen unter Lebenden an Stiftungen und damit vergleichbare Vermögensmassen der Stiftungseingangssteuer. Handelt es sich dabei unter Anwendung der Bewertungsbestimmungen des § 19 ErbStG steuerlich um einen entgeltlichen Vorgang, so ist eine Steuerpflicht nicht gegeben.[143] Bei einem gemischten Vertrag kommt es darauf an, ob der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes überwiegt.

Die Steuerpflicht ist aber immer dann gegeben, wenn der Zuwendende seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat bzw die empfangende Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat.[144]

Überwiegt bei einem gemischten Vertrag der entgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes, kann es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung iS des § 1 UStG handeln.

[142] Vgl *Kleemann,* Das Stiftungseingangsteuergesetz (StiftEG), in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz, 58.
[143] Vgl UFS 22.10.2009, RV/0568-I/09.
[144] Vgl 549, BlgNR 23. GP.

achatz_tumpel.book Seite 155 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer

Dietmar Aigner

1. Ausgangspunkt und Wechselwirkungen

1.1. Doppelerfassung von Grundstücksumsätzen

Die Umsatzsteuer wie auch die Grunderwerbsteuer erfassen als Steuergegenstand die Übertragung inländischer Grundstücke.

Während die Grunderwerbsteuer im Wesentlichen Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen, erfasst, knüpft die Umsatzsteuer ua an die Lieferung von Grundstücken durch Unternehmer im Rahmen ihres Unternehmens an. Diese Lieferungen sind gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG grundsätzlich unecht von der Umsatzsteuer befreit, wobei der Zweck dieser unechten Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen darin besteht, eine doppelte Verkehrsteuerbelastung dieser Umsätze zu vermeiden.[1] Über die Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG sind Grundstücksumsätze aber der Umsatzbesteuerung zugänglich. Für *Ruppe*[2] hat der Verzicht auf die Umsatzsteuerpflicht von Grundstücksumsätzen vor allem wirtschaftliche Gründe, weil Grundstücke auch von Nichtunternehmern erworben und veräußert werden. Grundstücke sind unverbrauchbare Wirtschaftsgüter, die vom Endverbraucher auch wieder in die Unternehmerkette zurückgelangen können. Daraus resultiert das Erfordernis einer umsatzsteuerlichen Begünstigung, um Mehrfachbelastungen mit Umsatzsteuer zu vermeiden.[3]

1.2. Zulässigkeit der Doppelerfassung im nationalen Recht und im Unionsrecht

Ausgangspunkt der Untersuchung der Wechselwirkungen zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer bildet die Frage nach der Zulässigkeit einer mehrfachen Erfassung von Grundstücksumsätzen. Wie bereits von *Fellner*[4] in diesem

---

1 Vgl Erläuterungen zum UStG 1972, RV 145 BlgNR 13. GP 30. Der VwGH hat daraus den Verkehrsteuercharakter der Umsatzsteuer abgeleitet, wobei sie aus seiner Sicht jedoch letztlich aufgrund ihrer Wirkung als Verbrauchsteuer einzustufen ist (vgl VwGH 5.10.1976, 648/76).

2 *Ruppe* in *Lang* [1995] 465.

3 *Ruppe* in *Lang* [1995] 465; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 253.

4 *Fellner*, Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, (in diesem Band).

achatz_tumpel.book Seite 156 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Band dargelegt, ist für die Untersuchung des Verhältnisses zwischen Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, zu denen auch die Grunderwerbsteuer zählt, davon auszugehen, dass sich die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer nicht wechselseitig ausschließen. Ein und derselbe Vorgang kann zulässigerweise zwei oder mehreren Abgaben unterliegen. Wenn ein Rechtsvorgang unter mehrere Abgaben fällt, sind grundsätzlich sämtliche Abgaben nebeneinander zu entrichten, soweit die Abgabengesetze nicht etwas anderes vorsehen.[5] Auch eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grundwerbsteuer ist nach der hA im Schrifttum[6] und nach der Rechtsprechung des VwGH[7] zulässig, wonach abgabenrechtliche Tatbestände selbständig und für sich zu beurteilen sind. Eine mehrfache Besteuerung ist danach zulässig, sofern diese nicht ausdrücklich durch das Gesetz ausgeschlossen ist.

Auch der VfGH[8] erachtet eine Doppelbelastung dem Grunde nach als zulässig. Die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer bewirken gleichermaßen, dass die Verbraucher, die Einkommen verwenden, steuerlich belastet werden. Als Rechtfertigung für die Umsatzsteuer als allgemeine Einkommensverwendungssteuer werden Leistungsfähigkeitsüberlegungen herangezogen.[9] Eine Rechtfertigung der Verkehrsteuern wird insbesondere darin gesehen, dass der Abschluss von Rechtsgeschäften den Parteien regelmäßig Vorteile bringt, die es ermöglichen, die Rechtsgeschäfte mit einer Steuer zu belasten.[10] Am Fluss von Geld- oder Sachmitteln beteilige sich der Staat mit Abgaben.[11]

Schließlich ist auch dem Unionsrecht in Art 401 der MwSt-SystRL zu entnehmen, dass eine doppelte Belastung eines Vorgangs mit Umsatzsteuer und einer speziellen Verkehrsteuer zulässig ist, sofern diese Steuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat und sofern die Erhebung dieser Steuer im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Der EuGH[12] hat sich bereits mit dem Verhältnis von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer auf Bauleistungen befasst und die Doppelerfassung mangels Umsatzsteuercharakter der Grunderwerbsteuer als zulässig angesehen.[13]

---

5 ZB VwGH 18.11.1993, 93/16/0014; 30.4.1999, 98/16/0130.

6 *Fellner*, Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, (in diesem Band) mwN.

7 VwGH 11.7.1956, 474/54.

8 VfGH 4.12.1968, B 24/68; VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036.

9 *Tipke,* Die Steuerrechtsordnung², 981, insbesondere unter Hinweis auf *Ruppe,* UStG.

10 *Tipke,* Die Steuerrechtsordnung², 981.

11 *Fellner*, Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, (in diesem Band).

12 Dazu EuGH 27.11.2008, Rs C-156/08, *Vollkommer* sowie EuGH 8.7.1986, Rs 73/85, *Kerrut.*

13 Dazu *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 253.

achatz_tumpel.book Seite 157 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

1.3. Wechselwirkungen zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer

1.3.1. Wirkungen der Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer

Wechselwirkungen zwischen der Grunderwerbsteuer und der Umsatzsteuer bestehen, indem im Umsatzsteuergesetz wiederholt auf den **Grundstücksbegriff** des GrEStG verwiesen wird. So findet sich sowohl bei den Bestimmungen zur Steuerbefreiung für Umsätze mit Grundstücken in § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG als auch bei den Regelungen zur Vorsteuerberichtigung in § 12 Abs 10 UStG ein Verweis auf den Grundstückbegriff des § 2 GrEStG. An anderer Stelle etwa bei der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücksleistungen gem § 3a Abs 9 UStG wird jedoch nicht auf den Grundstücksbegriff des GrEStG Bezug genommen. Fraglich ist, ob das Umsatzsteuergesetz dadurch dem Grundstücksbegriff in den genannten Bestimmungen eine unterschiedliche Reichweite einräumen wollte oder ob vielmehr von einem einheitlichen unionsrechtlich geprägten Grundstücksbegriff auszugehen ist.

Des Weiteren bestehen Wechselwirkungen bei der Auslegung des **Bauherrenbegriffs** im UStG und im GrEStG. Wird ein unbebautes Grundstück geliefert und vom Grundstückskäufer an den Lieferer auch der Auftrag zur Errichtung eines Bauwerks auf dem Grundstück erteilt, so ist zu unterscheiden, ob insgesamt die unecht steuerfreie Lieferung eines bebauten Grundstücks gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG vorliegt oder ob von zwei getrennten Leistungen, nämlich einer unecht steuerfreien Lieferung des unbebauten Grundstücks gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG und einer steuerpflichtigen Werklieferung des Gebäudes auszugehen ist. Für die Differenzierung maßgeblich ist die Frage, wer hinsichtlich des zu errichtenden Gebäudes als Bauherr anzusehen ist. Nach hA ist der Begriff des Bauherren für grunderwerbsteuerliche und umsatzsteuerliche Zwecke grundsätzlich gleich auszulegen.[14] Offen ist jedoch, ob dies auch den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.[15]

Schließlich stellt sich die Frage, ob es bei Ausübung der Option zur Steuerpflicht für Grundstücksumsätze gem § 6 Abs 2 UStG zu **Bemessungsgrundlagenwirkungen** dahingehend kommt, dass die Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen ist. Hintergrund ist ein Erlassentwurf des BMF vom 12.8.1998,[16] wonach bei Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Grundstücksumsätzen gem § 6 Abs 2 UStG erwogen wurde, für den Fall, dass die Grunderwerbsteuer nach den vertraglichen Vereinbarungen vom Erwerber alleine zu tragen ist, die Hälfte der Grunderwerbsteuer

---

[14] Vgl ua VwGH 8. 10. 1990, 89/15/0112; 27.6.1991, 90/16/0169; relativierend VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 0096; zum Bauherrenbegriff vgl ua *Battlogg*, RdW 2000/90.

[15] Vgl *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 276 ff; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 228; *Kolacny/Caganek*, UStG[3] § 6 Anm 32.

[16] BMF 12.8.1998, ÖStZ 1998, 452.

achatz_tumpel.book Seite 158 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

zum Nettoentgelt als Basis für die Berechnung der USt hinzuzurechnen. Im endgültigen Erlass vom 16.11.1998[17] wurde davon jedoch mit der Begründung „*aus Vereinfachungsgründen*“ Abstand genommen.[18]

1.3.2. Wirkungen der USt auf die GrESt

Die Umsatzsteuer wirkt auf die **Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage** im Fall der Option zur Steuerpflicht für Grundstücksumsätze gem § 6 Abs 2 UStG indem bei einer gem § 6 Abs 2 UStG steuerpflichtigen Veräußerung eines Grundstückes nach hA der Bruttobetrag (inklusive gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer) der Grunderwerbsteuer unterliegt und gleichzeitig die Basis für die Berechnung der Eintragungsgebühr bildet.[19] Nach § 4 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei die Gegenleistung alle Leistungen umfasst, die der Erwerber für das Grundstück erbringt und die der Veräußerer als Entgelt empfängt.[20] Auch eine allenfalls im Kaufpreis enthaltene und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zählt danach zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.[21]

Einen weiteren Bereich bildet die **Anteilsvereinigung** gem § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG. Diese liegt ua dann vor, wenn alle Anteile einer grundstückshaltenden Gesellschaft in der Hand von organschaftlich verbundenen Unternehmen iSd § 2 Abs 2 UStG vereinigt werden. Für die Anwendung des § 1 Abs 3 GrEStG wird auf beide Formen des Zusammenschlusses, sowohl die Organschaft (§ 2 Abs 2 Z 2 UStG) als auch die sog Unternehmereinheit (§ 2 Abs 2 Z 1 UStG) Bezug genommen.[22]

2. Grundstücke im UStG und im GrEStG

2.1. Der Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG und des § 2 GrEStG

Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG sind Umsätze von Grundstücken iSd § 2 GrEStG 1987 unecht von der Umsatzsteuer befreit. In der Vorgängerbestimmung des § 4 Z 9 lit a UStG 1959 sowie in § 4 Nr 9a (d)UStG wurden bzw werden „*Umsätze,*

17 BMF 16.11.1998, GZ 090629/3-IV/9/98.

18 Ebenso UStR 2000 Rz 798.

19 Vgl dazu etwa *Gaedke/Khun*, SWK 1998, S 458 ff; *Beiser*, RdW 1998, 424; *Thunshirn*, ecolex 1998, 943; *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 1 Tz 166; VwGH 13.5.2004, 2001/16/0017. Für Deutschland etwa BFH 21.11.2000, II B 45/99; BFH 13.2.1998, II B 69/97.

20 Vgl *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 5 Tz 101 a.

21 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 314. Zur Umsatzsteuer bei Option gem § 6 Abs 2 VwGH 31.8.2000, 2000/16/0608 und 15.3.2001, 2001/16/0018; zur alten Rechtslage betr die gem § 12 Abs 14 weiterverrechnete Vorsteuerkorrektur vgl *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 5 Tz 3.

22 Dazu *Gassner*, ÖStZ 1970, 62; *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 1 Rz 400 ff.

achatz_tumpel.book Seite 159 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

die unter das GrEStG fallen" von der Umsatzsteuer befreit. Das Umsatzsteuergesetz behilft sich für die Definition des Grundstücksbegriffs in den genannten Bestimmungen somit mit einem einfachgesetzlichen Verweis auf das Grunderwerbsteuergesetz.

Der Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG verweist seinerseits auf den Grundstücksbegriff des bürgerlichen Rechts.[23] Unter einem Grundstück ist danach eine unbewegliche Sache in Form eines räumlich abgegrenzten Teiles der Erdoberfläche zu verstehen.[24] Dazu zählt nach § 294 ABGB auch das Zugehör, welches mit einer Sache in fortdauernde Verbindung steht. Dazu gehören der natürliche Zuwachs, solange er von der Sache nicht abgesondert wird, sowie Nebensachen, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann. Zum natürlichen Zuwachs zählen gem § 295 ABGB zB Gras, Bäume (stehendes Holz), Früchte und alle brauchbaren Dinge, die die Erde auf ihrer Oberfläche hervorbringt.[25] Auch Rechte können Bestandteil des Grundstücks sein, wenn sie mit dem Besitz am Grundstück verbunden sind. So ist etwa das Jagd- und Fischereirecht gem § 298 ABGB als Teil des Grundeigentums anzusehen. Gleiches gilt ua für Grunddienstbarkeiten, Holzbezugsrechte, Reallasten, Wasserbenützungsrechte, Weide- und Fahrrechte, Bergwerksberechtigungen, Gewinnungsbewilligungen.[26]

Nach § 297 ABGB gehören zu den unbeweglichen Sachen diejenigen, die auf Grund und Boden in der Absicht errichtet werden, dass sie stets darauf bleiben sollen. Bauwerke werden demnach durch die Bauführung unselbständige Bestandteile einer Liegenschaft;[27] mit dem Boden fest verbundene Gebäude gehören daher zum Grundstück.[28] Unselbständige Bestandteile einer Liegenschaft sind hingegen solche Bauwerke, die ohne Beeinträchtigung der Substanz wieder entfernt werden können.[29]

Unselbständige Bestandteile eines Grundstücks sind zB:[30]

- natürlicher Zuwachs;
- errichtete Gebäude;

---

23 Dazu auch Rz 775 UStR.

24 *Dorazil/Takacs*, GrEStG[4] § 2 Tz 1.3 lit a.

25 Siehe § 295 ABGB; UFS 26.11.2008, RV/0979-L/08.

26 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 255.

27 Vgl *Spielbüchler* in *Rummel*, ABGB I[3], § 294 Rz 3; VwGH 11.2.1982, 81/16/0008; 6.12.1990, 90/16/0155, 0165.

28 VwGH 21.3.1985, 84/16/0239, 0240; vgl *Arnold/Arnold*, GrEStG § 2 Tz 14.

29 ZB Zelte, Reklametafeln, Aborthäuschen, zerlegbare Baracken, Bauhütten, Flugdächer, Tribünen (dazu *Spielbüchler* in *Rummel*, ABGB I[3] § 294 Rz 2; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 257 ff.

30 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 258; *Dorazil/Takacs*, GrEStG[4] § 2 Tz 2.1. ff.

achatz_tumpel.book Seite 160 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- Dachstuhl;
- Gas-, Strom-, Wasser-, Lichtleitungen;
- Zäune (sofern fest mit dem Boden verbunden);
- Bodenschätze;
- Rechtsfrüchte (zB Wild als Frucht des Jagdrechts, Fische als Früchte des Fischereirechts).

Selbständige Bestandteile eines Grundstücks sind zB:[31]

- Öltank;
- Zentralheizungskessel;
- sanitäre Einrichtungen (zB Waschbecken, Duschkabinen, Durchlauferhitzer, Boiler);[32]
- Haustüre.

Zugehör ieS sind zB: [33]

- Einrichtungsgegenstände;[34]
- Zentralheizungen;
- Klimaanlagen;
- „fundus instructus" eines landwirtschaftlichen Guts (das sind alle Sachen, die zur Fortführung des Betriebes erforderlich sind).

Durch den in § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG enthaltenen Verweis auf § 2 GrEStG fallen Bestandteile und Zugehör ieS, die grunderwerbsteuerlich dem Grundstück zugerechnet werden, bei Veräußerung des Grundstücks grundsätzlich unter die unechte Steuerbefreiung. Ausnahmen bestehen im Hinblick auf die Veräußerung eines Fischereirechts, welches nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG fällt, obwohl es sich um einen Bestandteil des Grundstücks handelt.[35]

Gem § 2 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG werden[36]

- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen),
- Gewinnungsbewilligungen und
- Apothekengerechtigkeiten

---

31 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 258.

32 VwGH 7.10.1985, 84/15/0104.

33 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 258.

34 *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 386.

35 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 259 ff und Rz 449.

36 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 260.

achatz_tumpel.book Seite 161 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

nicht zum Grundstück gerechnet, obwohl sie zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile zum Grundstück gehören, wenn sie mit diesem fest verbunden sind.[37] Die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen anlässlich eines Grundstücksumsatzes ist von der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG daher nicht erfasst.[38]

Zu beachten ist, dass Gebäude und Gebäudeteile nicht als Betriebsvorrichtungen gelten.[39] Bei der Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und Gebäuden ist vom Gebäudebegriff auszugehen.[40] Als Gebäude gilt nach der Rsp des VwGH ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. [41] Den Begriff Betriebsvorrichtungen definiert der VwGH[42] hingegen als „*alle Vorrichtungen, die von Menschenhand auf einem Grundstück geschaffen sind und ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen*". Ist ein Bauwerk als Gebäude einzustufen, so kann es folglich nach dieser Rsp keine Betriebsvorrichtung darstellen.[43]

Als Betriebsvorrichtungen gelten zB:[44]

- Kräne;
- Kläranlagen;[45]
- Tanks;
- Druckrohrleitungen;
- Hotelinventar eines Hotelbetriebs;
- Umzäunungen bei gewerblich genutzten Grundstücken;
- Kinobestuhlung bei Lichtspieltheatern;
- Backöfen bei Bäckereibetrieben;
- Tresore bei Banken;
- Kühlanlagen bei Schlachthäusern;

---

37 *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 197 und Tz 207.

38 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 261; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 197 und Tz 207.

39 *Dorazil/Takacs*, GrEStG4 § 2 Tz 3.1 lit d.

40 Rz 780 UStR.

41 VwGH 12.12.1985, 85/16/0064.

42 VwGH 18.6.1970, 511/68.

43 Dazu *Doralt*, ÖStZ 1985, 94; VwGH 23.2.1984, 83/16/0051; BMF v 31.7.2003, RdW 2003/463. *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 262.

44 Vgl *Dorazil/Takacs*, GrEStG[4] § 2 Tz 3.1 lit c, und *Arnold/Arnold*, GrEStG § 2 Anm 29 a mH auf *Twaroch/Frühwald/Wittmann*, BewG 246; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 263 f.

45 VwGH 8.9.1983, 83/15/0086, 0087.

achatz_tumpel.book Seite 162 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- Verkaufstische, Vitrinen, Regale, Rolltreppen, Aufzüge bei Kaufhäusern;
- Straßen und Parkplätze bei Mautstraßen;
- etc.

Keine Betriebsvorrichtungen sind: [46]

- Gebäude, von denen Maschinen und sonstige Vorrichtungen umschlossen sind;
- Heizungsanlagen;
- Klimaanlagen;
- sanitäre Einrichtungen;
- Personenaufzüge;[47]
- „fundus instructus" eines landwirtschaftlichen Guts;
- etc.

Gewinnungsbewilligungen nach dem BergG und Apothekengerechtigkeiten werden grunderwerbsteuerlich und umsatzsteuerlich nicht zum Grundstücksbegriff gezählt, obwohl sie zivilrechtlich Bestandteile des Grundstücks darstellen.[48]

Gem § 2 Abs 2 GrEStG stehen Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund den Grundstücken gleich, obwohl zivilrechtlich das Eigentum an Grund und Boden von dem Eigentum an dem darauf errichteten Gebäude grundsätzlich nicht getrennt werden kann.[49] Das für die Einräumung eines Baurechts geleistete Entgelt fällt daher ebenso unter § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG wie die entgeltliche Übertragung eines Baurechts samt eines aufgrund eines Baurechts errichteten Gebäudes sowie die entgeltliche Rückübertragung des aufgrund des Baurechts errichteten Gebäudes an den Grundeigentümer nach Erlöschen des Baurechts.[50] Gebäude auf fremdem Grund gelten gem § 297 ABGB als bewegliche Sachen. Die Veräußerung eines Gebäudes auf fremdem Grund fällt aufgrund des Verweises in § 2 Abs 2 GrEStG unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG. Erfasst sind nach der Rsp des VwGH[51]

---

46 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 264.

47 Vgl BMF v 31.7.2003, RdW 2003/463.

48 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 265.

49 Vgl dazu *Arnold/Arnold*, GrEStG § 2 Tz 17. Gem § 1 Abs 1 BauRG kann ein Grundstück mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht). Das Baurecht entsteht gem § 5 Abs 1 BauRG mit der grundbücherlichen Eintragung als Last des Grundstücks.

50 Vgl dazu § 9 BauRG. *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 268 f; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 218.

51 VwGH 12. 12. 1985, 85/16/0064, verstärkter Senat.

achatz_tumpel.book Seite 163 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

auch Gebäude, die nach dem Grundsatz „superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören.[52]

Miteigentumsanteile an Grundstücken werden im GrEStG als selbständige Grundstücke angesehen.[53] Das Wohnungseigentumsrecht ist Bestandteil eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft. Sowohl die Veräußerung eines Miteigentumsanteils als auch die Veräußerung von Wohnungseigentum stellt einen Grundstücksumsatz gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG dar.[54]

2.2. Verhältnis zum Grundstücksbegriff der MwSt-SystRL

Die unionsrechtliche Grundlage für die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG findet sich in Art 135 Abs 1 lit j bis k MwSt-SystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden vor dem Erstbezug (das ist die Lieferung von Altbauten iSd Art 12 Abs 1 lit a der MwSt-SystRL) ebenso wie die Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken iSd Art 12 Abs 1 lit b MwSt-SystRL.

Nach Art 12 Abs 1 lit a der MwSt-SystRL gilt als „*Gebäude*" jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung des Kriteriums des Erstbezugs auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff „*dazugehöriger Grund und Boden*" festlegen. Die Mitgliedstaaten können zudem andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, wie etwa den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitraum zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw zwei Jahre nicht überschreiten.

Nach Art 378 MwSt-SystRL iVm Anhang X Teil B Nummern 9 darf Österreich abweichend von den allgemeinen Grundsätzen der MwSt-SystRL zudem die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden vor dem Erstbezug (Neubauten) sowie die Lieferung von Baugrundstücken iSd Art 12 MwSt-SystRL von der Mehrwertsteuer befreien.

Der Grundstücksbegriff des Art 12 MwSt-SystRL nimmt erkennbar auf Gebäude samt dazugehörigen Grund und Boden Bezug. Als Gebäude gilt dabei jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk, wobei die Mitgliedstaaten dazugehörigen Grund und Boden definieren können. Als Baugrundstücke iSd Art 12 MwSt-SystRL gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.[55]

---

[52] *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 261 sowie *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 222.

[53] Vgl VwGH, 20. 10. 2004, 2000/14/0185; *Dorazil/Takacs*, GrEStG[4] § 2 Tz 1.5 lit a.

[54] Vgl *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 261; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 204.

[55] Dazu *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer in der EU[5] (2004), 80 ff.

achatz_tumpel.book Seite 164 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Vergleicht man nun den unionsrechtlichen Grundstücksbegriff der MwSt-SystRL mit jenem des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG, so steht dieser insoweit mit den Vorgaben der MwSt-SystRL im Einklang, als auf Gebäude sowie Grund und Boden iSd bürgerlichen Rechts Bezug genommen wird. Indem es Art 12 der MwSt-SystRL den Mitgliedstaaten überlässt, die Begriffe „*dazugehöriger Grund und Boden*" sowie „*Baugrundstücke*" näher zu bestimmen, sollte auch die Einbeziehung der Bestandteile und des Zugehörs ieS in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen. Dazu sollten auch bestimmte Rechte (zB Fischereirechte, Jagdrechte, Holzbezugsrechte, Reallasten, Grunddienstbarkeiten, Wohnungseigentumsrechte) zählen, sofern sie nach den österreichischen Vorschriften für steuerliche Zwecke dem Grund und Boden als zugehörig angesehen werden.

Auch der durch § 2 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG bewirkte Ausschluss von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), Gewinnungsbewilligungen und Apothekengerechtigkeiten vom grunderwerbsteuerlichen und damit auch umsatzsteuerlichen Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG scheint durch die mitgliedsstaatliche Ermächtigung den Begriff näher zu bestimmen, unionsrechtlich gedeckt, auch wenn diese zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile zum Grundstück gehören, wenn sie fest verbunden sind. Fraglich könnte sein, ob auch die Erweiterung des Grundstücksbegriffs in § 2 Abs 2 GrEStG auf Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden dem Grundstücksbegriff des Art 12 der MwSt-SystRL entspricht. Während Gebäude auf fremdem Boden wohl vom Gebäudebegriff des Art 12 der MwSt-SystRL umfasst sind, da Gebäude nach dem Wortlaut offenbar unabhängig vom dazugehörigen Grund und Boden befreit werden, könnten Zweifelsfragen im Hinblick auf Baurechte bestehen, da die mitgliedsstaatliche Ermächtigung sich nur auf die nähere Bestimmung der Begriffe „*dazugehöriger Grund und Boden*" sowie „*Baugrundstücke*" bezieht, darüber hinaus jedoch keine Ermächtigung für die Mitgliedstaaten ersichtlich ist.

3. Bauherrenbegriff im UStG und im GrEStG

Nach der Rechtsprechung des VwGH[56] wird der Bauherrenbegriff im Umsatzsteuergesetz und im Grunderwerbsteuergesetz einheitlich ausgelegt. Der Erwerber eines Grundstückes kommt nur dann als Bauherr in Betracht, wenn er

- auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,

[56] Vgl ua VwGH 8.10.1990, 89/15/0112; 14.2.1991, 90/16/0103; 27.6.1991, 90/16/0169; 26.3.1992, 90/16/0217; 5.8.1993, 93/14/0044; 16.12.1993, 88/16/0241; 30.5.1994, 93/16/0095, 0096; 26.3.1996, 96/14/0011; 13.5.2003, 99/15/0238.

achatz_tumpel.book Seite 165 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- das finanzielle Risiko tragen muss, dh, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Erwerbers spricht das Auftreten des Veräußerers als Bauwerber, der Abschluss des Bauvertrages nach Erteilung der Baubewilligung und die Errichtung eines bereits fertig geplanten Bauwerks.[57]

Merkmal von Bauherrenmodellen ist, dass auf Ebene der Veräußerer mehrere, rechtlich voneinander getrennte Personen auftreten, nämlich der Grundstücksveräußerer auf der einen und der Gebäudelieferant auf der anderen Seite. Für den Bereich der Grunderwerbsteuer wird der Vorgang iS eines Einheitsvertrags gebündelt und der Verkauf des unbebauten Grundstücks und die Leistung des Initiators (Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss) erfasst.[58] Fraglich könnte nun sein, ob diese grunderwerbsteuerliche Einheitsbetrachtung auch für die umsatzsteuerliche Behandlung Bedeutung haben kann.[59]

Für den Bereich der Umsatzsteuer wird im Schrifttum vertreten, dass der Initiator im Bauherrenmodell umsatzsteuerlich als Lieferant des Gebäudes anzusehen ist und dieses gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei liefert.[60] Eine solche einheitliche, steuerfreie Lieferung könne nur angenommen werden, wenn der Veräußerer des Grundstücks gleichzeitig der Bauherr ist.[61]

Nach der Rechtsprechung von UFS und VwGH ist aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Bündelung von Leistungen, die nicht aus einer Hand stammen, jedoch nicht zulässig.[62] Die österreichische Rechtsprechung steht insofern wohl im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH[63] in der Rs *Kerrut,* wonach Bauleistungen von Bauhandwerkern zur Errichtung einer Eigentumswohnung im Rahmen eines Bauherrenmodells auch dann nicht steuerbefreit sind, wenn die Bauleistungen zusammen mit den Verträgen über die Lieferung des Grundstücks angeboten werden. Nach der herrschenden und mit dem Unionsrecht wohl übereinstim-

---

57 Vgl *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 278 ff; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 278.

58 Vgl dazu VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; *Fellner*, ÖStZ 1996, 499; siehe ua auch BFH 21.9.2005, II R 49/04.

59 Dazu *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 281.

60 Vgl etwa *Fellner*, ÖStZ 1996, 499.

61 Vgl zB *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994 § 6 Abs 1 Z 9 lit a Anm 26; *Rößler*, ÖStZ 2005/839; siehe auch UStR 2000 Rz 801.

62 Vgl dazu ua UFS 15.5.2008, RV/0505-G/07; 8.2.2006, RV/0286-G/04 [bestätigt durch VwGH 22.3.2010, 2006/15/0140], RV/0284-G/05 und RV/0380-G/05 [bestätigt durch VwGH 22.3.2010, 2006/15/0139] mwH sowie UFS 10.2.2006, RV/0877-L/05; dazu *Laudacher*, SWK 2006, S 325; s auch VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128.

63 EuGH 8.7.1986, Rs 73/85, Kerrut.

achatz_tumpel.book Seite 166 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

menden Auffassung unterliegt die Bündelung von Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstücks daher der Umsatzsteuer.[64] Die Leistung des Initiators ist daher stets als steuerpflichtige Werklieferung des Gebäudes anzusehen, wobei die Zusammenfassung bei der Grunderwerbsteuer umsatzsteuerlich keine weiteren Auswirkungen hat.[65]

4. Anteilsvereinigung und umsatzsteuerliche Organschaft

Der Tatbestand der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG wird ua auch dann verwirklicht, wenn die Vereinigung der Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs 2 UStG (herrschende und abhängige Unternehmen) erfolgt. Mit dieser zweiten Alternative des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG wird bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft der Tatbestand der Anteilsvereinigung über den Regelfall hinaus erweitert.[66] § 1 Abs 3 GrEStG erfasst die im § 2 Abs 2 Z 1 (Unternehmereinheit) und Z 2 (Organschaft) des UStG dargestellten Organisationsformen. Die in § 2 Abs 2 Z 2 UStG behandelte Organschaft erfordert nach der gesetzlichen Definition, dass die juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Obergesellschaft eingegliedert ist.[67]

Die Anknüpfung des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG an umsatzsteuerliche Organschaft iSd § 2 Abs 2 UStG könnte unionsrechtliche Fragen aufwerfen. Unionsrechtliche Grundlage für die umsatzsteuerliche Organschaft bildet Art 11 MwSt-SystRL. Danach können die Mitgliedstaaten nach Konsultation des beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss" genannt) in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Österreich hat die von Art 11 MwSt-SystRL geforderte Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses nicht durchgeführt, wodurch die Vereinbarkeit der österreichischen umsatzsteuerlichen Organschaftsregelung mit den Vorgaben der MwSt-SystRL zweifelhaft sein könnte. Die Beibehaltung der Organschaftsrege-

64 Vgl dazu *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 278 ff; auch *Kolacny/Caganek*, UStG[3] § 6 Anm 33 lit h; *Ruppe*, UStG[3] § 6 Tz 232.

65 Vgl *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 281 sowie *Kolacny/Caganek*, UStG[3] § 6 Anm 33 lit h.

66 *Fellner*, Grunderwerbsteuer Kommentar, 7. Lfg (April 2010), § 1 Rz 312 ff.

67 *Fellner*, Grunderwerbsteuer Kommentar, 7. Lfg (April 2010), § 1 Rz 312 ff.

achatz_tumpel.book Seite 167 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

lung unter Einschränkung auf inländische Gesellschaften wird im Schrifttum jedoch als unionsrechtlich zulässig angesehen; insofern besteht kein Anpassungsbedarf.[68]

5. Bemessungsgrundlagenwirkungen durch Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG

Spannende Fragen in Bezug auf die Wechselwirkungen zwischen Umsatzsteuer und Grundwerbsteuer ergeben sich bei Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht für Grundstücksumsätze gem § 6 Abs 2 UStG, da sich hier regelmäßig die Frage stellt, inwiefern die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer dadurch beeinflusst wird.

Seit 19.6.1998 bestehen für die Behandlung von Grundstücksumsätzen im Umsatzsteuergesetz zwei Möglichkeiten:[69]

- Der Umsatz ist nach der Grundregel des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit. Es fällt daher für die Veräußerung des Grundstückes keine Umsatzsteuer an.
- Der Unternehmer kann jedoch den Umsatz gem § 6 Abs 2 UStG als steuerpflichtig behandeln („Option zur Steuerpflicht"). Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so unterliegt grundsätzlich das Gesamtentgelt (inkl Grund und Boden) der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz von 20%.

Zweck der Regelung ist es, Umsatzsteuerkumulierungen durch nicht abzugsfähige Vorsteuern im Unternehmensbereich zu vermeiden.[70] Gem § 3 Abs 1 UStG wird eine Lieferung mit Verschaffung der Verfügungsmacht ausgeführt. Der Lieferzeitpunkt ist der Zeitpunkt, in dem der Abnehmer die Befähigung zur Verfügung über den Liefergegenstand erlangt.[71]

Grundsätzlich ist eine Option zur Steuerpflicht nur für den gesamten Grundstücksumsatz – Grund und Boden und Gebäude – einheitlich möglich, wobei jeder einzelne Umsatz optionsfähig ist.[72] Die Option kann auch auf abgrenzbare Grundstücksteile (Gebäudeteile) beschränkt werden. Gebäude oder Gebäudeteile

---

68 *Tumpel*, Mehwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997).

69 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 304. Art XV Z 1 b iVm Z 3 lit b BudgetbegleitG 1998. BGBl I 1998/79.

70 Zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit vgl VfGH 13.3.1985, G 138/84 ua.

71 Vgl *Ruppe*, UStG[3] § 3 Tz 148; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 305.

72 UFS 9.1.2007, RV/1139-W/04.

achatz_tumpel.book Seite 168 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

und dazugehöriger Grund und Boden können nach der Rsp des EuGH nicht voneinander getrennt behandelt werden.[73]

5.1. Bemessungsgrundlagenwirkungen der Umsatzsteuer auf die Grunderwerbsteuer

Gem § 4 Abs 1 iVm § 5 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff Gegenleistung umfasst alle Leistungen, die der Erwerber für das Grundstück erbringt und die der Veräußerer als Entgelt empfängt.[74]

Wird ein Grundstücksumsatz durch den Unternehmer gem § 6 Abs 2 UStG als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang behandelt, so unterliegt nach hA der Bruttobetrag (inkl der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer) der Grunderwerbsteuer und bildet die Basis für die Berechnung der Eintragungsgebühr. Nach hA erhöht die Umsatzsteuer als Teil des Kaufpreises somit die Bemessungsgrundlage der GrESt und der Eintragungsgebühr.[75] Die deutsche Rechtslage ist mit jener in Österreich vergleichbar.[76]

Aus § 4 GrEStG wird somit abgeleitet, dass auch eine allenfalls im Kaufpreis enthaltene und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zählt. [77] Wie bereits von *Fellner*[78] in diesem Band dargelegt, ist davon auszugehen, dass sich die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer nicht wechselseitig ausschließen. Ein und derselbe Vorgang kann zulässigerweise zwei oder mehreren Abgaben unterliegen. Wenn ein Rechtsvorgang unter mehrere Abgaben fällt, sind grundsätzlich sämtliche Abgaben nebeneinander zu entrichten, soweit die Abgabengesetze nicht etwas anderes vorsehen.[79] Auch eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grundwerbsteuer ist nach der hA im Schrifttum[80] und nach der Rechtsprechung[81] zulässig, sofern diese nicht ausdrücklich durch das Gesetz ausgeschlossen ist.

---

73 Vgl EuGH v 8.6.2000, C-400/98 *Breitsohl*; UFS 17.1.2007, RV/0309-G/06. *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 307 ff.

74 Vgl *Arnold/Arnold*, GrEStG § 5 Tz 101 a.

75 Dazu ua *Gaedke/Khun*, SWK 1998, S 458 ff; *Beiser*, RdW 1998, 424; *Thunshirn*, ecolex 1998, 943; *Arnold/Arnold*, GrEStG § 1 Tz 166; Ruppe, UStG^3, § 6 Tz 249/3 mwN auf die Judikatur.

76 Siehe etwa BFH 21. 11. 2000, II B 45/99; BFH 13. 2. 1998, II B 69/97 mit Hinweisen auf die frühere Rsp *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 314.

77 *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 313. Zur Umsatzsteuer aufgrund einer Option gem § 6 Abs 2 vgl VwGH 31.8.2000, 2000/16/0608 und 15.3.2001, 2001/16/0018 mwH.

78 *Fellner*, Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, (in diesem Band).

79 ZB VwGH 18.11.1993, 93/16/0014; 30.4.1999, 98/16/0130.

80 *Fellner*, Umsatzsteuer und Rechtsverkehrsteuern, (in diesem Band) mwN.

81 VwGH 11.7.1956, 474/54; VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036; VfGH 4.12.1968, B 24/68.

achatz_tumpel.book Seite 169 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Interessant ist die Frage, wie vorzugehen ist, wenn es im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens zu einer Option zur Umsatzsteuer für Grundstücksumsätze kommt. In diesen Fällen ist der in § 19 Abs 1 b lit c UStG normierte Übergang der Steuerschuld („Reverse-charge-System") zu beachten, wonach die Umsatzsteuer bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher vom Empfänger der Leistung geschuldet wird. Voraussetzung ist, dass der Empfänger der Leistung ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Sind die Voraussetzungen erfüllt, so kommt es zwingend zum Übergang der Steuerschuld. § 5 Abs 1 Z 4 GrEStG enthält für diese Fälle eine Sonderregelung für die Ermittlung der Gegenleistung. Danach besteht die Gegenleistung aus dem Meistbot einschließlich der Rechte, die nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleiben, und der Beträge, um die der Ersteher bei einem Überbot sein Meistbot erhöht.[82] Durch den Übergang der Steuerschuld auf den Ersteher ist die Umsatzsteuer nicht mehr vom Meistbot umfasst, sie wird auch nicht mehr gesondert in einer Rechnung ausgewiesen. Im Schrifttum wird daraus geschlossen, dass die Grunderwerbsteuer bei Zwangsversteigerungen nach In-Kraft-Treten der neuen Bestimmungen nur vom umsatzsteuerlichen Entgelt (= Meistbot) zu berechnen ist. Die aufgrund des Übergangs der Steuerschuld vom Ersteher geschuldete Umsatzsteuer zählt nach dieser Auffassung nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Bei der unecht steuerfreien Veräußerung eines Grundstückes bleibt für die Anwendung des „Reverse-charge-Systems" kein Raum, denn der Übergang der Steuerschuld erfasst nur die Umsatzsteuer aus dem Grundstücksumsatz, nicht jedoch allfällige Vorsteuerkorrekturen.[83]

5.2. Bemessungsgrundlagenwirkungen der Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer?

Gem § 4 UStG zählen ua auch „*andere mit Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer*

[82] Vgl dazu *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 5 Rz 202 ff.

[83] *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 6 Rz 315 ff. Für die Zwangsversteigerung von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten wurde mit dem AbgÄG 2004 hinsichtlich der zeitlichen Dimension für die Ausübung der Option eine Sonderregelung eingeführt (vgl dazu auch UStR 2000 Rz 793): Gem § 6 Abs 2 ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren nur zulässig, wenn er spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts (§ 144 EO) dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird. Diese gesetzliche Frist kann nicht verlängert werden. Eine derartige Sonderregelung ist für die praktische Anwendbarkeit des „Reverse-charge-Systems" im Zwangsversteigerungsverfahren erforderlich (vgl dazu *Kanduth-Kristen*, ZIK 2004, 7 und SWK 2004, S 458).

achatz_tumpel.book Seite 170 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat" zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Auch Art 73 ff MwSt-SystRL bezieht Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst in die Gegenleistung ein.

Im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer, hinsichtlich derer Gesamtschuldnerschaft für Veräußerer und Erwerber besteht, die idR jedoch durch den Erwerber einer Liegenschaft übernommen wird, stellt sich nun die Frage, ob bei Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG nicht auch die Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen wäre.

Der zitierte Wortlaut des § 4 UStG schließt eine Einbeziehung der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zunächst nicht aus, sondern lässt eine Einbeziehung anderer Steuern ausdrücklich zu. Nach der Verwaltungspraxis[84] ist die Grunderwerbsteuer allerdings nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Es hat auch keine Hinzurechnung der halben Grunderwerbsteuer zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu erfolgen, wenn der Erwerber die gesamte Grunderwerbsteuer trotz Gesamtschuldnerschaft trägt. Als Begründung für die Auffassung wird auf Vereinfachungsgründe verwiesen. Bemerkenswert ist jedoch, dass im Erlassentwurf vom 12.8.1998[85] noch davon ausgegangen wurde, dass in jenen Fällen, in denen der Leistungsempfänger den gesamten Grunderwerbsteueraufwand trägt, die Hälfte zum umsatzsteuerlichen Entgelt zählt. Die derzeitige Verwaltungspraxis entspricht jedoch dem endgültigen Erlass vom 16.11.1998.[86]

Im Schrifttum[87] wird zur Gesamtschuldnerschaft von Aufwendungen folgende Auffassung vertreten: Trägt der Leistungsempfänger den gesamten Aufwand, zählt die Hälfte des Aufwandes zum Entgelt; insoweit wird die Schuld des leistenden Unternehmers übernommen. Trägt hingegen der leistende Unternehmer den gesamten Aufwand, so mindert der halbe Betrag das Entgelt. Diese Auffassung würde klar für eine Einbeziehung der halben Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sprechen.

Im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer wird jedoch vertreten, dass diese außerhalb des umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches stehe und daher keinen Entgeltbestandteil darstelle, auch wenn sie zur Gänze vom Leistungsempfänger getragen wird. [88]

---

[84] Rz 798 UStR.

[85] BMF, ÖStZ 1998, 452.

[86] BMF GZ 090629/3-IV/9/98.

[87] In diesem Sinn für eine Einbeziehung der GrESt in die USt *Arnoldi/Schneider*, SWK 1999, S 620 ff, und *Ruppe*, UStG[3], § 6 Tz 249/3; kritisch *Beiser* RdW 1998, 423 ff sowie SWK 1998, 618 ff und *Gaedke/Kuhn*, SWK 1998, S 460. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG § 4 Anm 130 ff zur Gesamtschuldnerschaft bei Aufwendungen.

[88] *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG § 4 Anm 130 ff.

achatz_tumpel.book Seite 171 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Klarheit bringt mE die Rechtsprechung des deutschen BFH,[89] der sich bei vergleichbarerer Rechtslage ebenfalls mit der Frage der Einbeziehung der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage befasst hat. Nach Auffassung des BFH ist die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht um die halbe Grunderwerbsteuer zu erhöhen und ist daher keine Umsatzsteuer auf anteilige Grunderwerbsteuer zu erheben. Als Begründung verwies der BFH auf die 6. EG-Richtlinie, wonach Besteuerungsgrundlage ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Leistende für diese Umsätze vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten erhält. Der Grundstückserwerber, der die Zahlung der Grunderwerbsteuer vertraglich übernommen hat, tilgt damit seine eigene Steuerschuld; sie geht daher nicht in das dem Veräußerer zustehende Entgelt ein.

Der BFH ist damit von seiner bisherigen Rechtsprechung[90] insofern abgegangen, als nach der bis dahin geltenden Auffassung der Grundstückserwerber mit der Zahlung der Grunderwerbsteuer zur Hälfte die Grunderwerbsteuerschuld des Veräußerers getilgt hat.

Die Rechtsprechung des BFH scheint auch auf die österreichische Rechtslage übertragbar und steht auch im Einklang mit den Vorgaben der MwSt-SystRL. Die umsatzsteuerliche Gegenleistung erfordert innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung („do-ut-des“). Die Gegenleistung bildet, was der Leistende für den Umsatz vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten erhält. Nach Art 73 ff MwStSystRL werden Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer in die Gegenleistung einbezogen, sofern sie final mit dem Leistungstausch verknüpft sind. Die Übernahme der gesamten Grunderwerbsteuer durch Empfänger als Teil der Gegenleistung stellt jedoch keine solche finale Verknüpfung dar; die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt. Der Veräußerer liefert das Grundstück nicht, um Grunderwerbsteuer vom Erwerber zu erhalten; der Erwerber seinerseits bezahlt die Grunderwerbsteuer nicht, um vom Veräußerer das Grundstück zu erhalten. Insofern ist von einer Einbeziehung der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei Geltendmachung der Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG abzusehen.

6. Ergebnisse

Die Wechselwirkungen zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer können wie folgt zusammengefasst werden:

1. Doppelbelastung von Grundstücksumsätzen: Eine Doppelbelastung eines Grundstücksumsatzes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer ist nach der

[89] BFH 20.12.2005, V R 14/04.
[90] BFH 10.7.1980, V R 23/77 und Abschn 149 Abs. 7 (d)Umsatzsteuer-Richtlinien.

achatz_tumpel.book Seite 172 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Rechtsprechung von VfGH und EuGH sowohl verfassungsrechtlich als auch unionsrechtlich zulässig.

2. Grundstücksbegriff: Der in § 6 Abs 1 Z 9 lita UStG enthaltene Verweis auf den Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG dürfte weitgehend mit den unionsrechtlichen Vorgaben der MwSt-SystRL als Anknüpfungspunkt für die Steuerbefreiung im Einklang stehen. Allenfalls könnte der Grundstücksbegriff im Hinblick auf Baurechte zu weit gefasst sein.

3. Bauherrenbegriff: Im Hinblick auf den in der Umsatzsteuer und in der Grunderwerbsteuer einheitlich verwendeten Bauherrenbegriff ist anzumerken, dass dieser einer unionsrechtlichen Anpassung bedarf, da Österreich wohl nur die Lieferung des Baugrundstückes befreit, ansonsten aber von einer steuerpflichtigen Werklieferung des Gebäudes ausgeht.

4. Anteilsvereinigung: Im Hinblick auf die Anteilsvereinigung des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG besteht kein Anpassungsbedarf; die Anknüpfung des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG an § 2 Abs 2 UStG erscheint nach dem Schrifttum unionsrechtskonform, auch wenn Österreich die von Art 11 MwSt-SystRL geforderte Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses für die Einführung einer umsatzsteuerlichen Organschaftsregelung nicht durchgeführt hat.

5. Bemessungsgrundlagenwirkungen: Die Umsatzsteuer erhöht als Teil des Kaufpreises die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Die durch den Erwerber übernommene Grunderwerbsteuer ist nach der Rechtsprechung des deutschen BFH und den unionsrechtlichen Vorgaben der MwSt-SystRL nicht Teil der Gegenleistung und damit auch nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Die österreichische Verwaltungspraxis wurde dadurch bestätigt.

achatz_tumpel.book Seite 173 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern

Thomas Bieber

1. Einleitung

„Wer wenig Zucker und Salz zu sich nimmt, wer Milch statt Kaffee, Tee oder Alkohol trinkt, wer nicht raucht, wer nicht spielt, wer sich nicht vergnügt, wer bald zu Bett geht oder im Dunkeln sitzt, spart Steuern. Da indessen gerade Durchschnittsfamilien nicht asketisch zu leben pflegen, sind sie besonders belastet".[1] Dieses Zitat spiegelt die Skepsis von *Tipke* wider, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip geeignet ist, die Erhebung von speziellen Verbrauchsteuern neben der Erhebung der allgemeinen Verbrauchsteuer – der USt – zu rechtfertigen. Vielmehr könne die Erhebung von speziellen Verbrauchsteuern nur durch Lenkungs- oder Äquivalenzüberlegungen gerechtfertigt werden, dh entweder als Instrument zur Beeinflussung sozialen Verhaltens (zB Reduzierung des Verbrauchs bestimmter Güter) oder als obligatorischer Kostenbeitrag für durch Verbraucherverhalten induzierte Umweltwirkungen.[2]

Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der speziellen Verbrauchsteuern soll in diesem Beitrag allerdings nicht Thema sein, sondern die Berührungspunkte zwischen der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern. Doch welche Steuern rechnen zu den speziellen Verbrauchsteuern? Zwar enthalten weder das Unionsrecht noch das nationale Recht eine Legaldefinition des Begriffs der speziellen Verbrauchsteuern, doch wird durch Art 1 Abs 1 RL 2008/118/EG[3] (im Folgenden: SystemRL) angeordnet, dass zu den verbrauchsteuerpflichtigen Waren Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gem der RL 2003/96/EG[4] (im Folgenden: EnStRL), Alkohol und alkoholische Getränke gemäß den RL 92/83/EWG und 92/84/EWG sowie Tabakwaren gem den RL 95/59/EG, 92/79/EWG und 92/80/EWG zählen. Spezielle Verbrauchsteuern sind daher aus österreichischer Sicht die Energiesteuern (Mineralölsteuer, Elektrizitätsabgabe, Erdgasabgabe, Kohleabgabe), die Alkoholsteuer, die Biersteuer und die Tabaksteuer. Zu diesem Kreis zählt auch das Energieabgabenvergütungsgesetz, das unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückvergütung der bezahlten Energiesteuern vorsieht.

---

1 *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 968.

2 Vgl *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 1025.

3 Richtlinie 2008/118 /EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl 2009 L 9/12).

4 Richtlinie des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl 2003 L 283/51).

achatz_tumpel.book Seite 174 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Der vorliegende Beitrag beginnt mit einer Untersuchung der gesetzlichen Berührungspunkte zwischen der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern. Wesentliche Berührungspunkte treten insbesondere bei der Ermittlung der USt-Bemessungsgrundlage und im innergemeinschaftlichen Warenverkehr auf. Daran anschließend wird in Kapitel 3 dem Einfluss des Verbrauchsteuerrechts auf die Auslegung der Versandhandelsregelung des Art 3 Abs 3 UStG nachgespürt. In Kapitel 4 wird schließlich der Einfluss des Umsatzsteuerrechts auf die Auslegung verbrauchsteuerrechtlicher Tatbestände anhand von zwei Problemfällen aus der Rechtsprechung (Gutglaubensschutz; Liebhaberei) dargestellt.

2. Gesetzliche Berührungspunkte zwischen der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern

2.1. Steuergegenstand

Der Umsatzsteuer unterliegen nach Art 2 Abs 1 MwStSystRL[5] Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt. Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind nach Art 15 Abs 1 MwStSystRL Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen. Vor dem Hintergrund dieses weiten Verständnisses eines umsatzsteuerpflichtigen Gegenstands sind potentiell alle von der EnStRL umfassten Energieerzeugnisse und elektrischer Strom Gegenstände iSd UStG. Wenngleich das öUStG keine dem Art 15 Abs 1 MwStSystRL vergleichbare Legaldefinition vorsieht, lässt sich der durch die MwStSystRL vorgegebene „weite" umsatzsteuerliche Gegenstandsbegriff aus dem österreichischen Sachenrecht ableiten.[6] Danach gilt als Sache alles, was von der Person unterschieden ist und zum Gebrauche des Menschen dient.[7] Sämtliche Energieerzeugnisse, wie zB Mineralöl, Kohle, Dampfkraft oder Elektrizität, sind von diesem Begriffsverständnis umfasst.[8] Die physikalische Beschaffenheit des Energieerzeugnisses (flüssig, fest, gasförmig) ist für die zivilrechtliche Wertung nicht entscheidend. Entscheidend ist alleine, ob, wie es *Mayer-Maly*[9] im Rahmen einer Analyse der Rechtsprechung des OGH zur Elektrizität

[5] RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl 2006 L 347/1; zuletzt geändert durch die RL 2010/88/EU des Rates vom 7.12.2010 zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten, ABl 2010 L 326/1).

[6] Zur Anknüpfung des Umsatzsteuerrechts an den zivilrechtlichen Sachenbegriff s *Ruppe*, UStG[3], § 3 Tz 10.

[7] Vgl § 285 ABGB.

[8] *Spielbüchler* in *Rummel*, ABGB[3], § 285 Tz 6.

[9] *Mayer-Maly* in *Mayer-Maly*, Probleme des Energierechts (1972), 13.

achatz_tumpel.book Seite 175 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

aufgezeigt hat, die über ein Energieerzeugnis abgeschlossenen Lieferungsverträge nach ihrer Verkehrsauffassung als Kaufverträge zu qualifizieren sind. Typischerweise werden Stromlieferungsverträge als Sukzessivlieferungsverträge qualifiziert, was voraussetzt, dass Strom die Eigenschaft einer Sache zuerkannt wird.[10]

In Abgrenzung zum „weiten" umsatzsteuerlichen Gegenstandsbegriff ist der Begriff der „verbrauchsteuerpflichtigen Waren" umsatzsteuerlich enger gefasst. Nach Art 2 Abs 3 MwStSystRL gelten als „verbrauchsteuerpflichtige Waren" Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch Gas, das über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz geliefert wird. Durch die Verwendung des Begriffes „Energieerzeugnisse" zieht Art 2 Abs 3 MwStSystRL eine eindeutige begriffliche Parallele zur EnStRL. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist jedes Energieerzeugnis iSd EnStRL mit Ausnahme von Erdgas eine verbrauchsteuerpflichtige Ware iSd Art 2 Abs 3 MwStSystRL. Für Strom- und Gaslieferungen bestehen eigene Leistungsortregeln. Die durch Art 2 Abs 3 MwStSystRL vorgegebene umsatzsteuerliche Definition verbrauchsteuerpflichtiger Waren wurde ohne inhaltliche Abweichungen in Art 1 Abs 6 zweiter Satz öUStG übernommen.[11]

2.2. Bemessungsgrundlage

Nach der Grundregel des Art 73 MwStSystRL bildet der Wert der Gegenleistung die Besteuerungsgrundlage für eine Lieferung im Inland. In die USt-Bemessungsgrundlage sind nach Art 78 lit a MwStSystRL Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben einzubeziehen. Eine Einschränkung auf bestimmte Steuer- oder Abgabenarten erfolgt, wenn man von der Ausklammerung der USt aus ihrer eigenen Bemessungsgrundlage absieht, nicht. Die speziellen Verbrauchsteuern, die von der Person geschuldet oder entrichtet werden, die den innergemeinschaftlichen Erwerb eines verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisses tätigt, sind gem Art 78 Abs 1 lit a MwStSystRL und Art 4 Abs 1 UStG Bestandteil der USt-Bemessungsgrundlage.[12] Auf die beim innergemeinschaftlichen Erwerb anfallenden Verbrauchsteuern wird somit wie auch bei der Einfuhr aus Drittstaaten[13] USt erhoben.[14] Die Mitgliedstaaten sind nach Art 84 Abs 1 MwStSystRL dazu verpflichtet, die Einrechnung der Verbrauchsteuern in die USt-Bemessungsgrundlage sicherzustellen. Erhält der Erwerber nach dem Zeitpunkt der Bewirkung des innergemeinschaftlichen

10 *Aicher* in *Rummel*, ABGB[3], § 1053 Tz 5 mwN.
11 Vgl Art 1 Abs 6 UStG.
12 Siehe *Ruppe*, UStG[3], Art 4 Tz 3.
13 § 5 Abs 4 Z 2 UStG.
14 Vgl *Stadie* in *Rau* et al, Einf Anm 322.

achatz_tumpel.book Seite 176 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Erwerbs von Gegenständen Verbrauchsteuern zurück, die in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert worden sind, entrichtet wurden, wird die Steuerbemessungsgrundlage im Mitgliedstaat des innergemeinschaftlichen Erwerbs entsprechend gemindert.[15] Eine Ausklammerung der speziellen Verbrauchsteuern aus der USt-Bemessungsgrundlage kann nicht auf die Ausnahmebestimmung des Art 79 lit c MwStSystRL bzw die korrespondierende Bestimmung des § 4 Abs 3 UStG gestützt werden. Danach zählen nur jene Beträge nicht zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt, die ein Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.

2.3. Steuerbefreiungen im privaten Reiseverkehr

Wenn Privatpersonen verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördern oder aus einem Drittstaat in einen EU-Mitgliedstaat importieren, sind die im Bestimmungsmitgliedstaat vorgesehenen umsatz- und verbrauchsteuerbefreiten Freimengen zu beachten. Art 32 SystemRL bildet die Rechtsgrundlage für die persönliche Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson für ihren Eigenbedarf (sog **Touristenbeförderung**[16]). Die Beförderung ist nicht auf ein bestimmtes Beförderungsmittel eingeschränkt, dh es spielt keine Rolle, ob die Waren mit dem Auto, dem Bus, der Bahn oder dem Flugzeug nach Österreich eingeführt werden. Die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdbedarf erfolgt nach Art 32 SystemRL nicht durch Festlegung von definitiven Freigrenzen, sondern durch fakultative Festlegung von Richtmengen. Die mitgliedstaatlichen Richtmengen dürfen allerdings die in Art 32 Abs 3 lit a und lit b SystemRL vorgegebenen Werte nicht unterschreiten. Sofern im Rahmen einer Touristenbeförderung die von den Mitgliedstaaten festgelegten Freigrenzen nicht überschritten werden, bleiben die verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit der Verbrauchsteuer des Ursprungsmitgliedstaates belastet und sind im Bestimmungsmitgliedstaat verbrauchsteuerbefreit.

Die SystemRL regelt ausschließlich die Touristenbeförderung aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, trifft aber keine Regelung für den **Touristenimport** aus einem Drittstaat in einen Bestimmungsmitgliedstaat. Maßgebliche Rechtsgrundlage für Importvorgänge ist seit 1.12.2008 die RL 2007/74/EG,[17] wobei die zu berücksichtigenden Freigrenzen in Art 8 ff RL 2007/74/EG definiert sind. Die Vorgaben und Freigrenzen der RL 2007/74/EG gelten glei-

[15] Vgl Art 84 Abs 2 MwStSystRL.

[16] Der Begriff der „Touristenbeförderung" ist kein Legalbegriff der RL 2008/118/EG oder der österreichischen Verbrauchsteuergesetze.

[17] Richtlinie 2007/74/EG des Rates v 20.12.2007 über die Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern (ABl L 346/6). Die RL 2007/74/EG ist nach Art 20 RL 2007/74/EG seit 1.12.2008 anzuwenden.

achatz_tumpel.book Seite 177 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

chermaßen für verbrauch- und umsatzsteuerliche Importvorgänge. Nach Art 41 ZBefrVO sind die festgelegten Freigrenzen auch für zollrechtliche Zwecke maßgebend. Die für Tabakwaren, Alkohol und alkoholische Getränke vorgesehenen Befreiungen gelten grundsätzlich erst für Reisende ab 17 Jahren.[18]

Die MwStSystRL regelt zwar den **Touristenexport**,[19] aber enthält keine Regelung zur Touristenbeförderung aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder zum Touristenimport aus einem Drittstaat in einen Mitgliedstaat. Die zulässigen umsatzsteuerlichen Freigrenzen für den Touristenimport werden wie für verbrauchsteuerliche Zwecke durch die RL 2007/74/EG bestimmt.

Die Vorgaben der RL 2007/74/EG wurden durch die Einführung des § 6 Abs 5 und Abs 6 UStG im Rahmen des 2. AbgÄG 2008[20] umgesetzt. § 6 Abs 5 und Abs 6 UStG sind seit 1.12.2008 anzuwenden, aber ausschließlich auf die Einfuhr aus einem Drittstaat zugeschnitten. Dennoch sind die Grenzen des § 6 Abs 5 und Abs 6 UStG auch bei Beförderungsvorgängen zwischen zwei Mitgliedstaaten anzuwenden. Dies ergibt sich daraus, dass nach Art 6 Abs 2 Z 3 UStG der innergemeinschaftliche Erwerb jener Gegenstände steuerfrei ist, deren Einfuhr nach den für die EuSt geltenden Vorschriften steuerfrei wäre. Da die in § 6 Abs 5 und Abs 6 UStG aufgezählten verbrauchsteuerpflichtigen Waren Gegenstände iSd UStG sind und Privatpersonen beim Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren jedenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat bewirken, sind § 6 Abs 5 und Abs 6 UStG ebenfalls auf die Verbringung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat nach Österreich anzuwenden.

Tab 1 bietet einen zusammenfassenden Überblick über die umsatzsteuerlichen und verbrauchsteuerlichen Freigrenzen. Die ersten drei Spalten der Tab 1 zeigen die umsatzsteuerlichen Freigrenzen, die nachfolgenden drei Spalten zeigen die verbrauchsteuerlichen Freigrenzen:

umsatzsteuerbefreit	EU	Drittstaat	**verbrauchsteuerbefreit**	EU	Drittstaat
Tabakwaren[21]			**Tabakwaren**[22]		
Zigaretten	200 Stk	200 Stk	Zigaretten	800 Stk	200 Stk
Zigarillos	100 Stk	100 Stk	Zigarillos	400 Stk	100 Stk

18 Art 10 RL 2007/74/EG.

19 Rechtliche Grundlage ist Art 147 MwStSystRL. Die Befreiung für den Touristenexport ist in § 7 Abs 1 Z 3 UStG umgesetzt und soll an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden.

20 BGBl I 2008/140.

21 Art 8 Abs 1 RL 2007/74/EG.

22 Art 32 Abs 3 lit a SystemRL; Art 8 Abs 1 RL 2007/74/EG.

achatz_tumpel.book Seite 178 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Zigarren	50 Stk	50 Stk	Zigarren	200 Stk	50 Stk
Rauchtabak	250g	250g	Rauchtabak	1,0 kg	250 g
Alkohol und alkoholische Getränke[23]			**Alkohol und alkoholische Getränke[24]**		
Alkohol (Alkoholgehalt > 22% vol)	1 l/Person	1 l/Person	Alkohol (Alkoholgehalt > 22% vol)		1 l/Person
Alkohol (Alkoholgehalt < 22% vol)	2 l/Person	2 l/Person	Alkohol (Alkoholgehalt < 22% vol)		2 l/Person
Nicht schäumender Wein	4 l/Person	4 l/Person	Nicht schäumender Wein		4 l/Person
Bier	16 l/Person	16 l/Person	Bier	110 l	16 l/Person
			Spirituosen	10 l	
			Zwischenerzeugnisse (zB Likörwein)	20 l	
			Wein (davon höchstens 60 l Schaumwein)	90 l	
Kraftstoffe[25]			**Kraftstoffe[26]**		
Kraftstoff in einem tragbaren Behälter	10 l	10 l	Kraftstoff in einem tragbaren Behälter		10 l

Tab 1: Umsatzsteuerliche und verbrauchsteuerliche Freigrenzen beim Touristenimport von verbrauchsteuerlichen Waren

Die Gegenüberstellung in Tab 1 zeigt, dass beim Touristenimport aus Drittstaaten umsatz- und verbrauchsteuerlich die gleichen Freigrenzen für die Einreise nach Österreich gelten. Unterschiede ergeben sich bei der Touristenbeförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nach Österreich. Beispielsweise ist für Zigaretten einerseits eine umsatzsteuerliche Freigrenze von 200 Stück, andererseits eine verbrauchsteuerliche Freigrenze von 800 Stück vorgesehen. Befördert daher eine Privatperson zB im Februar 2011 600 Stück Zigaretten (ca 3 Stangen) aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nach Österreich, überschreitet sie damit die umsatzsteuerliche, aber nicht die verbrauchsteuerliche Freigrenze. Die Überschreitung der umsatzsteuerlichen Freigrenze verpflichtet die Privatperson allerdings zur Deklarierung der Waren und zur Entrichtung von österreichischer Umsatzsteuer für 400 Stück. Die Art und

23 Art 9 RL 2007/74/EG.
24 Art 32 Abs 3 lit a SystemRL; Art 9 RL 2007/74/EG.
25 Art 11 RL 2007/74/EG.
26 Art 11 RL 2007/74/EG.

achatz_tumpel.book Seite 179 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Weise der Deklarierung richtet sich nach dem zur Einreise verwendeten Beförderungsmittel. Flughäfen greifen zB regelmäßig auf ein „Kanalsystem" zurück.[27]

2.4. Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb

Art 138 Abs 2 lit b MwStSystRL normiert eine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Beförderungs- oder Versendungslieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Schwellenerwerber iSd Art 3 Abs 1 MwStSystRL.[28] Korrespondierend zur Steuerbefreiung des Art 138 Abs 2 lit b MwStSystRL ist nach Art 2 Abs 1 lit b sublit iii MwStSystRL der innergemeinschaftliche Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Bestimmungsmitgliedstaat des Schwellenerwerbers steuerpflichtig.[29] Die Steuerbefreiung findet nach Art 139 Abs 2 MwStSystRL keine Anwendung auf die Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch steuerbefreite Kleinunternehmer iSd Art 282 bis 292 MwStSystRL.

Art 138 Abs 2 lit b MwStSystRL setzt für die Anwendung der Steuerbefreiung voraus, dass die Versendung oder Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach den Vorgaben der Art 7 Abs 4 und 5 oder Art 16 RL 92/12/EWG erfolgt. Art 7 Abs 4 RL 92/12/EWG bestimmt, dass die innergemeinschaftliche Beförderung der Waren mit einem Begleitdokument erfolgen muss, das die wichtigsten Angaben des in Art 18 Abs 1 RL 92/12/EWG genannten Dokuments enthält. Weiters verpflichtet sich die die Verbrauchsteuer schuldende Person gegenüber den Steuerbehörden zur Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren und zur nachfolgenden Entrichtung der Verbrauchsteuer sowie zur Duldung jeglicher Verwaltungskontrollen. Der Empfänger der verbrauchsteuerpflichtigen Waren kann gem Art 16 Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie 92/12/EWG auch ein registrierter oder nicht registrierter gewerblicher Wirtschaftsbeteiligter sein.[30]

Der Verweis in Art 138 Abs 2 lit b MwStSystRL auf die RL 92/12/EWG ist veraltet. Die RL 92/12/EWG wurde mit Wirkung vom 1.4.2010 aufgehoben.[31] Für Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die vor dem 1. April

---

27 Vgl die Darstellungen auf der Homepage des BMF https://www.bmf.gv.at/Zoll/InformationenfrReisende/_start.htm [Stand: 1.12.10].

28 Vgl *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997), 374.

29 Nach Art 210 MwStSystRL legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten der Entrichtung der Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren iSd Art 2 Absatz 1 lit b sublit iii MwStSytRL fest. Ferner bestimmen die Mitgliedstaaten nach Art 258 MwStSystRL die Einzelheiten der Erklärungspflichten in Bezug auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von verbrauchsteuerpflichtigen Waren iSd Art 2 Absatz 1 lit b sublit iii MwStSystRL.

30 Vgl *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997), 375.

31 Art 47 Abs 1 SystemRL.

achatz_tumpel.book Seite 180 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

2010 eingeleitet wurden, sind kraft richtlinienrechtlicher Anordnung die Regelungen der RL 92/12/EWG maßgebend.[32] Art 7 Abs 4 und 5 RL 92/12/EWG wurden durch Art 34 Abs 1 und Abs 2 SystemRL ersetzt. Der Umfang der Dokumentationspflichten ist unverändert geblieben. Die Beförderung hat unter Mitführung eines Begleitdokuments zu erfolgen, das die wichtigsten Angaben eines elektronischen Verwaltungsdokuments iSd Art 21 Abs 1 SystemRL enthält. Entsprechend der Vorgängerregelung des Art 7 Abs 5 RL 92/12/EWG hat der Steuerschuldner die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaates zu entrichten, hiefür eine Sicherheit zu leisten sowie umfassende Kontrollmaßnahmen zu dulden.[33] Der Bestimmungsmitgliedstaat kann allerdings von der Einbehaltung einer Sicherheitsleistung absehen. In diesem Fall setzt er die Kommission hiervon in Kenntnis, die ihrerseits die übrigen Mitgliedstaaten informiert.

Die Regelungen des Art 2 Abs 1 lit b sublit ii und Art 138 Abs 2 lit b MwStSystRL sind in Art 1 Abs 6 erster Satz und Art 3 Abs 7 zweiter Satz UStG umgesetzt. Beziehen Schwellenerwerber verbrauchsteuerpflichtige Waren, haben diese stets einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat zu versteuern. Art 3 Abs 7 zweiter Satz UStG normiert, dass Art 3 Abs 4 Z 2 und Abs 5 UStG nicht auf die Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren anzuwenden sind. Somit unterliegen Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Privatpersonen sowie an Schwellenerwerber stets der USt des Bestimmungsmitgliedstaates.[34] Die Lieferungen an Schwellenwerber sind steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen iSd Art 7 UStG.

2.5. Umsatzsteuerliches Erhebungsverbot für spezielle Verbrauchsteuern?

Die Erhebung von speziellen Verbrauchsteuern ist nach Art 401 MwStSystRL nicht gerechtfertigt, wenn diese den Charakter einer Umsatzsteuer haben.[35] Das Erhebungsverbot greift auch, wenn die speziellen Verbrauchsteuern nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben, aber die Erhebung der speziellen Verbrauchsteuern im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Zentrale Wesensmerkmale der Umsatzsteuer sind nach ständiger EuGH-Rsp[36] die Belastung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs durch Erfassung kommerzieller Umsätze, die Belastung des Mehrwerts auf

---

32 Art 46 Abs 2 SystemRL.

33 Art 34 Abs 2 SystemRL.

34 *Ruppe*, UStG[3], Art 3 BMR Tz 31.

35 Gegen dieses Erhebungsverbot wird von *Ruppe* in FS Flick, Verbot mehrwertsteuergleicher Abgaben im EG-Recht, 971 ff und *Moritz*, ÖStZ 1997, 395, kritisch eingewendet, dass Abgaben den freien Warenverkehr umso weniger belasten, je ähnlicher sie der Umsatzsteuer sind.

36 EuGH 1.4.1982, Rs C-89/81, *Hong-Kong Trade*; 5.5.1982, Rs C-15/81, *Gaston Schul*; 14.2.1985, Rs C-268/83, *Rompelman*; 10.7.1985, Rs C-16/84, *Kommission/Königreich der Niederlande*; 27.11.1985, Rs C-295/84, *Wilmot/Organic*; 3.3.1988, Rs C-252/86, *Bergandi;*

achatz_tumpel.book Seite 181 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

jeder Produktions- und Verarbeitungsstufe, die Unabhängigkeit der Erhebung von der Anzahl der getätigten Geschäfte, die Überwälzbarkeit, die genaue Proportionalität zum Preis sowie der Vorsteuerabzug.[37] Der EuGH hat, abgesehen von seinem Urteil in der Rs *Dansk Denkavit*,[38] bisher regelmäßig die Vereinbarkeit von nationalen Abgaben mit Art 401 MwStSystRL bejaht,[39] was zum einen auf eine enge Auslegung des Art 401 MwStSystRL hindeutet und zum anderen die breitflächige Akzeptanz der doppelten Belastung bestimmter Güter mit Umsatzsteuer und speziellen Verbrauchsteuern unterstreicht.[40]

13.7.1989, Rs C-93/88 und C-94/88, *Wisselink*, Rn 20; 19.3.1991, Rs C-109/90, *Giant*; 31.3.1992, Rs C-200/90, *Dansk Denkavit*; 6.7.1995, Rs C-62/93, *BP Soupergaz*; 24.10.1996, Rs C-317/94, *Gibbs*; EuGH 26.6.1997, Rs C-370-372/95, *Careda ua*; 18.12.1997, Rs C-384/95, *Landboden-Agrardienste*; 19.2.1998, Rs C-318/96, *SPAR Österreichische Warenhandels AG*; EuGH 8.6.1999, Rs C-338/97, C-344/97 und C-390/97, *Erna Pelzl ua*, Rn 21; 7.12.1999, Rs C-216/97, *Gregg*; EuGH 9.3.2000, Rs C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, Rn 20; 29.4.2004, Rs C-308/01, *GIL Insurance ua*, Rn 31.

37 Vgl ausführlich *Moritz*, FJ 1996, 271 ff.

38 EuGH 31.3.1992, Rs C-200/90, *Dansk Denkavit*. Dass es sich hierbei um den einzigen Fall handelt, in dem der EuGH die Vereinbarkeit einer nationalen Abgabe mit Art 401 MwStSystRL verneint hat, ist ua den Schlussanträgen von GA Stix-Hackl v 14. März 2006 in der Rs C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, Rn 24 zu entnehmen.

39 EuGH 27.11.1985, Rs C-295/84, *Wilmot/Organic*, Rn 17 betreffend die Erhebung eines umsatzbezogenen sozialen Solidaritätsbeitrag und einer umsatzbezogenen Abgabe für die gegenseitige Hilfe; 8.7.1986, Rs C-73/85, *Kerrut*, Rn 22 f betreffend die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer; 3.3.1988, Rs C-252/86, *Bergandi*, Rn 20 betreffend die Erhebung einer französischen Staatsabgabe auf die Aufstellung von Spielautomaten an einem öffentlichen Ort; 13.7.1989, Rs C-93/88 und C-94/88, *Wisselink ua*, Rn 21 u 25 betreffend die Erhebung einer speziellen Steuer auf die Lieferung oder Einfuhr von Personenkraftwagen; 19.3.1991, Rs C-109/90, *Giant*, Rn 13 betreffend die Erhebung einer kommunalen Vergnügungssteuer; 7.5.1992, Rs C-347/90, *Bozzi*, Rn 13 ff betreffend die Einhebung eines Beitrages von in Italien zugelassenen Anwälten; 16.12.1992, Rs C-208/91, *Beaulande*, Rn 15 ff betreffend die Erhebung einer Gebühr iZm dem Erwerb von Baugrundstücken, die alternativ zur Umsatzsteuer erhoben wird; 17.9.1997, Rs C-347/95, *UCAL*, Rn 35 f betreffend die Erhebung einer Vermarktungsabgabe auf Milcherzeugnisse; 17.9.1997, Rs C-28/96, *Fricarnes*, Rn 39 ff betreffend eine nationale Vermarktungsabgabe auf Fleisch; 8.6.1999, Rs C-338/97, C-344/97 und C-390/97, *Erna Pelzl ua*, Rn 22 ff betreffend die Erhebung von österreichischen Tourismusabgaben; 9.3.2000, Rs C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, Rn 25 betreffend die Erhebung der österreichischen Getränkesteuer; 29.4.2004, Rs C-308/01, *GIL Insurance ua*, Rn 37 betreffend die Erhebung einer Versicherungsprämiensteuer; 3.10.2006, Rs C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, Rn 35 betreffend die Erhebung einer Regionalsteuer auf Produktionstätigkeiten.

40 Siehe *Stadie* in *Rau* et al, Einf Anm 322.

achatz_tumpel.book Seite 182 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3. Die verbrauchsteuerrechtliche Auslegung der Versandhandelsregelung des Art 3 Abs 3 UStG

3.1. Das Problem

Die Anwendung der Versandhandelsregelung des Art 3 Abs 3 UStG führt zur Verschiebung des Lieferorts vom Ursprungs- in den Bestimmungsmitgliedstaat. Grundlegende Voraussetzung ist, dass der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird. Zwar setzt die Anwendung der Versandhandelsregelung weiters voraus, dass es sich beim Abnehmer entweder um eine Privatperson iSd Art 3 Abs 4 Z 1 UStG oder um einen Schwellenerwerber iSd Art 3 Abs 4 Z 2 lit a–d UStG handelt und dass der ausländische Lieferer die österreichische Lieferschwelle iHv € 35.000 überschreitet. Diese Detailvoraussetzungen sind jedoch erst dann zu prüfen, wenn feststeht, dass eine Versendung durch einen Lieferer vorliegt. Liegt stattdessen eine Abholung durch einen Privaten oder einen Schwellenerwerber vor, ist die Versandhandelsregelung nicht anwendbar. Die Zurechnung der Lieferung zum Lieferer oder zur Privatperson determiniert die Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit der Versandhandelsregelung und ist gleichermaßen relevant für Leistungsbeziehungen zwischen ausländischen Unternehmern und inländischen Privatpersonen und Schwellenerwerbern sowie für Leistungsbeziehungen zwischen österreichischen Unternehmern und ausländischen Privatpersonen und Schwellenerwerbern.[41] Wird die Lieferung dem Lieferer zugerechnet, ist, sofern der Lieferer die Lieferschwelle überschreitet, der Lieferort der Bestimmungsmitgliedstaat. Liegt eine Abhollieferung vor, bleibt der Gegenstand der Lieferung nach § 3 Abs 8 UStG mit der USt des Ursprungsmitgliedstaates belastet.

Es sind somit die Kriterien für die Zurechnung der Lieferung zum Lieferer herauszuarbeiten. Ausgehend von der sekundärrechtlichen Vorgabe des Art 33 Abs 1 MwStSystRL wird die Lieferung dem Lieferer zugerechnet, wenn die Lieferung durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert wird. Nach einer Protokollerklärung zur Vorgängerregelung des Art 33 Abs 1 MwStSystRL in der 6. EG-RL ist dies dann der Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt wird.[42] Eine indirekte Lieferung durch den Lieferanten kann zB vorliegen, wenn der Abnehmer den Lieferanten bevollmächtigt, einen Dritten mit der Durchfüh-

[41] Natürlich muss ein österreichischer Lieferer, sofern ihm die Lieferung zuzurechnen ist, die maßgebliche ausländische Lieferschwelle überschreiten, um eine Verlagerung des Lieferorts in das Bestimmungsland zu bewirken.

[42] Protokollerklärung zu Art 28b Buchstabe B der 6. EG-RL idF RL 91/680/EWG. Die Erklärung ist zB bei *Birkenfeld/Forst*, Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt[2] (1994), 227 abgedruckt.

achatz_tumpel.book Seite 183 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

rung des Transports zu beauftragen.[43] Dahingegen spricht *Grünwald*[44] von einer Abhollieferung, wenn der Empfänger den Lieferer mit dem Transport beauftragt oder damit beauftragt, den Transport zu besorgen. Für *Reiß*[45] ist allein die Unterscheidung maßgebend, ob die Beförderung vom Abnehmer oder einem von diesem Beauftragten ausgeführt wird oder vom Lieferanten oder einem von diesem Beautragten.

3.2. Verbrauchsteuerrechtliche Kriterien für die Zurechnung einer Lieferung an den Lieferer

Erfolgt der Erwerb von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch Privatpersonen, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 32 SystemRL zu prüfen. Art 32 SystemRL ist die Nachfolgeregelung zu Art 8 sowie Art 9 Abs 2 und Abs 3 RL 92/12/EG. Zwischen den Vorgängerregelungen und der Nachfolgeregelung bestehen keine materiellen Unterschiede. Ist der Erwerbsvorgang dadurch gekennzeichnet, dass *„Privatpersonen"* verbrauchsteuerpflichtige Waren *„für ihren Eigenbedarf"* erwerben und diese *„selbst [vom Erwerbs- in den Bestimmungsmitgliedstaat] befördern"*, bleiben die verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit der Verbrauchsteuer des Erwerbsmitgliedstaates belastet. Eine Verbrauchsbesteuerung derselben Waren ist daher im Bestimmungsmitgliedstaat grundsätzlich nicht zulässig. Folglich ist für einen privaten Beförderungsvorgang keine Dokumentationspflicht vorgesehen. Probleme bestehen bei der Grenzziehung zwischen Eigenbedarf und Fremdbedarf (zwischen privaten und kommerziellen Zwecken) sowie bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nicht selbständiger Beförderung.[46] Die SystemRL enthält keine Definition eines „Erwerbs für den Eigenbedarf" sondern schreibt in Art 32 Abs 2 SystemRL lediglich die Prüfung eines nicht abschließenden Kriterienkatalogs vor. Zu prüfen sind ua die handelsrechtliche Stellung und die Gründe des Besitzers für den Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren[47], die Art[48] oder Menge[49] der verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Für die Abgrenzung zwischen Eigenbedarf und gewerblichen Zwecken können die Mitgliedstaaten Richtmengen festlegen. Soweit diese für alkoholische Getränke und Tabakwaren festgelegt werden, sind die in Art 32 Abs 3 RL 2008/118/EG angeführten Untergrenzen zu beachten.[50] Für die unter die EnStRL fallenden Energieerzeugnisse und elektrischen Strom sind keine Richtmengen

43 *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997), 584.
44 *Grünwald* in *Hartmann/Metzenmacher*, UStG-Kommentar, § 3c Tz 26 (Lfg 2/06).
45 *Reiß* in R/D/F/G, UStG[8], § 3c Tz 33 (Lfg 82 v April 1995).
46 So bereits *von Quitzow*, "Man in Black" and indirect taxation: the internal market urges for further harmonization, EC Tax Review 1999, 124.
47 Art 32 Abs 2 lit a RL 2008/118/EG.
48 Art 32 Abs 2 lit d RL 2008/118/EG.
49 Art 32 Abs 2 lit e RL 2008/118/EG.
50 *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts (1997), 225.

achatz_tumpel.book Seite 184 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

vorgesehen. Wendet man den Blick auf die Tatbestandsvoraussetzung der „selbständigen Beförderung", so tritt insbesondere die Frage auf, ob diese Voraussetzung auch erfüllt ist, wenn die Beförderung im Namen und auf Rechnung der Privatperson erfolgt. Mit dieser Frage hatte sich der EuGH in den Rs *EMU* und *Joustra* auseinanderzusetzen.

Die Rs *EMU* betraf britische Privatpersonen, die über eine britische Gesellschaft Zigaretten aus Luxemburg bestellten. Die Zigaretten wurden durch ein von der britischen Gesellschaft organisiertes Beförderungsunternehmen im Namen und für Rechnung der Privatpersonen nach Großbritannien befördert, woraufhin die britischen Finanzbehörden britische Verbrauchsteuer festsetzten. In seinem Urteil bestätigt der EuGH die Vorgehensweise der britischen Finanzbehörden. Nach seiner Ansicht lasse der Wortlaut des Art 8 RL 92/12/EG die Einschaltung eines Dritten nicht zu.[51] Mit Blick auf das Regelungskonzept der SystemRL bestätigt der EuGH die Zulässigkeit der zweifachen Entstehung einer Verbrauchsteuer – das eine Mal bei der Überführung der Waren in den verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr, das andere Mal beim Inbesitzhalten zu gewerblichen Zwecken im Bestimmungsmitgliedstaat.[52] Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung birgt nach Ansicht des EuGH kein Konfliktpotential, weil Art 10 Abs 4 RL 92/12/EG eine Rückerstattung der im Erwerbsmitgliedstaat angefallenen Verbrauchsteuer vorsieht.[53] Der EuGH streicht weiters heraus, dass der Anwendungsbereich des Art 10 RL 92/12/EG nicht auf spezielle Versendungsvorgänge durch den Verkäufer, sondern allgemein auf sämtliche Beförderungsvorgänge auf Gefahr des Verkäufers zugeschnitten sei.[54] Entscheidend sei nicht die zivilrechtliche Form der Verkaufsabwicklung, sondern die objektive Natur der Vorgänge.[55] Wesentliches Indiz für die Zurechnung des Gefahrenrisikos zum Verkäufer sei, dass die britische Gesellschaft das Wechselkursrisiko trage.[56]

Die Rs *Joustra* betraf eine niederländische Privatperson, die einem Weinzirkel angehörte. Die Privatperson erwarb für sich und für andere Mitglieder des Weinzirkels Wein aus einem anderen Mitgliedstaat und ließ diesen von einem niederländischen Beförderungsunternehmen abholen. Der Wein wurde im anderen Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und die Verbrauchsteuer entrichtet. Im Rahmen der Erklärung der bezogenen Weinmengen wurde der Privatperson auch niederländische Verbrauchsteuer vorgeschrieben, wogegen diese berief. Der EuGH führt in seinem Urteil zunächst aus, dass der Bezug von verbrauchsteuerpflichtigen Waren von einer Privatperson für

[51] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 33 u 37.
[52] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 42.
[53] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 50.
[54] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 45.
[55] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 46.
[56] EuGH 2.4.1998, Rs C-296/95, *EMU*, Rn 48.

achatz_tumpel.book Seite 185 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

andere Privatpersonen nicht unter Art 8 RL 92/12/EG zu subsumieren ist.[57] Die Anwendung des Art 8 RL 92/12/EG setze voraus, dass die Beförderung durch den Erwerber der verbrauchsteuerpflichtigen Waren persönlich und nicht – wie im vorliegenden Fall – durch ein Beförderungsunternehmen erfolgt.[58] Wesentliche Anhaltspunkte für die Abgrenzung zwischen gewerblichen und privaten Zwecken seien die verwendete Beförderungsart sowie die beförderten Mengen.[59] Aus der Nichtanwendbarkeit des Art 8 RL 92/12/EG folgert der EuGH eine Nichtanwendbarkeit des Art 9 RL 92/12/EG. Auch eine Anwendung des Art 10 RL 92/12/EG sei ausgeschlossen, weil die Initiative für die Beförderung nicht vom Verkäufer, sondern von der Privatperson ausgeht, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren erworben hat.[60] Schließlich bejaht der EuGH eine Anwendung des Art 7 RL 92/12/EG, wonach die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu Recht entstanden ist, aber eine Rückerstattung der im Erwerbsmitgliedstaat angefallenen Verbrauchsteuer zu erfolgen hat.[61]

3.3. Die Anknüpfung des VwGH an die Urteile *EMU* und *Joustra*

Der VwGH knüpft für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Art 3 Abs 3 UStG an die Urteile *EMU* und *Joustra* an. Nach Ansicht des VwGH[62] kommt es bei der Einschaltung eines Spediteurs nicht entscheidend darauf an, wer zivilrechtlicher Schuldner des Spediteurs ist. Vielmehr kommt es darauf an, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert hat oder dem potentiellen Käufer der Ware die Möglichkeit der (gegebenenfalls durch einen Dritten zu erbringenden) Transportleistung angeboten hat. Wenn der Lieferer dem Spediteur ein Konzept für Muster-Transportbestellscheine zur Verfügung stellt und der Spediteur auf der Umschlagmappe für die Transportaufträge den Lieferer als Auftraggeber anführt, sind dies gewichtige Indizien für die Zurechnung der Lieferung zum Lieferer. Letztlich wird eine Lieferung dann dem Lieferer zuzurechnen sein, wenn dieser den Spediteur ausgewählt und mit ihm die Transportkonditionen vereinbart hat.[63]

---

57 EuGH 23.11.2006, Rs C-5/05, *Joustra*, Rn 35.
58 EuGH 23.11.2006, Rs C-5/05, *Joustra*, Rn 40.
59 EuGH 23.11.2006, Rs C-5/05, *Joustra*, Rn 43.
60 EuGH 23.11.2006, Rs C-5/05, *Joustra*, Rn 49.
61 EuGH 23.11.2006, Rs C-5/05, *Joustra*, Rn 53.
62 VwGH 2.3.2006, 2003/15/0014.
63 VwGH 22.4.2009, 2008/15/0181.

achatz_tumpel.book Seite 186 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

4. Rückgriff auf das Umsatzsteuerrecht für die Auslegung verbrauchsteuerrechtlicher Tatbestände

4.1. Keine analoge Anwendung der umsatzsteuerlichen Gutglaubensschutzgrundsätze im verbrauchsteuerrechtlichen Steueraussetzungsverfahren nach der Rspr des UFS und BFH

4.1.1. Das Steueraussetzungsverfahren

Beförderung unter Steueraussetzung bedeutet, dass die Steuerschuld nicht entsteht. Der steuerbare Vorgang hat allerdings bereits stattgefunden. Durch die Anwendung eines Steueraussetzungsverfahrens wird die Entstehung der Verbrauchsteuerschuld lediglich verzögert. Die Steuerschuld entsteht nach Art 7 Abs 1 SystemRL zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr. Die unterschiedlichen Überführungsvarianten sind in Art 7 Abs 2 SystemRL aufgezählt und umfassen auch die unrechtmäßige Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung.

Wenn die Verbrauchsteuerschuld aufgrund einer Unrechtmäßigkeit entsteht, kann die Verbrauchsteuer auch dem Versender vorgeschrieben werden. Von einer Vorschreibung kann nach Art 10 Abs 4 UA 2 SystemRL abgesehen werden, wenn der Versender nicht wusste oder nicht wissen konnte, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort eingetroffen sind, und dies innerhalb einer bestimmten Frist auch nachweisen kann. Diese Gutglaubensschutzbestimmung wurde im Rahmen des AbgÄG 2009 in den österreichischen Verbrauchsteuergesetzen (zB § 38 Abs 5 MinStG) umgesetzt.

4.1.2. Das Problem

Es stellt sich die Frage, welche Sorgfaltspflichten eine Versender erfüllen muss, damit er als gutgläubig zu qualifizieren ist. Es sind folglich die Kriterien zu definieren, nach denen zu beurteilen ist, ob der Versender keine Kenntnis davon hatte oder keine Kenntnis davon haben konnte, dass die versendete verbrauchsteuerpflichtige Ware nicht am Bestimmungsort eingetroffen ist. Hierfür ist auf eine Entscheidung des UFS und ein Urteil des BFH zurückzugreifen. Zu betonen ist, dass die betreffenden Entscheidungen vor der Einfügung des Art 10 Abs 4 UA SystemRL und zu dem bis 31.12.2010 anwendbaren Papierverfahren ergangen sind. Die Darstellung der Entscheidungen wird zeigen, dass der IFS die verbrauchsteuerliche Rechtslage ausschließlich vor dem Hintergrund der umsatzsteuerlichen Gutglaubensschutzgrundsätze reflektiert, wohingegen der BFH auch das Zollrecht in den Blick nimmt.

4.1.3. UFS 8.1.2010, ZRV/0207-Z3K/08

Die österreichische Bf führte Mineralöllieferungen aus ihrem österreichischen Steuerlager an slowenische Empfänger durch. Sämtliche Lieferungen erfolgten,

achatz_tumpel.book Seite 187 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

da es sich bei den slowenischen Empfängern vermeintlich um berechtigte Empfänger iSd § 32 MinStG handelte, unter Steueraussetzung. Für die Lieferungen wurden b-VD erstellt und die jeweiligen Exemplare 3, versehen mit ausgefüllter Empfangsbescheinigung, an das österreichische Steuerlager rückübermittelt. Diese Empfangsbescheinigungen, deren Echtheit von der slowenischen Zollverwaltung zunächst nicht in Frage gestellt wurde, wurden den österreichischen Behörden vorgelegt. Zur Überprüfung der sachgemäßen Abwicklung der Lieferungen wurden von den österreichischen Behörden zahlreiche Informationsersuchen an die slowenische Zollverwaltung gestellt. Diese teilte in einer ersten Antwort mit, es könne für die Mineralöllieferungen weder die Erfassung der Lieferungen in der Lagerbuchhaltung des jeweiligen Empfängers noch die Entrichtung der Abgaben in Slowenien noch die Echtheit der auf den Rückscheinen der b-VD angebrachten Zollstempel bestätigt werden. Die auf den Rückscheinen der b-VD angebrachten Zollstempel stellten sich nach Einholung eines graphologischen Gutachtens auch tatsächlich als gefälscht heraus. In einer Antwort auf ein weiteres Informationsersuchen konnten die slowenischen Behörden schließlich weder die Verbringung des Mineralöls nach Slowenien noch das Gegenteil bestätigen.

Der UFS kommt in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass die strittigen Lieferungen nicht, wie es § 31 Abs 1 Z 2 MinStG voraussetzt, in Steuerlager oder Betriebe von berechtigten Empfängern verbracht wurden. Zwar wurden die Lieferungen nach Slowenien verbracht, wurden allerdings dort aufgrund von Unregelmäßigkeiten dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen. Nach Ansicht des UFS lagen für diese Lieferungen die Voraussetzungen der Steueraussetzung nicht vor und war somit **die Mineralölsteuer nach § 21 Abs 1 Z 1 iVm § 22 Z 1 MinStG der österreichischen Bf vorzuschreiben**.[64] Eine analoge Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG im Verbrauchsteuerrecht sei zu verneinen, weil die SystemRL keine Rechtsgrundlage für eine Vertrauensschutzregelung vorsehe. Im Unterschied hiezu könne die umsatzsteuerliche Vertrauensschutzregelung auf die einschlägige Protokollerklärung des Rates gestützt werden. Gegen das Vorliegen einer planwidrigen Lücke spreche zudem, dass das MinStG und das UStG zeitgleich implementiert wurden und Art 7 Abs 4 UStG überdies bewusst nur auf innergemeinschaftliche Lieferungen (nicht aber auf Ausfuhrlieferungen) zugeschnitten wurde. Nach Ansicht des UFS weisen auch die Bestimmungen über das Steueraussetzungsverfahren sowie über die Steuerschuldnerschaft keine planwidrige Lücke auf.

Obwohl der UFS eine analoge Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG im Verbrauchsteuerrecht ablehnt, prüft er den Sachverhalt dennoch vor dem Hintergrund von Vertrauensschutzüberlegungen. Nach Ansicht des UFS seien aller-

64 UFS 8.1.2010, ZRV/0207-Z3K/08.

achatz_tumpel.book Seite 188 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

dings die folgenden Liefermodalitäten der Bf nicht mit den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns zu vereinbaren:

- Es wurden Lieferungen ausgeführt, obwohl die Bf vor Beginn der Lieferung von der Zollstelle Suben auf die Ungültigkeit der Verbrauchsteuernummer hingewiesen wurde.
- Es wurden Lieferungen ausgeführt, obwohl lediglich die Bewilligung des Empfängers, nicht aber eine Bestätigung der Zollstelle Suben über die Gültigkeit der Verbrauchsteuernummer vorlag.
- Es wurden Lieferungen durchgeführt, die nicht von der Verbrauchsteuernummer des Empfängers umfasst waren.
- Es wurden Lieferungen ohne vorherige Abfrage der Gültigkeit der Verbrauchsteuernummer bei der Zollstelle Suben durchgeführt.

4.1.4. BFH 10.11.2009, VII R 39/08

Ein deutsches Unternehmen lieferte im Zeitraum Juli X4 bis Mai X5 unversteuertes Gasöl aus einem deutschen Steuerlager an polnische Empfänger. Die im Zeitraum Februar X5 bis Juni X5 von der Klägerin durchgeführten Abfragen beim Hauptzollamt Stuttgart ergaben, dass die polnischen Empfänger weder über ein eigenes Steuerlager verfügten noch berechtigte Empfänger waren. Die Voraussetzungen des Steueraussetzungsverfahrens lagen somit nicht vor und die Verbrauchsteuer wurde dem deutschen Unternehmen vorgeschrieben, wogegen dieses berief.

Der BFH bestätigt die Heranziehung des deutschen Unternehmens zur Verbrauchsteuer. Tragende Säule seiner Argumentation ist, dass die polnischen Empfänger über keine Bezugsberechtigung verfügten. Somit lag ein Tatbestandsmerkmal des Steueraussetzungsverfahrens nicht vor; es konnte aus objektiver Sicht nicht zur Anwendung kommen. Nach Ansicht des BFH treffe den liefernden Steuerlagerinhaber im Steueraussetzungsverfahren eine Garantenpflicht. Er hafte mit der von ihm geleisteten Sicherheit. Diese könne auch dann verwertet werden, wenn Unregelmäßigkeiten auftreten, die der liefernde Steuerlagerinhaber nicht verschuldet hat. Der BFH zieht eine Parallele zum zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, das eine Gefährdungshaftung des Hauptverpflichteten vorsieht. Ausfluss der Gefährdungshaftung ist, dass dem Hauptverpflichteten der Zoll auch dann vorgeschrieben werden kann, wenn er gutgläubig gehandelt hat. Ortet der BFH einerseits eine Parallele zum Zollrecht, verneint er andererseits eine analoge Anwendung der umsatzsteuerlichen Gutglaubensschutzgrundsätze im Verbrauchsteuerrecht. Das Verbrauchsteuerrecht sehe keine vergleichbare Regelung zu § 6a Abs 4 dUStG vor. Zudem unterliege der innergemeinschaftliche Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Unterschied zum umsatzsteuerlichen Warenverkehr einem strengen und formalisierten Überwachungs-

achatz_tumpel.book Seite 189 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

verfahren (Verwendung vorgeschriebener Begleitdokumente; Leistung einer Sicherheit; gesonderte Regelung von Unregelmäßigkeiten). Schließlich sei im vorliegenden Fall das Vorliegen eines Gutglaubensschutzes bereits deshalb ausgeschlossen, weil das deutsche Unternehmen keine Bestätigungsabfrage der von den polnischen Abnehmern behaupteten Bezugsberechtigung beim Hauptzollamt Stuttgart durchgeführt hat. Selbst wenn man daher eine analoge Anwendung der umsatzsteuerlichen Rspr zum Gutglaubensschutz bejahen würde, könnte diese im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen.

4.2. Umsatzsteuerliches Liebhabereiverständnis im Energieabgabenvergütungsrecht

4.2.1. Das Problem

Die Einreichung eines Antrages auf Energieabgabenvergütung setzt das Vorliegen eines Betriebes voraus. Erzielt ein Betrieb dauerhaft Verluste, steht die Frage der Liebhaberei im Raum.[65] Liegt ein ertragsteuerlicher Liebhabereibetrieb vor, ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu verneinen und die erzielten Verluste sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Aus energiesteuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob ein ertragsteuerlicher Liebhabereibetrieb berechtigt ist, einen Antrag auf Energieabgabenvergütung zu stellen? Da § 2 EnAbgVergG keine eigenen Kriterien für das Vorliegen eines Betriebes definiert noch aus dem Gesetzestext, den EB oder der systematischen Einbettung des § 2 EnAbgVerG ein eindeutiger Rückgriff auf das ertrag- oder umsatzsteuerliche Betriebsverständnis abzuleiten ist, fand diese Frage Einzug in die Rspr des UFS und VwGH.

4.2.2. VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118

Der Sachverhalt betraf eine von einer KöR beherrschte GmbH mit mehreren Teilbetrieben, von denen ein Teilbetrieb aufgrund nachhaltiger Verluste von der BP seit 1996 als ertragsteuerlicher Liebhabereibetrieb eingestuft wurde und ausgehend von einer ertragsteuerlichen Interpretation des Betriebsbegriffes des § 2 Abs 1 EngAbgVergG für diesen Teilbetrieb keine Energieabgabenvergütung für die Streitjahre 2002 bis 2004 gewährt wurde. Der UFS hat in seiner Entscheidung v 29.5.2006[66] die von der BP vorgenommene Untersagung der Energieabgabenvergütung für einen ertragsteuerlichen Liebhabereibetrieb bestätigt und folgendermaßen begründet: Die Maßgeblichkeit des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffes für das EnAbgVergG ist daraus abzuleiten, dass die gesamte Ermittlung

[65] Die Liebhaberei hat ihre Wurzeln im Einkommensteuerrecht. Die einzelnen Voraussetzungen der Liebhaberei sowie die einzelnen Tatbestände der LVO werden an dieser Stelle nicht näher besprochen.

[66] RV/0240-L/06; RV/0351-L/06; eine kritische Würdigung der UFS-Entscheidung wurde durch *Shubshizky*, Energieabgabenvergütung für Liebhabereibetriebe? SWK 2006, S 826 ff vorgenommen.

achatz_tumpel.book Seite 190 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

des Vergütungsbetrags auf Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens und damit auf das Betriebsvermögen des ertragsteuerlichen Betriebes abstellt. Zudem besteht das wesentliche Ziel des EnAbgVergG in der Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit von energieintensiven Betrieben. Diesem Ziel widerspricht es, wenn durch die Vergütung von bezahlten Energieabgaben nicht steuerbare Liebhabereitätigkeiten finanziert werden. Schließlich ist das Kriterium der Gewinnabsicht ein systemimmanenter Bestandteil des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffes, das bei Liebhabereitätigkeiten nicht vorliegt und damit ua auch die Qualifikation von Liebhabereibetrieben als einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG ausschließt. Gegen die UFS-Entscheidung wurde eine VwGH-Beschwerde eingebracht.

Der VwGH hat mit Erk v 11.12.2009[67] den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben und die Rechtmäßigkeit einer Energieabgabenvergütung für einen ertragsteuerlichen Liebhabereibetrieb bejaht. Eckpfeiler des Erk ist eine Analyse der Rechtsentwicklung des § 2 EnAbgVergG, der die Geltendmachung des Vergütungsanspruchs in der Ursprungsfassung des BGBl 201/1996 dem Unternehmen und nicht dem einzelnen Betrieb oder Teilbetrieb einräumte. Durch das BGBl 797/1996 wurde der gesetzliche Begriff des Unternehmens durch den gesetzlichen Begriff des Betriebes ersetzt, wodurch klargestellt wurde, dass die Energieabgabenvergütung keinen Unternehmensschwerpunkt im Produktionsbereich, sondern lediglich einen Betriebs- bzw Teilbetriebsschwerpunkt im Produktionsbereich voraussetzt. Nach Ansicht des VwGH diente die Novellierung des § 2 EnAbgVergG ausschließlich der Begriffsschärfung und hatte keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Einbettung des EnAbgVergG sowie auf die Maßgeblichkeit des umsatzsteuerlichen Betriebsbegriffes für das EnAbgVergG. Zwar ist der Begriff des Betriebes ertragsteuerlich konnotiert, da er Grundlage für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist, dennoch ist er, wie ua die Anknüpfungen in § 14 Abs 1 UStG, § 17 Abs 2 zweiter Satz UStG, § 18 Abs 6 UStG oder § 25 Abs 2 UStG zeigen, auch kein systemfremder Bestandteil des UStG. Zwischen den Betriebsvoraussetzungen des Ertrag- und des Umsatzsteuerrechts besteht allerdings aufgrund unterschiedlicher Regelungszwecke keine Deckungsgleichheit. Dies spiegelt sich in unterschiedlichen Liebhabereibestimmungen wider. § 6 LVO schränkt den Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Liebhaberei auf die Tatbestände des § 1 Abs 2 LVO ein und läuft damit iZm defizitären Tätigkeiten von Körperschaften ins Leere, da diese keine persönlichen Neigungen haben können. Der VwGH ortet in weiterer Folge eine terminologische und inhaltliche Parallele zwischen Art 11 EnStRL und Art 4 Abs 2 der 6. EG-RL (nunmehr: Art 9 Abs 1 MwStSystRL) und wertet diese als Beleg für eine Maßgeblichkeit des umsatzsteuerlichen Betriebsverständnisses im Energiesteuerrecht. Wenn daher

[67] 2006/17/0118.

achatz_tumpel.book Seite 191 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ein ertragsteuerlicher Liebhabereibetrieb vorliegt, der nicht als umsatzsteuerlicher Liebhabereibetrieb zu qualifizieren ist, bleibt aufgrund der Maßgeblichkeit des umsatzsteuerlichen Betriebsbegriffes für das Energiesteuerrecht der Vergütungsanspruch nach § 2 Abs 1 EngAbgVergG weiterhin aufrecht. Erst mit dem Vorliegen eines umsatzsteuerlichen Liebhabereibetriebes entfällt der Vergütungsanspruch.

4.2.3. UFS 26.4.2010, RV/0109-L/19; RV/0110-L/10

Der UFS hat in seinen beiden Entscheidungen aus 2010 die Ausführungen des VwGH bestätigt.

achatz_tumpel.book Seite 192 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 193 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Umsatzsteuer und Verfahrensrecht

Christoph Ritz

Im Folgenden wird das Verhältnis von Bestimmungen des UStG 1994 zu Bestimmungen der BAO behandelt, etwa, ob Normen der BAO ganz oder zum Teil für die Umsatzsteuer anwendbar sind bzw ob sie durch speziellere Normen des UStG 1994 verdrängt werden. Umgekehrt formuliert werden Umsatzsteuervorschriften in ihrem Verhältnis zu den Bestimmungen der BAO behandelt.

1. Allgemeine Bestimmungen

1.1. Anwendungsbereich der BAO (§§ 1 bis 3 BAO)

Die Umsatzsteuer ist eine **öffentliche Abgabe** iSd § 1 Abs 1 BAO.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine **Eingangsabgabe**. In Angelegenheiten der Eingangsabgaben gilt die BAO nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Für Umsatzsteuer bedeutsame **Nebenansprüche** (iSd § 3 BAO) sind vor allem der Verspätungszuschlag (§ 135 BAO) und der Säumniszuschlag (§ 217 BAO). Dazu gehört auch die Säumnisabgeltung (nach § 3 Abs 4 bis 5 der Verordnung, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird). Als Nebenansprüche gelten die Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs 6 FinStrG und die Verkürzungszuschläge nach § 30a FinStrG.

Die **Vergütung** der Umsatzsteuer nach dem Internationalen Steuervergütungsgesetz (IStVG) ist eine Vergütung iSd § 2 lit a Z 2 BAO.

Die „**Erstattung**" von Vorsteuern an nicht im Inland ansässige Unternehmer (nach § 21 Abs 9 bis 11 UStG 1994) ist keine Erstattung iSd § 2 lit a Z 2 BAO.[1] Eine Erstattung liegt nämlich vor, wenn einem Abgabepflichtigen eine zu Recht entrichtete Abgabe auf Grund eines hinzutretenden Abgabentatbestandes ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist.[2]

1.2. Abgabenanspruch (§ 4 BAO)

Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt somit keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus.[3] Der

---

1 *Ritz*, BAO[4], Wien 2011, § 2 Tz 2.
2 ZB *Stoll*, BAO, Wien 1994, 28; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 2 Anm 8.
3 Vgl zB VwGH 10.8.2010, 2007/17/0012.

achatz_tumpel.book Seite 194 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Abgabenanspruch entsteht unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde.[4]

Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um „negative Abgabenansprüche". Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes.[5]

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen.[6] Daher führt die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts, das einen Abgabenanspruch auslöste, idR nicht zu seiner Rückgängigmachung.

Nachträgliche Dispositionen können den Abgabenanspruch (bzw dessen Höhe) nur dann beeinflussen, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.[7]

Im Bereich der Umsatzsteuer wird ein solches Erlöschen des bereits entstandenen Abgabenanspruches nach hA[8] bei **Rückgängigmachung der Lieferung** angenommen; Beispiele: Anfechtung, Ausübung eines Rücktrittsrechts.[9]

Nach § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Die Generalklausel gilt nicht, wenn speziellere Bestimmungen Abweichendes regeln. Solche Bestimmungen sind beispielsweise § 19 UStG 1994 und Art 19 UStG 1994.

§ 19 Abs 2 UStG 1994 regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld

- für Lieferungen und sonstige Leistungen (jeweils für Istbesteuerung und für Sollbesteuerung),
- für die Einzelbesteuerung nach § 20 Abs 4 UStG 1994 sowie
- für Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 (Eigengebrauch), § 3 Abs 2 UStG 1994 (Entnahme eines Gegenstandes) und § 3a Abs 1a UStG 1994 (Verwendung eines Gegenstandes).

Nach § 19 Abs 3 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für die Fälle des § 11 Abs 12 und 14 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Nach § 19 Abs 4 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen des § 16 Abs 2 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Minderung des Entgeltes eingetreten ist.

Fraglich erscheint, ob es eine Jahresumsatzsteuer (eine Abgabe je Jahr) oder zwölf (bzw vier) Abgaben gibt. Für die Annahme, dass pro Jahr zwölf (bzw vier) Abgaben vorliegen, spricht ua:

---

4 VwGH 18.11.1993, 88/16/0216.
5 ZB VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; 20.5.2010, 2005/15/0163.
6 Vgl zB VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271.
7 Vgl zB *Ritz*, BAO[4], § 4 Tz 13.
8 ZB VwGH 10.1.1974, 268/73; *Ruppe*, UStG 1994[3], Wien 2005, § 1 Tz 38 ff.
9 ZB *Ruppe*, UStG 1994[3], § 1 Tz 40.

achatz_tumpel.book Seite 195 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- im UStG 1994 sind zwölf (bzw vier) Zeitpunkte über das Entstehen des Abgabenanspruches vorgesehen,
- im UStG 1994 sind zwölf (bzw vier) Fälligkeitszeitpunkte geregelt,
- eigene Fälligkeiten für Abschlusszahlungen und für Restschulden sind verfassungswidrig.[10]

Ob eine oder mehrere Abgaben je Jahr vorliegen, hat beispielsweise Rechtsfolgen bei folgenden Bestimmungen:

- § 184 BAO (die Schätzungsvoraussetzungen müssen je Abgabe vorliegen),
- § 209 Abs 1 BAO (die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen müssen einen bestimmten Abgabenanspruch betreffen),
- § 209 Abs 3 BAO (die absolute Verjährung beginnt im Zeitpunkt der Entstehung des jeweiligen Abgabenanspruches).

1.3. Gesamtschuld (§ 6 BAO)

Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind nach § 6 Abs 2 BAO Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist.

Solche Gesamtschuldner (zB für die Umsatzsteuer) sind vor allem **Gesellschafter einer GesBR** und Mitglieder einer Miteigentumsgemeinschaft.[11]

§ 19 Abs 1a UStG 1994 normiert eine Gesamtschuldnerschaft wie folgt:
„1a. Bei **Bauleistungen** wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer."

Zur **Ermessensübung** schreibt *Kindl*:[12]
„Nach dem Wesen und Zweck des Gesamtschuldverhältnisses nach § 19 Abs 1a dritter Satz UStG 1994 hat sich die Behörde wohl primär an den Leistungsempfänger zu wenden. Denn der falsche Hinweis des Leistungsempfängers hat erst zum Entstehen der Gesamtschuld geführt. Die Verantwortung liegt daher primär

[10] VfGH 27.9.1984, G 111/84 ua.
[11] ZB *Iro*, BAO, Wien 2001, 10.
[12] Gesamtschuld und Haftung im nationalen und europäischen Umsatzsteuerrecht, Wien 2010, 132.

achatz_tumpel.book Seite 196 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

beim Leistungsempfänger. Darüber hinaus ist auch anzunehmen, dass der Leistungsempfänger lediglich den Nettobetrag an den leistenden Unternehmer bezahlt hat. Durch eine Inanspruchnahme des Leistenden würde dieser benachteiligt. Im Gegensatz dazu würde das Vorgehen gegen den Leistenden eine Bereicherung beim Leistungsempfänger zur Folge haben.

Schließlich hat die Abgabenbehörde auch zivilrechtliche Regressmöglichkeiten zwischen den Gesamtschuldnern zu beachten. Der leistende Unternehmer hat einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe des Entgelts samt Umsatzsteuer. Die Rechnung wird er aber – aufgrund der falschen Angaben des Leistungsempfängers – regelmäßig „netto" ausgestellt haben. Der Leistende hat, sofern der Empfänger nur den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag bezahlt hat, noch eine offene, zivilrechtliche Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger. Die Behörde muss bei der Gestaltung der Ermessensentscheidung das Innenverhältnis berücksichtigen und hätte sich im Regelfall an den Leistungsempfänger zu wenden. Sofern der leistende Unternehmer – wohl im Ausnahmefall – den vollen Betrag (Entgelt samt Umsatzsteuer) vom Leistungsempfänger erhalten hat, wäre dieser Umstand ebenso in die Ermessensentscheidung mit einzubeziehen. Diesfalls wäre wohl der Leistende zur Abfuhr der Steuer verpflichtet."

1.4. Persönliche Haftungen (§ 7 BAO)

1.4.1. Haftungsbestimmungen der BAO

Folgende Haftungsbestimmungen der BAO umfassen auch Umsatzsteuerschuldigkeiten:

- § 9 BAO (Vertreterhaftung),
- § 11 BAO (Haftung bei rechtskräftiger Verurteilung),
- § 12 BAO (Haftung der Gesellschafter),
- § 13 BAO (Haftung der Organgesellschaft),
- § 14 BAO (Erwerberhaftung),
- § 15 BAO (Haftung zB zur Verwaltung vom Vermögen Berufener),
- § 16 BAO (Haftung bei wesentlicher Beteiligung).

Der für die Ausfallshaftung des **Vertreters** nach § 9 BAO maßgebliche Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger gilt auch für die Umsatzsteuer.[13]

Die nach § 12 BAO bestehende Haftung trifft **Gesellschafter** einer OG und einer KG.[14] Ob jemand Gesellschafter ist, richtet sich nach Gesellschaftsrecht.[15]

[13] Seit VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038 (verstärkter Senat) in nunmehr ständiger Rechtsprechung, wie zB VwGH 26.11.1997, 95/13/0111.
[14] ZB VwGH 16.10.2002, 99/13/0060.
[15] Vgl zB VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027.

achatz_tumpel.book Seite 197 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

§ 12 BAO erfasst nicht Gesellschafter einer GesBR. Sie sind allerdings Gesamtschuldner (zB der Umsatzsteuer) zufolge § 6 Abs 2 BAO.

Die nach § 13 BAO bestehende Haftung der **Organgesellschaft** besteht nur für jene Abgabenschuldigkeiten, die die Organgesellschaft ohne Vorliegen der Organschaft selbst schulden würde.[16]

Diese Beträge ergeben sich nicht aus dem Spruch an den Organträger gerichteter Umsatzsteuerbescheide. Nach § 248 BAO besteht ein Berufungsrecht des mit Haftungsbescheid in Anspruch Genommenen auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch. Daher sollte anlässlich der Haftungsinanspruchnahme ein Feststellungsbescheid über die Höhe der auf die Organgesellschaft entfallenden Umsatzsteuer ergehen.[17] Ergeht kein solcher Bescheid, so ist die Höhe der betreffenden Abgabenansprüche in der Berufung gegen den Haftungsbescheid anfechtbar.[18]

Die gemäß § 14 BAO bestehende Haftung des **Erwerbers** betrifft ua Abgaben, bei denen sich die Abgabepflicht auf den Betrieb eines Unternehmens gründet, somit grundsätzlich auch die Umsatzsteuer. Sie besteht auch für auf die Geschäftsveräußerung iSd § 4 Abs 7 UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer.[19] Die Haftung besteht weiters für die durch den Verkauf ausgelöste Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994.[20]

Keine Erwerberhaftung besteht für

- Umsatzsteuerschulden „kraft Rechnung“ des Nichtunternehmers gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994,[21]
- Einfuhrumsatzsteuer,[22]
- für Umsatzsteuerschulden für innergemeinschaftliche Erwerbe, wenn der Erwerber eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.[23]

Zu den Abfuhrabgaben iSd § 14 Abs 1 lit b BAO gehören ua die gemäß § 27 Abs 4 UStG 1994 einzubehaltenden und abzuführenden Umsatzsteuerbeträge.[24]

---

16 Vgl VwGH 30.9.1998, 97/13/0045.
17 ZB *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 13 Anm 3.
18 Vgl zB VwGH 17.12.1996, 94/14/0148; 30.10.2001, 98/14/0142.
19 ZB VwGH 16.11.2006, 2006/14/0008; 28.10.2009, 2007/15/0100.
20 ZB VwGH 24.2.2004, 99/14/0242.
21 Vgl zB *Ritz*, Erwerberhaftung (§ 14 BAO) für Umsatzteuer, ÖStZ 1995, 424.
22 ZB *Stoll*, BAO, 166; BMF, Haftungen gemäß den §§ 9 bis 16 BAO, AÖF 2006/186, Abschn 7.2.1.
23 Vgl *Ritz*, ÖStZ 1995, 424.
24 ZB *Kotschnigg*, Bemerkungen zur Neufassung des § 14 BAO, ÖStZ 1993, 140; BMF, Haftungen gemäß den §§ 9 bis 16 BAO, AÖF 2006/186, Abschn 7.2.2; *Langheinrich/Ryda*, Haftung des Erwerbers eines Unternehmens, FJ 2010, 180.

achatz_tumpel.book Seite 198 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Haftung des § 16 BAO besteht insbesondere für Umsatzsteuer (ohne Einfuhrumsatzsteuer).[25]

1.4.2. Haftung nach § 27 Abs 4 UStG 1994

Persönliche Haftungen sind im UStG 1994 in dessen § 19 Abs 1, Abs 1b, Abs 1c und Abs 1e sowie in § 27 Abs 4 geregelt.

Nach **§ 27 Abs 4 UStG 1994** haftet der die Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht nicht erfüllende Leistungsempfänger für den hiedurch entstehenden Steuerausfall.

Die Abfuhrverpflichtung des inländischen Leistungsempfängers besteht unabhängig davon, ob der ausländische Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat.[26]

Für vom ausländischen Unternehmer nach § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldete Steuer besteht keine Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers.[27]

Die Haftung nach § 27 Abs 4 UStG 1994 ist keine Ausfallshaftung.[28] Sie setzt vom Haftungsbestand her kein Verschulden des Leistungsempfängers voraus.[29]

Mangelndes Verschulden (etwa wenn der Leistungsempfänger vom Leistenden über das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 27 Abs 4 UStG 1994 getäuscht wurde) ist jedoch bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.[30]

1.5. Sachhaftungen (§ 8 BAO)

Nach § 21 Abs 7 Z 4 UStG 1994 besteht eine sachliche Haftung des **Kraftfahrzeuges** und der **Anhänger** in den Fällen der Einzelbesteuerung (Beförderung von Personen im grenzüberschreitenden Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen und Anhängern).

Nach dem zweiten Satz des § 21 Abs 7 Z 4 UStG 1994 sind die Zollämter befugt, das Fahrzeug zur Geltendmachung der Haftung auch dann zu beschlagnahmen, wenn es nicht im Eigentum des Steuerschuldners steht.

---

25 ZB *Ritz*, BAO[4], § 16 Tz 6.

26 ZB *Ruppe*, UStG 1994[3], § 27 Tz 22; *Tumpel/Hofer*, Lieferungen ausländischer Unternehmer aus der EU nach und in Österreich, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, Wien 2008, 95.

27 *Hacker-Ostermann*, Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer, in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, 56.

28 ZB *Kindl*, Gesamtschuld und Haftung, 93.

29 ZB *Staringer*, Die Neuerungen für ausländische Unternehmer im UStG 1994, in *Achatz* (Hrsg), Praxisfragen zum UStG 1994, Wien 1995, 131; *Ritz*, Abfuhrpflicht gemäß § 27 Abs 4 UStG 1994 – Rechtsschutz durch Feststellungsbescheide, ÖStZ 2000, 359; *Kindl*, Gesamtschuld und Haftung, 90.

30 *Kindl*, Gesamtschuld und Haftung, 91 und 95.

achatz_tumpel.book Seite 199 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Haftung ist mit Beschlagnahmebescheid (§ 225 BAO) geltend zu machen. Die Erlassung solcher Bescheide liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.[31]

1.6. Betriebsstätte (§ 29 BAO)

§ 29 BAO definiert die Betriebsstätte „im Sinn der Abgabenvorschriften" als feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.

Das UStG 1994 ist eine Abgabenvorschrift. Dennoch wird der Begriff der Betriebsstätte im § 3a UStG 1994 (seit BGBl I 2009/52: Abs 7; vorher: Abs 12) nach hA[32] gemeinschaftsrechtskonform iS der Judikatur des EuGH zum **Begriff der festen Niederlassung** interpretiert, weil § 3a Abs 7 UStG 1994 der Umsetzung von Art 45 MwSt-RL 2006/112/EG (bzw Art 9 Abs 1 der 6. MwSt-RL) dient. Kennzeichnend ist danach ein hinreichender Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln.

Im Unterschied zu § 29 BAO setzt eine solche feste Niederlassung keine feste örtliche Anlage im Sinn einer dauernden Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche voraus.[33]

***Beispiel** (aus UStR 2000 Rz 629):*

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer erbringt anlässlich einer mehrtägigen Veranstaltung in einem im Inland gelegenen Festzelt Restaurationsleistungen.

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr umfasst eine Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen, die das Vorhandensein und Zusammenwirken der entsprechenden Personal- und Sachmittel vor Ort zwingend erfordern. Die Beständigkeit dieser notwendigen organisatorischen Struktur bestimmt sich durch den Anlass (Dauer der Veranstaltung) und die Art der zu erbringenden Leistungen (Erfordernis der Erbringung vor Ort). In gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung ist somit

---

31 ZB VwGH 14.2.1991, 90/16/0184; 29.7.2004, 2003/16/0471; offenbar aM VfGH 26.6.1975, G 2/75.

32 ZB VwGH 29.4.2003, 2001/14/0226; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994, § 3a Tz 560; *Sonnleitner*, Dienstleistungen ausländischer EU-Unternehmer in Österreich, in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, 123; *Bieber*, Ort von Installations- und Montagelieferungen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Leistungsort der Umsatzsteuer, Wien 2009, 108; UStR 2000 Rz 629; ebenso zu § 19 Abs 1 UStG 1994 zB *Beiser*, Ausgewählte Besonderheiten der Mehrwertsteuer in Österreich, in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, 56.

33 ZB VwGH 29.4.2003, 2001/14/0226, zu einem Schönheitsstudio auf einem Kreuzfahrtschiff.

achatz_tumpel.book Seite 200 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

von einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte auszugehen, sodass die diesbezüglichen Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

Keine feste Niederlassung ist beispielsweise ein inländischer Sendemast eines ausländischen Mobilfunkbetreibers, für dessen Betrieb kein ständiger Personaleinsatz erforderlich ist.[34]

1.7. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 45 BAO)

Die §§ 6 Abs 1 Z 14 und 10 Abs 1 Z 7 UStG 1994 enthalten Begünstigungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördernde Körperschaften. Beide Bestimmungen schließen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd § 45 Abs 3 BAO von ihrem Anwendungsbereich aus.

2. Abgabenbehörden und Parteien

2.1. Zuständigkeit (§ 52 BAO, AVOG 2010)

Außerhalb des AVOG 2010 regeln folgende Bestimmungen die Umsatzsteuer betreffende Zuständigkeiten:

- § 20 Abs 4 UStG 1994 (Zollämter, Einzelbesteuerung),
- § 26 Abs 3 Z 1 UStG 1994 (Zollämter, Einfuhrumsatzsteuer),
- § 27 Abs 8 letzter Satz UStG 1994 (Finanzamt Graz-Stadt, Zulassung von Fiskalvertretern),
- Art 28 Abs 2 UStG 1994 (BMF, Bestätigungsverfahren),
- § 6 Abs 1 IStVG (BMF, Umsatzsteuervergütungen).

Im AVOG 2010 betreffen insbesondere folgende Bestimmungen Angelegenheiten der Umsatzsteuer:

- § 15 Abs 1 Z 1 lit b AVOG 2010 (Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis, nämlich Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch),
- § 15 Abs 3 AVOG 2010 (Finanzamt Wien 1/23),
- § 17 AVOG 2010 (Finanzamt Graz-Stadt für „ausländische" Unternehmer),
- § 18 Abs 2 AVOG 2010 (BMF, Umsatzsteuervergütungen),
- § 20 Abs 2 Z 2 AVOG 2010 (Wohnsitzfinanzamt),
- § 21 Abs 2 Z 2 AVOG 2010 (Betriebsfinanzamt),

[34] UFS 29.11.2006, RV/0444-G/05.

achatz_tumpel.book Seite 201 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- § 22 Abs 2 Z 1 AVOG 2010 (Lagefinanzamt),
- § 23 AVOG 2010 (beschränkt Steuerpflichtige).

Siehe ergänzend *Ritz*, Zuständigkeit der Finanzämter für die Erhebung der Umsatzsteuer, SWK 2010, S 662.

2.2. (Gewillkürter) Vertreter (§ 83 BAO)

Aus § 83 Abs 1 BAO ergibt sich das **Recht** der Parteien und ihrer gesetzlichen Vertreter, sich durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten zu lassen.

Eine solche **Pflicht** ergibt sich aus § 27 Abs 7 zweiter Satz UStG 1994 (**Fiskalvertreter**) für Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz, noch Sitz oder Betriebsstätte haben und die steuerpflichtigen Umsätze im Inland tätigen (ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs 4 UStG 1994 haftet). Dies gilt nach dem dritten Satz des § 27 Abs 7 UStG 1994 nicht, wenn mit dem Staat, in dem dieser Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz hat, eine Rechtsvereinbarung über die gegenseitige Amtshilfe, deren Anwendungsbereich mit dort genannten Richtlinien vergleichbar ist, besteht.

2.3. Befugnis zur Vertretung (§ 84 BAO)

Nach § 84 Abs 1 erster Satz BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein.

Diese Befugnis richtet sich nach Berufsrecht.[35] Sie besteht insbesondere für Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte und Notare.

Befugnisse (zur Vertretung in Umsatzsteuerverfahren) können auch bestehen

- für Vermögensverwalter iSd § 80 Abs 2 BAO,[36]
- für Familienmitglieder und für Haushaltsangehörige (ergibt sich aus § 83 Abs 4 BAO) sowie
- für Bilanzbuchhalter.

Bezüglich Umsatzsteuer umfasst die Berechtigung der **Bilanzbuchhalter** nach § 2 Abs 1 Z 5 BibuG die Vertretung einschließlich der Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zusammenfassenden Meldungen, sowie die Erklärung zur Verwendung von Gutschriften (§ 214 BAO).

Der Begriff der Angelegenheiten ist weit auszulegen.[37]

---

35 ZB VwGH 15.1.2008, 2007/15/0232.
36 Vgl zB *Ritz*, BAO[4], § 80 Tz 6.
37 Vgl *Ritz*, Der Selbständige Buchhalter im Abgabenverfahren, SWK 1999, S 827.

achatz_tumpel.book Seite 202 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Die Vertretungsbefugnis umfasst insbesondere die Unterzeichnung und Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 21 Abs 1 UStG 1994), von „berichtigten" Voranmeldungen (iSd § 21 Abs 1 dritter Satz UStG 1994) und von Voranmeldungen betreffenden Anzeigen gemäß § 139 BAO.

Zur Wahrung der Umsatzsteuervoranmeldungen betreffenden Parteirechte sind Bilanzbuchhalter unter anderem zur Einbringung folgender Anbringen befugt:

- Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Voranmeldung,
- Berufung gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid (bzw Vorlageantrag),
- Antrag auf Wiederaufnahme eines Umsatzsteuerfestsetzungsverfahrens,
- Wiedereinsetzungsantrag wegen Versäumung der Voranmeldungsfrist oder der Fälligkeitsfrist des § 21 Abs 1 UStG 1994,
- Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs 1 BAO) eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides,
- Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) für Umsatzsteuervorauszahlungen,
- Antrag auf Nachsicht (§ 236 BAO) von Umsatzsteuervorauszahlungsschuldigkeiten,
- Antrag auf Rückzahlung (Umbuchung, Überrechnung) aus Umsatzsteuervoranmeldungen sich ergebender Guthaben.

Die Vertretungsbefugnis des Bilanzbuchhalters umfasst auch Obliegenheiten im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen. Hiezu gehört etwa die Beantwortung von Umsatzsteuervoranmeldungen betreffenden Bedenkenvorhalten oder Ergänzungsaufträgen (iSd § 161 Abs 1 und 2 BAO). Auch Mitwirkungspflichten im Ermittlungsverfahren sind von der Vertretungsbefugnis betroffen. Dazu gehört etwa die Mitwirkung bei einer Nachschau oder bei einer die Umsatzsteuervorauszahlungen betreffenden Außenprüfung.[38]

Die Vertretungsbefugnis des Bilanzbuchhalters umfasst nicht

- Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 21 Abs 4 UStG 1994),
- Steueranmeldungen iSd Art 21 Abs 2 UStG 1994.[39]

[38] Vgl *Ritz*, SWK 1999, S 828.
[39] Vgl *Ritz*, SWK 1999, S 828.

achatz_tumpel.book Seite 203 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

3. Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen

3.1. Anbringen (§ 85 BAO)

Nach dem vorletzten Satz des Art 28 Abs 1 erster Unterabsatz UStG 1994 ist der Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer **schriftlich** zu stellen.

Diese Bestimmung ist eine speziellere Norm im Verhältnis zu § 85 Abs 3 BAO (über mündliche Anbringen). Dies gilt ebenso für Anträge nach § 20 Abs 5 zweiter Unterabsatz UStG 1994, für Erklärungen und Widerrufe nach § 24 Abs 3 UStG 1994, § 25 Abs 4 UStG 1994, Art 1 Abs 5 UStG 1994 sowie nach Art 3 Abs 5 UStG 1994.

Nach § 25a Abs 10 UStG 1994 (Option zur Sonderregelung) sind die dort genannten Anbringen auf **elektronischem Weg** einzureichen; diese Norm derogiert dem § 85 Abs 1 und 3 BAO.

3.2. Elektronische Übermittlung von Abgabenerklärungen

Nach § 21 Abs 1 bzw 4 UStG 1994 hat die Übermittlung der Voranmeldungen und die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch zu erfolgen, es sei denn, dem Unternehmer ist die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.[40]

3.3. Elektronische Zustellung (§ 97 Abs 3 BAO)

Eine Übermittlung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise ist nach dem drittletzten Satz des § 97 Abs 3 BAO ua nur zulässig, wenn ihr der Empfänger ausdrücklich zugestimmt hat.

Als speziellere Norm ist nach § 21 Abs 11 letzter Satz UStG 1994 die Entscheidung über den Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen unabhängig vom Vorliegen einer Zustimmung iSd § 97 Abs 3 BAO elektronisch zu übermitteln.

Nach § 3 Abs 1 der Verordnung, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, können dort genannte Anforderungen auch mit **E-Mail** erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

[40] Vgl hiezu § 1 FinanzOnline-Erklärungsverordnung.

achatz_tumpel.book Seite 204 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

4. Allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben

4.1. Anzeigepflichten

4.1.1. Anzeigepflichten nach § 120 BAO

Nach § 120 Abs 1 BAO haben die Abgabepflichtigen dem Finanzamt ua alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der Umsatzsteuer die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beendigen. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzuzeigen.

„Dem" Finanzamt, das ist (für die Umsatzsteuer) jenes Finanzamt, dem die Erhebung der Umsatzsteuer obliegt. Diesem Finanzamt ist auch die Begründung oder Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines gewerblichen Betriebes (einer Betriebsstätte) oder einer sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit anzuzeigen (nach § 120 Abs 2 BAO).

Anzeigen gemäß § 120 BAO sind binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten. Diese Frist ist eine gesetzliche, zufolge § 110 Abs 1 BAO nicht erstreckbare Frist.[41]

Die gemäß § 120 BAO bestehenden Anzeigepflichten sind abgabenrechtliche Anzeigepflichten iSd §§ 33 Abs 1 und 51 Abs 1 lit a FinStrG (Abgabenhinterziehung bzw Finanzordnungswidrigkeit).

4.1.2. Anzeigepflichten im UStG 1994

Erkennt der Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene **Zusammenfassende Meldung** unrichtig oder unvollständig ist, so ist er verpflichtet, die ursprüngliche Zusammenfassende Meldung innerhalb eines Monats zu berichtigen (Art 21 Abs 8 UStG 1994).

Die Monatsfrist ist eine nicht erstreckbare gesetzliche Frist.[42] Die Frist ist ab Erkennen des Fehlers zu rechnen.[43]

Betroffen von der Berichtigung sind Fehler, die bereits bei Abgabe der Zusammenfassenden Meldung vorhanden waren (zB falsche oder fehlende UID-Nr, Fehlen von Lieferungen).[44]

Die vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht ist als Finanzordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 lit a FinStrG) strafbar.[45]

---

41 *Ritz*, BAO[4], § 121.

42 ZB *Ritz*, Zusammenfassende Meldung, ÖStZ 1995, 36.

43 ZB *Pichler*, Umsatzsteuerliche Formalpflichten bei Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen, Wien 2005, 164; UStR 2000 Rz 4203.

44 ZB *Ruppe*, UStG 1994[3], Art 21 Tz 21; UStR 2000 Rz 4203.

45 ZB *Ritz*, ÖStZ 1995, 34; *Pichler*, Umsatzsteuerliche Formalpflichten, 193; *Ruppe*, UStG 1994[3], Art 21 Tz 14.

achatz_tumpel.book Seite 205 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Nach Art 27 Abs 2 UStG 1994 besteht eine Verordnungsermächtigung für den BM für Finanzen bezüglich **Meldepflicht bei der Lieferung neuer Fahrzeuge**. Von dieser Ermächtigung wurde mit der Verordnung (VO) betreffend die Meldepflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge (BGBl II 2003/308) Gebrauch gemacht.

Gemäß § 1 Abs 1 dieser VO haben Unternehmer ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen neuer Fahrzeuge iSd Art 1 UStG 1994 an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach amtlichem Vordruck zu melden.

Nach § 1 Abs 2 dieser VO haben Fahrzeuglieferer (Art 2 UStG 1994) ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen neuer Fahrzeuge iSd Art 1 UStG 1994 nach amtlichem Vordruck zu melden.

Diese Meldungen sind bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen (§ 4 der VO). § 2 der VO regelt den Inhalt der Meldung; die Fristen sind in § 3 der VO geregelt. Diese Fristen sind (zufolge § 110 Abs 1 BAO) nicht erstreckbar.

Die Meldungen sind keine Abgabenerklärungen; daher ist § 135 BAO (Verspätungszuschlag) nicht anwendbar.[46]

Nach dem letzten Satz des Art 28 Abs 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats mitzuteilen. Diese Mitteilungspflicht besteht gegenüber dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. Die Monatsfrist ist nicht erstreckbar (zufolge § 110 Abs 1 BAO).

4.2. Aufzeichnungen (§ 131 BAO)

Nach § 18 UStG 1994 sind ua die „Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Umsätze und sonstigen Leistungen" aufzuzeichnen. Soweit sich aus § 18 UStG 1994 eine Verpflichtung ergibt, das Entgelt je Lieferung bzw je sonstiger Leistung aufzuzeichnen, hat § 131 Abs 1 Z 2 BAO keine normative Bedeutung (Vorrang speziellerer Aufzeichnungspflichten vor „Sollbestimmungen" des § 131 BAO).

Regelungen über spezielle Aufzeichnungspflichten enthalten weiters § 23 Abs 9, § 24 Abs 11 und Art 18 UStG 1994.

Nach § 131 Abs 1 BAO dürfen Bücher und Aufzeichnungen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, **auch im Ausland** geführt werden. Dies gilt grundsätzlich auch für die auf Grund umsatzsteuerlicher Vorschriften zu führenden Aufzeichnungen.

[46] Vgl *Pichler*, Umsatzsteuerliche Formalpflichten, 171.

achatz_tumpel.book Seite 206 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Eine Ausnahme hievon ergibt sich aus folgendem § 18 Abs 8 UStG 1994:[47] „Hängt die Besteuerung von einem **buchmäßigen Nachweis** ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen **im Inland** zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein."

Ob diese Verpflichtung der Führung und Aufbewahrung im Inland gemeinschaftsrechtskonform oder ob sie eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, ist strittig. Nach *Pichler*[48] verstößt die Regelung des § 18 Abs 8 UStG 1994 aufgrund mangelnder Verhältnismäßigkeit gegen die Niederlassungsfreiheit und ist im Verhältnis zu anderen EU- bzw EWR-Unternehmen nicht anwendbar. Vielmehr gelte auch in diesen Fällen die allgemeine Norm des § 131 BAO.

4.3. Aufbewahrungsfristen (§ 132 BAO)

Die Aufbewahrungsfrist (insbesondere für Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege) beträgt nach § 132 Abs 1 BAO grundsätzlich **sieben Jahre**.

Längere Aufbewahrungsfristen sind in § 18 Abs 10 UStG 1994 vorgesehen. Danach sind die Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 betreffen, zwölf Jahre aufzubewahren. Die Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 betreffen und bei denen der Berichtigungszeitraum 19 Jahre beträgt (§ 12 Abs 10a UStG 1994), sind 22 Jahre aufzubewahren.

Ist dem Abgabepflichtigen zweifelhaft, für welche Aufzeichnungen und Unterlagen die längere Aufbewahrungsfrist gilt, so ist auf Antrag ein **Feststellungsbescheid** (§ 92 Abs 2 lit c BAO) als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung zu erlassen.[49]

4.4. Verspätungszuschlag (§ 135 BAO)

Nach § 135 BAO kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag bis zu 10% der festgesetzten (bzw der selbst berechneten) Abgabe festsetzen,

- wenn Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren und
- wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

---

47 ZB *Kolacny/Caganek*, UStG[3], Wien 2005, § 18 Anm 57.

48 Umsatzsteuerliche Formalpflichten, 153.

49 Vgl zu § 132 Abs 1 BAO, nämlich zur längeren Frist, wenn die Unterlagen für ein die Abgabenerhebung betreffendes anhängiges Verfahren von Bedeutung sind, zB *Bibus*, BAO-Novelle 1997, ÖStZ 1998, 50; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 132 Anm 8; *Ritz*, BAO[4], § 132 Tz 7.

achatz_tumpel.book Seite 207 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Abgabenerklärungen (iSd § 135 BAO) sind ua Anbringen, die im Gesetz als Steuererklärungen bezeichnet werden oder für die im Gesetz angeordnet ist, dass sie als Steuererklärungen gelten.[50]

Daher sind beispielsweise folgende Anbringen Abgabenerklärungen:

- Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 21 Abs 1 UStG 1994),
- Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 21 Abs 4 UStG 1994),
- Steuererklärungen bei Inanspruchnahme der Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronischen Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen (§ 24a Abs 4 UStG 1994),
- Steuererklärungen bei Fahrzeugeinzelbesteuerung (Art 21 Abs 2 UStG 1994),
- Zusammenfassende Meldungen (Art 21 Abs 9 UStG 1994).

Der Abgabenanspruch (§ 4 BAO) des Verspätungszuschlages entsteht nach der Rechtsprechung[51] erst durch seine bescheidmäßige Festsetzung.

Für die Frage, ob ein Anbringen als Abgabenerklärung zu werten ist, ist weder die Bezeichnung noch die Form des Anbringens, sondern dessen Inhalt maßgebend.

Abgabenerklärungen liegen auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden.[52] Sie liegen weiters vor, wenn sie zB unter Verletzung des § 21 Abs 1 oder Abs 4 UStG 1994 nicht elektronisch (sondern auf Papier) eingereicht werden. Daher ist die Verletzung der genannten Pflichten (Verwendung amtlicher Vordrucke bzw elektronische Einreichung) nicht durch Verhängung von Verspätungszuschlägen ahndbar.[53]

Ein Verspätungszuschlag darf weiters nicht deshalb, weil die Abgabenerklärung unrichtig ist, verhängt werden.[54]

Die Verpflichtung, Voranmeldungen und Jahreserklärungen einzureichen, besteht nach § 21 Abs 1 bzw Abs 4 UStG 1994 nur für Unternehmer. Sie besteht somit nicht für jene Abgabepflichtige, die keine Unternehmer sind und lediglich Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 („kraft Rechnung“) schulden.

Nach § 1 der VO betreffend Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (idF BGBl II 2010/171) entfällt für Unternehmer, deren Umsätze (§ 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994) im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000 Euro nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der

---

50 Vgl zB *Ritz*, BAO[4], § 133 Tz 3.
51 VwGH 10.5.2010, 2009/16/0226.
52 VwGH 27.10.1988, 87/16/0161.
53 Vgl zB BMF, AÖF 2006/128, Abschn 2; *Ritz*, BAO[4], § 135 Tz 6.
54 VwGH 20.2.1992, 90/16/0181.

achatz_tumpel.book Seite 208 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Voranmeldung, wenn die Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder wenn sich für den Vorauszahlungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Wird die Umsatzsteuervorauszahlung nicht zeitgerecht bzw in unzutreffender Höhe entrichtet (und dennoch keine Voranmeldung eingereicht), so kann ein Verspätungszuschlag wegen Nichteinreichung verhängt werden.[55] Der Grund für die verspätete Entrichtung bzw für die Entrichtung in unzutreffender Höhe ist zu berücksichtigen für die Frage, ob die Nichteinreichung der Voranmeldung entschuldbar war sowie verneinendenfalls bei der Ermessensübung.[56]

Werden sowohl Voranmeldungen als auch die Jahreserklärung schuldhaft verspätet (oder gar nicht) eingereicht, so kommt die Verhängung von Verspätungszuschlägen sowohl wegen der Säumnis betreffend Voranmeldungen als auch betreffend Jahreserklärung in Betracht. Allerdings sind bei der Ermessensübung für den Verspätungszuschlag wegen schuldhafter Verspätung betreffend Jahreserklärung Verspätungszuschläge, die Voranmeldungen betreffen, zu berücksichtigen.[57]

Hingegen sind nach *Stoll*[58] wegen Verletzung der Voranmeldungspflicht verhängte Verspätungszuschlagsbescheide als Folge der Umsatzsteuerjahresveranlagung gemäß § 295 BAO aufzuheben, weil die Vorauszahlungsbescheide mit Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft treten.

Folgt man dieser (soweit bekannt in der Verwaltungspraxis nicht befolgten) Auffassung, so müsste es zulässig sein, im Jahresbescheid die Höhe der Vorauszahlungen aufzugliedern, um neuerlich einzelne Voranmeldungen betreffende Verspätungszuschläge verhängen zu können.[59]

Werden mehrere Abgabenerklärungen (zB mehrere Voranmeldungen) schuldhaft verspätet eingereicht, so kommt je Abgabenerklärung die Verhängung eines Verspätungszuschlages in Betracht. Dies setzt übrigens nicht die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen voraus, wenn die Voraussetzungen des § 21 Abs 3 UStG 1994 für deren Festsetzung nicht vorliegen. Nach § 135 BAO tritt nämlich der selbst berechnete Betrag an die Stelle des festgesetzten Betrages, solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung gegeben sind.

Nach dem letzten Satz des § 135 BAO sind Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Diese Bagatellgrenze bezieht sich auf den einzelnen Verspätungszuschlag. Eine dem (Säumniszuschläge betreffenden) § 217 Abs 10 BAO vergleichbare Zusammenrechnungsbestimmung existiert nicht.

---

55 Vgl VwGH 29.11.1994, 94/14/0094; zweifelnd *Ruppe*, UStG 1994[3], § 21 Tz 19.
56 *Ritz*, BAO[3], § 135 Tz 20.
57 ZB *Ritz*, BAO[3], § 135 Tz 20.
58 BAO, 1540.
59 *Ritz*, BAO[3], § 135 Tz 20.

achatz_tumpel.book Seite 209 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Für **Zusammenfassende Meldungen** ist (nach Art 21 Abs 9 zweiter Satz UStG 1994) § 135 BAO sinngemäß anzuwenden. Der Verspätungszuschlag darf allerdings 1% der Summe aller nach Abs 6 lit b, Z 2 lit b und Z 3 lit b UStG 1994 zu meldenden Bemessungsgrundlagen nicht übersteigen und höchstens 2.200 Euro betragen.[60]

4.5. Wiederholungsprüfung (§ 148 Abs 3 BAO)

Erfolgen Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen (UVA-Prüfungen, Umsatzsteuer-Sonderprüfungen) nicht gemäß § 144 BAO (Nachschau), sondern gestützt auf § 147 BAO (Außenprüfung), so könnte nach *Stoll*[61] insoweit das Wiederholungsprüfungsverbot (§ 148 Abs 3 BAO) einer nachfolgenden Außenprüfung in Bezug auf denselben Zeitraum im Wege stehen.

5. Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben

5.1. Schätzung (§ 184 BAO)

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen (§ 184 Abs 1 erster Satz BAO).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.[62] Bloße „Schwierigkeiten" sachlicher oder rechtlicher Natur begründen noch keine Schätzungsbefugnis. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist.[63]

Verfügt die Abgabenbehörde über alle Rechnungen (§ 11 UStG 1994) und entsprechen (bei stichprobenweiser Überprüfung) einige der Rechnungen nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994, so darf sie die Vorsteuern nicht schätzen. Ob eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, bedarf auf den jeweiligen Beleg bezogene Feststellungen.[64]

Die Schätzungsberechtigung muss jeweils für die betreffende Abgabe vorliegen.[65] Sind etwa nur für die Umsatzsteuervorauszahlung März 2011 die Schätzungsvoraussetzungen gegeben, so berechtigt dies nicht, auch die Vorauszahlungen für andere Monate zu schätzen.

---

60 Vgl hiezu zB *Ritz*, Zusammenfassende Meldung, ÖStZ 1995, 35; *Pichler*, Umsatzsteuerliche Formalpflichten, Wien 2005, 166 ff.
61 BAO, 1678.
62 ZB VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; 23.2.2010, 2008/15/0027.
63 ZB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105.
64 VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174.
65 Vgl VwGH 21.1.2004, 2003/16/0024; 20.1.2010, 2007/13/0034.

achatz_tumpel.book Seite 210 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Nach der Judikatur[66] kommt eine **Schätzung von Vorsteuern** in Betracht, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung (§ 11 UStG 1994) gestellt wurden (diese Rechnungen aber nicht mehr aufbewahrt sind).

5.2. Abgabenbescheid (§ 198 BAO)

Nach § 198 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist.

Solche „anderes vorschreibende" Abgabenvorschriften sind zB § 21 Abs 3 UStG 1994 (Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen), § 25a Abs 6 UStG 1994 (elektronische Dienstleistungen) und Art 21 Abs 2 UStG 1994 (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

Abgabenbescheide sind beispielsweise Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (§ 21 Abs 3 UStG 1994)[67] und Jahresveranlagungsbescheide (§ 21 Abs 4 UStG 1994).[68]

§ 198 Abs 2 BAO enthält Inhaltserfordernisse für Abgabenbescheide. Daneben müssen Abgabenbescheide auch die in den §§ 96 und 93 BAO (für Erledigungen bzw für Bescheide) geforderten Inhalte aufweisen.

Nach § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide in ihrem Spruch abzusprechen über

- Art und Höhe der Abgaben,
- Zeitpunkt der Fälligkeit,
- die Bemessungsgrundlagen.

Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer sind vor allem die Umsätze (gegliedert nach Steuersätzen) und die Vorsteuern;[69] nicht aber einzelne Umsätze.[70]

Ist die **Fälligkeit** der Abgabe bereits vor ihrer Festsetzung eingetreten (zB nach § 21 Abs 1 UStG 1994), so erübrigt sich eine nähere Angabe dieses Zeitpunktes (dieser Zeitpunkte), wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird (§ 198 Abs 2 dritter Satz BAO). Daraus ergibt sich kein Verbot, im Umsatzsteuerjahresbescheid über die Fälligkeitszeitpunkte der Umsatzsteuervorauszahlungen abzusprechen. Dies wird etwa geboten sein, wenn diese (vor allem für Säumniszuschläge bedeutsamen) Zeitpunkte in einem gegen Vorauszahlungsbescheide

66 ZB VwGH 31.3.1998, 93/13/0051; 30.5.2001, 98/13/0033, 0034.
67 VwGH 3.3.1976, 655/74.
68 VwGH 20.11.1996, 94/13/0017.
69 *Ritz*, BAO[4], § 198 Tz 18.
70 VwGH 16.2.1988, 87/14/0177.

achatz_tumpel.book Seite 211 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gerichteten Rechtsmittel strittig sind und diese Berufung vor Ergehen des Jahresbescheides nicht erledigt wird.[71]

Die Aufzählung der Spruchbestandteile im § 198 Abs 2 BAO ist nicht taxativ.[72] Gegebenenfalls ergibt sich aus § 92 Abs 1 lit a BAO die Verpflichtung, über Rechte oder Pflichten des Bescheidadressaten im Spruch zu entscheiden.

Daher ist etwa über die Höhe einer sich aus einem Abgabenbescheid ergebenden **Gutschrift** im Spruch des Bescheides abzusprechen (somit über die Differenz zwischen „Vorsoll" und Abgabenhöhe laut Bescheid).[73]

Weiters ist im Spruch über gesetzlich zustehende **Zahlungsfristen** (zB Nachfrist nach § 210 Abs 4 BAO) abzusprechen;[74] analog zur Fälligkeitsangabe wird der Hinweis in der Bescheidausfertigung auf die diesbezügliche Angabe in der Lastschriftanzeige (Buchungsmitteilung) ausreichend sein.

Der Umsatzsteuerbescheid entfaltet weder Bindungswirkung für § 125 Abs 1 BAO (Umsatzgrenze für Buchführungspflicht) noch für § 118 Abs 10 BAO (Verwaltungskostenbeitrag). Er spricht nämlich weder über den in § 125 Abs 2 BAO adaptierten Umsatzbegriff noch über die Höhe der Umsatzerlöse (iSd § 118 Abs 10 BAO) ab.

Einige Bestimmungen über landesrechtlich geregelte Abgaben und Beiträge knüpfen als Bemessungsgrundlage an Umsätze an, wie etwa

- § 27 Abs 2 Burgenländisches Tourismusgesetz 1992 (Tourismusbeitrag, Bemessungsgrundlage ist der Nettojahresumsatz),
- § 5 (Kärntner) Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 (Summe der steuerbaren Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994, jedoch ohne bestimmte, dort genannte Umsätze),
- § 13 NÖ Tourismusgesetz 2010 (Interessentenbeiträge, adaptierter Jahresumsatz),
- § 37 OÖ Tourismus-Gesetz 1990 (gemeindebezogener Interessentenbeitrag, adaptierte Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994),
- § 35 Salzburger Tourismusgesetz 2003 (Verbandsbeiträge),
- § 31 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992 (gemeindebezogener Interessentenbeitrag, adaptierte Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994),

---

71 Siehe auch *Ritz*, Zeitlich begrenzter Wirkungsbereich von Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden, RdW 1996, 88.

72 *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 198 Anm 18; *Ritz/Rathgeber/Koran*, Abgabenordnung neu, 183; aM *Ryda/Langheinrich*, Die Bedeutung und die rechtliche Qualifikation des Vorsolls im Abgabenbescheid, FJ 1997, 22.

73 *Ritz*, BAO[4], § 198 Tz 15.

74 *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 198 Anm 18; *Ritz*, BAO[4], § 198 Tz 15.

achatz_tumpel.book Seite 212 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- § 31 Tiroler Tourismusgesetz 2006 (Verbandsbeiträge, adaptierte Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994),
- § 10 (Vorarlberger) Tourismusgesetz (Tourismusbeiträge, adaptierter Umsatz).

Eine Bindung an Umsatzsteuerbescheide scheitert ua daran, dass nicht die gesamtösterreichischen Umsätze maßgebend sind (vgl zB § 13 Abs 5 NÖ Tourismusgesetz 2010: Aufteilung des Umsatzes auf die einzelnen Gemeinden, in denen sich Standorte befinden) sowie daran, dass solche Landesgesetze adaptierte Umsatzbegriffe verwenden (vgl zB § 31 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992, § 31 Tiroler Tourismusgesetz 2006).

Nach § 43 Abs 7 OÖ Tourismus-Gesetz 1990 (ebenso wie nach § 36 Abs 8 erster Satz Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992) ist die Beitragsbehörde bei der Beitragskontrolle an die für die Umsatzsteuer maßgebenden Feststellungen in einem rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheid gebunden.

5.3. Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO)

§ 201 BAO regelt die (erstmalige) bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben.

§ 201 BAO gilt jedoch nur in jenen Fällen, in denen nicht speziellere Bestimmungen in Abgabengesetzen Abweichendes anordnen.[75]

Solche dem § 201 Abs 1 bis Abs 3 BAO materiell derogierende Normen sind zB § 21 Abs 3 UStG 1994, § 25a Abs 6 UStG 1994 und Art 21 Abs 2 zweiter Satz UStG 1994.

Nach **§ 21 Abs 3 UStG 1994** hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als unrichtig erweist. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Festsetzungen nach § 21 Abs 3 UStG 1994 liegen nicht im Ermessen der Abgabenbehörde,[76] sie haben daher auch bei lediglich geringfügigen Nachforderungen oder Gutschriften zu erfolgen.

Nach § 201 Abs 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid erfolgen.[77]

§ 201 Abs 4 BAO ist auch für die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (somit für auf § 21 Abs 3 UStG 1994 gestützte Abgabenbescheide)

[75] Vgl zB *Ritz*, BAO[4], § 201 Tz 12 ff.
[76] Vgl zB *Ritz*, BAO[4], § 201 Tz 12.
[77] Vgl hiezu zB *Ritz*, BAO[4], § 201 Tz 43 ff; *Schwaiger*, Sammelbescheid oder zusammengefasste Festsetzung? SWK 2010, S 695.

achatz_tumpel.book Seite 213 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

anwendbar,[78] weil im UStG 1994 keine Zusammenfassungsnorm bzw keine eine solche Zusammenfassung verbietende Bestimmung enthalten ist.

Die Zusammenfassung mehrerer Abgaben (zB mehrerer Umsatzsteuervorauszahlungen desselben Jahres) setzt voraus, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung (zB jene des § 21 Abs 3 UStG 1994) für jede dieser Abgaben vorliegen.[79]

Die Zusammenfassung nach § 201 Abs 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.[80] Für die zusammengefasste Festsetzung werden vielfach verwaltungsökonomische Überlegungen sprechen. Dagegen können beispielsweise sprechen[81]

- Billigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Bagatellgrenze (§ 217 Abs 10 BAO) für Säumniszuschläge,
- die Erwartung, dass die Festsetzung einiger dieser Abgaben mit Berufung angefochten wird, die Festsetzung anderer Abgaben jedoch unstrittig ist,
- Geheimhaltungsüberlegungen (insbesondere bei Wechsel der Gesellschafter einer GesBR während des Jahres).

An den Fälligkeitszeitpunkten der zusammengefasst festgesetzten Abgaben ändert die Zusammenfassung nichts. § 214 Abs 2 BAO gilt nur für Verrechnungszwecke.[82]

5.4. Bemessungsverjährung

5.4.1. Verjährungsfrist (§ 207 BAO)

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (nach § 207 Abs 2 erster Satz BAO). Sie beträgt bei Verbrauchsteuern lediglich drei Jahre. Diese kürzere Verjährungsfrist für Verbrauchsteuern wird von *Reeger/Stoll*[83] damit gerechtfertigt, dass diese Abgaben nur unmittelbar bei der Veräußerung des belasteten Wirtschaftsgutes überwälzt werden können. Nach dieser Überlegung müsste die Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer, die auch Verbrauchsteuercharakter hat, ebenfalls drei Jahre betragen.[84]

---

78 ZB *Ritz*, Zeitlich begrenzter Wirkungsbereich von Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden, RdW 1996, 90; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 201 Anm 14 und 25; BMF, AÖF 2009/278, Abschn 1.1.

79 Vgl zB BMF, AÖF 2009/278, Abschn 1.7; *Schwaiger*, SWK 2010, S 695.

80 ZB *Ritz*, Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben (§ 201 BAO), RdW 2003, 62; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 201 Anm 23; BMF, Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) und zur Haftungsinanspruchnahme nach § 202 BAO, AÖF 2009/278, Abschn 1,7; *Schwaiger*, SWK 2010, S 695.

81 *Ritz*, BAO[4], § 201 Tz 46 und 47.

82 ZB RAE Rz 708; *Ritz*, BAO[4], § 214 Tz 8.

83 Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1966, § 207 Tz 7.

84 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[5], Wien 2006, Tz 491.

achatz_tumpel.book Seite 214 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Nach der Judikatur[85] gilt die dreijährige Verjährungsfrist nicht für die Umsatzsteuer.[86]

5.4.2. Verjährung bei Vorsteuerberichtigung

In § 12 Abs 10 bis 13 UStG 1994 sind Berichtigungen des Vorsteuerabzuges angeordnet, wenn sich die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern.

Eine solche Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist (zB nach § 12 Abs 11 UStG 1994).

Wann der diesbezügliche Abgabenanspruch entsteht, ist nicht im UStG 1994 geregelt.

Daher richtet sich dieser Zeitpunkt nach § 4 Abs 1 BAO.[87]

§ 12 Abs 10 und 11 UStG 1994 knüpfen die Vorsteuerberichtigung an die Änderung der Verhältnisse. Daher entsteht der diesbezügliche Abgabenanspruch im Zeitpunkt dieser Änderung.[88] Die Verjährungsfrist beginnt (nach § 208 Abs 1 lit a BAO) somit mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem sich die maßgeblichen Verhältnisse ändern.[89] Dies gilt auch für Vorsteuerberichtigungen zu Gunsten des Unternehmers.[90]

5.4.3. Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 209 Abs 1 BAO)

Nach außen erkennbare, von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches verlängern die Verjährungsfrist um ein Jahr (nach § 209 Abs 1 BAO).

Eine solche Fristverlängerung setzt ua voraus, dass ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wird.[91]

Abgabenbescheide verlängern Verjährungsfristen der Abgaben, die sie betreffen[92] (daher berührt beispielsweise ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März und April 2008 nur das Recht auf Festsetzung dieser beiden Umsatzsteuervorauszahlungen, aber nicht der übrigen Vorauszahlungen desselben Jahres.[93]

Ausgehend davon, dass durch den Jahresbescheid die zwölf (bzw vier) Umsatzsteuervorauszahlungen nicht in eine Jahressteuer umgewandelt werden, gilt dies auch für weitere die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen,

---

85 VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016; 22.4.2009, 2006/15/0001.
86 Ebenso zB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[5], Tz 491.
87 *Ritz*, Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 11 UStG 1994 und Bemessungsverjährung, ÖStZ 1997, 423.
88 *Ritz*, ÖStZ 1997, 423.
89 ZB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9] , Wien 2007, Tz 1465; UStR 2000 Rz 2103.
90 *Ritz*, ÖStZ 1997, 424; UStR 2000 Rz 2103; aM *Ruppe*, UStG[3], § 12 Tz 233.
91 ZB VwGH 23.1.2003, 2002/16/0027; 28.6.2008, 2008/15/0090.
92 Vgl VwGH 18.10.1984, 83/15/0085.
93 Vgl *Ritz*, BAO[4], § 209 Tz 11.

achatz_tumpel.book Seite 215 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

wie zB nur einige Monate betreffende Auskunftsersuchen (§ 143 BAO), Nachschauen (§ 144 BAO) oder Außenprüfungen (§ 147 BAO).

5.4.4. Absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 und 4 BAO)

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs 3 erster Satz BAO, idF BGBl I 2004/57).

Der Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Umsatzsteuerschuld) ist grundsätzlich in § 19 und in Art 19 UStG 1994 geregelt. Für Vorsteuerberichtigungen (§ 12 Abs 10 bis 13 UStG 1994) richtet sich dieser Zeitpunkt nach § 4 Abs 1 BAO.

Tritt unterjährig nur für einige Umsatzsteuerbeträge (somit nicht für das ganze Jahr) die absolute Verjährung ein, so darf eine Festsetzungsmaßnahme diese Vorauszahlungen (grundsätzlich) nicht mehr umfassen.

Wurde über den betroffenen Veranlagungszeitraum bereits mit Jahresbescheid (§ 21 Abs 4 UStG 1994) abgesprochen, so stellt sich die Frage, ob die für einige Voranmeldungszeiträume eingetretene Verjährung auch Festsetzungen (Änderungen der Festsetzung) für noch nicht verjährte Abgaben entgegensteht. Der VwGH (25.9.2002, 2000/13/0203) dürfte dieser Meinung sein. Dieses Erkenntnis betraf § 304 BAO (Verbot der amtswegigen Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung). Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für 1984 wurde stattgegeben.

Nach § 209 Abs 4 BAO (idF BetrugsbekämpfungsG 2010) verjährt (abweichend vom § 209 Abs 3 BAO) das Recht, eine gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Diese fünfzehnjährige (absolute) Verjährungsfrist ist erstmals für Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist (§ 323 Abs 27 BAO).

Ergeht ein Bescheid vorläufig, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO besteht, so ist nach der Rechtsprechung zwar § 200 Abs 1 lit d BAO anwendbar, allerdings beginnt die diesbezügliche Verjährungsfrist bereits mit Ende des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde, zu laufen.[94]

5.5. Berufungszinsen (§ 205a BAO)

Im Unterschied zu den Anspruchszinsen (§ 205 BAO), die nur für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer festzusetzen sind, enthält § 205a BAO (idF AbgÄG 2011) keine Einschränkung auf bestimmte Abgaben.

---

[94] VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328.

achatz_tumpel.book Seite 216 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Daher stehen Berufungszinsen auf Antrag auch für Umsatzsteuergutschriften zu (nach Maßgabe des § 205a BAO).

6. Einhebung der Abgaben

6.1. Fälligkeit (§ 210 Abs 1 BAO)

Nach § 210 Abs 1 erster Satz BAO werden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig.

Solche „besondere" Regelungen sind zB die §§ 21 Abs 1, 21 Abs 7 Z 2 und 3, 25a Abs 4 und 26 Abs 5 lit a UStG 1994.

Nach § 21 Abs 1 erster Satz UStG 1994 ist der Fälligkeitstag der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates.

§ 21 Abs 1 UStG 1994 gilt allerdings nur für Unternehmer (ebenso wie § 21 Abs 4 UStG 1994 über die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr).

Soweit sich nicht aus dem UStG 1994 ein Fälligkeitszeitpunkt ergibt, ist auch für die Umsatzsteuer der subsidiär geltende § 210 Abs 1 BAO (Monatsfrist) maßgebend. Daher hat der VwGH[95] in einem Fall, in dem Umsatzsteuernachforderungen nur daraus resultierten, dass ein Abgabepflichtiger kein Unternehmer war, die rückwirkende Fälligkeit als rechtswidrig bezeichnet.

Schuldet ein Abgabepflichtiger, der nicht Unternehmer ist, nur Umsatzsteuer „kraft Rechnung" (§ 11 Abs 14 UStG 1994), so richtet sich die Fälligkeit (der Nachforderung aus einem die Umsatzsteuer festsetzenden Abgabenbescheid) gleichfalls nach § 210 Abs 1 BAO.

6.2. Säumniszuschläge (§ 217 BAO)

Als Folge der in § 21 Abs 1 UStG 1994 geregelten Fälligkeitszeitpunkte haben bescheidmäßige Umsatzsteuernachforderungen grundsätzlich die Festsetzung erster Säumniszuschläge (2%, § 217 Abs 1 und 2 BAO) zur Folge.

Die Verwirkung von Säumniszuschlägen setzt kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus.[96]

Ein fehlendes (grobes) Verschulden ist allerdings bedeutsam

- für Anträge nach § 217 Abs 7 BAO,
- für Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) wegen Versäumung der Zahlungsfrist.[97]

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden

[95] 20.6.1988, 87/15/0146; 4.9.1992, 92/13/0136.
[96] ZB VwGH 25.5.2005, 2003/17/0256.
[97] ZB VwGH 19.9.1995, 95/14/0050.

achatz_tumpel.book Seite 217 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt (**§ 217 Abs 7 BAO**). Umsatzsteuervorauszahlungen sind selbst zu berechnende Abgaben iSd § 217 Abs 7 BAO.

Nach **Rz 916** der **RAE** hat die Festsetzung eines Säumniszuschlages in sinngemäßer Anwendung des § 217 Abs 7 zweiter Halbsatz BAO zu unterbleiben, wenn dem Abgabepflichtigen durch sein Verhalten ein Nachteil und dem Abgabengläubiger dadurch, dass er zu einem früheren Zeitpunkt über das Geld verfügen konnte, ein Vorteil erwachsen ist. Dies würde etwa in jenen Fällen zutreffen, in denen der Abgabepflichtige eine Vorsteuer zu einem späteren Zeitpunkt, als dies nach § 20 Abs 2 UStG 1994 möglich wäre, geltend macht. Kommt es in einem solchen Fall zu einer Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung, so habe insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu unterbleiben.

Nach **Rz 917** erster Absatz der **RAE** hat eine Festsetzung von Säumniszuschlägen zu unterbleiben, wenn die Umsatzsteuerschuld und deren Fälligkeit durch die Ausübung eines vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechts (zB Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994, Verzicht nach § 6 Abs 3 UStG 1994 betreffend Kleinunternehmer, Erklärung nach § 14 Abs 4 UStG 1994) rückwirkend (nämlich durch die Ausübung des Wahlrechtes nach Eintritt der Fälligkeit) entsteht.

Nach **§ 217 Abs 8 BAO** hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Solche Herabsetzungen der Abgabenschuld (der Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag) sind unabhängig davon für § 217 Abs 8 BAO maßgebend, ob sie rückwirkend (ex tunc) oder ex nunc erfolgen.

Der UFS (21.6.2007, RV 0415-W/05) hält § 217 Abs 8 BAO auch für anwendbar, wenn eine Umsatzsteuerschuld nach § 16 Abs 3 UStG 1994 (ex nunc) wegfällt. Im Berufungsfall lag eine Berichtigung nach § 16 Abs 3 Z 1 UStG 1995 (Uneinbringlichwerden des Entgelts für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung) vor. Der UFS hat diese Rechtsansicht wie folgt begründet:

„Da der Gesetzgeber bezüglich der Gutschriften aus der Veranlagung bzw. der Gutschriftszinsen, welche andere Abgaben als die den Säumniszuschlag auslösenden Vorauszahlungen bzw Nachforderungszinsen sind, die sinngemäße Anwendung des § 217 Abs. 8 BAO anordnet, erscheint eine Ausdehnung der Anwendung der sinngemäßen Geltung der Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages auch auf Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 UStG geboten, weil sich die wohl auch aus verwaltungsökonomischen Zwecken vorgenommene Konstruktion der Berücksichtigung der Änderung der Bemessungsgrundlage erst im Zeitraum der Änderung ebenfalls nicht zu Lasten von Rechtsschutzinteressen auswir-

achatz_tumpel.book Seite 218 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

ken sollte, zumal die Umsatzsteuer für einen uneinbringlich gewordenen Umsatz zufolge der Bestimmung des § 16 UStG ex nunc wegfällt, der hiefür verhängte Säumniszuschlag ansonsten jedoch erhalten bliebe."

6.3. Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO)

Ein Sicherstellungsauftrag kann ua erlassen werden, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen".

Dieser Zeitpunkt wird von der hA[98] mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches gleichgesetzt.

Hingegen setzt *Blazina*[99] diesen Zeitpunkt mit jenem der Tatbestandsverwirklichung (der Lieferung bzw der sonstigen Leistung) gleich. Daher sei ein Sicherstellungsauftrag bereits ab dem Zeitpunkt der Erbringung der Lieferung bzw sonstigen Leistung zulässig.

6.4. Nachsicht (§ 236 BAO)

Fällige Abgaben können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre (§ 236 Abs 1 BAO).

Umsatzsteuervorauszahlungen sind Abgaben. Daher ist eine Nachsicht auch solcher Abgaben zulässig. Eine derartige Nachsicht hat keine zeitlich begrenzte Wirksamkeit bis zur Erlassung des Jahresbescheides.[100] Die Veranlagung führt nicht zu einer Nachforderung in Höhe der nachgesehenen Beträge. Gelöschte Beträge leben durch Erlassung des deklarativen Abgabenbescheides nicht wieder auf.[101]

Die Nachsicht setzt ua eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit der Einhebung voraus.

Eine **sachliche Unbilligkeit** liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt.[102]

Eine sachliche Unbilligkeit hat der VwGH im Erk vom 2.7.2002, 96/14/0074, bei Verweigerung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten eines Hauses wegen vor In-Kraft-Treten der Liebhabereiverordnung 1993 als Liebhaberei beurteilter Vermietung in den Jahren 1984 bis 1987 angenommen. Es erfolgte nämlich eine Umsatzsteuervorschreibung aus einer „großen Vermietung" des Hauses ab dem Jahr 1993. Dies führe zu einer sachlichen Unbilligkeit, weil es

98 ZB *Stoll*, BAO, 2396; *Fischerlehner*, Der Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO), ÖStZ 1998, 323; *Liebeg*, AbgEO, Wien 2001, § 78 Tz 5; RAE Rz 1550.

99 In *Blazina/Macho/Steiner/Wakounig* (Hrsg), Betriebsprüfung in der Praxis, H.1.3.1.

100 AM *Bichler*, Ist die Nachsicht einer Umsatzsteuervorauszahlung möglich? SWK 1995, A 280.

101 *Ritz*, BAO[4], § 236 Tz 18.

102 ZB VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022.

achatz_tumpel.book Seite 219 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

gegen das System der Umsatzsteuer verstößt, den Vorsteuerabzug zur Gänze zu versagen, in der Folge jedoch Umsatzsteuer vorzuschreiben. Die sachliche Unbilligkeit sei allerdings nur in dem Ausmaß gegeben, als sich insgesamt – betrachtet man die Vermietung als umsatzsteuerpflichtige Betätigung – ein Überhang der Vorsteuer über die Umsatzsteuer ergibt.

Wird eine Tätigkeit von der Abgabenbehörde zunächst als unternehmerisch behandelt (und daher Vorsteuern berücksichtigt), jedoch für spätere Zeiträume als Liebhaberei beurteilt (obwohl keine Änderung der Verhältnisse bzw keine Änderung der Bewirtschaftung eintritt), so wird die damit verbundene Eigenverbrauchsbesteuerung wegen sachlicher Unbilligkeit nachzusehen sein, wenn die ursprüngliche Beurteilung als unternehmerische Tätigkeit eine Vertrauensposition geschaffen hat, die einer Eigenverbrauchsbesteuerung im Falle einer späteren Richtigstellung entgegensteht.[103]

6.5. Rückzahlungssperre nach § 239a BAO

Nach § 239a BAO haben Gutschriften auf dem Abgabenkonto (sowie ua Rückzahlungen von Guthaben) zu unterbleiben,

- soweit indirekte Abgaben (tatsächlich) von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurden,
- wenn die Gutschrift (Rückzahlung...) zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Die Umsatzsteuer gehört zu den indirekten Abgaben.[104] Sie soll nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden. Sie ist daher eine Abgabe, für die § 239a BAO anwendbar sein kann.[105]

§ 239a BAO gilt nicht nur, wenn die Gutschrift sich als Folge von Vorabentscheidungen des EuGH ergibt. Diese Bestimmung betrifft auch unter Verletzung nationaler Abgabenvorschriften festgesetzte oder selbst berechnete Abgaben, wenn sie überwälzt sind und die Gutschrift zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Für die Überwälzung trifft die Beweislast die Abgabenbehörde.[106]

Die aus **Lieferungen** oder **sonstigen Leistungen** resultierende (vom Leistenden geschuldete) Umsatzsteuer soll wirtschaftlich vom Leistungsempfänger getragen werden. Sie soll daher überwälzt werden. Für sie gilt somit § 239a BAO.

---

[103] *Prechtl*, Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht, Wien 2007, 186.
[104] ZB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz 1201.
[105] Vgl zB *Ehrke-Rabel*, Bereicherungsverbote in der BAO, taxlex 2009, 301.
[106] ZB VwGH 16.12.2004, 2004/16/0128; 21.11.2007, 2006/16/0115.

achatz_tumpel.book Seite 220 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Ist der **Leistungsempfänger** selbst der **Abgabenschuldner** der Umsatzsteuer (vgl zB § 19 Abs 1 UStG 1994 und Art 19 Abs 1 UStG 1994), so fallen Abgabenschuldner und derjenige, der die Abgabe (wirtschaftlich) tragen soll, nicht auseinander. § 239a BAO ist somit für Gutschriften, die sich etwa aus Herabsetzungen solcher Steuerbeträge (im Abgabenverfahren des Leistungsempfängers) ergeben, nicht anwendbar.

Nach dem Normzweck soll die auf den **Eigenverbrauch** (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994) entfallende Steuer vom Abgabepflichtigen selbst getragen werden. Daher ist § 239a BAO nicht anwendbar für Gutschriften, soweit sie aus Abänderungen von Umsatzsteuerbescheiden resultieren, welche die auf eine rechtswidrige Eigenverbrauchsbesteuerung entfallende Umsatzsteuer gutschreiben.

Vom Unternehmer abziehbare **Vorsteuerbeträge** belasten den Unternehmer nicht. Sie sind daher nach dem Normzweck nicht überwälzbar. Der Umstand, dass nicht abziehbare Vorsteuerbeträge Kostenfaktoren sind (somit kalkulatorisch überwälzbar über die Preise), macht § 239a BAO nicht für die Gutschrift aus zunächst nicht abziehbar behandelten Beträgen anwendbar (auch wenn sie, ebenso wie etwa Gemeinkosten, bei der Preiskalkulation berücksichtigt wurden). Die Aussage, § 239a BAO gelte für Umsatzsteuergutschriften, ist somit nicht stets zutreffend.

7. Rechtsschutz

7.1. Weitergeltung von Berufungen gemäß § 274 BAO

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 274 erster Satz BAO).

Nach nahezu einhelliger Meinung in der Literatur,[107] die auch vom BMF geteilt wurde,[108] gilt § 274 BAO auch dann, wenn vor Erledigung von gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichteten Berufungen (auch wenn die Festsetzung nur einige Monate umfasst) ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid erlassen wird. Die Anwendbarkeit des § 274 BAO bejaht weiters UFS 4.7.2005, RV/0165-F/04.[109]

---

[107] *Ritz*, Formalentscheidungen nach dem AbgRmRefG, RdW 2002, 559; *Renner*, Das neue Berufungsverfahren in Abgabensachen, SWK 2003, S 271; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3], § 274 Anm 3; *Renner*, in *Blazina/Macho/Steiner/Wakounig* (Hrsg), Betriebsprüfung in der Praxis, Abschn 10.4.8.2.3; W. *Gassner*, Ein Plädoyer für § 274 BAO bei USt-Vorauszahlungsbescheiden, SWK 2008, S 457; aM *Windsteig*, Keine „Weitergeltung" von Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Umsatzsteuerveranlagungsbescheide im Sinn des § 274 BAO, SWK 2008, S 435.

[108] UStR 2000 Rz 2786; BMF vom 15.3.2005, SWK 2005, S 425.

[109] Hingegen ablehnend zB UFS 3.8.2005, RV/0939-W/05; 26.3.2008, RV/1818-W/06; 20.11.2008, RV/1591-W/05.

achatz_tumpel.book Seite 221 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Der VwGH vertritt im Erk 4.6.2008, 2004/13/0124,[110] die Rechtsauffassung, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Jahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO nicht ausgeschlossen sind. Der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch iSd § 274 erster Satz BAO an ihre Stelle. Dies trägt ua dem nunmehrigen Gleichklang der Formulierungen in den §§ 251 und 274 BAO Rechnung.

7.2. Bindungswirkung nach § 289 Abs 3 BAO

Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 BAO) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden (nach § 289 Abs 3 BAO).

Nach BMF 16.5.2006[111] besteht diese Bindungswirkung auch an Rechtsanschauungen, die in Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs 3 UStG 1993) betreffenden Berufungsentscheidungen dargelegt werden. Zu den Bescheiden, die eine solche Berufungsentscheidung ersetzen, gehöre auch der Veranlagungsbescheid (§ 21 Abs 4 UStG 1994). Die Bindung bestehe allerdings nur für jene Umsatzsteuervorauszahlungen (für jene Monate bzw Quartale), über die in der Berufungsentscheidung abgesprochen wird und auf die sich die dort dargelegte Rechtsanschauung bezieht. Die Bindung erstrecke sich nicht auf andere Monate (desselben Jahres, selbst bei identer Sach- und Rechtslage).

Der UFS hat sich dieser Rechtsansicht angeschlossen.[112] Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat gegen die Rechtsmeinung des BMF Amtsbeschwerde eingebracht. Der VwGH[113] hat die Rechtsansicht des Finanzamtes geteilt. Dies im Wesentlichen mit dem Argument, es könne dazu kommen, dass im Jahresbescheid für einzelne Vorauszahlungszeiträume unterschiedliche Rechtsansichten zu beachten sind. Dazu komme, dass eine Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (nach § 21 Abs 3 zweiter Satz UStG 1994) nur solange erfolgen darf, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Die genannte Ansicht des VwGH entwertet das Berufungsrecht gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, weil ungeachtet der Entscheidung durch den UFS dieselbe Rechtsfrage (zB Vorsteuern für Errichtungskosten eines Voranmeldungszeitraumes) ein weiteres Mal (in den Jahresbescheid betreffenden Berufungsverfahren) zu entscheiden ist. Diese Doppelgleisigkeit entspricht weder

[110] Ebenso VwGH 26.5.2010, 2009/13/0186.
[111] SWK 2006, S 506.
[112] 20.9.2006, RV/1201-W/06.
[113] 20.2.2008, 2006/15/0339.

achatz_tumpel.book Seite 222 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

dem Normzweck des § 289 Abs 3 BAO noch verwaltungsökonomischen Überlegungen.

7.3. Änderung und Zurücknahme von Bescheiden

Nach § 18 Abs 7 UStG 1994 kann das Finanzamt Unternehmern, denen nach Art und Umfang ihres Unternehmens eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen iSd § 18 Abs 2 Z 1, 2 und Abs 3 UStG 1994 nicht zumutbar ist, auf Antrag gestatten, dass sie die **Entgelte nachträglich** unter Berücksichtigung des Wareneinganges **trennen**.

Die Gestattung liegt im Ermessen des Finanzamtes. Nach Rz 2569 der UStR 2000 hat das Finanzamt die Genehmigung unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs schriftlich zu erteilen.

Derartige Widerrufsvorbehalte im Spruch des Bescheides führen zur Unanwendbarkeit des § 294 BAO. Verfahrenstitel für den Widerruf ist nämlich der Vorbehalt.

Dies gilt auch für Widerrufsvorbehalte in Zulassungsbescheiden nach § 27 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994. Danach hat das Finanzamt Graz-Stadt jeden Unternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Inland auf Antrag als **Fiskalvertreter** unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufes zuzulassen, wenn er in der Lage ist, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen.[114] Diese Zulassung liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes.[115]

Nach § 12 Abs 7 UStG 1994 hat das Finanzamt (für die **Aufteilung von Vorsteuern** nach Abs 4 und 5) auf Antrag zu gestatten, dass ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb wie ein selbständiges Unternehmen behandelt wird. Diese bescheidmäßige Gestattung liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes.[116] Für die Zurücknahme des Bescheides ist § 294 BAO anwendbar.[117]

Das UStG 1994 enthält in Art 28 Abs 1 zweiter Unterabsatz einen speziellen Verfahrenstitel zur **Zurücknahme von UID-Bescheiden**. Danach ist der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Auf diese Bestimmung gestützte Zurücknahmen liegen (im Unterschied zu Zurücknahmen nach § 294 BAO) nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

---

114 Vgl hiezu zB *Ritz*, Fiskalvertreter, ÖStZ 1994, 420; *Ruppe*, UStG 1994[3], § 27 Tz 36 ff.
115 *Ritz*, ÖStZ 1994, 423.
116 *Ruppe*, UStG 1994[3], § 12 Tz 194.
117 *Ruppe*, UStG 1994[3], § 12 Tz 194.

achatz_tumpel.book Seite 223 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

7.4. Berichtigung nach § 293c BAO

Der Anwendungsbereich des § 293c BAO (idF AbgÄG 2011) erstreckt sich nach 1212 BlgNR 24. GP, 30, auch auf veranlagte Verkehrsteuern, wenn in einer mehrere Besteuerungsperioden umfassenden Betrachtung ein insgesamt unrichtiges tatsächliches Besteuerungsergebnis zurückbleibt.

Die Gesetzesmaterialien nennen als Beispiel **Vorsteuern**, die vom Abgabenpflichtigen für ein unrichtiges Jahr zugeordnet waren.

7.5. Rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO

Ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO ist ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Es ist eine Frage des Inhaltes bzw der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt.[118]

§ 295a BAO ist nicht anwendbar, wenn in einer Abgabenvorschrift bei Ereignissen, die an sich Rückwirkung haben (könnten), die Ex-nunc-Wirkung normiert wird, wie etwa in § 16 UStG 1994 für Änderungen der Bemessungsgrundlage.[119]

Hingegen kommt Anträgen, die nach Entstehung des Abgabenanspruches gestellt werden, Rückwirkung zu. Dies gilt beispielsweise für

- den Verzicht auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) nach § 6 Abs 3 UStG 1994 (Verzicht ist zulässig bis zur Rechtskraft des Bescheides),
- die Erklärung nach § 14 Abs 4 UStG 1994 über die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern nach Durchschnittssätzen (Erklärung ist zulässig bis zur Rechtskraft des Bescheides).

7.6. Wiedereinsetzbare Fristen (§ 308 BAO)

Wiedereinsetzbar (nach § 308 BAO) sind Fristen unabhängig davon,[120] ob sie gesetzliche oder behördliche Fristen sind,

- ob es sich um verfahrensrechtliche oder materiellrechtliche Fristen handelt,
- ob sie verlängerbar sind.

Beispielsweise sind wiedereinsetzbar die

- Frist zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 21 Abs 1 UStG 1994),
- Frist zur Einreichung von Jahressteuererklärungen (§ 21 Abs 4 UStG 1994),
- Fälligkeitsfristen (zB nach § 21 Abs 1 UStG 1994),

---

118 Vgl zB VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; 2.9.2009, 2008/15/0065.
119 ZB *Ritz*, Abänderung nach § 295a BAO, SWK 2003, S 889.
120 Vgl zB BMF, AÖF 2006/123, Abschn 1; *Ritz*, BAO[4], § 308 Tz 3.

achatz_tumpel.book Seite 224 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

- Nachfristen (zB nach § 210 Abs 4 BAO),
- Frist zur Verzichtserklärung auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 (§ 6 Abs 3 UStG 1994),
- Frist zur Erklärung nach § 14 Abs 4 UStG 1994 (Vorsteuer nach Durchschnittssätzen),
- Frist für den Antrag auf Sollbesteuerung (§ 17 Abs 1 letzter Satz UStG 1994),
- Frist für den Antrag auf nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneinsatz (§ 18 Abs 7 UStG 1994).

7.7. Entscheidungspflicht (§ 311 BAO)

Die Pflicht, über Anbringen stets mit Bescheid abzusprechen, besteht nicht nur für Anträge (wie zB nach § 17 Abs 1 UStG 1994, § 18 Abs 7 UStG 1994), sondern auch für Abgabenerklärungen.[121] Die Entscheidungspflicht besteht für Abgabenerklärungen auch dann, wenn keine Abgabe festzusetzen ist.[122]

Einschränkungen der Pflicht, über Anbringen stets mit Bescheid abzusprechen, ergeben sich ua aus § 21 Abs 3 UStG 1994.[123] Aus dem ersten Satz des § 21 Abs 3 UStG 1994 ergibt sich, dass über Voranmeldungen nur dann mit Abgabenbescheid abzusprechen ist, wenn die Voranmeldung sich als unvollständig oder die Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist.

Auch wenn sich aus § 21 Abs 3 erster Satz UStG 1994 keine Pflicht zur Bescheiderlassung über Voranmeldungen ergibt, wenn die dort erfolgte Selbstberechnung richtig ist, erlaubt dies nicht den Finanzämtern, Umsatzsteuervoranmeldungen nicht ehestmöglich zu verbuchen.

Nach § 214 Abs 1 letzter Satz BAO ist nämlich die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ohne unnötigen Aufschub vorzunehmen. Weiters ist nach § 21 Abs 1 sechster Satz UStG 1994 ein vorangemeldeter Überschuss gutzuschreiben, sofern nicht § 21 Abs 3 UStG 1994 zur Anwendung gelangt.

Daher sind Umsatzsteuervoranmeldungen ohne unnötigen Aufschub zu verbuchen, außer wenn ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid erlassen wird.[124]

Nach dem zweiten Satz des § 21 Abs 3 UStG 1994 ergibt sich eine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bescheiderlassung, weil ein solcher Bescheid nach Ergehen des Jahresbescheides unzulässig ist.[125]

Der UFS (17.6.2004, RD/0026-W/04; 27.1.2005, RD/0009-W/04, RD/0041-W/04, RD/0009-W/05) leitet ua aus dieser Bestimmung ab, dass die Entscheidungspflicht über unerledigt gebliebene Umsatzsteuervoranmeldungen bereits mit dem Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung erlischt. Hiedurch beginne nämlich die Entscheidungspflicht über die Jahreserklärung.

---

[121] ZB *Ritz*, BAO[4], § 311 Tz 13.
[122] Vgl zB VwGH 17.6.1992, 87/13/0090.
[123] ZB *Ritz*, Entscheidungspflicht bei Umsatzsteuervoranmeldungen, RdW 2006, 125.
[124] ZB *Ritz*, RdW 2006, 125.
[125] Vgl *Ritz*, RdW 2006, 125.

achatz_tumpel.book Seite 225 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Autorenverzeichnis

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Universität Linz

Priv.-Doz. Mag. Dr. Dietmar Aigner
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Universität Linz

Univ.-Ass. Mag. Thomas Bieber
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz

Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner
Richter am VwGH iR

StB, WP Mag. Dr. Hannes Gurtner
LeitnerLeitner

Univ.-Ass. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M.
Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien

Ministerialrat Dr. Christoph Ritz
Bundesministerium für Finanzen

achatz_tumpel.book Seite 226 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

achatz_tumpel.book Seite 227 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Stichwortverzeichnis

80/20-Regelung 52

Abbauvertrag 134
Abfindung 94
Abgabenbescheid 210
Abgabenerklärung 207
Abschnittsbesteuerung 36
Abtretung 146
Abzugsverbot 46
Aktivierungsverbot 82
Aktivierungswahlrecht 82
Alkoholsteuer 173
Änderung der Verhältnisse 118
Angemessenheitsprüfung 55 ff
Anlagevermögen 77 f
Anschaffungs- oder Herstellungskosten 80
–, nachträgliche 76 f, 84
Anteilstausch 94, 97
Anteilsvereinigung 158, 166
Anzeigen- und Ankündigungsabgabe 27
Anzeigepflicht 204
Arbeitszimmer 61
Aufbewahrungsfrist 206
Aufteilungsverbot 45, 48
Aufwandseigenverbrauch 37, 42, 56
Aufwandsteuer 25
Aufwendung
–, aktivierungspflichtige 77
–, der Lebensführung 44
Aufzeichnung 205
Ausschluss vom Vorsteuerabzug 115
Ausspielung 141

Bauherrenbegriff 157, 164
Baurecht 162
Bemessungsgrundlage 26
Bemessungsgrundlagenwirkung 157
Bemessungsverjährung 213
Berufung, Weitergeltung 220
Bestanddauer 136
Bestandvertrag 131
Bestandvertragsgebühr 27
Bestandzins 136
Bestimmungslandprinzip 35
Betriebsstätte 199, 204
Betriebsvermögen 77
Betriebsvorrichtung 161
Bewirtung von Geschäftsfreunden 57
Bezug von Leistungen 113
Biersteuer 173
Bilanzbuchhalter 201
Bindungswirkung nach § 289 Abs 3 BAO 221
Börsenumsatzsteuer 152
Buchmäßiger Nachweis 206
Bürgschaftserklärung 136

Cibo Participations 96
Contracting 135

Darlehensvertrag 137
Deponievertrag 134, 138
Dienstbarkeit 138
Dienstreise 64, 71, 74
Doppelbelastung 129
Doppelbesteuerung 24
Doppelerfassung 155
Doppelveranlassung 46

Eigenverbrauch 111, 117
Einbringung 90, 95, 100, 102
Einkommenserzielung 42
Einkommensteuer 23
Einkommensverwendung 42, 62, 109
Einkommensverwendungssteuer 33, 34
Elektrizitätsabgabe 173
Emissionszertifikat 147
Energieabgabe 27

achatz_tumpel.book Seite 228 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Energieabgabenvergütungsgesetz 173
Energiesteuer 173
Entgelt
–, unangemessen niedriges 119
–, von dritter Seite 112
Entgeltbegriff 100
Entgeltfremder Vertrag 98
Entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang 120
Entgeltlichkeitszusammenhang 126
Entgeltsprinzip 34
Entnahmeeigenverbrauch 118
Entscheidungspflicht 224
Entstrickung 91
Entstrickungsbesteuerung 107
Erbschaftskauf 142
Erdgasabgabe 173
Erfahrungswissen 135
Erhaltungsaufwand, anschaffungsnaher 83
Erhebungsverbot, umsatzsteuerliches 180
Erlebenswahrscheinlichkeit 151
Erwerberhaftung 197
Exklusivität 26

Factoring 148
Fallgruppe 112
–, typische 109
Fälligkeit 210, 216
Familienheimfahrt 61
Feststellungsbescheid 197, 206
Feuerschutzsteuer 153
Finanzierungsleasing 133
Finanzordnungswidrigkeit 204
Fiskalvertreter 201, 222
Franchise-Vertrag 132
Freimenge 176
Fruchtgenuss 138

Gebäude
–, auf fremdem Grund 162
–, gemischt genutztes 39 f, 53, 48 f
Gebrauchsrecht 138
Gebrauchsüberlassung 133
Geldeinlage 93
Geldzuwendung 63
Gemeiner Wert 150
Geringwertiges Wirtschaftsgut 78
Gesamtschuld 195
Geschäftsfreundebewirtung 59
Geschäftsveräußerung im Ganzen 94, 102 f
Geschicklichkeitsspiel 140
Gesellschafterbeitritt 95
Gesellschaftsteuer 32, 152
Gesellschaftsvertrag 98
Getränkesteuer 26
Gewinnungsbewilligung 162
Glücksspiel 139
Glücksspielabgabe 141
Glücksspielautomat 141
Glücksvertrag 139
Großreparatur 86, 88
Grunddienstbarkeit 138
Grunderwerbsteuer 155
Grundstück 162
Grundstücksbegriff 157 f
Gutglaubensschutz 186

Haftung, persönliche 196
Herstellungskosten 82
Hoffnungskauf 142

Inkassozession 147
Instandhaltungsaufwendung 87
Instandsetzungsaufwendung 87
Investition 136
Investitionsgut 78, 88

Kammerumlage 26
Kapitalverkehrsteuer 152
Kaufvertrag 134, 143
Know-how 135

achatz_tumpel.book Seite 229 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Kohleabgabe 173
Kollisionsnorm 131
Konditionen
–, fremdübliche 114
–, fremd unübliche 114
Konzessionsabgabe 141
Körperschaftsteuerrecht 109
Kreditvertrag 144
Kunstförderungsbeitrag 31

Leasing-Vertrag 133
Lebensführung 46 f
Leibrentenvertrag 143
Leistung
–, gegen unangemessen hohes Entgelt 126
–, wiederkehrende 150
Leistungsaustausch 112
Leistungseigenverbrauch 119
Leistungsfähigkeitsprinzip 36
Liebhaberei 189
Liebhabereibetrieb, ertragsteuerlicher 189
Liefervertrag 134
Liquidation 103
Liquiditätsvorteil 114
Luxustangente 81
Luxuswirtschaftsgüter 56

Mehraufwendungen für Verpflegung 64
Mineralölsteuer 173
Mittelpunkt der Tätigkeit 66
MwSt-SystRL 163

Nachsicht 202, 218
Nächtigungsgeld 70
Nebenansprüche 193
Nettoprinzip 36
Nichterhebungsverfahren 188
Normalwert 123
NoVA 27
NoVA-Zuschlag 28
Nutzflächenschlüssel 51
Nutzungsänderung 116
Nutzungsüberlassung 132

Objektsteuer 34
Obligatorische Rechte 146
Option zur Steuerpflicht 167
Organschaft 166
Ortstaxe 27

Personensteuer 35
Privatstiftung 154

Realteilung 90
Rechnungslegung 125
Rechtsgebühr 130
Rechtsgeschäft 130
Rechtsnachfolge, umsatzsteuerliche 105 f
Rechtsnachfolgeanordnung 107
Reise, gemischt veranlasste 47 f
Reiseleistung 60
Rente 151
Repräsentationsaufwendung 57 ff
Repräsentationsausgabe 57
Rs Abbey National 96
Rs EMU 184
Rs Fischer 88
Rs Joustra 184
Rs KapHag 95
Rs Kretztechnik 96 f
Rs Puffer 39, 41, 51 ff
Rs VNLTO 54
Rückwirkende Ereignisse 130
Rückzahlungssperre nach § 239a BAO 219
Rückzession 147

Sacheinlage 93, 98 f
Sachenrecht 146
Sachhaftung 198
Sachspende 63

achatz_tumpel.book Seite 230 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Säumniszuschlag 216
Schätzung 195, 209
–, von Vorsteuern 210
Scheinleistung 125
Schenkung, gemischte 144
Schuldbeitritt 136
Schuldübernahme 137, 149
Selbständige Bestandteile 160
Selbstberechnungsabgaben, Festsetzung 212
Sicherstellungsauftrag 218
Sorgfaltspflicht 186
Spaltung 90, 94
Spielbankabgabe 141
Steueraussetzung 186
Steueraussetzungsverfahren 186
Steuerbefreiung, unechte 32
Steuerentstrickung 106
Steuerhängigkeitsbedingung 92
Steuerneutralität 107
Steuerschuld kraft Rechnungslegung 115, 125 f
Steuerschuldkraft 125
Steuerverrechnung 108
Stiftung 154
Stiftungseingangssteuer 154
Stillstandsklausel 41, 50, 61
Straßenbenützungsabgabe 27
Subjektsteuer 35

Tabaksteuer 173
Tausch 94
Teilbetrieb 189
Territorialitätsprinzip 34
Totalitätsprinzip 35
Tourismusabgabe 26
Touristenbeförderung 176
Touristenexport 177
Touristenimport 176
Trennungsprinzip 109

Überlassung 117, 119
Überwiegen
–, für Zwecke der Gesellschaft 116
–, für Zwecke des Gesellschafters 115
Überwiegensprinzip 40, 46
Überwiegensprüfung 51
Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 210, 220 f, 224
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 203, 205, 222
Umsatzsteuerjahreserklärung 207
Umsatzsteuervoranmeldung 202, 207, 223 f
Umsatzsteuervorauszahlung 202, 212, 214, 218, 221
Umwandlung 90, 94
Universalitätsprinzip 35
Unrechtmäßigkeit 186
Unselbständige Bestandteile 159
Unternehmensübergang 104
Unternehmensvermögen 117
Unternehmerische Nutzung 116
Unternehmerprinzip 34
Untervermietung 132

Verbindlichkeiten, private 112
Verbraucher 145
Verbrauchsteuer 25
–, spezielle 31, 173
Verbriefung 150
Verbriefungsspezialgesellschaft 150
Verdeckte Ausschüttung 117
–, direkte 110
–, indirekte 110
Vergleich 145
–, außergerichtlicher 145
Vergnügungssteuer 27
Verjährung 214
–, absolute 195, 215
Verkehrsteuer 25, 31, 129
Vermietung 131
Vermögensmehrung 99

achatz_tumpel.book Seite 231 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11

Vermögensübertragung 91
Vermögensumschichtung 99
Vermögenszuwachs 35
Verpachtung 131
Verpflegungsmehraufwand 67 f
Versandhandelsregelung 174, 182
Verschaffung der Verfügungsmacht 103
Verschmelzung 90, 94, 103
Versicherungssteuer 153
Verspätungszuschlag 205 ff
Vertragsübernahme 149
Vertreter 201
Verwahrungsvertrag 135
Verwendungseigenverbrauch 118
Verzicht 146
Video-Lotterie-Terminal 141
Vorsteuer 193, 203, 209 f, 218, 220, 222
Vorsteuerausschluss 38 f, 50, 54, 114
–, anteiliger 49
Vorsteuerberichtigung 214
Vorsteuerkorrektur 106
Warenkredit 145
Wechselwirkung 157
Werbeabgabe 27
Wertpapiersteuer 152
Wesensmerkmal der Umsatzsteuer 180
Wettbewerbsneutralität 34
Wette 140
Wettgemeinschaft 142
Wirtschaftsgüter, unkörperliche des Anlagevermögens 82
Wohnungsgebrauchsrecht 139

Zession 146
Zinsertragsteuer 31
Zugehör 160
Zurücknahme von Bescheiden 222
Zusammenfassende Meldung 204, 207, 209
Zusammenschluss 90
Zuständigkeit 200
Zuwendung 117

achatz_tumpel.book Seite 232 Dienstag, 25. Oktober 2011 11:26 11