

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF VI/6  
z.H Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. August 2015

## **Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerialog 2015 – Umsatzsteuer**

Sehr geehrter Herr Univ.Prof.DDr. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerialog 2015 – Umsatzsteuer

### **Stellungnahme**

#### **Zu Punkt 1. – Subventionen iZm „1.-Stunde-Gratis-Parken“ für Kunden**

##### **Anmerkungen zu „Subventionen iZm „1.-Stunde-Gratis-Parken“**

Die Qualifikation als Entgelt von dritter Seite erscheint beim gegebenen Sachverhalt nicht nachvollziehbar:

Wie in der Ergebnisunterlage des Salzburger Steuerialogs ausgeführt wird, ist für die Frage, ob Entgelt von dritter Seite oder Entgelt des Abnehmers vorliegt, entscheidend, ob derjenige, der das Entgelt leistet, selbst Leistungsempfänger ist. Alleine aus der Tatsache, dass die Garagenbenutzer durch das Einstellen des Fahrzeugs einen Vertrag mit dem Garagenbetreiber abschließen, kann nach unserer Ansicht jedoch noch nicht geschlossen werden, dass hinsichtlich der Zahlungen der Werbegemeinschaft ein Entgelt von dritter Seite vorliegt. Voraussetzung für das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite ist nämlich ein sehr enger Zusammenhang zwischen dem Entgelt und einer konkreten Leistung (dem Einstellen eines bestimmten Fahrzeugs). Die Vergütung wird allerdings vom Verein pauschal für die Möglichkeit der Einstellung von Kundenfahrzeugen für eine Stunde gewährt, ohne dass das ein Konnex zu einem bestimmten Leistungsaustausch (Einstellen eines Kundenfahrzeugs) besteht.

Es liegen nach den UStR Rz 26 nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse dann vor, wenn Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist der Fall, wenn [...]

- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation oder als **Verlustabdeckung** geleistete Zahlungen von Umlandgemeinden an die Betreibergemeinde eines Kindergartens zu den laufenden Betriebsausgaben).
- die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem **im öffentlichen Interesse** gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt.

Nach der Judikatur des EuGH müssen für das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite nämlich sehr strenge Voraussetzungen erfüllt sein. So ist das zusätzliche Leistungsentgelt von dritter Seite in der Rechnung an den Leistungsempfänger anzugeben und berechtigt diesen auch hinsichtlich des Steuerbetrages, der auf das Entgelt von dritter Seite entfällt und den Leistungsempfänger nicht belastet, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG § 4 Abs 2 Z 1 Rz 275). Diese Voraussetzungen sind bei Aktionen wie „1.-Stunde-Gratis-Parken“ in der Regel allerdings nicht erfüllt.

Dass die Zahlung der Werbegemeinschaft an den Garagenbetreiber kein Entgelt von dritter Seite darstellt, ergibt sich auch aus dem Urteil des **EuGH vom 22.11.2001, Rs C- 184/00, office des produits wallons**: Nach Randnr. 12 des zitierten Urteils ist im Sinne des Artikel 11 Teil A der 6. EG-Richtlinie für einen unmittelbaren Zusammenhang einer Zahlung von dritter Seite (Subvention) mit dem Preis von Umsätzen nämlich erforderlich, dass die Subvention an die subventionierte Einrichtung gerade **für** die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung der Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist somit steuerbar.

Um feststellen zu können, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt, muss laut Randnr. 13 der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestandes [Anm.: Vertragsabschluss zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger] festliegen. Auch muss mit der Verpflichtung der Werbegemeinschaft zur Subventionsauszahlung das Recht des Begünstigten auf Auszahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Diese Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalles, auf denen die Zahlung dieser Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. [...]

Der EuGH verlangt somit eine unmittelbare Verbindung zwischen der Subvention und der betreffenden Dienstleistung (vgl. Randnr. 14 Urteil. zit.). Der vom Leistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, die die Letztgenannten verlangen.

Diese Ansicht wird auch im Urteil des **EuGH vom 15. Juli 2004, Kommission/Deutschland, Rs C-144/02**, vertreten. In Randnr. 28 führt der EuGH dabei aus: Voraussetzung dafür, dass die Subvention als Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden kann, ist, dass das Recht auf Auszahlung der Subvention dem Begünstigten zusteht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Nach Randnr. 29 des zit. Urteils muss der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, die der Dienstleistungserbringer verlangt.

Diese Voraussetzungen sind jedoch im Falle von Zahlungen der Werbegemeinschaft an den Garagenbetreiber für „1-Stunde-Gratisparken“ nicht gegeben, da keine direkte, einzelne Verknüpfung zwischen Leistung und Subvention besteht. Die Zahlung der Werbegemeinschaft erfolgt nach dem 1. Satz des 2. Absatzes des Sachverhalts durch einen monatlichen Fixbetrag, und zwar unabhängig von der Auslastung der Garage. Insofern widerspricht auch der 2. Satz des 2. Absatzes des Sachverhalts dem vorangegangenen 1. Satz und wird in der Regel auch nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Die technische Ausgestaltung der Förderung steht nach der Judikatur des BFG im Belieben des Zuschussgebers. Er kann sie in allgemeiner Form durch Globalzahlungen vollziehen; es kann aber auch aus sachlichen Erwägungen Gründe geben, die Subventionen unmittelbar an bestimmte Leistungen anzubinden und in ihrer Höhe so zu berechnen, dass sich für den Bezuschussten (zumindest) Kostendeckung einstellt. Dies ist unter Umständen sogar die sachgerechtere Form, um im Interesse einer sparsamen Haushaltsführung öffentlich-rechtlicher Zuschussgeber die Subventionen auf ein sachgerechtes Maß zu begrenzen. Diese letztere Form der unmittelbaren Verknüpfung der Subvention mit einer einzelnen steuerbaren Leistung ändert jedoch nichts daran, dass nicht eine Subventionierung des Leistungsempfängers, sondern des leistenden Unternehmers in der Absicht des Zuschussgebers liegt. Ist dies aber zu bejahen, dann wird nicht der vom Leistungsempfänger zu bezahlende Preis subventioniert, sondern es wird die Kostenstruktur und Preisgestaltung des leistenden Unternehmers generell beeinflusst.

Es ist daher den Ausführungen der Ergebnisunterlage des Salzburger Steuerialogs entgegenzutreten, wenn sie die Schlussfolgerung zieht, dass die Zahlungen der Werbegemeinschaft an den Garagenbetreiber jedenfalls zu einem Entgelt von dritter Seite führen. Vielmehr kann die Zahlung auch als echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss angesehen werden.

Unabhängig davon wäre nach unserer Ansicht auch zu hinterfragen, ob hinsichtlich der Zahlung der Werbegemeinschaft an den Garagenbetreiber nicht ein eigenes gesondertes Leistungsentgelt vorliegen könnte. Ein solches wäre insbesondere dann vorstellbar, wenn die Werbegemeinschaft im Auftrag der Mitgliedsbetriebe oder auch dritter Auftraggeber mit dem Garagenbetreiber einen Vertrag abschließt, wonach sich letzterer verpflichtet, die 1. Parkstunde gratis anzubieten, um die Kundenfrequenz in den umliegenden Betrieben zu steigern. Dazu wäre in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge, insbesondere im Falle eines gesonderten Beitrags für die Gratisparkstunde, nicht ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt der Mitgliedsbetriebe an die Werbegemeinschaft vorliegt, das auf Seiten der Werbegemeinschaft im Falle einer

Umsatzsteuerpflicht der Zahlungen an den Garagenbetreiber zum Vorsteuerabzug für diese Zahlung berechtigen würde.

### **Zu Punkt 1.3. – Klarstellung im vorletzten Satz**

... die Zahlungen der WG an den Parkgaragenbetreiber (= XY-GmbH) stellen Entgelt von dritter Seite dar und sind der Umsatzbesteuerung durch die XY-GmbH zu unterziehen.

### **Zu Punkt 2. – Behandlung von Reihengeschäften bei Vorliegen einer Organschaft im Aus- oder Inland**

Die Unterscheidung und die verschiedenen Schlussfolgerungen zwischen Auslandsorganschaft (inbound Reihengeschäft) und Inlandsorganschaft (outbound Reihengeschäft) führen zu einer systematischen Diskrepanz der steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Organschafts-Transaktionen diesseits und jenseits einer Binnengrenze.

Es wird angeregt zu unterscheiden, ob die involvierten Organgesellschaften im Ansässigkeitsstaat unter einer eigenen UID Nummer oder nur einheitlich unter der UID Nummer des Organträgers auftreten:

Unter der Annahme, dass alle dt Organgesellschaften eigene UID Nummern haben, ist der Lösungsansatz 1 des Begutachtungsentwurfs nachvollziehbar: für die Besteuerung in Österreich wird die MwSt Gruppe (Organschaft) in DE ignoriert und Gruppenmitglied 2 hat den ig Erwerb samt anschließender Inlandslieferung in AT zu versteuern.

Haben die Organgesellschaften hingegen keine eigenen UID Nummern, sondern firmieren unter der UID Nummer des Organträgers, so liefert „die Organschaft bzw ein unselbständiger Betriebsteil (= OG) des OT“ an den Endkunden und es liegt kein Reihengeschäft mehr vor: in diesem Fall ist die getroffene Beurteilung in der Variante 1 nachvollziehbar und sollte mit der grenzüberschreitenden Besteuerung korrespondieren.

Aber ohne derartige Unterscheidung wäre bloß eine systematische Doppelerfassung bzw systematisch unterschiedliche steuerliche Behandlung in den involvierten Mitgliedstaaten vorprogrammiert. Um dies zu vermeiden sollte angedacht werden, entsprechend dem deutschen Vorbild in Abschnitt 3.14 Abs. 11 UStAE zu § 3 dUStG eine entsprechende Passage in die UStR aufzunehmen:

*„Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend (...) vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.“*

Zusätzlich möchten wir noch anmerken, dass es in manchen Ländern auch auf die formalen Voraussetzungen einer Rechnung für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges im Zuge eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ankommt. Während in Österreich vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung in Rz 4057 UStR 2000 festgehalten wird, dass für den Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer nicht einmal eine Rechnung erforderlich wäre, handhaben Länder wie Frankreich oder

Belgien solche Sachverhalte in der Praxis sehr viel strenger. Sollte in der Variante anstatt eines deutschen Kunden ein Kunde in Frankreich beliefert werden und würde in der Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung die UID-Nummer des Organträgers verwendet werden oder gar seine Firmendaten, so hätte der Erwerber in Frankreich ein Vorsteuerabzugsproblem, weil in der Eingangsrechnung nicht die Daten seines unmittelbaren Lieferanten angegeben sind.

### **Zu Punkt 3. – Schulfotograf – Zurechnung der Leistung**

Zu 3.3 – fehlendes Verb im ersten Satz/letzter Absatz

Hinsichtlich der von der Schule an den Fotografen erbrachten Vermittlungsleistung ist zu beachten, dass eine KöR (hier: Schule) nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig wird.

### **Zu Punkt 4 – Konferenzdienstleistungen**

Es wird dringend ersucht, die Fixierung auf den vorherrschenden Charakter einer Grundstücksdienstleistung im Rahmen der Konferenzdienstleistungen zu überdenken.

Auch wenn keine eigenen Veranstaltungen durch das Konferenzhaus organisiert werden, sondern Teile eines Konferenzentrums an andere VA oder an Kongressorganisatoren (PCOs) zur Verfügung gestellt werden, sollte eine differenzierte Beurteilung möglich sein.

Die Fixierung auf die Grundstückskomponente ist zulässig, wenn lediglich Teile des Gebäudes zur exklusiven Nutzung für einen bestimmten Zeitraum übertragen werden und nur einige unbedeutende (unselbständige) Nebenleistungen (Energieversorgung, Endreinigung, einfacher Beamer, ...) erbracht werden.

Kommen allerdings weitere konferenztypische Zusatzleistungen des Betreibers hinzu wie z B individuelles Setting des Inventars (Bestuhlung und Bühnentechnik), Konferenztechnik, Webtechnik, Registratur, Intranet und IT-Services, Hostessen und Techniker Support, Catering und Gastronomie Services, Sicherheits- und Sanitätsdienste, Logistik, etc wird man aus Empfängersicht nicht mehr argumentieren können, es gehe in erster Linie um die Zurverfügungstellung der Location und allfällige Nebenleistungen, sondern vielmehr um eine umfassendere Gesamt-Dienstleistung (Veranstaltungsdienstleistung) des Betreibers, die eine erfolgreiche Konferenz des Kunden ermöglicht, aber weit über eine bloße Nutzung eines Grundstücks hinausgeht: Je komplexer die Dienstleistung, desto mehr tritt die räumliche Komponente in den Hintergrund.

Das Beharren auf einer trotzdem vorherrschenden Grundstückskomponente ist hier nicht mehr nachvollziehbar und sollte zugunsten einer leicht administrierbaren Unterscheidung modifiziert werden: Ab Hinzutreten von einigen weiteren typischen Veranstaltungsdienstleistungen tritt der der grundstücksbezogene Charakter in den Hintergrund und die gesamte Dienstleistung wird zu einer allgemeinen Veranstalter-Dienstleistung gemäß Art 44 MwStSyst-RL.

In diesem Sinne auch das Schreiben des dt BMFs vom 21.4. 2015: die Deutsche Finanzverwaltung sieht die umsatzsteuerliche Behandlung von Messestandplätzen als Art 44 MwStSyst-RL Dienstleistung vor, sobald mehr als drei typischen Nebenleistungen zur Standplatzüberlassung

hinzutreten. Mit dem erwähnten jüngsten Schreiben des dt BMFs wird diese Sichtweise auch explizit auf Konferenzdienstleistungen ausgedehnt.

Eine fortgesetzte, undifferenzierte Behandlung als grundstücksbezogene Dienstleistung wäre eine unnötige und sehr kontraproduktive Behinderung des durchaus bedeutsamen österreichischen Konferenztourismus. Im direkten Vergleich mit anderen Ländern hat der Österreichische Konferenzdienstleister seinem ausländischen Auftraggeber eben teilweise lokale MWSt aus der Grundstückskomponente in Rechnung zu stellen, wo in anderen Ländern eine einheitliche Empfängerortdienstleistung fakturiert wird. Eine einfache Verrechnung der lokalen Dienste ist ein zusätzlicher Standortvorteil und durchaus bedeutsames Auswahlkriterium der internationalen Konferenzkunden. Ein Steuerausfall ist hier nicht zu befürchten, da - sobald Eintrittsgebühren erhoben werden - ohnedies eine Registrierung des Auftraggebers notwendig wird.

Dort wo hingegen die Grundstückskomponente weiterhin vorherrscht (simple Vermietung von Veranstaltungsräumlichkeiten), ist auch die Beschränkung der Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 zu beachten.

#### **Zu Punkt 4.8. – Lösung zu Frage C**

Die geforderte Kontrollrechnung ist in realitätsnaher Interpretation wohl so zu verstehen, dass der Unternehmer zu prüfen hat, ob die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel schon bei einer Globalbetrachtung zu Resultaten führt, die mit der wirtschaftlichen Zuordnung in erheblichem Widerspruch steht. Erst unter dieser Voraussetzung ist eine nähere Prüfung erforderlich. Ist Ergebnis einer solchen Globalbetrachtung, dass kein Hinweis auf eine solche Diskrepanz besteht, kann vorderhand von der Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel ausgegangen werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 280).

#### **Zu Punkt 6. – Behandlung von Vorsteuern bei Kleinunternehmern iZm MOSS-Umsätzen**

Die Lösung, dass der „Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt für den inländischen Unternehmer daher auch ein, wenn er die unecht steuerfreie Leistung statt im Inland im Ausland ausführt“, trifft zwar grundsätzlich zu, allerdings ist dies nicht entscheidend für den vorliegenden Fall. Denn würde ein ausländischer Unternehmer im Inland einen Umsatz ausführen, der unter für inländische Unternehmer geltende Kleinunternehmerregelung fallen würde und daher befreit wäre, kommt es nicht zu einer Steuerbefreiung, weil die Kleinunternehmerbefreiung nur für inländische Unternehmer gilt. Vice versa gilt die Befreiung für inländische Unternehmer im Ausland nicht. Unter denselben Umständen auch nicht für ausländische Umsätze, wären diese im Inland ausgeführt, weil sie diesfalls als ausländische Unternehmer keinen Vorsteuerabzug hätten. Dementsprechend wären diese Umsätze im Inland ausgeführt, nicht steuerbefreit, sodass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 3 Z 3 UStG insoweit nicht eintreten kann. Das Ergebnis ist auch stimmig, weil auch anderen Unternehmern, die steuerpflichtige ausländische Umsätze hätten, der Vorsteuerabzug zugestanden werden muss.

Zur Klarstellung regen wir folgende Ergänzung an:

Somit spielt die Höhe der im Ausland steuerbaren Umsätze keine Rolle für die Inanspruchnahme der Sonderregelung für Kleinunternehmer in Österreich. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der

Umsätze in den übrigen Empfängerländern (Steuerbefreiung, Steuersatz) sind jedenfalls die umsatzsteuerlichen Bestimmungen in diesem Mitgliedstaat zu beachten. Die Kleinunternehmer-Eigenschaft beschränkt sich jedenfalls auf den Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer seinen (Wohn-)Sitz hat.

### **Zu Punkt 11. Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges bei mangelhaften nachträglich korrigierten Anzahlungsrechnungen**

Im Entwurf wird angeführt:

"In diesen Fällen entsteht auch im Rahmen der Sollbesteuerung die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Unterabsatz UStG 1994)."

Zur Entstehung der Steuerschuld muss jedoch noch hinzukommen, dass die Leistung zum Zeitpunkt der Vereinnahmung hinreichend konkretisiert ist (Vgl Rs C 419-02, Bupa). In den UStR Rz 1522 wird ausgeführt, dass eine Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung nur besteht, wenn das Entgelt für eine bestimmte, unbedingte, steuerpflichtige und in Zukunft auszuführende Leistung erfolgt.

Klarstellend regen wir daher an folgende Ergänzung vorzunehmen:

In diesen Fällen entsteht auch im Rahmen der Sollbesteuerung die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Unterabsatz UStG 1994), sofern die Leistung im Zeitpunkt der Vereinnahmung hinreichend konkretisiert ist.

Entsprechend der aktuellen Rechtsprechung des BFG (BFG 22.1.2015, RV/6100159/2012) wird unter Bezugnahme auf EuGH-Entscheidungen (Pannon Gép und Petroma Transports) die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung anerkannt. Nach Auffassung des BFG seien diese Urteile des EuGH so zu verstehen, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug beibehalten werden kann, wenn die Rechnung vor Ergehen der behördlichen Entscheidung berichtigt wird. Demzufolge sollte auch eine rückwirkende Berichtigung einer Anzahlungsrechnung zulässig sein. Dies auch dann, wenn zwischenzeitlich die Leistung erbracht wurde und eine ordnungsgemäße Schluss- oder Restrechnung erstellt wurde.

### **Zu Punkt 13. – Sanierbarkeit missglückter Dreiecksgeschäfte**

Variante 1. und 2.

Die Verletzung von Formalvoraussetzungen durch den mittleren Unternehmer (Unterlassen der Erklärung als Dreiecksgeschäft in der Zusammenfassenden Meldung, Nichteinhaltung der Rechnungsstellung) führt zunächst zur Unanwendbarkeit der Vereinfachungsregel. Auch das BFG, 05.01.2015, RV/2100519/2013 sieht eine rückwirkende Sanierung eines Dreiecksgeschäftes für nicht zulässig an. Diese Auslegung erscheint jedoch nicht zwingend, denn der letzte Abnehmer (Empfänger) kann auch nachträglich zum Steuerschuldner für die Lieferung des Erwerbers im Bestimmungsland bestimmt werden und dann eben bestimmt worden sein. Es wäre auch

sachgerecht, in Fällen, in denen es durch die Verletzung der Formalvorschriften nicht zu einem Steuerausfall gekommen ist, eine nachträgliche, rückwirkende Korrektur zuzulassen.

Aber selbst wenn diese Sichtweise aus dem UStG ableitbar wäre, ergibt sich dies nicht aus Art 141 MwStSyst-RL. Wird in der Rechnung des Erwerbers an den Empfänger kein Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts angeführt, so wird zwar gegenüber dem Empfänger ein falsches Signal gesetzt, es muss aber dennoch die Möglichkeit einer Korrektur bestehen, wenn aufgrund der konkreten Umstände das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes nachgewiesen werden kann.

Variante 3.

Als Begründung für die Nichtanwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung wird die Bestimmung des Art. 20 Abs. 1 UStG ins Treffen geführt. Diese Bestimmung ist jedoch ausschließlich für Umsätze einschlägig, für welche eine Steuerschuld entsteht. Dies ist allerdings beim innergemeinschaftlichen Erwerb im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes gerade nicht der Fall. Gilt doch der innergemeinschaftliche Erwerb des Erwerbers nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz als steuerfrei (siehe Art. 25 Abs. 2 letzter Satz.). Insofern läuft die Bestimmung des Art. 20 Abs. 1 UStG ins Leere und kann bei Nichtanführung der Erwerbe in den Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. in den der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht als Grund für die Versagung der Dreiecksgeschäftsvereinfachung genannt werden. Darüber hinaus ergibt sich weder aus Art 25 UStG, wo explizit die (Erklärungs-)Pflichten des Erwerbers normiert werden (vgl. Art. 25 Abs. 4 UStG und Art. 25 Abs. 6 UStG), noch aus Art 141 der MwStRL die Verpflichtung den Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. der Umsatzsteuererklärung zu erfassen. Diese zusätzliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Dreiecksgeschäftes ist uE auch sonst nicht sachgerecht, weil der Zweck der Regelung "Dreiecksgeschäftsvereinfachung" darin besteht, dem Erwerber administrative Pflichten im Bestimmungsland zu ersparen (ausgangsseitiger Schwerpunkt des Art. 25 UStG). Die gesetzlich taxativ normierten Formalvoraussetzungen (zB Unterlassen der Erklärung als Dreiecksgeschäft in der Zusammenfassenden Meldung, Nichteinhaltung der Rechnungsstellungspflicht) zielen gerade darauf ab, ausgangseitig diese Steuerfreiheit des Erwerbs im Bestimmungsland sicherzustellen bzw. kontrollierbar zu machen. Ein zusätzliches eingangseitiges Formerfordernis entbehrt -wie erwähnt- nicht nur einer gesetzlichen Grundlage, sondern läuft damit auch dem Zweck der Dreiecksgeschäftsvereinfachung zu wider.

In Anlehnung an die Bestimmungen zum Buchnachweis für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sollte jedenfalls auch eine Sanierbarkeit missglückter Dreiecksgeschäfte möglich sein. Obwohl die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen iZm innergemeinschaftlichen Lieferungen zwar grundsätzlich unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes vorzunehmen sind, schließt dies eine Berichtigungs- oder Ergänzungsmöglichkeit der Angaben nicht aus, sofern diese Berichtigung oder Ergänzung im Zuge einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschau gemacht wird. UE würde in diesem Fall ein sanierbares Formalerfordernis im Sinne der EuGH-Rechtsprechung<sup>1</sup> vorliegen. In Anlehnung an die bereits existierenden UStR-Bestimmungen<sup>2</sup> sollte dem Unternehmer, unter Setzung einer Nachfrist, die Möglichkeit eingeräumt werden fehlende Formalvoraussetzungen nachzuholen.

---

<sup>1</sup> Vgl. EuGH vom 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée*.

<sup>2</sup> Vgl. Rz 2584 und Rz 4006 UStR 2000.



Die restriktive Auslegung zu den Varianten 2 und 3 unter Punkt 13.3., wonach eine nachträgliche Meldung trotz ordnungsgemäßer Fakturierung eines Dreiecksgeschäftes zu keiner Sanierung eines missglückten Dreiecksgeschäftes führen würde – mit der Folge, dass die Vereinfachung der Dreiecksgeschäftsregelung nicht anwendbar ist und das Liefergeschäft stattdessen als gewöhnliches Reihengeschäft zu lösen sei – ist wohl nicht zwingend.

#### **Zu Punkt 14. – Geänderte Rechtsansicht zu Aussagen des Umsatzsteuerprotokolls 2002**

Dem Sachverhalt, der dem Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 zu Grunde liegt, fehlen gewisse Elemente. Der Netzbetreiber Ö gewährt den Erstattungsbetrag nur weil und unter der Voraussetzung, dass der Endkunde mit dem Netzbetreiber einen Mobilfunkvertrag zu bestimmten Konditionen abschließt. Diese Konditionen bestehen im Wesentlichen darin, dass der Endkunde für eine bestimmte Zeit auf die Kündigung verzichtet (Mindestvertragslaufzeit, häufig 24 Monate) und – im Vergleich zu einem Mobilfunkvertrag ohne Gerät – höhere (Grund- und/oder Gesprächs-)Gebühren zu bezahlen hat. Die wirtschaftliche Motivation des Mobilfunkbetreibers zur Gewährung des „Erstattungsbetrags“ liegt letztlich nur darin begründet, (höhere) Telekommunikationsumsätze zu generieren. Der Mobilfunkbetreiber kalkuliert einen derartigen Mobilfunkvertrag so, dass der Endkunde zumindest der „Handystützung“ entsprechende Telekommunikationsentgelte über die Vertragslaufzeit und ein „normales“ Gesprächsentgelt zu zahlen hat. Wenn der Endkunde den Vertrag dennoch vorzeitig auflöst, hat er ein „Pönale“ zu entrichten, das so kalkuliert ist, dass dem Mobilfunkanbieter insgesamt wieder zumindest der Erstattungsbetrag zufließt. Dieses Pönale für die vorzeitige Vertragsauflösung wird – zumindest derzeit – mit Umsatzsteuer verrechnet.

Wesentlich ist ferner auch, dass der Händler dem Provider die individuelle Seriennummer (sog IMEI-Nummer; IMEI = International Mobile Station Equipment Identity) des Gerätes bekannt geben muss (zB durch den Eintrag in eine Partner-Web Datenbank), wodurch die Handystützung sowohl einem konkreten Gerät als auch – insbesondere – einem bestimmten Mobilfunkvertrag zugeordnet werden kann.

Es besteht daher eine Verknüpfung der Gewährung der Handystützung mit der Telekommunikationsdienstleistung.

Die Lieferung der Hardware ist davon rechtlich getrennt. Der Mobilfunkbetreiber kann dem Distributor bzw dem Händler nicht vorschreiben, zu welchem Preis dieser das Gerät an den Endkunden verkauft. Dies wäre auch aus kartellrechtlichen Gründen gar nicht möglich. Der Verkauf der Hardware ist Angelegenheit des Händlers – auch sämtliche Gewährleistungs- oder Garantieansprüche des Endkunden sind gegenüber dem Händler geltend zu machen. Nur wenn der Telekommunikationsvertrag mit den bestimmten Konditionen vermittelt wurde, erhält der Händler überhaupt eine „Handystützung“. Zwar ist auch die Lieferung einer bestimmten Hardware Bedingung dafür, jedoch nicht der Verkauf zu einem bestimmten Preis.

---

Beurteilung:

Der Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 beurteilt die Lieferungen in der Kette Netzbetreiber-Distributor-Elektrohändler als normale, in Österreich umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Lieferungen, für die Umsatzsteuerpflicht und – bei Vorliegen der Voraussetzungen – die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht. Dabei ist zu beachten, dass es gemäß § 19 Abs 1e lit b UStG zum Übergang der Steuerschuld kommen kann.

Der Verkauf bzw die unentgeltliche Überlassung der Handys durch den Elektrohändler an den Endkunden ist eine Lieferung des Elektrohändlers an den Endkunden. Bemessungsgrundlage für diese Lieferung ist gemäß dem Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 der vom Endkunden bezahlte (symbolische) Kaufpreis und der vom Netzbetreiber Ö bezahlte Erstattungsbetrag (Differenz zum Wert des ursprünglich gekauften Mobiltelefons) abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer. Der Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 nimmt Bezug auf das Urteil des BFH 16.10.2013, XI R 39/12 und qualifiziert den Erstattungsbetrag aus Sicht des Elektrohändlers als ein Entgelt (des Mobilfunkbetreibers Ö) von dritter Seite gemäß § 4 Abs 2 Z 2 UStG für die Lieferung an den Endkunden, welches der Händler der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat.

Gleichzeitig hat der Erstattungsbetrag gemäß dem Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 in der Distributionskette Netzbetreiber-Distributor-Elektrohändler eine Minderung der Bemessungsgrundlage zur Folge, die dazu führt, dass sich beim Netzbetreiber Ö und beim Distributor die Umsatzsteuerschuld entsprechend vermindert und der Distributor sowie der Elektrohändler ihren Vorsteuerabzug zu berichtigen haben.

Der Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 „verwertet“ damit ein und denselben Erstattungsbetrag beim Händler zweifach: Er zieht ihn nämlich einerseits als Grundlage für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges heran, was die Zahllast des Händlers erhöht, und qualifiziert ihn andererseits als Entgelt von dritter Seite, was ebenfalls die Zahllast des Händlers erhöht. Dies widerspricht der im Umsatzsteuerprotokoll 2002 vertretenen Lösung.

Diese „Doppelverwertung“ führt im Ergebnis dazu, dass dem Händler auf Basis des Erstattungsbetrages sowohl die Vorsteuer gekürzt als auch Umsatzsteuer vorgeschrieben wird. Auf Grund des Erstattungsbetrages hätte der Elektrohändler den Vorsteuerabzug zu berichtigen, den er anlässlich des Kaufes des Mobiltelefons vom Distributor geltend gemacht hat. Die Vorschreibung von zusätzlicher Umsatzsteuer mit der Begründung, es läge gleichzeitig und kumulativ Entgelt von dritter Seite vor, in Kombination mit der Berichtigung der Vorsteuer aufgrund der Minderung der Bemessungsgrundlage des ursprünglichen Hardwareumsatz ist uE systemwidrig und unzulässig, weil es dazu führt, dass der Umsatzsteuer nicht nur der Betrag unterworfen wird, den der Endkunde tatsächlich aufwendet, sondern ein höherer Betrag. Die Umsatzsteuer ist in diesem Fall nicht proportional zu den von den Endkunden aufgewendeten Beträgen. Im Beispiel (vgl. unten Graphik 1) ergäbe sich zB eine Umsatzsteuerbelastung von 27% (Umsatzsteuer von 200 bei einem Entgelt von 750). Dies widerspricht nach der Rechtsprechung des EuGH der Neutralität der Mehrwertsteuer (zB Rs C-317/94 „Elida Gibbs“, Rs C-427/98 „Kommission/ Deutschland“ sowie Rs C-484/06 „Koninklijke Ahold NV“).

Außerdem würde diese neue Rechtsauffassung eine sehr große finanzielle Belastung für die Branche darstellen. Dies würde schlussendlich auch die Kosten für die Endverbraucher erhöhen.

Die folgenden Ausführungen sollen die Problematik weiter verdeutlichen und zeigen eine der Rechtsprechung des EuGH uE entsprechende Rechtsansicht auf:

B. Rechtsansicht Umsatzsteuerprotokoll 2015 (Entwurf) und eigene Rechtsansicht: Gutscheinelogik

Die beiden nachfolgenden Graphiken dienen der Illustration der unten stehenden Ausführungen. Deshalb wird angenommen, dass der Preis des Mobiltelefons (des Gerätes) EUR 400, die Handystützung EUR 250 beträgt und dass in der Distributionskette bis hin zum Endkunden, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kein Aufschlag erfolgt. Der Umsatz aus dem Mobilfunkvertrag, der eine Mindestlaufzeit (Vertragsbindung) von zB 24 Monaten vorsieht, wird mit zumindest EUR 600 angenommen. Hält der Endkunde diese Mindestvertragslaufzeit nicht ein, verrechnet das Mobilfunkunternehmen ein vertraglich vereinbartes Pönale, wodurch der og Umsatz jedenfalls zumindest EUR 600 beträgt. Aus Vereinfachungsgründen lassen wir für diese Darstellung auch den Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1e lit b UStG außer Betracht.

### 1. Rechtsansicht Umsatzsteuerprotokoll 2015 (Entwurf)



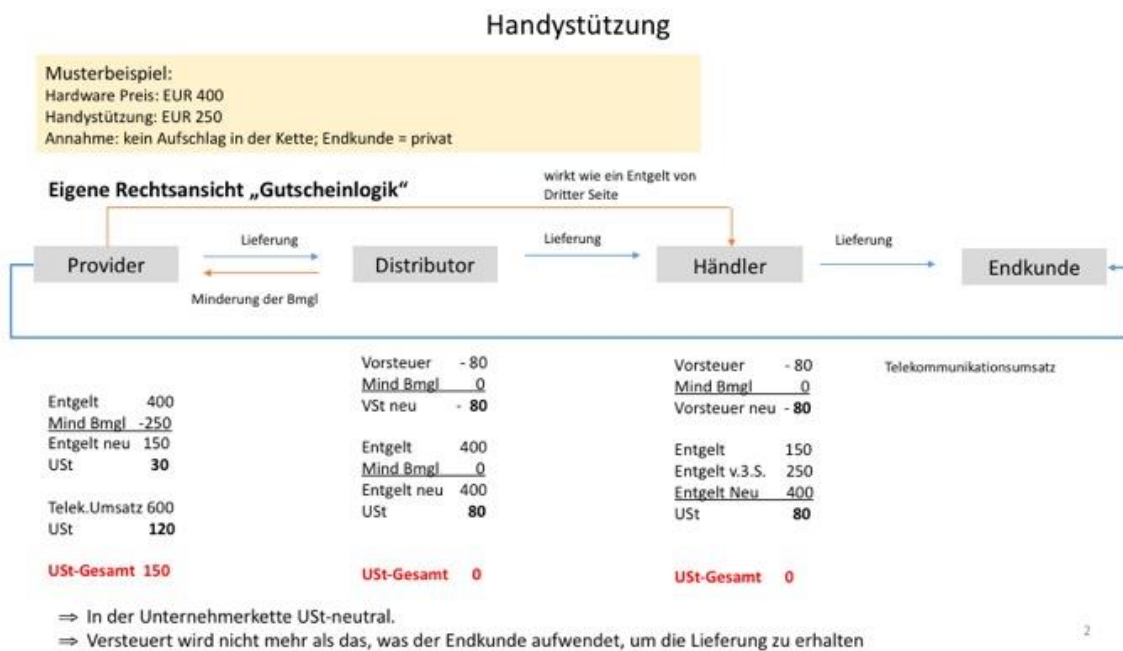
Diese Graphik illustriert die im Abschnitt A oben erläuterten Auswirkungen der Rechtsauffassung, wie sie im Entwurf des Umsatzsteuerprotokolls 2015 vertreten wird. Zusätzlich zu der in Abschnitt A oben erläuterten Entgeltsminderung wird die Handystützung als Entgelt von dritter Seite „doppelt verwertet“.

Der Verkauf des Geräts ist in der Distributionskette umsatzsteuerlich nicht mehr neutral, weil das Entgelt von dritter Seite beim Händler zu einer Umsatzsteuerzahllast iHv EUR 50 führt. Der

Umsatzsteuer unterworfen wird mehr als das, was der Endkunde tatsächlich insgesamt aufwendet, um sowohl das Gerät als auch die Telekommunikationsdienstleistung zu erhalten. Der Endkunde zahlt nach wie vor ein Entgelt von insgesamt EUR 750, die geschuldete Umsatzsteuer beträgt aber EUR 200 (EUR 150, die der Provider schuldet und EUR 50, die der Händler schuldet).

In der bisherigen Handhabung (=Handystützung wird als Minderung der Bemessungsgrundlage durch die Kette angesehen, ohne zusätzliches „Entgelt von dritter Seite“ bzw fingierte Rücklieferung iSd Umsatzsteuerprotokolls 2002) war ebenso eine umsatzsteuerneutrale Vorgangsweise sichergestellt.

## 2. Eigene Rechtsansicht „Gutscheinlogik“



Sollte eine Abkehr von der bisherigen Handhabung erforderlich sein, sei nachfolgend und auf Graphik 2 unsere eigene Rechtsansicht aufgezeigt. Die Rechtsansicht „Gutscheinlogik“ ist eine Lösung, die analog der Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen (auf der Grundlage der UStR Rz 2394 ff und der Rs C-317/94 „Elida Gibbs“) vorgeht. Damit wäre sichergestellt, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass nur der Endverbraucher mit Mehrwertsteuer belastet werden soll, eingehalten wird. Der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, kann nicht höher sein als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat.

Unseres Erachtens führt die Gutscheinlogik zu einer sachgerechten Lösung, die die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet und insgesamt daher zum gleichen Ergebnis wie die im Umsatzsteuerprotokoll 2002 vertretene Ansicht führt. Der finanzielle Vorteil aus der Handystützung wird dabei wie ein Gutschein behandelt, den der Mobilfunkprovider ausstellt (Provider ist Gutscheinaussteller iSd UStR Rz 2394) und den der Endkunde anlässlich des Erwerbs des Gerätes beim Händler unter der Voraussetzung einlösen kann, dass er einen Mobilfunkvertrag zu bestimmten besonderen Konditionen abschließt. Der einzige Unterschied zum klassischen Gutschein besteht im

vorliegenden Fall darin, dass der (potentielle) Endkunde den finanziellen Vorteil nicht dadurch lukriert, dass er einen Gutschein physisch in der Hand hält und einlöst, sondern dass der finanzielle Vorteil beim Kauf des Mobilfunkgerätes tatsächlich berücksichtigt wird. Unseres Erachtens ist es nicht notwendig, dass ein Gutschein physisch vorliegt.

Die Voraussetzungen für die analoge Anwendung der Gutscheinlogik sind gegeben, einerseits weil die Voraussetzungen der UStR Rz 2397 erfüllt sind und andererseits weil

- a. der mit der Vergütung (der Handystützung) verbundene finanzielle Aufwand (auf Grund der IMEI-Nummer des Gerätes) einem nachfolgenden Umsatz eines bestimmten Endabnehmers in der Leistungskette zugeordnet werden kann und
- b. der Provider den finanziellen Aufwand im Rahmen einer spezifischen Werbemaßnahme, nämlich Werbung dafür, dass potentielle Endkunden einen Mobilfunkvertrag mit bestimmten Charakteristika abschließen, und nicht bloß aus einem allgemeinen Werbeinteresse trägt. Ein konkretes Interesse auf einen spezifischen Vertragsabschluss liegt vor, da der günstigere Aktionspreis für das Gerät nur iZm einem Mobilfunkvertrag mit höheren Tarifen gewährt wird.

Die Minderung der Bemessungsgrundlage ist gemäß UStR Rz 2394 von dem Unternehmer geltend zu machen, der den Umsatz ausführt und den finanziellen Aufwand für die Vergütung trägt. Dementsprechend korrigiert der Provider die Bemessungsgrundlage für den Hardwareumsatz in Höhe der gewährten Handystützung. Alternativ erscheint – auf Grund der ausschließlichen wirtschaftlichen Veranlassung der Gewährung der Handystützung durch die Telekommunikationsdienstleistung – auch eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die Telekommunikationsdienstleistung denkbar.

Die in der Leistungskette nachgelagerten Unternehmer, nämlich Distributor und Händler müssen ihren Vorsteuerabzug nicht korrigieren (UStR Rz 2398). Analog zu EuGH 24.10.1996, C-317/94 („Elida Gibbs“) kann die Berichtigung der Vorsteuer unterbleiben, da die Wirkungsweise des MwSt-Mechanismus dadurch nicht gestört wird. Hinsichtlich dieser Umsätze wird die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes durch den Vorsteuerabzug gewährleistet.

Als Entgelt, das beim Händler der Umsatzsteuer unterliegt, ist der Aktionspreis, der an den Endkunden verrechnet wird und die Handystützung, die er vom Provider erhält und die wie ein Entgelt von dritter Seite wirkt (UStR Rz 2398), heranzuziehen. Ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Endkunde kann den Vorsteuerabzug jedoch nur aus dem Entgelt geltend machen, das er tatsächlich an den Händler bezahlt hat (UStR Rz 2396).

Der Verkauf des Geräts ist in der Distributionskette umsatzsteuerlich neutral. Der Umsatzsteuer unterworfen wird das, was der Endkunde insgesamt aufwendet, um sowohl das Gerät als auch die Telekommunikationsdienstleistung zu erhalten. Der Endkunde zahlt ein Entgelt von insgesamt EUR 750, der Provider schuldet Umsatzsteuer iHv EUR 150. Somit wäre mit dieser Rechtsansicht erreicht, dass sowohl dem Urteil des BFH 16.10.2013 XI R 39/12 Rechnung getragen wird (= Entgelt von dritter Seite für Handystützung auf Ebene der Händler), aber auch der Neutralitätsgrundsatz der

Mehrwertsteuer erfüllt werden kann und somit im Ergebnis nicht mehr versteuert wird, als das was der Endkunde aufwendet um die Leistung zu erhalten.

Abschließend möchten wir festhalten, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung, ob iSd Entwurfs des Umsatzsteuerprotokolls 2015 oder iSd Gutscheinelogik, von der Höhe des vom Endkunden aufgewendeten Kaufpreises für das Handy unabhängig ist.

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

mit freundlichen Grüßen

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

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof.Mag.Dr. Stefan Bendlinger

Mag. Sabine Bernegger

P Mag.rer.soc.oec. Günther Platzer

Dr. Thomas Pühringer

Mag. Christine Weinzierl

Mag. Christian Bürgler

Mag.Dr. Harald Manessinger

Mag. Stefan Schuster

Prof.Ing.Mag. Walter Stingl

Univ.-Prof. Mag.Dr. Michael Tumpel