

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF VI/4  
z.H. Herrn Mag. Bernhard Kuder  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 30. September 2015

## **Stellungnahme zum Entwurf der UStR 2000 Wartungserlass 2015**

Sehr geehrter Herr Mag. Bernhard Kuder,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der UStR 2000 Wartungserlass 2015.

### **Stellungnahme**

#### **Allgemeiner Hinweis**

Im Sinne einer besseren Orientierung wäre es wünschenswert, ähnlich wie bei den ertragsteuerlichen Wartungserlässen (EStR, KStR) auch bei umfangreichen Wartungen der Umsatzsteuerrichtlinien (der vorliegende UStR-Wartungserlassentwurf umfasst immerhin 129 Seiten!) eine Präambel und/oder (idealerweise tabellarische) **Übersicht über die wesentlichen Neuerungen** voranzustellen, die sich insb. aus Gesetzesänderungen und aktueller Rechtsprechung ergeben.

#### **Zu Rz 59**

Das Beispiel entspricht uE nicht der Rechtslage, weil die Eigenverbrauchsbesteuerung **nicht** im Jahr der Anschaffung erfolgen muss, sondern über die steuerliche Nutzungsdauer des Fahrzeuges verteilt. Es ist die AfA um den entsprechenden Privatanteil zu kürzen und die Umsatzsteuer von diesem Privatanteil zu berechnen und abzuführen. Dadurch wird systemgerecht sichergestellt, dass die Besteuerung des Eigenverbrauches entsprechend der Nutzungsdauer laufend über die steuerliche Abschreibungsperiode hinweg erfolgt.

Falls eine Eigenverbrauchsbesteuerung in voller Höhe im Jahr der Anschaffung vorzunehmen ist, regen wir an, aus Vereinfachungsgründen auch die aliquote Kürzung der Vorsteuer bei Überschreiten

der Angemessenheitsgrenze anstelle des vollen Vorsteuerabzuges mit Eigenverbrauchsbesteuerung zuzulassen (nach dem Vorbild des § 12 Abs 3 Z 4 UStG).

### **Anmerkung zu Rz 233**

Im vorliegenden Begutachtungsentwurf ist keine Änderung der Randziffer 233 betreffend die allgemeinen **Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft** iS § 2 Abs 2 Z 2 UStG idgF vorgesehen und würde demgemäß seitens der österreichischen Finanzverwaltung nach wie vor keine Änderung der Sichtweise hinsichtlich der **Eingliederungsfähigkeit von nicht-juristischen Personen** platzgreifen. Angesichts der aktuellen<sup>1</sup> sowie vor dem Hintergrund der bereits ergangenen<sup>2</sup> **Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes** muss jedoch die Frage gestellt werden, ob diese restriktive Auslegung des Art. 11 RL 2006/112/EG tatsächlich noch haltbar ist:

Die **Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie** (MwStSystRL) verwendet im Art. 11 RL 2006/112/EG bekanntlich den Begriff „**Personen**“ und nicht den Begriff des „Steuerpflichtigen“<sup>3</sup> als Bezeichnung für grundsätzlich eingliederungsfähige Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe. Nun hat hierzu bereits in der Vergangenheit eine rege Diskussion stattgefunden, inwieweit die Vorgaben aus der MwStSystRL bei der **nationalen Umsetzung** der Organschaftsregelung zwingend zu berücksichtigen sind. Bis zur jüngsten Entscheidung des EuGH vom 16.07.2015 (*Larentia + Minerva*) ist die österreichische Finanzverwaltung der Sichtweise des deutschen BMF<sup>4</sup> gefolgt, welches die Richtlinienformulierung mangels eindeutiger Aussagen des EuGH als generelle Möglichkeit gedeutet und somit den EuGH in seiner Entscheidung *Kommission/Irland* dahingehend interpretiert hatte, dass es sich gleichsam um ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten handeln würde. Dementsprechend seien bis dato Nichtunternehmer, aber auch unternehmerische **Personengesellschaften** (zB operativ tätige **GmbH & Co KG** im Konzernverbund) nicht in einen Organkreis eingliederungsfähig.

In der aktuellen Entscheidung vom 16.07.2015 in der Rechtssache *Larentia + Minerva* wiederholte der EuGH aber seine Aussagen, dass eine **Einschränkung der Organschaft auf juristische Personen** als Organgesellschaften, wie sie derzeit auch im österreichischen Umsatzsteuergesetz vorgesehen ist, grundsätzlich **nicht richtlinienkonform** ist. Es stellt weder das im österreichischen UStG textierte **Über- bzw Unterordnungsverhältnis** eine europarechtlich zwingende Anwendungsvoraussetzung dar, noch ist die Einschränkung hinsichtlich der Rechtsform gerechtfertigt. Eine enge Verbindung durch gegenseitige finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Beziehungen wäre demnach ausreichend.

In Anlehnung an Art. 11 RL 2006/112/EG könnten Abweichungen von diesen aus der MwStSystRL stammenden Anwendungsvoraussetzungen nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie der **Bekämpfung von Missbrauch** dienlich sind. Unseres Erachtens kann aber das Argument der generellen Missbrauchsvorbeugung nicht dazu verwendet werden, unternehmerisch tätige, nicht-juristische Personen, wie beispielsweise eine GmbH & Co KG, von der Einbeziehung in eine USt-

---

<sup>1</sup> EuGH vom 16.07.2015, Rs. C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva*.

<sup>2</sup> EuGH vom 04.09.2013, Rs. C-85/11, *Kommission/Irland*.

<sup>3</sup> In der MwStSystRL (Art. 2 RL 2006/112/EG) verwendetes Synonym für den im UStG geltenden Unternehmerbegriff.

<sup>4</sup> Schreiben des deutschen BMF vom 5.5.2014.

Organschaft auszuschließen. Vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsentwicklung ist es daher dringend notwendig, die sohin überholten bisherigen Sichtweisen zur Organschaftsstruktur in Österreich zu überdenken und neue, **der Rechtsprechung des EuGH Rechnung tragende Kriterien** zu formulieren.

Laut EuGH ist eine direkte Anwendung des Art. 11 RL 2006/112/EG zwar nicht möglich<sup>5</sup>, die Erkenntnisse des europäischen Höchstgerichts können aber unseres Erachtens dennoch nicht einfach ignoriert werden. Insofern wäre in einem ersten Schritt wohl zumindest eine **richtlinienkonforme Auslegung** des § 2 Abs 2 Z 2 öUStG durch entsprechende Änderung der österreichischen USt-Richtlinien dringend geboten. Weiters sollte auch überlegt werden, die (grundsätzlich faktische) umsatzsteuerliche Organschaft künftig ev. von einem entsprechenden **Antrag** abhängig zu machen, um hinreichende **Rechtssicherheit** für die umsatzsteuerliche Gestionierung zu schaffen (Zeitpunkt des Entstehens, Umfang des Organkreises). Dies würde einerseits die Gefahr von „unvorhergesehenen“ Organschaften und deren rechtlichen Folgen hintanhaltend und andererseits auch der Finanzverwaltung ein **Kontrollinstrument** für die zu erweiternden Anwendungskriterien einräumen.

### **Zu Rz 241ff – Organschaft**

Wir regen folgende Änderungen an:

- mit der Umsetzung der Skandia-Entscheidung zuzuwarten, bis eine EU-einheitliche Auslegung erzielt wurde und in die UStR eine Regelung aufzunehmen, wonach es aufgrund der derzeit noch nicht geklärten Auslegung des EuGH Urteils Skandia bis auf weiteres (bzw mit einer großzügigen Übergangsregel) nicht beanstandet wird, die bisherige Auslegung in den UStR weiter anzuwenden.
- Falls dies nicht umsetzbar ist, wäre aus unserer Sicht eine richtlinienkonforme Auslegung geboten, wonach auch der outbound Umsatz ein steuerbarer Umsatz ist, der dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen berechtigt.
- Zusätzlich stehen die Unternehmer vor der Schwierigkeit, divergierender Auslegungen in verschiedenen Mitgliedstaaten, die allesamt im ERP-System umzusetzen sind. Die Umsetzung des EuGH Urteils Skandia ist daher vielschichtig und komplex und erfordert aus unserer Sicht eine großzügige Übergangsregelung im Sinne einer Anwendbarkeit auf Sachverhalte, die sich ab dem 1.7.2016 ereignen.

Dies aus folgenden Gründen:

Nach dem Wartungserlass ist das EuGH Urteil C-7/13, Skandia, asymmetrisch, dh unterschiedlich, auf inbound und outbound Fälle anzuwenden.

Bei inbound-Fällen (Leistungen an die österreichische "Organschaft" von einem Unternehmensteil im Ausland) wird eine im Inland steuerbare (und in der Regel steuerpflichtige) Leistung unterstellt. Im Regelfall (nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer) wird die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor.

---

<sup>5</sup> Vgl dritte Vorlagefrage des deutschen BFH an den EuGH in der kombinierten Rechtssache „*Larentia + Minerva*“

Im outbound Fall (Leistungen von der österreichischen Organschaft an einen Unternehmensteil im Ausland) wird demgegenüber aus österreichischer Sicht davon ausgegangen, dass ein nicht steuerbarer Innenumsatz vorliegt. Die Konsequenz im Regelfall (nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer) wäre, dass in Österreich kein Vorsteuerabzug für den nicht steuerbaren Innenumsatz zustünde.

Legt man beide Regeln im grenzüberschreitenden Kontext übereinander, ergibt sich folgendes Bild:

Erbringt eine österreichische Organschaft (zB Versicherung) IT-Leistungen an ihre deutsche Zweigniederlassung (Versicherungsleistungen), läge aus österreichischer Sicht ein nicht steuerbarer Innenumsatz vor. In Österreich wird daher kein Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit diesen IT-Leistungen gewährt. Wird das EuGH Urteil in Deutschland gleich ausgelegt wie in Österreich, wäre die inbound-Leistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Die deutsche Zweigniederlassung könnte keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Es ergibt sich eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Der Mehrwertsteuer-Richtlinie wird damit ein denkunmöglicher Inhalt unterstellt. Eine Richtlinie, die der Harmonisierung des MwSt-Systems dienen soll und vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität geprägt ist, wird ein Inhalt unterstellt, der systematisch im grenzüberschreitenden Kontext immer zu Doppelbesteuerung und zu einer Verletzung der Neutralität führt. Eine gebotene richtlinienkonforme Interpretation verbietet daher eine unterschiedliche Behandlung von in- und outbound Fällen.

In den UStR fehlt eine Begründung für die asymmetrische Behandlung. Da jedoch die Literaturmeinung von *Pfeiffer*, Rs Skandia und ihre möglichen Auswirkungen auf die österreichische Organschaft, ÖStZ 2015, 421, in die UStR transformiert wurde, wird ein Rückgriff darauf zulässig sein. *Pfeiffer* führt als Begründung den Grundsatz der Unternehmenseinheit an und führt aus, dass die Optionsausübung eines Mitgliedstaates (gemeint ist Österreich) keine Auswirkung auf einen anderen Mitgliedstaat (als Österreich) haben darf. Die Rs Skandia hätte nicht vorgeschrieben, dass ein Staat das Umsatzsteuerrecht eines anderen Staates verpflichtend berücksichtigen muss.

Die Argumentation geht unseres Erachtens ins Leere. Auch im outbound Fall bleibt der andere Mitgliedstaat völlig frei darin, ob er die aus seiner Sicht inbound-Leistung versteuert oder nicht, und zwar unabhängig davon, ob Österreich von einem nicht steuerbaren Innenumsatz oder einem steuerbaren Leistungsaustausch ausgeht. Im Gegenteil, wie oben dargestellt wurde, ist eine unterschiedliche Behandlung von in- und outbound Fällen nicht nur widersprüchlich, sondern verstößt gegen den Harmonisierungs- und Neutralitätsgedanken der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Die im Begutachtungsentwurf vertretene Rechtsmeinung widerspricht den Ausführungen der EU-Kommission im Working Paper 845 vom 17. Februar 2015 (<https://circabc.europa.eu/sd/a/e75d22a9-ff84-485a-acc7-d52ada466575/845%20-%20Case%20C-7-13%20-%20Skandia%20America.pdf>) zu diesem Thema widerspricht. Im Working Paper wird klar ausgeführt (Seite 29/32): "*For example, according to the judgement Skandia America, supplies of services from a head office established in a Member State without VAT grouping provisions to its branch in another Member State having implemented the VAT grouping scheme are taxable, where the branch belongs to a VAT group. In order to ensure fiscal neutrality, the head office making a taxed supply would need to be*

**granted the right of deduction**, even if the Member State where that head office is established had chosen not to exercise the option provided by Article 11 of the VAT Directive. ... Therefore, head offices and branches established in countries without VAT grouping provisions **could become suppliers or recipients of taxable services, even if this is only the result of another Member State applying a VAT grouping scheme.**" Die Aussage im Working Paper ist eindeutig, auch bei outbound Umsätzen liegt eine steuerbare Leistung vor, der Grundsatz der Neutralität führt zu einer Gewährung des Vorsteuerabzugs für den Leistenden in outbound Fällen.

Darüber hinaus widerspricht die Rechtsansicht im Begutachtungsentwurf offenbar auch den Ausführungen der VAT Expert Group, taxud.c.1(2015)4105484, download verfügbar unter: [https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal: idcl=FormPrincipal: id3&FormPrincipal\\_SUBMIT=1&id=97de511b-2fe1-4e05-b521-c7548eb733a0&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAEycHQAKy9qc3AvZXh0ZW5zaW9uL3dhaS9uYXZpZ2F0aW9uL2NvbhRhZW5lci5qc3A=](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal: idcl=FormPrincipal: id3&FormPrincipal_SUBMIT=1&id=97de511b-2fe1-4e05-b521-c7548eb733a0&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAEycHQAKy9qc3AvZXh0ZW5zaW9uL3dhaS9uYXZpZ2F0aW9uL2NvbhRhZW5lci5qc3A=) In der englischen Version der Unterlage wird auf Seite 51 zu einem Fall, in dem das Stammhaus Leistungen von einem Dritten einkauft und diese Leistung an eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat erbringt ausführt, dass "*the head office VAT group would be in a position to recover any VAT charged ... The corresponding VAT treatment ... would require the branch to account for the reverse charge and recover the related input tax ...*".

In der angeführten Unterlage der VAT Expert Group wird darüber hinaus auf Seite 15ff eine sehr limitierte Anwendung der Skandia Entscheidung, zB nur auf Drittlandsfälle, in bestimmten Konstellationen, nur wenn keine Anti-Missbrauchsbestimmungen anwendbar sind und nur, wenn Leistungen von externen Dritten bezogen werden.

Mit der gebotenen richtlinienkonforme Interpretation kommen wir zum Ergebnis, dass auch der outbound Umsatz aus österreichischer Sicht dem Grunde nach kein nicht steuerbarer Innenumsatz, sondern ein steuerbarer Umsatz ist (der in der Regel dem Umsatzsteuerrecht im Bestimmungsland unterliegt). Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesem outbound Umsatz wird daher nach den allgemeinen Grundsätzen möglich sein müssen.

### **Zu § 3Rz 363**

Die zitierte VwGH-Entscheidung kann nur so verstanden werden, dass der Steuerpflichtige auch den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Eine Berechtigung, die nicht ausgeübt worden ist, führt dazu, dass der Gegenstand/die Leistung nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist. Der Satz ist deshalb wie folgt zu ändern: „... wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, wobei ein Vorsteuerabzug im Ausland ausreicht (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176). **Er muss aber auch geltend gemacht worden sein.** „

### **Anmerkung zu Rz 371**

Im dritten Unterabsatz wird im Klammerausdruck die kostenlose Abgabe von „losen“ statt „Dosen“ erwähnt (Tippfehler).

### **Zu § 3a Rz 642w und 642 x**

Eine Verlagerung in das Inland ist nur möglich, sofern ansonsten eine Doppelbesteuerung, Wettbewerbsverzerrung oder Nichtbesteuerung eintritt (siehe Art 59a EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie). Dies ist iZm der Schweiz fraglich. Eine pauschale Verlagerung des Dienstleistungsortes nach Österreich sieht die EU-Mehrwertsteuerrichtlinie nur im Fall der elektronischen Leistungen vor.

### **Zu § 4 Rz 679**

Hinzuzufügen wäre der Hinweis in Rz 42 des EuGH-Judikates, dass trotz Heranziehen des Wiederbeschaffungspreises die Besteuerungsgrundlagen auf keinen Fall einen Wert enthalten kann, auf den der Steuerpflichtige bereits Mehrwertsteuer entrichtet hat, ohne dass er sie im Anschluss hätte abziehen können. Dies ist wohl unabhängig von der Kalkulationsart, da anderenfalls der EuGH diese Frage nicht dem vorlegenden Gericht zur weiteren Prüfung aufgetragen hat.

Das Abgehen vom Selbstkostenpreis hat aber jedenfalls zur Folge, dass bei der Entnahme von (bebauten) Grundstücken die Wertsteigerung des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen ist.

### **Zu Rz 682 - Normalwert Grundstücke**

Nach den UStR hat der Normalwert bei der Prüfung, ob ein solcher Umsatz bei Vorliegen eines Naheverhältnisses der involvierten Parteien umsatzsteuerlich anzuerkennen ist, keine Bedeutung.

Es wäre wünschenswert, die Kriterien, wann ein Mietverhältnis nicht anerkannt wird, aus Sicht der Finanzverwaltung darzulegen. Insbesondere, ob den ertragsteuerlichen Grundsätzen (Renditemiete) gefolgt wird oder ob eine Vermietung zu einem am Markt erzielbaren Mietzins (auch wenn dieser unter der Renditemiete liegt) auf Grundlage der Rs Enkler anerkannt wird.

Im letzten Punkt der Rz 682 erfolgt betreffend die Vermietung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) bzw. durch deren ausgegliederte Rechtsträger eine Klarstellung, dass das in den Rz 265, 274 und 274a beschriebene Mindestentgelt aus Vereinfachungsgründen als Normalwert herangezogen werden kann. Diese Vereinfachungsregelung ist zu begrüßen. Es wird jedoch die Rz 275 nicht erwähnt, welche eine Regelung zum Mindestentgelt bei der Vermietung von beweglichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger von KöR enthält. Zur Klarstellung und im Sinne einer einheitlichen Behandlung wird ersucht, auch die Rz 275 ausdrücklich in die Vereinfachungsregelung aufzunehmen.

### **Zu Rz 747a, 6.1.6.4.4.**

Eine Begründung dafür, warum der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zukommt, wäre angebracht und sollte angeführt werden.

### Zu § 6 Rz 1184

Wir regen folgende Ergänzung an: Im Fall der zwingenden unechten Steuerbefreiung liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor. Somit sind die Vermietungsumsätze in die Grenze für die Kleinunternehmerregelung einzubeziehen und es besteht die Möglichkeit einer Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG, sollten die Gründe für die Liebhaberei wegfallen.

### Zu Rz 1191

Nach den nunmehr zitierten Entscheidungen des VwGH vom 25. 6. 2014, 2010/13/0119, und vom 24. 3. 2015, 2012/15/0042, zu Wohnungseigentümergeinschaften, kann die Garagenvermietung durchaus als unselbständige Nebenleistung zur Wohnraumvermietung angesehen werden. Unter Berufung auf das Urteil des EuGH vom 6. 7. 2006, Rs. C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd.*, geht der VwGH allerdings davon aus, dass es zulässig ist, unabhängig von der Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes den ermäßigten Steuersatz nur auf die Wohnraumvermietung zu beziehen und die Nebenleistung „Garagenvermietung“ insofern nicht das Schicksal der Hauptleistung teilen zu lassen. Auf das insbesondere für die gemeinsame Wohnungs- und Garagenvermietung bedeutsame Urteil des EuGH vom 13. 7. 1989 in der Rs. 173/88, *Henriksen*, wird (infolgedessen) nicht weiter Bezug genommen.

### Zu Rz 1218

Eine Klarstellung, dass das Aufnehmen ausländischer Studenten in Studentenheimen im Sommer nicht als „Sommerbetrieb“ iSd § 10 Studentenheimgesetz zu werten ist, wäre angesichts der (engen) Definition der „Studierenden“ in Rz. 1218 iVm dem Studentenheimgesetz wünschenswert.

### Anmerkung zu Rz 1237

Im neu formulierten § 10 Abs. 2 Z 4 UStG idF StRefG 2015/2016 ist nunmehr vorgesehen, dass Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken** im Sinne der BAO dienen (mit Ausnahmen), dem **ermäßigten Steuersatz von 10%** unterliegen. Dies gilt jedoch nicht, falls die betreffenden Leistungen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes iS § 45 Abs. 3 BAO ausgeführt werden.

Dementsprechend wären die betreffenden Leistungen, die grundsätzlich der Besteuerung gemäß § 10 Abs. 3 UStG unterliegen (USt-Satz 13%), dem 10%igen Steuersatz zu unterwerfen. Davon ausgehend, dass eine Option zur Steuerpflicht vorgenommen wurde und insofern § 6 Abs. 1 Z 25 UStG nicht zur Anwendung kommt, stellt sich sodann die Frage, wie eine **gemeinnützige GmbH** beispielsweise die Ausgabe von **Theaterkarten** zu versteuern hätte? Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob hierbei **Leistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes** erbracht werden.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG erzielt eine GmbH, unter Verweis auf § 5 Abs. 1 bzw. § 23 EStG, grundsätzlich „**Einkünfte aus Gewerbebetrieb**“. Eine **Befreiung** nach § 5 Z 6 KStG führt jedoch zu keiner diesbezüglichen Einkunftsermittlung bzw Besteuerung. Darüber hinaus fehlt einer gemeinnützigen Gesellschaft die in § 28 BAO und § 23 EStG vorausgesetzte

**Gewinnerzielungsabsicht.** Insofern sollte uE eine **gemeinnützige juristische Person** iS § 7 Abs. 3 iVm § 5 Z 6 KStG sehr wohl **vom Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Z 4 UStG idF StRefG 2015/2016 erfasst** sein und gegebenenfalls **mit 10% anstatt mit 13% Umsatzsteuer** abrechnen können. Es werden nämlich diesfalls wirtschaftlich betrachtet keine Leistungen im Rahmen eines bestehenden Gewerbebetriebes erbracht, sondern besteht hier lediglich die gesetzliche Fiktion hinsichtlich der Besteuerung von „Einkünften aus Gewerbebetrieb“, die aufgrund des Gemeinnützigkeitsstatus zudem ins Leere geht.

Da es in der Praxis jedoch Unsicherheiten bei der Anwendung des begünstigten Steuersatzes in diesem Kontext gibt, wäre eine entsprechende **Klarstellung** in den UStR wünschenswert.

#### **Zu Rz 1369**

Das Beispiel zur Entgeltaufteilung bei Vorliegen von Einzelverkaufspreisen bezieht sich nicht auf tatsächlich gegebene Einzelverkaufspreise, sondern lediglich auf einen Einzelverkaufspreis für die Nächtigung. Jener Anteil des Pauschalentgelts, das auf die Restauration entfallen soll, ergibt sich nicht aus Einzelverkaufspreisen für die Verköstigung, sondern aus Subtraktion des (tatsächlich vorliegenden) Einzelverkaufspreises für die Nächtigung vom gegebenen Pauschalentgelt. Wir regen daher eine Abänderung des Beispiels auf tatsächliche Einzelverkaufspreise für alle Komponenten an.

Nach der Formulierung „... Aufteilung der Kosten ... wird ... wie folgt festgesetzt“ wäre von einer unwiderlegbaren Vermutung auszugehen. Da ein abweichender Aufteilungsschlüssel (insbesondere aufgrund einer Kostenrechnung) jedenfalls möglich sein muss, wird um Darlegung dahingehend ersucht, dass eine widerlegbare Annahme vorliegt.

#### **Zu Rz 1373**

Der in Rz 1369 festgelegte Prozentsatz für die Beherbergung bei der Aufteilung von Pauschalentgelten muss sich um **5 Prozentpunkte** und nicht um 5% erhöhen.

#### **Zu Rz 1380 neu - Übergangsvorschriften Steuersatz für Beherbergung und Rz 1403 neu - Theater usw**

Wir ersuchen um Präzisierung der folgenden Aussagen:

Beziehen sich die Vereinnahmung bzw der Zufluss auf das Gesamtentgelt oder die zeitliche Abgrenzung der Anzahlung (vor oder ab dem 1.9.2015)? "§ 28 Abs 42 Z 2 stellt nicht auf die Vereinnahmung [des Gesamtentgelts/der Anzahlung], sondern lediglich auf die Buchung und die Leistung einer Anzahlung oder Vorauszahlung ab. Demnach ist der Zufluss des [Gesamt-/Teil-]Entgelts beim Leistungserbringer irrelevant."

Bei Rz 1403 zu den Theater- usw Leistungen reicht für die Annahme einer An- oder Vorauszahlung aus, dass bei einer Kreditkartenzahlung die Überprüfung der Kreditkarten- bzw Zahlungsdaten positiv verläuft und in unmittelbarer Folge der Auftrag zur Belastung der Karte erfolgt. Diese Aussage fehlt bei der Beherbergung: gibt es da einen besonderen Grund, diese Aussage nicht aufzunehmen? Ist diese Aussage so zu interpretieren, dass es zur zeitlichen Abgrenzung der Anzahlung (vor oder ab dem 1.9.2015) nicht auf die Vereinnahmung der Kreditkartengutschrift beim leistenden Unternehmer,



sondern nur auf den Auftrag des Leistungsempfängers gegenüber der Kreditkartengesellschaft ankommt?

Weiters wird um klarstellende Ergänzung ersucht, dass die Höhe der Anzahlung irrelevant ist.

#### **Zu Rz 1476**

Neben der begrüßenswerten erlassmäßigen Praktikabilitäts-Regelung in Bezug auf bereits vorab mit dem auf den künftigen Leistungszeitpunkt bezogenen (erhöhten) Steuersatz erstellten Anzahlungsrechnungen (Rz 1476 Variante 2) wird zur Variante 1 angeregt, eine zwingende Berichtigung der Anzahlungsrechnung nicht in jedem Fall für den ersten Voranmeldezeitraum nach Inkrafttreten der Änderung zu verlangen, sondern sie auch im Zuge der Erstellung Schlussrechnung zuzulassen.

#### **Zu Rz 1524a - Dauerrechnungen**

Wir gehen davon aus, dass die begrüßenswerte Regelung der Rz 1524a zur Dauerrechnung trotz dem VwGH Erkenntnis vom 29.1.2015, 2012/15/0007 aufrecht bleibt, weil das VwGH-Erkenntnis einen spezifischen Sachverhalt betrifft, der nicht generell auf Dauerrechnungen übertragen werden kann. Wir regen an, das explizit an dieser Stelle klarzustellen.

#### **Zu Rz 1554 - UID des Leistungsempfängers**

Wir regen an, hier klarzustellen, dass - wenn ein Unternehmer im Zeitpunkt der Leistung keine UID hat (zB Kleinunternehmer oder pauschalierter Land- und Forstwirt), der Unternehmer aber in der Folge auf Regelbesteuerung optiert und eine Vorsteuerberichtigung durchführen kann, die Rechnung, auf der mangels Erteilung einer UID keine UID angegeben wurde, zur Vorsteuerberichtigung berechtigt. Eine Berichtigung der ursprünglichen Rechnung mit Ergänzung einer neuen UID ist nicht erforderlich.

Wir regen der guten Ordnung halber eine Ergänzung des letzten Satzes an: "Eine Rechnungsberichtigung (zB fehlende UID) kann nur vom Rechnungsaussteller oder mit seiner Zustimmung durch einen Dritten vorgenommen werden."

#### **Anmerkung zu Rz 1560**

In der Rz 1560 betreffend die Erleichterungen für Sammelrechnungen ist der Verweis zu ändern: Anstatt § 11 Abs. 1 Z 4 wäre § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG korrekt.

#### **Zu Rz 1819 - Vorsteuerabzug bei Ist-Besteuerung**

Wir regen eine Präzisierung des Beispiels an: "Kommt es zur Überrechnung der 6.000 Euro gemäß § 215 Abs 4 BAO, kann die Vorsteuer GLEICH in voller Höhe geltend gemacht und überrechnet werden." Statt "gleich" würden wir "in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt und die Rechnung ausgestellt wurde" schreiben, idealerweise unter Angabe von Daten. Oder besteht hier, nachdem die volle Überrechnung des Vorsteuerbetrages Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ohne Zahlung ist, die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug und die Überrechnung auch in einem Folgemonat aber noch vor der Zahlung zu machen? Bsp: Lieferung und Rechnung im September,

Zahlung im Jänner des Folgejahrs; Überrechnung beantragt am 15. Dezember mit der Oktober UVA, dh Vorsteuerabzug im Oktober geltend gemacht.

Weiters regen wir an, unter Rz 1819 bzw Rz 1841 klar zu stellen, dass eine Überrechnung bei der Anzahlungsbesteuerung in keinem Fall zu einem Vorsteuerabzug für einen Voranmeldungszeitraum vor dem Voranmeldungszeitraum der Zahlung führen kann.

#### **Zu Rz 1819a - Vorsteuerabzug bei Ist-Besteuerung**

Auch hier regen wir an, das Beispiel durch die Angabe von Daten zu präzisieren.

Irreführend ist außerdem: "Der Unternehmer überweist dem Lieferer 1.000 Euro und stellt einen Antrag auf Überrechnung gemäß § 215 Abs 4 BAO beim zuständigen Finanzamt". Daraus könnte geschlossen werden, dass eine Zahlung des Nettobetrages an den Leistenden mit der Überrechnung notwendig ist. Die Zahlung kann aber auch später sein. Außerdem: "Somit kann die gesamte Vorsteuer in DER UVA geltend gemacht und auf das Konto des Lieferers überrechnet werden". Hier wäre der Voranmeldungszeitraum anzugeben. "Gleiches würde gelten, wenn der Unternehmer dem Lieferer nur einen Teilbetrag (zB 500 Euro) überweist und den Restbetrag später, weil auch hier bei Vorliegen aller Voraussetzungen (insbesondere das Stattfinden der Überrechnung) das Recht auf Vorsteuerabzug zur Gänze bei Lieferung entsteht." Hier sollte die Lieferung um die ordnungsgemäße Rechnung ergänzt werden, da nur in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem beide Voraussetzungen vorliegen, ein Vorsteuerabzug zusteht.

#### **Zu § 12 Rz 1919c**

Der Verweis auf § 28 Abs 38 Z2 Abs 24 Z 3 ist redaktionell missglückt. Außerdem wäre es zielführend festzuhalten, ob ab dem 1.1.2011 eine vollständige Vorsteuerkorrektur analog einem Entnahmetatbestand durchzuführen ist oder die Vorsteuerberichtigung pro rata temporis vorzunehmen ist.

#### **Zu Rz 2001**

In Rz. 2001 des Entwurfs wird davon ausgegangen, dass bei einer untergeordneten privaten Nutzung eines gemischt genutzten Raumes vom untergeordnet genutzten Teil kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann und bei einer übergeordnet privaten Nutzung der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zur Gänze ausgeschlossen ist. Spätere Änderungen im Ausmaß der privaten Nutzung sollen im Rahmen des § 12 Abs. 10 UStG zu berücksichtigen sein.

Wir ersuchen um Klarstellung dahin gehend, ob die Aussage zu § 12 Abs. 10 UStG sowohl die zunächst untergeordnet private Nutzung als auch die zunächst übergeordnet private Nutzung betrifft. Konkret ersuchen wir um Klarstellung, ob im Falle des Übergangs von zunächst übergeordneter privater Nutzung zu untergeordneter privater Nutzung eine positive Vorsteuerkorrektur möglich ist. Weiters ersuchen wir um Klarstellung, ob auch im Falle des Übergangs von zunächst untergeordneter privater Nutzung zu übergeordneter privater Nutzung über § 12 Abs. 10 UStG zu korrigieren ist oder ob in diesem Fall der Vorsteuerabzug (nachträglich) zur Gänze entfallen soll. In diesem Zusammenhang stellt sich dann in weiterer Folge die Frage, ob bei neuerlicher Änderung von übergeordneter zu untergeordneter privater Nutzung wiederum eine positive Vorsteuerkorrektur

möglich ist usw. Je nachdem, wie diese Fragen zu beantworten sind, kann es ggf. von Vorteil sein, jedenfalls im ersten Jahr eine untergeordnete private Nutzung anzustreben.

### **Zu Rz 2583**

Es wird angeregt klarzustellen, dass im Sinne der VwGH (GZ 2009/15/0146 vom 20.12.2012) bzw. EuGH-Rechtsprechung (C-146/05 Rs Albert Collee) der formelle Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht des Buchnachweises im Inland vor dem 1.1.16 der Steuerfreiheit keinen Abbruch verursacht, solange die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

### **Zu Rz 2605b - Leistungen nach der UStBBKV an KöR**

Gemäß § 1 Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung (UStBBKV) schuldet der Empfänger nur dann die Umsatzsteuer, wenn dieser Unternehmer ist. Die UStBBKV kann somit nur Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) betreffen, die Unternehmer im Sinne des UStG sind. Der erste Satz der Textänderung in Rz 2605b wäre daher zu ergänzen: "Beziehen Körperschaften öffentlichen Rechts, **die Unternehmer im Sinne des UStG 1994 sind**, Leistungen iSd § 2 UStBBKV, ....."

### **Zu Rz 4009**

Aus dem Erkenntnis des VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 lässt sich gerade nicht ableiten, dass der Beweis für die Beförderung eines Fahrzeugs in einen anderen Mitgliedstaat nicht gerade durch die Zulassung in diesem Staat erbracht werden kann, da es in diesem Fall an zeitnahen Zulassungsbestätigungen aus dem übrigen Unionsgebiet fehlte, mit denen die Beförderung in den anderen Mitgliedstaat untermauert hätte werden können. Es erscheint angesichts der Judikatur der Gerichte nicht adäquat, möglichst hohe Beweisanforderungen zu stellen, um die bisher einfache Aberkennung der Befreiung zu kompensieren.

### **Zu Rz 4294**

Die Klarstellung zum Dreiecksgeschäft (Registrierung des Erwerbers im Abgangsstaat unschädlich) wird im Sinne der korrekten Interpretation des Art 141 der MWSt-Richtlinie und auch im Sinne der Rechtsicherheit ausdrücklich begrüßt.

### **Zu Rz 4296**

Allerdings ist eine endgültige Verneinung eines Dreiecksgeschäfts allein wg verspäteter Ausstellung einer korrekten Rechnung überschießend. Es wird angeregt, die Formulierung zu entschärfen und z B den Passus „solange keine den Vorschriften des Art 25 Abs 4 i V m § 11 UStG entsprechende Rechnung ausgestellt ist, liegt kein Dreiecksgeschäft vor.“

Zudem sei bedacht, dass sich die jeweils anwendbaren Regeln der Rechnungsstellung (u somit auch Fristen) des Erwerbers im Normalfall aus der Ansässigkeit des Erwerbers ergeben, während über die Anwendbarkeit des Dreiecksgeschäfts als solches die Regeln des Bestimmungsland entscheiden. Die Bestimmung greift somit auf ausländische Besteuerungsregeln (Fristen) zurück bzw würde ausländischen Anwendbarkeitsregeln im Bestimmungsstaat widersprechen.

Eine Rechnungskorrektur bei missglückten Dreiecksgeschäften muss auch ex tunc möglich sein. Weder der gesetzlichen Regelung über die Reihengeschäfte (Art. 25 UStG) noch der entsprechenden Stelle in den Umsatzsteuerrichtlinien oder der gängigen Kommentarliteratur ist zu entnehmen, dass Rechnungskorrekturen im Falle von Dreiecksgeschäften nicht möglich wären. Vielmehr lehnt die Rechtsprechung des EuGH und VwGH überschießende Formalerfordernisse bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen ab und fordert, dass Steuerbefreiungen gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.

Gleiches muss dann gelten, wenn zB die Deklaration in der ZM nicht korrekt erfolgte. Aus dem Gesetz ergibt sich nicht, dass der bloße Vermerk „Dreiecksgeschäft“ in der Zusammenfassenden Meldung als Voraussetzung für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung zwingend erforderlich wäre. Vielmehr handelt es sich dabei lediglich um eine Verwaltungsanweisung. Somit muss die grundsätzliche Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung ausreichend sein. Selbst wenn man aber davon ausginge, dass der Vermerk Voraussetzung wäre, muss die Möglichkeit einer Korrektur bestehen, zumal die generelle Zulässigkeit der Einreichung von korrigierten Zusammenfassenden Meldung außer Streit steht und auch in den Umsatzsteuerrichtlinien explizit vorgesehen ist (vgl. UStR Rz 4203). Es wäre somit unverhältnismäßig, nur im Falle von Dreiecksgeschäften die Einreichung einer korrigierten ZM zu versagen.

Zumindest sollte aber die Aussage, wonach eine fristgerecht ausgestellte Rechnung für die Anwendung der Dreiecksgeschäftevereinfachungsregelung vorausgesetzt wird, dahingehend präzisiert werden, auf welche Frist sich die Finanzverwaltung dabei beruft. Nicht klar ist, ob die Ergänzung in Rz 4296 darauf abzielt, dass aus Sicht der Finanzverwaltung eine Korrektur eines missglückten Dreiecksgeschäfts ex tunc nicht möglich sein soll, oder ob die Frist für die Rechnungsausstellung im Fall des Reverse Charge (Übergang der Steuerschuld vom Erwerber auf den Empfänger hinsichtlich der Inlandslieferung im Bestimmungsland) gemeint sein soll.

### **Sonstige Anregungen**

Wir regen an in den UStR das EuGH Urteil Larentia & Minerva, C-108/14, zum Vorsteuerabzug bei geschäftsleitenden Holdings sowie zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft zu berücksichtigen.

Außerdem regen wir an, die wesentlichen und relevanten Aussagen aus dem Salzburger Steuerdialog 2015 - unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht (zB zum Dreiecksgeschäft, zu den Handystützungen) auch in den Wartungserlass einzuarbeiten.

## Redaktionelles

Rz. 243, Beispiel, sechstletzte Zeile: Das Setzen eines Strichpunktes anstelle eines Beistriches würde den Lesefluss verbessern.

Rz. 643q, vorletzter bullet point: „VoIP-Dienste (Voice over Internet Protocol)“ anstelle von „VoiP-Dienste (Voice ober Internet Protocol)“.

4.8.1., Vorspann, erste Zeile: Das Wort „werden“ ist überflüssig und sollte deshalb gestrichen werden.

Rz. 899a, Beispiel 1, letzte Zeile: Die neu eingefügte Klammer sollte ebenfalls kursiv gesetzt werden.

Rz. 943a, letzter bullet point: Anstelle der Formulierung „Berufsbefugnis iSd Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz“ sollte besser die Formulierung „Berufsbefugnis iSd Medizinischen Masseur- und Heilmasseurgesetzes“ verwendet werden.

10.2., Vorspann, vorletzte Zeile: anstelle von „gelten bzw. betreffen“ sollte „gelten bzw. diese betreffen“ verwendet werden, um die grammatikalische Richtigkeit der Formulierung zu gewährleisten.

Rz. 1278, erster und zweiter Satz: Das Anführungszeichen vor „programmschöpfend“ wäre nicht kursiv zu setzen. Der Beistrich vor Programme wäre nicht erforderlich.

Rz. 1369, Beispiel, dritte Zeile: Zwischen „=“ und „20 Euro“ sollte ein Leerraum gesetzt werden.

Rz. 1454, letzte Zeile: Der Beistrich vor „vgl.“ wäre nicht erforderlich.

Rz. 1476: Nach „§ 28 UStG 1994“ sollte ein Beistrich gesetzt werden.

Rz. 1625, zweite Zeile: „innergemeinschaftlichen“ anstelle von „innergemeinschaftliche“.

Rz. 1819a, Beispiel, siebte Zeile: „relevanten“ anstelle von „relevanter“.

Rz. 1919c, Beispiel, erste Zeile der Neueinfügung: Der Beistrich nach „Gebäude“ ist unpassend und sollte deshalb entfernt werden. Fünfte Zeile der Neueinfügung: „und es kommt“ anstelle von „und kommt es“.

Rz. 1984, viertletzte Zeile: Vor „kann“ sollte ein Beistrich gesetzt werden.

Rz. 1985, sechste Zeile: Der Beistrich nach „§ 12 UStG 1994“ könnte/sollte entfallen.

Rz. 2879: Soll tatsächlich von „540 Bienenvölkern“ die Rede sein? Gemeint sind wohl „50 Bienenvölker“.

Rz. 4294, letzte Zeile vor dem Beispiel: „Mitgliedstaates“ anstelle von „Mitgliedsstaates“ (so die Formulierung im UStG).

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

H.Prof.Univ.Doiz.Mag.Dr.Reinhard Schwarz e.h.  
(Stv.Vorsitzender des  
Fachsenats für Steuerrecht)

Mag. Gregor Benesch e.h.  
(Stv. Kammerdirektor)

Referenten:

Univ.-Lektor Mag.Dr.iur. Peter Brauner

Mag. Reinhard Rudolf Mayrhofer

Mag. Armin Obermayr

Mag. Günther Platzer

Dr. Thomas Pühringer

MMag.Dr. Peter Pülzl LL.M.

MMag. Ingrid Rattinger

Prof.Ing.Mag. Walter Stingl

Univ.-Prof.Mag.Dr. Michael Tumpel

Mag. Christine Weinzierl