

Melhardt/Tumpel

Umsatzsteuergesetz

UStG

Umsatzsteuergesetz Kommentar

herausgegeben von

Dr. Stefan Melhardt

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

bearbeitet von

Dr. Susanne Baumann-Söllner	Dr. Stefan Melhardt
Mag. Dr. Thomas Ecker	Mag. Robert Pernegger
Prof. Gerhard Gaedke	MMag. Ingrid Rattinger
Mag. (FH) Edith Huber-Wurzinger	Dr. Helmut Schuchter
Mag. Gerhard Kollmann	Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Mag. Bernhard Kuder	Mag. Karoline Windsteig

2. Auflage 2015

Linde

Zitiervorschlag: *Bearbeiter* in Melhardt/Tumpel, UStG³, § [...] Rz [...]

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.

Hinweis: Aus Gründen der leichten Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

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 auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

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

ISBN 978-3-7073-2972-8

© LINDE VERLAG Ges.m.b.H., Wien 2015
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

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

Vorwort zur 2. Auflage

Zahlreiche gesetzliche Änderungen des UStG haben eine Überarbeitung des Kommentars notwendig gemacht. Wir haben in der vorliegenden zweiten Auflage nicht nur die aktuelle Rechtslage zu Beginn des Jahres 2015, sondern auch die aktuelle Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis verarbeitet. Das in der ersten Auflage verfolgte Konzept eines handlichen und praxisorientierten Kommentars mit zahlreichen illustrativen Beispielen und der Fokussierung sowohl auf nationales als auch auf EU-Recht wurde dabei beibehalten.

Die zweite Auflage berücksichtigt folgende Novellierungen des UStG: BGBl I 2012/22 (1. StabG 2012), I 2012/112 (AbgÄG 2012), I 2013/63, I 2014/13 (AbgÄG 2014) und I 2014/40 (BudgBG 2014); die Kommentierung befindet sich auf dem Rechtsstand 1. Jänner 2015.

Im Autorenteam gab es folgende Veränderungen: Die von *Dr. Petra Reinbacher* – nunmehr Richterin am VwGH – kommentierten Bestimmungen sind von *Dr. Thomas Ecker* und *Mag. Bernhard Kuder* übernommen worden; *Mag. (FH) Edith Huber-Wurzinger* ist an die Seite von *Prof. Gerhard Gaedke* hinsichtlich der von ihm bearbeiteten Paragraphen getreten.

Für Hinweise, Kritik oder Anregungen, die wir für die nächste Auflage gerne entgegennehmen, sind wir wiederum dankbar. Sie können uns Ihre Rückmeldungen unter ustg@lindeverlag.at zukommen lassen.

Im März 2015

Die Verfasser

Vorwort zur 1. Auflage

Ein handlicher, theoretisch fundierter sowie an den Bedürfnissen der Praxis orientierter Kommentar zur raschen Klärung umsatzsteuerlicher Fragen – dieses Ziel stand den Autorinnen und Autoren vor Augen. Dem Rechtsanwender wird damit eine gleichermaßen kritische wie informative, klar gegliederte und verständliche Darstellung des geltenden Umsatzsteuerrechts gegeben. Zahlreiche in den Text integrierte Beispiele und vor allem die ineinander verschränkte Kommentierung in Bezug auf nationales und EU-Recht sollen dazu beitragen, Grundsätze aufzuzeigen und Lösungswege von in der Praxis auftretenden umsatzsteuerlichen Problemen zu skizzieren.

Die Kommentierung verarbeitet die Rechtsprechung des EuGH, VwGH sowie UFS und weist auf Umsatzsteuerrichtlinien sowie das Schrifttum hin. Im Fokus steht dabei sowohl die kritische Auseinandersetzung mit der herrschenden Auffassung als auch das Aufzeigen eigenständiger Lösungswege.

Die Kommentierung befindet sich, sowohl was Gesetzgebung als auch Rechtsprechung betrifft, auf dem Rechtsstand 1. September 2011 und berücksichtigt damit insbesondere auch das Abgabenänderungsgesetz 2011.

Im Kommentar angeführte Paragraphen ohne Gesetzesbezeichnung beziehen sich auf das UStG. Die in den Kommentierungen vorkommenden Randziffernsprünge sind bewusst gesetzt; sie dienen dazu, spätere Ausweitungen der Kommentierung ohne eine vollständige Umstellung der restlichen Randziffern zu ermöglichen.

Für Hinweise, Kritik oder Anregungen, die wir für die nächste Auflage gerne entgegennehmen, sind wir dankbar – Sie können uns Ihre Rückmeldungen unter der E-Mail-Adresse ustg@lindeverlag.at zukommen lassen.

Im November 2011

Die Verfasser

Bearbeiterverzeichnis

Es wurden bearbeitet von

Dr. Susanne Baumann-Söllner
§ 20

Mag. Dr. Thomas Ecker
§ 3a, Art 3a

Prof. Gerhard Gaedke
§§ 13–18, 24 (zusammen mit Mag. (FH) Edith Huber-Wurzinger)

Mag. (FH) Edith Huber-Wurzinger
§§ 13–18, 24 (zusammen mit Prof. Gerhard Gaedke)

Mag. Gerhard Kollmann
§§ 11, 12 (zusammen mit Dr. Helmut Schuchter), 21, 27–29

Mag. Bernhard Kuder
§ 19

Dr. Stefan Melhardt
§ 7, Art 7, 18–21, 24–25, 27, 28

Mag. Robert Pernegger
§§ 3, 4, 8–10, 25a, Art 25a

MMag. Ingrid Rattinger
§§ 6, 25, 30

Dr. Helmut Schuchter
§§ 11, 12 (zusammen mit Mag. Gerhard Kollmann), 22, 23, 31

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
§ 24a, Art 1–3, 4, 6, 11, 12

Mag. Karoline Windsteig
§§ 1, 2, 5, 24b, 26

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage.....	V
Vorwort zur 1. Auflage.....	VI
Bearbeiterverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XI

Umsatzsteuergesetz

Novellenübersicht.....	1
§ 1 Steuerbare Umsätze	3
§ 2 Unternehmer, Unternehmen	132
§ 3 Lieferung	248
§ 3a Sonstige Leistung	362
§ 4 Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch	444
§ 5 Bemessungsgrundlage für die Einfuhr	523
§ 6 Steuerbefreiungen	542
§ 7 Ausfuhrlieferung	800
§ 8 Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr	823
§ 9 Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt	834
§ 10 Steuersätze	845
§ 11 Ausstellung von Rechnungen	950
§ 12 Vorsteuerabzug	1013
§ 13 Vorsteuerabzug bei Reisekosten	1152
§ 14 Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen	1164
§ 15 Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuer- beträge	1212
§ 16 Änderung der Bemessungsgrundlage	1222
§ 17 Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	1268
§ 18 Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis	1295
§ 19 Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld	1331
§ 20 Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung	1382
§ 21 Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung	1391
§ 22 Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirt- schaftlichen Betrieben	1422
§ 23 Besteuerung von Reiseleistungen	1449
§ 24 Differenzbesteuerung	1468
§ 24a Sonderregelung für Anlagegold	1502
§ 24b Zoll- und Steuerlager	1509
§ 25 Besondere Besteuerungsformen	1514

Inhaltsverzeichnis

§ 25a	Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen oder Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringen	1516
§ 26	Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer	1527
§ 27	Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches	1536
§ 28	Allgemeine Übergangsvorschriften	1553
§ 29	Zeitlich begrenzte Fassungen einzelner Gesetzesvorschriften	1584
§ 30	Umstellung langfristiger Verträge	1592
§ 31	Vollziehung	1595
Art 1	Inneregemeinschaftlicher Erwerb	1598
Art 2	Fahrzeuglieferer	1639
Art 3	Lieferung	1642
Art 3a	Sonstige Leistung	1659
Art 4	Bemessungsgrundlage	1669
Art 6	Steuerbefreiungen	1672
Art 7	Inneregemeinschaftliche Lieferung	1682
Art 11	Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen	1696
Art 12	Vorsteuerabzug	1701
Art 18	Aufzeichnungspflichten	1709
Art 19	Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld.....	1713
Art 20	Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung	1717
Art 21	Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung	1719
Art 24	Inneregemeinschaftlicher Warenverkehr mit Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten	1728
Art 24a	Sonderregelung für Anlagegold	1731
Art 24b	Zoll- und Steuerlager	1733
Art 25	Dreiecksgeschäft	1734
Art 25a	Sonderregelung für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen oder Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringen	1740
Art 27	Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches	1756
Art 28	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1760
	Stichwortverzeichnis.....	1765

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
ABl	Amtsblatt
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm	Anmerkung
AÖFV	Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung
arg	argumentum
Art	Artikel
Aufl	Auflage
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (dt Zeitschrift)
Bd	Band
Berger et al	<i>Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig</i> , UStG Kommentar, Wien 2006; 2. Auflage Wien 2011 (UStG-ON)
betr	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BFG	Bundesfinanzgericht
BFGj	BFG-Journal (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des dt Bundesfinanzhofs (dt Zeitschrift)
BG	Bundesgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BiBUG	Bilanzbuchhaltergesetz
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl	dt Bundessteuerblatt
BudgBG	Budgetbegleitgesetz
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz

Abkürzungsverzeichnis

bzw	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (dt Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
Diss	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (dt Zeitschrift)
dt	deutsch
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
EB	Erläuternde Bemerkungen
ecolex	„ecolex – Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht“ (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der dt Finanzgerichte (dt Zeitschrift)
EG	Einführungsgesetz, Europäische Gemeinschaft
Einf	Einführung
Einl	Einleitung
entspr	entsprechend
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
evtl	eventuell
f, ff	folgende, fortfolgende
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FBG	Firmenbuchgesetz
FG	Finanzgericht
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FGO	dt Finanzgerichtsordnung
FJ	Finanzjournal (Zeitschrift)
FLD	Finanzlandesdirektion
FMA	Finanzmarktaufsicht
Fn	Fußnote
FONV	FinanzOnline-Verordnung
FS	Festschrift
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz
GebG	Gebührengesetz
GebAG	Gebührenanspruchsgesetz

GedS	Gedenkschrift
gem	gemäß
GesBR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
ggf	gegebenenfalls
glA	gleicher Ansicht
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat (dt BFH)
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinn
idZ	in diesem Zusammenhang
ieS	im engeren Sinne
IESG	Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz
ig	innergemeinschaftlich
iHd, iHv	in Höhe der, in Höhe von
insb	insbesondere
InvFG	Investmentfondsgesetz
iRd	im Rahmen des
iRe	im Rahmen eines
iSd(e), iSv	im Sinne des (eines), im Sinne von
IStVG	Internationales Steuervergütungsgesetz
iVm	in Verbindung mit
iwS	im weiteren Sinne
iZm	im Zusammenhang mit
JBl	Juristische Blätter (Zeitschrift)
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
Kj	Kalenderjahr
KN	Kombinierte Nomenklatur
KöR	Körperschaft öffentlichen Rechts
krit	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz

Abkürzungsverzeichnis

Lfg	Lieferung
lfd	laufend
lit	litera
lt	laut
Lkw	Lastkraftwagen
LVO	Liebhabeiverordnung
maW	mit anderen Worten
Mayr/Ungericht ⁴	Umsatzsteuergesetz. Kurzkomentar, 4. Auflage, Wien 2015
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
nF	neue Fassung
NoVA, NoVAG	Normverbrauchsabgabe(gesetz)
NR	Nationalrat
nv	nicht veröffentlicht
NZ	Österreichische Notariatszeitung
oÄ	oder Ähnliches
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OEG	Offene Erwerbsgesellschaft
OeNB	Österreichische Nationalbank
OFD	dt Oberfinanzdirektion
OG	Offene Gesellschaft
OGH	Oberster Gerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
oV	ohne Verfasserangabe
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
österr	österreichisch
ÖStZ(B)	Österreichische Steuerzeitung (Beilage)
PKG	Pensionskassengesetz
Pkw	Personenkraftwagen
PMG	Postmarktgesetz
RAE	Richtlinien für die Abgabeneinhebung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RFG	Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden (Zeitschrift)
Ritz, BAO	Ritz, Bundesabgabenordnung, 4. Auflage 2011

RL	Richtlinie
RME	Rechtsmittelentscheidung
Rs	Rechtssache
Rspr	Rechtsprechung
Ruppe/Achatz ⁴	<i>Ruppe/Achatz</i> , Umsatzsteuergesetz. Kommentar, 4. Auflage, Wien 2011
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randziffer, Randzahl
S	Satz, Seite
s	siehe
Slg	Sammlung der VfGH- bzw VwGH-Erkenntnisse und -Beschlüsse
sog	so genannt
StenProt	Stenographische Protokolle
Stoll, BAO	Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994
StPfl, stpfl	Steuerpflicht(iger), steuerpflichtig
StRefG	Steuerreformgesetz
stRspr	ständige Rechtsprechung
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (dt Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
TS	Teilstrich
ua	unter anderem
uÄ	und Ähnliches
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UFSakt	UFS aktuell (Zeitschrift)
UFSj	UFSjournal (Zeitschrift)
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UID	Umsatzsteueridentifikationsnummer
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmwG	Umwandlungsgesetz
Urt	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStAE	dt Umsatzsteuer-Anwendungserlass
ustbar	umsatzsteuerbar
UStBBKV	Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung
ustlich	umsatzsteuerlich

Abkürzungsverzeichnis

UStG	Umsatzsteuergesetz
UStPflicht	Umsatzsteuerpflicht
ustpflichtig	umsatzsteuerpflichtig
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
UStRecht	Umsatzsteuerrecht
uU	unter Umständen
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
v	von
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VereinsR	Vereinsrichtlinien
VersStG	Versicherungssteuergesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der VfGH-Erkenntnisse und -Beschlüsse (siehe Slg)
vgl	vergleiche
vH	von Hundert
VO	Verordnung
vT	von Tausend
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
Wj	Wirtschaftsjahr
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
zit	zitiert(en)
ZK	Zollkodex
ZK-DVO	Zollkodex-Durchführungsverordnung
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZollR-DG	Zollrechts-Durchführungsgesetz
zT	zum Teil
ZustellG	Zustellgesetz
zutr	zutreffend
zw	zwischen

Umsatzsteuergesetz

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994)

BGBI 1994/663

(NR: GP XVIII RV 1715 AB 1823 S 172. BR: AB 4861 S 589)

Geändert durch BGBI

- 1994/819 (Druckfehlerberichtigung)
1995/21 (NR: GP XIX RV 26 AB 53 S 12. BR: 4960 AB 4950 S 593)
1995/50 (Kundmachung über Inkrafttretensdatum)
1995/831 (NR: GP XIX RV 370 AB 386 S 57. BR: AB 5119 S 606)
1996/201 – StruktAnpG 1996 (NR: GP XX RV 72 und Zu 72 AB 95 S 16. BR: 5161, 5162, 5163, 5164 und 5165 AB 5166 S 612)
1996/756 (NR: GP XX RV 396 AB 475 S 47. BR: AB 5317 S 619)
I 1997/123 (NR: GP XX RV 845 AB 866 S 90. BR: AB 5552 S 631)
I 1998/9 – AbgÄG 1997 (NR: GP XX RV 933 AB 998 S 105. BR: AB 5582 S 633)
I 1998/79 (NR: GP XX RV 1099 und Zu 1099 AB 1161 S 120. BR: AB 5688 S 641)
I 1998/126 (NR: GP XX RV 1187 AB 1241 S 129. BR: 5722 AB 5695 S 642)
I 1999/28 – AbgÄG 1998 (NR: GP XX RV 1471 AB 1505 S 150. BR: 5816 AB 5840 S 647)
I 1999/106 – StRefG 2000 (NR: GP XX RV 1766 AB 1858 S 175. BR: 5965 AB 5976 S 656)
I 1999/194 (Druckfehlerberichtigung)
I 2000/29 (NR: GP XXI RV 87 AB 101 S 26. BR: 6106 AB 6107 S 665)
I 2000/142 – BudgBG 2001 (NR: GP XXI RV 311 AB 369 S 45. BR: 6250 und 6251 AB 6268 S 670)
I 2001/47 – BudgBG 2002 (NR: GP XXI RV 499 AB 539 S 61. BR: 6327 AB 6338 S 676)
I 2001/59 – EuroStuG 2001 (NR: GP XXI RV 590 AB 603 S 71. BR: 6363 AB 6380 S 678)
I 2001/144 – AbgÄG 2001 (NR: GP XXI RV 827 AB 859 S 84. BR: AB 6515 S 682)
I 2002/56 (NR: GP XXI IA 598/A AB 1022 S 95. BR: AB 6606 S 685)
I 2002/100 (NR: GP XXI RV 1131 AB 1176 S 106. BR: 6665 AB 6678 S 689)
I 2002/132 – 2. AbgÄG 2002 (NR: GP XXI RV 1175 AB 1202 S 110. BR: 6692 AB 6734 S 690)
I 2003/10 (NR: GP XXII IA 34/A AB 16 S 5. BR: AB 6768 S 694)
I 2003/71 – BudgBG 2003 (NR: GP XXII RV 59 AB 111 S 20. BR: 6788 AB 6790 S 697)
I 2003/134 (NR: GP XXII AB 325 S 40. BR: 6922 AB 6936 S 704)
I 2004/27 (NR: GP XXII IA 310/A AB 436 S 56. BR: AB 7023 S 707)
I 2004/180 – AbgÄG (NR: GP XXII RV 686 AB 734 S 89. BR: 7160 AB 7184 S 717)
I 2005/103 – WuBG 2005 (NR: GP XXII RV 992 AB 1037 S 116. BR: 7333 AB 7364 S 724)
I 2005/105 – ABÄG (NR: GP XXII IA 652/A AB 1043 S 116. BR: 7334 AB 7367 S 724)
I 2006/101 – KMu-FG 2006 (NR: GP XXII IA 829/A AB 1466 S 150. BR: AB 7548 S 735)
I 2007/24 – BudgBG 2007 (NR: GP XXIII RV 43 AB 67 S 20. BR: 7681 AB 7682 S 745)
I 2007/45 – RK-Novelle 2007 (NR: GP XXIII IA 220/A AB 123 S 24. BR: 7690 AB 7707 S 746)
I 2007/99 – AbgSiG 2007 (NR: GP XXIII RV 270 AB 391 S 42. BR: AB 7862 S 751)
I 2008/132 (NR: GP XXIII IA 924/A S 72. BR: 8015 AB 8019 S 760)
I 2008/140 – 2. AbgÄG 2008 (NR: GP XXIV RV 2 AB 9 S 3. BR: 8036 S 762)
I 2009/52 – BudgBG 2009 (NR: GP XXIV RV 113 und Zu 113 AB 198 S 21. BR: AB 8112 S 771)
I 2009/135 – EPG (NR: GP XXIV RV 485 AB 558 S 49. BR: 8217 AB 8228 S 780)
I 2010/34 – AbgÄG 2010 (NR: GP XXIV RV 662 AB 741 S 67. BR: 8311 AB 8313 S 785)

Novellenübersicht

- I 2010/54 – GSpG-Novelle (NR: GP XXIV RV 658 AB 783 S 69. BR: AB 8333 S 786)
I 111/2010 – BudgBG 2011 (NR: GP XXIV RV 981 AB 1026 S 90. BR: 8437 AB 8439 S 792)
I 2011/76 – AbgÄG 2011 (NR: GP XXIV RV 1212 AB 1320 S 114. BR: 8524 AB 8558 S 799)
I 2012/22 – 1. StabG 2012 (NR: GP XXIV RV 1680 AB 1707 S 148. BR: 8685 AB 8687 S 806)
I 2012/112 – AbgÄG 2012 (NR: GP XXIV RV 1960 AB 1977 S 179. BR: 8815 AB 8823 S 815)
I 2013/63 (NR: GP XXIV IA 2234/A AB 2241 S 193. BR: AB 8829 S 819)
I 2014/13 – AbgÄG 2014 (NR: GP XXV RV 24 AB 31 S 12. BR: 9140 AB 9141 S 827)
I 2014/40 – BudgBG 2014 (NR: GP XXV RV 59 AB 130 S 25. BR: 9183 AB 9184 S 830)

Steuerbare Umsätze

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;
2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,
 - a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;
 - b) *(aufgehoben; BGBl I 2010/34)*
3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

(2) Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

(3) Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfaßt das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). Das Fürstentum Monaco gilt als Gebiet der Französischen Republik; die Insel Man gilt als Gebiet des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland. Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Mitgliedstaat im Sinne dieses Gesetzes ist ein solcher der Europäischen Union.

[BGBl I 2010/34]

Erlässe

Rz 1–148 UStR

Literatur

Kolacny/Scheiner, Kostenersatz im USt-Recht, ÖStZ 1981, 198 ff; *Kolacny/Scheiner*, Fallbeispiele zur MwSt (1985); *Achatz*, Ustrechliche Fragen beim entgeltlichen Fruchtgenuss an bebauten Grundstücken, NZ 1990, 161; *Achatz*, USt und Schadenersatz (1992); *Haunold*, MwSt bei sonstigen Leistungen (1997) 74; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, dUStG, § 1 Studera, Weiterverrechnete Aufwendungen (Auslagenersatz) im USt-Recht, SWK 1999, 642; *Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum UmgrStG (2000), § 7 Rz 1 ff; *Achatz/Leitner*, KöR und ihre Privatisierung im Steuerrecht (2001) 120; *Melhardt*, Unternehmereigenschaft des Gesellschafters bei Vermietung an die Gesellschaft, SWK 2000, 272; *Unterberger*, UFS aktuell 2003, 25; *Moritz*, Subventionen und Zuschüsse aus urechtlischer Sicht, in *Achatz*, Die Besteuerung von Non-Profit-Organisationen (2004) 229 (234 ff); *oV*, Vorsteuerabzug bei Geschäftsessen, ÖStZ 2004/281a, 109; *Pernegger*, Ausgabe von Gesellschaftsanteilen nicht steuerbar, ÖStZ 2004/573, 243; *Hörtnagl*, EuGH (Rs Scandic) zur Personalverpflegung ÖStZ 2005, 195; *oV*, Angehörigenverträge: Unterschiedliche Behandlung von Mietverträgen und Dienstverträgen, RdW 2005/330, 325; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, News aus der EU, EuGH: Nichtsteuerbarkeit von Unternehmensübertragungen und 6. MwSt-RL, SWI 2004, 90; *Fock*, Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital im USt-Recht, UR 2006, 564; *Berger/Wakounig*, USt kompakt, 42–43; *oV*, USt aktuell 2006/12, 2, Schadenersatzleistung und USt; *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht I und II, 13. Auflage (2006, 2007); *Kühbacher*, Wann sind Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern ustpflichtig, ÖStZ 2006, 392; *oV*, USt aktuell 2006/17, 3, VwGH – Ende der Unternehmereigenschaft; *Arnold*, USt u Gebühren iSd – Finanzwissenschaft, SWK 2007, 465; *Gaedke/Tumpel*, Unentgeltliche Übertragung eines Miethauses, SWK 2007, 664; *Ungericht*, Aktueller USt-Fall, Vermietung einer Villa durch eine Privatstiftung an den Stifter, ÖStZ 2007, 201; *oV*, USt 2007/31, 3, Verdeckte Ausschüttungen und USt; *oV*, USt aktuell 2007/27, 3, Zwangsversteigerung von Liegenschaften; *Tumpel*, Fachlexikon Steuern (2007); *Beiser*, Vertragsstrafen, Prämien, Reuegeld und Angeld in der USt, RdW 2008/519; *Beiser/Hörtnagl-Seidner*, § 3 Abs 2 UStG als Hemmschuh der unentgeltlichen Unternehmensübertragung, SWK 2008, 61; *Bramerdorfer*, Vorzeitige Vertragsauflösung, keine ustpflichtige Leistung, RdW 2008/520, 555; *Kanduth-Kristen*, Ustliche Behandlung von Gesellschaftern in Personengesellschaften, taxlex 2008, 91 (92); *Plückerbaum/Malitzky/Widmann*, dUStG Bd II, März 2008; *Pühringer* in *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im UStRecht (2008) 128; *Bayer*, Echter Zuschuss oder Leistungsaustausch: entscheidet das öffentliche Interesse?, RdW 2009/541, 551; *Beiser*, Fremdbüchliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung?, SWK 2009, 903; *Berger/Kindl/Wakounig*, Die MwSt-RL (2009) 235; *Bieber/Brandstetter*, Schmuggel über mitgliedstaatliche Umwege – die mittelbare Einfuhr von Zigaretten nach Österr, taxlex 2009, 361; *Mayr*, Ustliche Behandlung von unentgeltlichen Sachzuwendungen an Dienstnehmer, RWP 2009, 22; *Sarnthein*, Präzisierung der EuGH-Rspr zu gemischt genutzten Gebäuden, ÖStZ 2009/744; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur MwSt – UStG 1994, Band Ib MwStSyst-RL (Juni 2009); UStR-Wartungserlass 2009, ÖStZ 2009/586; *Albrecher*, Behindert die USt die Verwaltungsreform?, SWK 2010, 379; *Beiser*, Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010, 227; BMF 7.10.2010, 010219/0247-

VI/4/2010; *Ehrke-Rabel/Tumpel*, Sacheinlagen in Gesellschaften, SWK 2010, 590; *Kirchmayer-Schlüsselberger/Achatz*, Zweifelsfragen bei verdeckten Ausschüttungen in der USt, taxlex 2010, 133; *Mayr*, Schadenersatzzahlungen im USt-Recht, RWP 2010/35, 151; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzingler/Schlager*, Körperschaftsteuer 2010 (2010) 14–16; *Mühlhauser*, Mwstpflichtiger Bezug von Gutscheinen im Austausch gegen Bargeldboni, FJ 2010, 363–364; *oV*, Info aktuell, GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 355; *Pröll*, Ustliche Behandlung vermieteter „Wohngrundstücke“ im Spannungsfeld zw unternehmerischer Tätigkeit und „missbräuchlicher Praxis“, ÖStZ 2010, 149; *Spindel*, Ustliche Behandlung von Leerbettengebühr, ÖStZ 2010/799, 394; *Tumpel/Moshammer*, Ustliche Aufteilung von Gesamtpreisen am Beispiel pauschaler Menüpreise, SWK 2010, 832; *oV*, USt aktuell 2011/71, 3, Die ustliche Behandlung von Hotelgutscheinen; *oV*, USt aktuell 2011/72, 1, Schadenersatz oder Leistungsaustausch; *Wagner*, Endgültig keine Eigenverbrauchsbesteuerung für Pkw-Auslandsleasing in den Jahren 2004–2009, SWK 2011, 315; *Achatz/Leitner*, KöR und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001); *Prinz*, Vorsteuerabzug bei gemischten Holdinggesellschaften, ÖStZ 2011/451; *Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar (2011); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Reinigungs- und Sicherheitsdienstleistungen als selbstständige Nebenleistung zur Vermietung, SWI 2012, 553; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Vorsteuerabzug bei Diebstahl, SWI 2012, 510; *Karel*, Frage & Antwort, BÖB 2012, 87; *Kaufmann/Haider/Winzerroither*, Vorsteuerauschlussbestimmungen für Körperschaften, ÖStZ 2012, 440; *Mayr*, USt Update, Aktuelles auf einen Blick, SWK 2012, 781; *Rau/Dürrwächter*, dUStG, Bd I, April 2012; UStR-Wartungserlass 2011, ÖStZ 2012, 3; *Sutter*, Die Abgrenzung „wirtschaftlicher Tätigkeit“ in der Umsatzsteuer am Beispiel privater Photovoltaikanlagen, ÖStZ 2012, 291; UStR-Wartungserlass 19.12.2012, BMF-010219/0288-VI/4/2012; *Achatz/Summersberger/Tumpel*, USt und Zoll (2013) 42 ff; *Mayr*, Ustliche Behandlung von Leasingverträgen II, RWP 2013, 132; *Moshammer/Niedermair*, StPfl für gelegentliche Tätigkeiten, taxlex-EU 2013/97; *oV*, USt-Berechnung bei Schwarzgeschäft?, RdW 2013, 269; *Pfister*, Die USt bei Leistungsbeziehungen zw Gesellschafter und Gesellschaft (2013) 216 ff, 224 ff; *Müller/Eiselt* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 21 Tz 19; *Melhardt*, USt-Handbuch 2014 (2014); *Beiser*, Umsatzsteuerpflicht für die Übergabe einer Patientenkartei an den Ordinationsnachfolger? SWK 2014, 798.

Übersicht

I. Lieferungen und sonstige Leistungen

A. EU-Recht

1. Allgemeines.....	1, 2
2. Eigenverbrauch	6, 7

B. UStG

1. Allgemeines.....	11, 12
2. Tatbestandsvoraussetzungen	16–18
3. Leistung	
a) Bedeutung.....	21, 22
aa) Tun, Dulden und Unterlassen.....	23, 24
bb) Verbotenes Verhalten.....	25–28

cc) Eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt	29–32
dd) Leistungsbereitschaft	33, 34
b) Leistungswille	35–40
c) Besteuerung der einzelnen Leistung	41
d) Einheitlichkeit der Leistung	42–50
e) Einzelfälle – einheitliche Leistung	
aa) UStG.....	51
bb) Rechtsprechung.....	52
f) Einzelfälle – selbständige Leistung	
aa) Rechtsprechung.....	53
g) Leistungsinhalt	54–58
h) Rückgängigmachung einer Leistung.....	59–66
4. Leistungsaustausch	
a) Bedeutung.....	71–77
b) Leistender.....	78–94
c) Leistungsempfänger.....	95–99
d) Äquivalenz der Gegenleistung	100–103
e) Zuschüsse.....	104–115
f) Schadenersatz	
aa) Schadenersatzrechtliche Grundsätze im ABGB..	116, 117
bb) Deliktischer Schadenersatz	118–127
cc) Vorsteuerabzug	128, 129
dd) Schadensbeseitigung auf Grund einer behördlichen Anordnung.....	130–132
ee) Vertraglicher Schadenersatz.....	133–141
ff) Versicherungsleistungen und Schadenersatz.....	142–148
g) Leistungsstörungen.....	149
aa) Nachträgliche Unmöglichkeit der Leistung.....	150–156
bb) Verzug.....	157, 158
cc) Gewährleistung.....	159–161
h) Einzelfälle zum Leistungsaustausch	162
5. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen	
a) Allgemeines.....	166–171
b) Gründung der Gesellschaft.....	172–176
c) Auflösung der Gesellschaft	177–181
d) Ausscheiden von Gesellschaftern	182–186
e) Gesellschafterwechsel.....	187–189
f) Umwandlungen.....	190–197
g) Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	198–200
h) Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ...	201–208
6. Leistungsaustausch bei Vereinen	
a) Allgemeines.....	211
b) Echte und unechte Mitgliedsbeiträge.....	212–215
c) Rechtsprechung.....	216–219
d) Echte und unechte Mitgliedsbeiträge – Beispiele.....	220–230

7. Leistungen im Rahmen des Unternehmens.....	236–243
8. Umsätze kraft gesetzlicher Bestimmung	246–250
II. Eigenverbrauch	
A. Rechtslage seit 1.1.2004	256–258
B. Aufwandseigenverbrauch	
1. Allgemeines.....	261–266
2. Nichtabzugsfähige Ausgaben (Aufwendungen) nach § 20 Abs 1 Z 1–5 EStG 1988	
a) Allgemeines	271
b) Kosten des Haushalts und des Unterhalts.....	272–280
3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen nach § 12 Abs 1 Z 1–5 KStG 1988	284–286
4. Verdeckte Gewinnausschüttung	
a) Bedeutung.....	291–295
b) Unentgeltliche Leistungen.....	296
c) Unangemessen niedriges Entgelt für die Leistungen..	297, 298
d) Unangemessen hohes Entgelt	299, 300
C. Auslandsleistungen	306–310
III. Einfuhr	
A. EU-Recht	316–320
B. UStG	
1. Bedeutung.....	326–328
2. Begriff der Einfuhr	331–335
3. Gegenstände	341–350
IV. Territoriale Bestimmungen	
A. EU-Recht	
1. Unionsgebiet.....	356–361
2. Drittland.....	363–365
3. Drittgebiete	368, 369
B. UStG	
1. Das Unionsgebiet	371, 372
2. Inland.....	375–379
3. Drittlandsgebiet.....	381, 382

I. Lieferungen und sonstige Leistungen

A. EU-Recht

1. Allgemeines

Die MwStSyst-RL 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame MwSt-System hat die bisher geltende 6. Richtlinie zum gemeinsamen MwSt-System vom 17.5.1977 ersetzt. Wichtigstes Motiv für die Neufassung war, eine größere Rechtssicherheit herbeizuführen und mehr Klarheit und Überschaubarkeit in den Richtlinien text zu bringen. Inhaltlich unterscheidet sich die MwStSyst-RL nicht von der 6. Richtlinie.

Gem Art 2 MwStSyst-RL unterliegen der MwSt ua „*Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen*, die ein StPfl als solcher im Inland gegen Ent-

gelt ausführt“ sowie „die *Einfuhr* von Gegenständen“ und der *ig Erwerb* von Gegenständen. In Art 5 MwStSyst-RL werden die Begriffe „Gemeinschaft“, „Gebiet der Gemeinschaft“, „Mitgliedstaat“, „Gebiet eines Mitgliedstaates“, „Drittgebiete“ (Art 6 MwStSyst-RL) und „Drittland“ genauer beschrieben. Art 24 Abs 1 MwStSyst-RL legt fest, dass als Dienstleistung jeder Umsatz gilt, der keine Lieferung von Gegenständen ist. Nach Art 25 lit c MwStSyst-RL ist die Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung ustpflichtig.

2. Eigenverbrauch

- 6 Die MwStSyst-RL kennt den Begriff **Eigenverbrauch** nicht, sie normiert jedoch im Art 16, dass einer **Lieferung** von **Gegenständen** gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke oder für den Personalbedarf gleichgestellt ist. Der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile müssen zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. In diesem Sinne wird in Art 26 MwStSyst-RL die **Verwendung** von **Gegenständen** oder **Dienstleistungen** für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Österreich hat diese Leistungsfiktionen durch BGBl I 2003/134 ab 2004 in § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a umgesetzt und dafür den Ausdruck „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ verwendet.
- 7 Der Begriff der **ertragsteuerlich nichtabzugsfähigen Aufwendungen** iZm der Eigenverbrauchsbesteuerung findet sich ebenso wenig in der MwStSyst-RL. Art 176 MwStSyst-RL bestimmt, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festlegt, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden Ausgaben wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren. Für Österreich bedeutet dies, dass die bereits zum Beitrittszeitpunkt (1.1.1995) in Kraft gewesene Besteuerung von ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben (§ 1 Abs 1 Z 2 lit c, seit 1.1.2004 § 1 Abs 1 Z 2 lit a), sofern damit ein Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden soll, richtlinienkonform ist (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 6). Erweiterungen der Vorsteuerausschlüsse nach dem 1.1.1995 bedürfen demnach entweder der Konsultation beim MwSt-Ausschuss oder einer Befassung der Kommission.

B. UStG

1. Allgemeines

- 11 Die in Art 2 der MwStSyst-RL normierten unionsrechtlichen Vorgaben sind in § 1 umgesetzt. § 1 regelt im Abs 1 als Steuergegenstand drei Tatbestände, Lieferungen und sonstige Leistungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr.

Sie werden in der Überschrift als **steuerbare Umsätze** zusammengefasst. Außerdem definiert die Bestimmung in den Absätzen 2 und 3 den räumlichen Geltungsbereich des Gesetzes. Entgeltliche *Lieferungen und sonstige Leistungen* gehen als Haupttatbestand dem *Eigenverbrauch* und der *Einfuhr* als Ergänzungstatbestände vor.

Mit der Eigenverbrauchsbesteuerung soll verhindert werden, dass der selbstversorgende Unternehmer unzureichend besser gestellt ist als ein fremdversorgter Letztverbraucher. Der Einfuhrtatbestand bezweckt, die aus dem Drittland eingeführten Waren unzureichend mit den inländischen unbelasteten Gegenständen gleichzusetzen. Art 1 normiert einen weiteren Steuertatbestand, den entgeltlichen ig Erwerb, der sich auf den EU-Binnenmarkt beschränkt. **12**

2. Tatbestandsvoraussetzungen

Gem § 1 Abs 1 Z 1 sind Lieferungen und sonstige Leistungen steuerbar, wenn sie (1) von einem Unternehmer (2) im Inland (3) gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. **16**

Die **Steuerbarkeit** wirtschaftlicher Vorgänge knüpft an das Vorliegen der in § 1 Abs 1 Z 1 genannten objektbezogenen Voraussetzungen. Fehlt nur ein Tatbestandsmerkmal, liegen nicht steuerbare Umsätze vor, auf die das UStG nicht anzuwenden ist. Sie unterliegen nicht der USt und sind demzufolge bei der Ermittlung von Umsatzgrenzen nicht zu berücksichtigen. **17**

Beispiele:

Eine Privatperson (P) verkauft ihre gesamte Wohnzimmereinrichtung auf einmal an einen Unternehmer. P ist kein Unternehmer, die Veräußerung erfolgt nicht iRe Unternehmens und ist nicht steuerbar. Es sind nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs 1 Z 1 erfüllt. P darf keine Rechnung mit USt ausstellen.

Ein Unternehmer (U) eines Papierfachgeschäfts schenkt seinen Familienangehörigen Waren für den Schulbedarf. Eine Schenkung ist kein steuerbarer Umsatz, da sie nicht gegen Entgelt erfolgt. Es kann jedoch bei U ein Eigenverbrauch vorliegen.

Ein Tischler (T) verkauft einem Freund einen Holztisch aus seinem Privatvermögen. Diese Lieferung wird nicht iRd Unternehmens des T ausgeführt und ist daher nicht steuerbar, weil nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs 1 Z 1 gegeben sind.

Ein Unternehmer (U) veräußert Gegenstände seiner Zweigniederlassung im Drittland an einen dort ansässigen ausländischen Abnehmer. Diese Lieferung wird im Ausland bewirkt und ist daher im Inland nicht steuerbar.

Steuerbare Umsätze können in weiterer Folge **stpf** oder bei Anwendung einer Befreiungsvorschrift (§ 6) **steuerbefreit** sein. Nur Umsätze, die steuerbar sind, können steuerfrei sein. Die Steuerfreiheit von Umsätzen ist dem **18**

nach kein Gegensatz zu ihrer Steuerbarkeit. Der Unternehmer darf, wenn er steuerfreie Umsätze ausführt, in den Rechnungen keine USt gesondert ausweisen. Es ist zw echten Steuerbefreiungen, die mit dem Recht auf Vorsteuerabzug verbunden sind und den unechten Steuerbefreiungen, die zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen, zu unterscheiden.

Beispiel:

Ein Versicherungsunternehmer (V) erbringt gem § 6 Abs 1 Z 13 unecht steuerbefreite Umsätze. Erwirbt V für sein Büro Einrichtungsgegenstände, ist er nicht berechtigt, die vom Veräußerer gesondert in einer Rechnung ausgewiesene USt als Vorsteuer abzuziehen, da V die Einrichtungsgegenstände iZm seiner unecht steuerbefreiten Versicherungstätigkeit verwendet.

3. Leistung

a) Bedeutung

- 21 Eine konkrete Definition des **Leistungsbegriffes** findet sich weder im USt-Recht noch im bürgerlichen Recht. Das UStG definiert die Begriffe Lieferung als Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand und die sonstige Leistung als eine Leistung, die keine Lieferung ist. Das Gesetz geht somit von einer als Oberbegriff zu beurteilenden Leistung aus.

Nach Art 9 MwStSyst-RL liegt eine Leistung dann vor, wenn eine **wirtschaftliche Tätigkeit** ausgeübt wird. Als solche gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Auch die Nutzung (Vermietung) von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Gelegentlich ausgeübte Betätigungen sind demnach keine wirtschaftlichen Tätigkeiten (EuGH 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94). Auch der VwGH stellt zB bei einer Stiftung auf eine aus **wirtschaftlichen Motiven** geprägte Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken ab und schließt eine solche aus, wenn hinreichende Umstände einen überwiegenden Zuwendungscharakter aus der Stiftung aufzeigen und die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Begünstigten nicht zur Einnahmenerzielung, sondern um ihm einen Nutzen zuzuwenden, erfolgt (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; ebenso VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215, bezüglich Fremdüblichkeit der Höhe von Mietzahlungen und dem Erfordernis, unstrrechtliche und körperschaftsteuerrechtliche Folgen differenziert zu würdigen; UFS 18.6.2013, RV/0621-S/11, bezüglich Überlassung einer Dienstwohnung durch eine GmbH gegen eine überhöhte Arbeitsleistung). Ustrechtlich unbeachtlich bleibt die Vermietung an eine unterhaltsberechtignte Tochter, auch wenn der Mietvertrag fremdüblich gestaltet war (UFS 2.7.2012, RV/0344-K/10; ebenso UFS 15.5.2013, RV/0043-G/11, Beschwerde zu Zl 2013/15/0205, und UFS 16.7.2013, RV/2652-W/09). Wer-

den von einem Mietvertrag abweichende mündliche Vereinbarungen (solidarische Haftung als Bürge und Zahler für Darlehensschulden der Vermieterin) nicht nachgewiesen, und wären sie außerdem zw einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien nicht abgeschlossen worden, ist die Vermietung einer Eigentumswohnung an die Mutter urechtmäßig unbeachtlich (UFS 20.6.2012, RV/0372-F/10). Die objektiven Kriterien einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind hingegen bei einem auf Dauer angelegten Betrieb einer Photovoltaikanlage erfüllt, wenn nachhaltig Einnahmen erzielt werden (EuGH 20.6.2013, *Fuchs*, C-219/12; vgl § 2 Rz 91).

Der Leistungsbegriff definiert sich vom **Verbrauchsteuercharakter** der USt 22 aus der Sicht des Leistungsempfängers und nicht des Leistenden. Demnach liegt eine Leistung vor, wenn der Leistungsempfänger einen **wirtschaftlichen Vorteil** erhält, der einem Verbrauch (bzw Gebrauch) zugänglich ist. Die Verschaffung eines wirtschaftlichen Nutzens für den Leistungsempfänger ist somit erforderlich. Wenn bei einer einvernehmlichen Vertragsauflösung der Mieter dem Vermieter gegen Entgelt vorzeitig einen geräumten, wieder vermietbaren Mietgegenstand überlässt und damit diesem einen wirtschaftlichen Nutzen verschafft, liegt eine Leistung vor (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 234). Auch nach EuGH-Rspr entspricht es nicht dem unionsrechtlichen MwSt-System, wenn ein Umsatz besteuert werden würde, der zu keinem Verbrauch führt. Kein Leistungsaustausch, sondern **Entschädigungszahlungen** liegen vor, wenn die Union im allgemeinen Interesse an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes handelt und jenen Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milchproduktion verpflichten, einen Ausgleich gewährt, selbst jedoch keine Gegenstände erwirbt und keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung erhält. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Ausführung einer utablebaren Leistung voraussetzt, dass konkreten Leistungsempfängern verbrauchsfähige Nutzen oder konkrete Vorteile übertragen werden (EuGH 29.2.1996, *Jürgen Mohr*, C-215/94; EuGH 18.12.1997, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG*, C-384/95). Diese Aussagen gelten nach VwGH-Rspr nicht nur für **Unterlassungsleistungen**. Eine Zahlung für eine Dienstleistung iSd Art 24 MwStSyst-RL ist keine Gegenleistung, wenn der subventionsgewährenden Gemeinde durch die Errichtung und den Betrieb einer Facharztpraxis kein Vorteil in ihrer Eigenschaft als Verbraucherin oder Beteiligte am Wirtschaftsleben verschafft wird (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0103). Geldleistungen einer Stadtgemeinde an eine KG (deren Kommanditistin sie selbst war) sind nicht steuerbar, wenn sie für die Durchführung von Veranstaltungen zur Förderung des Tourismus anlässlich einer Jubiläumsfeier gezahlt wurden. Solche Zahlungen können nur dann iRe urechtmäßigen Leistungsbeziehung erfolgen, wenn die Stadtgemeinde diese deshalb gewährte, weil sie von der KG Leistungen erhielt. Dies war im konkreten Fall zu verneinen, da Aktivitäten als fremdenverkehrsfordernde Maß-

nahmen finanziert wurden, und daraus ein spezieller wirtschaftlicher Nutzen für die Stadtgemeinde bzw ihre Bürger nicht unmittelbar erkennbar war. Die Geldzahlungen wurden zur Stützung des Gesellschaftszweckes der KG und zur bloßen Verlustabdeckung geleistet (UFS 14.5.2009, RV/1085-W/06). Die USt belastet den Verbrauch nur, wenn für diesen Einkommen aufgewendet wird, wobei der Aufwand für die „Erlangung der Möglichkeit zum physischen Verbrauch“ besteuert wird. Der **EuGH** stellt in seinen Entscheidungen diesbezüglich klar, dass es dem Wesen der USt als proportionaler Verbrauchssteuer entspricht, dass nur ein Umsatz besteuert wird, der zu einem konkreten Verbrauch führt. Daraus kann jedenfalls die Grundlage für das Erfordernis eines verbrauchsfähigen Nutzens für eine utableistung abgeleitet werden. Der Leistungsempfänger muss dabei den erhaltenen Nutzen nicht tatsächlich ge- oder verbrauchen (*Achatz*, USt und Schadenersatz, 21, 22), vielmehr reicht es, dass Einkommen oder Vermögen für Konsumgüter verwendet wird.

aa) Tun, Dulden und Unterlassen

- 23 Eine utableistung kann ein positives Tun, ein Dulden oder ein Unterlassen sein. Entscheidend ist nur, dass eine vom Leistenden verschiedene Person aus dem von wirtschaftlichem Kalkül getragenen Verhalten einen vermögenswerten Nutzen zieht (*Achatz*, USt und Schadenersatz, 27). Dies ist bei Entschädigungszahlungen zB für Flurschäden nicht anzunehmen, wenn weder aus den behördlichen Auflagen noch aus den abgerechneten Leistungen ein Hinweis auf einen Leistungsaustausch abzuleiten war. Die von der Genossenschaft geleisteten einmaligen Vergütungen sind zweifellos Zahlungen für Schäden, die den Grundeigentümern im Zuge der Errichtung der Wasserversorgungsanlage zur Trink- und Nutzwasserversorgung entstanden sind (UFS 19.9.2006, RV/1337-W/06).
- 24 Der Leistungsbegriff selbst impliziert **willentliches Verhalten**, das vom Entschluss des Leistenden gedeckt ist. Die Motivation, die zum Leistungsentchluss geführt hat, ist hingegen gleichgültig. Bei Zahlungen der Gemeinde für Schäden im Zuge der Errichtung einer Kanalisationsanlage fehlt einerseits aus der Sicht des Beschädigten die Entgeltlichkeit und andererseits die Leistung. Die Geldleistungen an die Liegenschaftseigentümer standen nicht iZm der Einräumung beschränkt dinglicher Nutzungsrechte, sondern wurden für Schäden, die durch das Dulden der Arbeiten im Zuge der Errichtung der Kanalisationsanlage entstanden sind, gezahlt (UFS 8.4.2003, RV/3575-W/02). Der urechtliche Leistungsbegriff ist nicht erfüllt, wenn ein Unternehmer im **öffentlichen Interesse** seine Tätigkeit einschränkt oder aufgibt und dafür von der öffentlichen Hand Zuwendungen erhält. Dies trifft auf ein Verhalten zu, das keinem speziellen Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Nutzen verschafft. Anders ist der Fall zu beurteilen, wonach ein **Verein** mit einer **Werbe- und Pressearbeit** (einschließlich der Veranstaltung von Wettbewer-

ben und der Vergabe von Preisen) an eine mit der Interessenvertretung beauftragte Baumeisterin eine Leistung ausführt. Eine zur Interessenvertretung für eine bestimmte Sparte der Wirtschaft berufene Körperschaft kann durchaus Leistungsempfänger von Werbeleistungen sein, durch die die Öffentlichkeit über Belange der betr Sparte informiert wird. Dass Werbeleistungen an die Öffentlichkeit letztlich auch dem öffentlichen Interesse dienen können und dadurch das Baugewerbe insgesamt gefördert wird, steht der Annahme eines Leistungsaustausches zw dem Verein und der Baumeisterin, die auch das Entgelt in Form einer Subvention entrichtet hat, nicht entgegen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0024). Leistet eine Gebietskörperschaft an eine Wassergenossenschaft für die Duldung der Entfernung und Abtretung eines Trinkwasser-Hochbehälters eine **Ausgleichzahlung**, werden weder einem identifizierbaren Verbraucher Dienstleistungen erbracht noch wird ein Vorteil verschafft, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte. Die Vernichtung der Hochbehälter und die Erbringung von Ersatzleistungen ist vielmehr im allgemeinen und öffentlichen Interesse am Schutz der Bevölkerung vor Lawinen- und Murenabgängen erfolgt und stellt keine Leistung dar (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0131).

bb) Verbotenes Verhalten

Ein Verhalten, das gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, verhindert eine Abgabenerhebung nicht, wenn ein abgabenrechtlicher Tatbestand erfüllt wird (*Ritz*, BAO⁵, § 23 Rz 10). Ein Verhalten des Unternehmers, das strafbar, sittenwidrig, erfolglos, wirtschaftlich sinnlos oder vertragswidrig ist, kann unstrafbar eine Leistung sein. Im Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind die Rechtswidrigkeit und die Strafbarkeit prinzipiell unbedeutsam und keine negativen, die Besteuerung ausschließenden Tatbestandsmerkmale (VwGH 4.10.1995, 95/15/0080). 25

Der OGH hat erstmals eine generelle Sittenwidrigkeit von Verträgen zw Sexdienstleisterinnen und Kunden ausgeschlossen (OGH 18.4.2012, 3 Ob 45/12g). Nach dem VwGH erfüllen Einkünfte aus der **Prostitution** das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und sind daher als solche aus Gewerbebetrieb zu beurteilen (VwGH 11.9.1997, 97/15/0096). Diese Ansicht hat der VwGH zur USt in weiteren Erkenntnissen vom 11.1.1988, 87/15/0120 und vom 10.11.1987, 87/14/0165 bestätigt (vgl § 2 Rz 229). Auch der BFH vertritt die Ansicht, dass eine Prostituierte steuerbare und stpfl Umsätze ausführt (BFH 4.6.1987, V R 9/79; BFH 23.2.2000, X R 142/95). Die dt Rspr unterscheidet zw selbständiger Eigenprostitution (sonstige Leistung iRe Leistungsaustausches) und Betätigungen, mit denen Dritte sexuelle Dienstleistungen organisieren (BFH 15.3.2012, III R 30/10; vgl § 2 Rz 229). Die Prostitution kann auch unionsrechtlich unter die selbständig ausgeübten Erwerbstätigkeiten fallen (EuGH 20.11.2001, *Jany ua*, C-268/99). 26

- 27 Eine nach dem MRG verbotene Vereinbarung, nach der der Mieter auf die Verzinsung der **Kaution** verzichtet, ist für die Besteuerung der Zinserträge unerheblich. Die Zinserträge aus den hinterlegten Kauttionen sind jedenfalls ein weiteres Mietentgelt und daher ustbar (UFS 26.3.2003, RV/1520-L/02; UFS 25.6.2004, RV/1437-L/02). Entgelte für die Ausübung einer Puscherei-tätigkeit sind ustbar (UFS 28.3.2007, RV/2605-W/02).
- 28 Der **EuGH** bestätigt in ständiger Rspr **zu strafbarem und verbotenem Verhalten** diese Rechtsauffassung. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet eine allgemeine Differenzierung zw erlaubten und unerlaubten Geschäften. Eine Tätigkeit ist nicht schon deshalb nicht der USt zu unterziehen, weil sie strafbar oder verboten ist. Nur wenn ein Wettbewerb zw einer illegalen Tätigkeit und einer legalen Tätigkeit aufgrund eines absoluten Verkehrsverbots ausgeschlossen erscheint, fallen verbotene Tätigkeiten nicht unter den Anwendungsbereich der MwSt (EuGH 29.6.2000, *Salumets*, C-455/98). Dies gilt zB für **Falschgeld und Betäubungsmittel**, die bei unerlaubter Einfuhr in die Union und illegaler entgeltlicher Lieferung innerhalb eines Mitgliedstaats einer Zoll- bzw UStSchuld entzogen sind (EuGH 29.6.2000, *Salumets*, C-455/98 unter Hinweis auf EuGH 6.12.1990, *Witzemann*, C-343/89). Hingegen fällt die Veranstaltung eines rechtswidrigen **Roulettespiels** unter das gemeinsame MwSt-System, weil es im Wettbewerb zu erlaubten Wettspielen steht (EuGH 17.2.2005, *Linneweber*, C-453/02).

cc) Eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt

- 29 UStrehtlich kommen als Leistungen nur solche im wirtschaftlichen Sinne in Betracht, bei denen ein über die reine Entgeltsentrichtung hinausgehendes eigenes **wirtschaftliches Interesse** des Entrichtenden verfolgt wird. Leistungen setzen auch ein willentliches Verhalten einem anderen gegenüber voraus, wenn der andere dafür sein Einkommen verwendet. Die Entgeltsentrichtung allein, insb eine **Geldzahlung** oder **Überweisung**, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 1 Rz 31; BFH 31.7.1969, V 94/65). Die bloße Kapitalhingabe durch Private ist ebenso keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne (VwGH 11.9.1989, 88/15/0015; ebenso BFH 19.5.2010, XI R 6/09, bezüglich unentgeltliches Wechseln einer Banknote in Kleingeld). Die Gegenleistung (Entgelt) für eine Leistung ist Bemessungsgrundlage für die USt (vgl § 4).
- 30 Besteht das Entgelt für eine Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung, liegt ein **Tausch oder ein täuschähnlicher Umsatz** vor (§ 3 Abs 10 oder § 3a Abs 2 [s § 3 Rz 271, § 3a Rz 41, § 4 Rz 231]).
- 31 **Sachleistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer** sind nur dann steuerbar, wenn sie von eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt sind und der Sachleistung ein Entgelt des Arbeitnehmers in Form einer Barzahlung oder Arbeitsleistung als Gegenleistung gegenübersteht (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1

Rz 119). Die Gewährung einer Unterkunft und Verpflegung im Gastgewerbe stellt urechtlich keine relevante Leistung dar, wenn sie nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung steht, sie stellt auch keinen Eigenverbrauch dar, wenn sie überwiegend im **Interesse des Arbeitgebers** gelegen ist und dadurch die rasche Einsatzbereitschaft des Personals gewährleistet werden soll (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 138; Rz 66, 71 UStR; VwGH 4.6.2003, 98/13/0178). Demgegenüber erfolgt die unentgeltliche Hotelzimmerüberlassung an arbeitsfreien Wochenenden **nicht** im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers und unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 3a Abs 1a, da davon auszugehen war, dass eine Entfernung von 600 km die Arbeitnehmer nicht abhält, ihren Familienwohnsitz für ein arbeitsfreies Wochenende aufzusuchen (VwGH 24.2.2011, 2010/15/0162). Nach dem EuGH dient die Zurverfügungstellung einer Unterkunft unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers, lediglich unter besonderen Umständen ist die Erbringung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers liegend anzusehen (vgl EuGH 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/959; vgl auch § 3a Rz 33). Im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe ist ein **Kostenbeitrag** vom Arbeitnehmer für die Beherbergung und Verköstigung unabhängig von seiner Höhe ustpflichtig (Rz 71 UStR). Keine Leistung zw Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht iFd Übernahme eines Teil der Verpflegungskosten der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber bei einem Dritten (Kantinenunternehmen). Empfänger der Essenslieferungen ist nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, er leistet aus der Sicht des Dritten mit der anteiligen Übernahme der Kosten ein Entgelt von dritter Seite, das beim Dritten ustpflichtig ist (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0068).

Erhält ein Unternehmer im Vergleichsweg einen Teil der ihm zugesicherten Erlöse, ohne selbst eine relevante Leistung erbracht zu haben, stellt diese **Vergleichszahlung** kein Entgelt für eigene Leistungen des Unternehmers dar, sondern nicht steuerbarer Schadenersatz oder allfällig eine rechtsgrundlose und nicht steuerbare Zahlung zw nahe stehenden Personen (UFS 15.12.2009, RV/0701-L/03, Beschwerde zu ZI 2010/15/0136). Eine tatsächlich erbrachte Leistung ist auch dann steuerbar, wenn keine vertragliche Verpflichtung zur Leistung besteht. Die Gebrauchsüberlassung eines Kfz nach Ablauf der vereinbarten Mietdauer ist steuerbar (VwGH 5.4.1989, 85/13/0086). In der Duldung der Weiterbenützung eines Mietobjektes nach Beendigung des Mietvertrages ist eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne zu sehen. Unerheblich ist, aus welchen Gründen der Vermieter die Räumung des Bestandobjektes unterlassen hat (UFS 7.6.2005, RV/1472-W/02). Maßgebend für die Besteuerung ist, dass die Parteien das Umsatzgeschäft tatsächlich abwickeln, auch wenn das Geschäft zivilrechtlich ungültig ist (VwGH 19.2.2002, 2000/14/0167). In Zweifelsfällen ist anhand der vertraglichen Grundlage zu beurtei-

len, ob eine Leistung ausgeführt wurde oder nicht (UFS 15.12.2009, RV/0701-L/03). Der **EuGH** stellt klar, dass die Begriffe Lieferungen und sonstige Leistungen einen objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind. Dennoch ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht möglich (EuGH 21.2.2006, *Halifax*, C-255/02). Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Leistung darstellt, kommt es nicht darauf an, ob der betr. Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wurde. Ist eine Tätigkeit zwar nach den objektiven Merkmalen als wirtschaftlich und damit bedeutend für die USt zu beurteilen, ist das Recht auf Vorsteuerabzug trotzdem ausgeschlossen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine **missbräuchliche Praxis** darstellen (EuGH 21.2.2006, *University of Huddersfield*, C-223/03). Verkauft eine Angestellte eines Unternehmens nachhaltig privat für ihre eigenen Zwecke illegal Waren dieses Unternehmens, ist sie als Unternehmerin zu beurteilen, die ustrechtlich bedeutsame Umsätze ausführt. Dem Käufer steht aber von vornherein kein Recht auf Abzug der Vorsteuer gem § 12 Abs 1 Z 1 zu, wenn er im Zeitpunkt des Leistungsbezuges wusste oder wissen musste, dass eine USt-Hinterziehung bzw ein die USt betreffendes Finanzvergehen vorliegt. Damit ist auch ein Anspruch des Käufers auf Ausstellung einer Rechnung gem § 11 Abs 1 ausgeschlossen (OGH 19.12.2012, 6 Ob 211/12s). Ebenso ging der EuGH im Falle eines Verkaufes von Waren unter missbräuchlicher Verwendung einer Kreditkarte von einer ustabaren Leistung aus. Entscheidend war, dass das Kreditkartenunternehmen die Zahlung nicht rückgängig gemacht hat (EuGH 21.11.2013, *Dixons Retail plc*, C-494/12). Andernfalls würde die Nichtbezahlung der Waren zum Wegfall der Steuerbemessungsgrundlage führen und ein unwirksames Umsatzgeschäft sowie eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 3 bewirken.

dd) Leistungsbereitschaft

- 33 Eine **Leistungsbereitschaft** kann bereits als Leistung qualifiziert werden, wenn sie im Wirtschaftsleben abzugelten und nicht als pauschale Entschädigungszahlung zu beurteilen ist (BFH 22.1.1970, VR 118/66; BFH 30.6.2010, XI R 22/08). Die Verfügungsbefugnis ist dann wirtschaftlich bereits auf den Abnehmer übergegangen und der leistende Unternehmer hat alles zur **Ausführung der Leistung** Notwendige getan, sodass es nur mehr der **Annahme** durch den Leistungsempfänger bedarf. Die Leistung ist auch dann ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger auf die Annahme verzichten sollte (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095; VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153). Im Gegensatz dazu erfüllen **Vorbereitungshandlungen** noch nicht den Tatbestand der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, sie können jedoch bereits die Unternehmereigenschaft (§ 2) begründen (§ 2 Rz 106). Missbräuchliche Vorbereitungshandlungen können dann keine wirtschaftliche Betätigung begründen, wenn dem Stpl Gesamtumstände, wie die unmittelbar bevorstehende

Insolvenz des angeblich leistenden Unternehmers bekannt sind und er deshalb wissen musste, dass mit der gewählten Gestaltung ein Teil der hingegebenen USt von der Allgemeinheit finanziert wird. Dies verstößt klar gegen den Zweck des Vorsteuerabzuges im MwSt-System und stellt eine unzulässige missbräuchliche Geltendmachung eines steuerlichen Vorteils dar (UFS 15.12.2009, RV/0701-L/03, Beschwerde zu Zl 2010/15/0136).

Eine Leistungsbereitschaft des Vereines ist in der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit von **Sportanlagen** gegen Bezahlung der Mitgliedsbeiträge zu sehen und zwar unabhängig davon, in welchem Umfang das einzelne Mitglied von diesem Angebot Gebrauch macht (VwGH 21.9.2006, 2003/15/0026; EuGH 21.3.2002, *Kennemer Golf & Country Club*, C-174/00; BFH 28.11.2002, V R 18/01). Zahlungen der Mitglieder einer Wassergenossenschaft für die Errichtung einer Anlage sind ustpflichtig, auch wenn die Anlage noch nicht in Betrieb ist. Sie sind Entgelt für die an die einzelnen Mitglieder zu erbringende Wasserversorgung, Entsorgung und Reinigung von Abwasser (UFS 6.8.2008, RV/1939-W/03). Die Genossenschaft erbringt ebenso an ihre Mitglieder steuerbare Leistungen, wenn diese Beiträge (Entgelt) für die Aufschließung von Grundstücken bezahlen (UFS 15.2.2007, RV/0162-G/05). Der VwGH bestätigte die Entscheidung des UFS und bekräftigte, dass es dabei nicht auf die Art der für die Leistungserbringung erforderlichen Mittel (Mitgliedsbeiträge, Baukostenzuschüsse oder Ausgabe von Genossenschaftsanteilen) ankommt. Entscheidend ist, dass die Grundstückseigentümer an der Gegenleistung der Genossenschaft, der Erschließung von Grundstücken, interessiert waren und deshalb die Kosten übernahmen. Der damit verbundene Erwerb von Genossenschaftsanteilen ist wirtschaftlich nicht bedeutend (VwGH 28.4.2011, 2007/15/0064). Demgegenüber verneinte der VwGH einen unmittelbaren Zusammenhang zw Leistung und Entgelt, wenn die Gemeinde den Eigentümern von unbebauten Grundstücken Ent- und Versorgungsanlagen gegen Zahlung von Aufschließungsbeiträgen bereithält und das Bereithalten auch weiter weg liegenden Grundstücken und solchen, die noch nicht in Bauland umgewidmet wurden, diene. Außerdem wurde die Bereitstellung nicht von einer tatsächlichen Grundstücksbebauung abhängig gemacht. Aufschließungsbeiträge für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die den Charakter von Vorauszahlungen haben, unterliegen nach der EuGH-Rspr nicht der MwSt (EuGH 19.12.2012, *Orfey Balgaria*, C-549/11). Ihre ustrechtliche Erfassung wird erst iZm der tatsächlichen Leistungserbringung (Anschluss an die Ver- bzw Entsorgungsanlage) erfolgen (VwGH 23.5.2013, 2010/15/0058).

b) Leistungswille

Dem Begriff der Leistung liegt ein **Willensentschluss** der Beteiligten zugrunde. Jedes Handeln des Unternehmers setzt grundsätzlich ein entsprechendes (tatsächliches) Wollen voraus (*Radeisen* in Plückerbaum/Widmann, dUStG,

§ 1 Rz 36). Zinsen, die einem Unternehmer durch gerichtliche Entscheidung deshalb zuerkannt werden, weil die Zahlung des Entgelts für die Dienstleistung nicht bei Fälligkeit erbracht worden ist, sind nicht ustpflichtig (EuGH 1.7.1982, *Bausystem*, C-222/81). Eine Person, die den Leistungswillen nur vortäuscht, tatsächlich jedoch als ein zum Schein Bevollmächtigter tätig geworden ist, erbringt keinen Umsatz (UFS 17.11.2011, RV/0456-L/07).

- 36** Auf die **Motivation**, die den Leistungswillen erzeugt, kommt es im UStRecht nicht an. Es sind daher Veräußerungen auf Grund einer Notlage willentliche Leistungen, wie zB bei einem Unternehmer, der zur Vermeidung eines Enteignungsverfahrens ein Hausgrundstück gegen Entschädigung an die Stadt herausgibt (BFH 7.8.1969, V 177/65; VwGH 22.2.1963, 1308/60). Einvernehmlich vereinbarte Zahlungen des Mieters an den Vermieter zum Zwecke der vorzeitigen Aufgabe der Mietvertragsrechte und der danach erfolgten Grundstücksübernahme durch den Vermieter sind Entgelt auf Grund eines Leistungsaustausches (UFS 21.1.2008, RV/0729-G/06). Auch der **BFH** geht von einer sonstigen Leistung aus, wenn der Vermieter der Auflösung eines Mietvertrages gegen Abfindungszahlung zustimmt (BFH 29.7.2008, V B 156/08). Eine steuerbare Verzichtleistung liegt auch dann vor, wenn sich der Verzicht auf Zahlungen für Zeiträume nach Abschluss der Verzichtsvereinbarung bezieht.
- 37** Die **Enteignung** führt dazu, dass der Enteignete ein Grundstück gegen Entgelt liefert, auch dann, wenn es ihm gerade nicht auf die Entschädigung ankommt (BFH 16.1.2003, V R 92/01). Enteignungsentschädigungen nach § 365 ABGB auf Grund eines Bescheides einer Verwaltungsbehörde sind Entgelte für die Aufhebung oder Einschränkung von Rechten und daher kein Schadenersatz iSd §§ 1295 bis 1341 ABGB (VwGH 8.2.1963, 0126/62).
- 38** **Fehlt der Leistungswille**, ist USt-Pflicht auch in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 letzter Satz gegeben: Die Steuerbarkeit des Umsatzes wird nämlich nicht dadurch ausgeschlossen, dass dieser auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.
- 39** Eine **Zwangsversteigerung** ist eine Veräußerung, bei der die Verfügungsmacht an einer Liegenschaft unmittelbar vom Verpflichteten an den Ersteher auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung (Zuschlag) übergeht. Der Zuschlag ersetzt den Leistungswillen des Käufers und zeigt einen tatsächlichen Leistungsvorgang auf (VwGH 25.10.1995, 94/15/0009; VwGH 10.3.1983, 82/15/0006).
- 40** Ein Leistungswille fehlt bei Vermögenseinbußen durch **Diebstahl**, Raub und Beschädigung (EuGH 14.7.2005, *BATI*, C-435/03 zum Diebstahl) sowie bei Zahlungen, die für die Wiedergutmachung eines rechtswidrig und schuldhaft verursachten Schadens gegeben werden. Sie sind nicht steuerbare **echte Schadenersatzleistungen**. Ihnen fehlt ein gewollter Austausch von Leistungen

(s Rz 121). Ein Diebstahl bewirkt beim Bestohlenen keine Leistung, da ihm der Leistungswille fehlt. Die gestohlenen Waren können von ihm nicht für besteuerte Ausgangsumsätze verwendet werden. Nach Art 185 Abs 2 UAbs 1 MwStSyst-RL unterbleibt eine Vorsteuerberichtigung, wenn der Diebstahl ordnungsgemäß nachgewiesen wurde. Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Vorsteuerberichtigung verlangen (Art 185 Abs UAbs 2 MwStSyst-RL). Österr hat diesbezüglich vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, was bedeutet, dass bei glaubhaft gemachtem Diebstahl keine negativen urechtlichen Konsequenzen eintreten. Gelingt die Glaubhaftmachung nicht, würde hingegen der Tatbestand des § 3 Abs 2 verwirklicht (EuGH 4.10.2012, *PIGI*, C-550/11).

c) Besteuerung der einzelnen Leistung

Die USt wird **grundsätzlich** für jede **einzelne Leistung** erhoben (VwGH 41 28.11.2000, 97/14/0007). Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung notwendig und das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der StPfl dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (VwGH 15.9.2011, 2011/17/0047; VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150). Verpflichtet sich ein Unternehmer vertraglich zur Erbringung mehrerer selbständiger Leistungen an einen Abnehmer, sind die Steuerbarkeit, die StPfl und der Steuersatz für jede einzelne Leistung getrennt zu bestimmen. Ein Unternehmer führt mehrere gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen aus, wenn er sie unabhängig voneinander anbietet, sodass die eine Leistung die andere nicht bedingt. Auch aus der **EuGH-Rspr** ergibt sich, dass jeder Umsatz grundsätzlich als eigene, selbständige Leistung zu betrachten und eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist, wenn ein Umsatz ein Leistungsbündel darstellt (EuGH 27.10. 2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV*, C-41/04; EuGH 29.3.2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05).

Beispiel:

Die iZM der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks erfolgte entgeltliche Ausführung von sog bauvorbereitenden Leistungen zur Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück sind einzelne Leistungen. Liefergegenstand ist nicht das bebaute Grundstück, da zB zusätzlich erbrachte Architektenleistungen in Bezug auf die Baugenehmigung und die Rohbauerstellung selbständige Leistungen darstellen und demnach nicht wie der Grundstücksumsatz ustbefreit sind (BFH 24.2.2000, V R 89/98).

d) Einheitlichkeit der Leistung

Sind hingegen **gleichrangige Leistungen** so eng miteinander verbunden, 42 dass sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen erbracht werden, sind sie nach der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** urechtlich nicht aufzuteilen, sie stellen vielmehr eine einheitliche Leistung dar

(VwGH 28.11.2000, 97/14/0007; VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165). Dies entspricht auch der EuGH-Auffassung, nach der eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10. 2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV*, C-41/04).

- 43 Ein Beispiel für eine einheitliche Leistung ist die **Werklieferung**, die aus Elementen der Lieferung und Dienstleistung besteht (§ 3 Abs 4, s § 3 Rz 121). Ein Werkunternehmer bearbeitet einen vom Kunden zur Verfügung gestellten Gegenstand und verwendet dabei Materialien, die er selbst beschafft und die keine Zutaten und Nebenstoffe sind. Der Leistungsinhalt bei der Werklieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 1 Abs 1 Z 1 Rz 60).

Beispiel:

Ein Kfz-Reparaturunternehmen baut in den Pkw eines Kunden einen neuen Motor ein. Es liegt eine Werklieferung vor, da der Unternehmer mit dem Einbau eines neuen Motors einen Hauptstoff und keine Zutaten liefert und außerdem seine Arbeitszeit zur Verfügung stellt. Eine Aufteilung der Leistung in Lieferung des Motors und Arbeitsleistung ist nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zulässig.

- 44 Die Frage, ob jede einzelne Leistung zu versteuern ist oder eine Leistungseinheit vorliegt, ist stets anhand der Leistung zu beurteilen (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128). Maßgeblich dabei ist der Leistungsvorgang und nicht, ob die Leistungen auf ein und demselben Vertrag beruhen und ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (EuGH 25.2.1999, *Card Protection Plan*, C-349/96). Ein Gesamtentgelt kann jedoch ein Indiz für eine einheitliche Leistung sein, wenn eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Leistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises ausgeführt wird. Die **Nutzungsüberlassung der Sporteinrichtungen** einer Anlage (einschließlich der Squash- und Badmintonplätze) iRe Benutzervertrages ist eine einheitliche, stpfl Leistung (BFH 31.5.2001, V R 97/98). Die **Betreuung von Athleten** durch den Trainer an Wettkampforten im Ausland stellt ein (wichtiges) Mittel zur Erreichung eines Trainingszieles dar und kann nicht als wirtschaftlich selbständige Leistung losgelöst von den anderen zur Erreichung des Trainingszieles erforderlichen Maßnahmen betrachtet werden (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075).
- 45 Ein und dieselbe Leistung kann im Falle ihrer selbständigen Erbringung Hauptleistung sein, im Falle ihrer Erbringung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen kann sie jedoch zu diesen im Verhältnis einer unselbständigen Nebenleistung stehen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0016). Dabei ist lediglich ein **Zusammenfassen mehrerer Leistungen** ein

und **desselben Unternehmers** an ein und denselben Abnehmer zulässig. Es reicht somit nicht aus, dass mehrere Leistungen einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck dienen oder dass sie nur rechtsgeschäftlich miteinander verbunden sind (BFH 29.8.1991, V R 87/86).

Keine Einheitlichkeit der Leistung wurde angenommen bei **Impfleistungen**, 46 die von zwei getrennten Leistungsanbietern erbracht wurden (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141 und 0145). Werden dem Erwerber iRE Bauträgervertrages Grund und Gebäude von verschiedenen Lieferanten überlassen, kann die Lieferung eines **unbebauten Grundstückes** durch den Grundstückseigentümer nicht zusammen mit der Werklieferung eines Gebäudes durch einen Dritten (den Bauträger) zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst und ustfrei behandelt werden (UFS 15.5.2008, RV/0505-G/07; VwGH 22.3.2010, 2006/15/0140, ebenso BFG 7.3.2014, RV/3100404/2012, bzgl Errichtung von Reihenhäusern auf Grundlage von Grundstückskaufverträgen mit den Grundeigentümern und Generalunternehmerverträgen mit dem Projektinitiator).

Leistungen sind dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von **Haupt- und Nebenleistung** stehen. Nebenleistungen teilen 47 ustrechtlich das Schicksal der Hauptleistung und sind unselbständig, die Beurteilung ihrer StPfl und ihres Steuersatzes richtet sich nach der Hauptleistung (VwGH 17.9.1990, 89/15/0051). Die unselbständige Nebenleistung hat keinen eigenen Zweck, sondern stellt das Mittel dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 21.2.2008, *Part Service Srl*, C-425/06; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072). Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie nach dem Willen der Parteien im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Dies trifft auf jene Leistung zu, die die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0123; VwGH 1.3.2007, 2004/15/0090).

Die Grundsätze von der Einheitlichkeit der Leistung und von Haupt- und 48 Nebenleistung sind auch dann zu beachten, wenn die Vertragsparteien **Gegenteiliges vereinbart** haben.

Beispiele:

Die Lieferung einer Anlage und die gleichzeitige Beistellung von Montagefachkräften sind als einheitliche Leistung zu beurteilen. Ein Unternehmer, der Waren liefert, verpackt und sie an den Abnehmer befördert, erbringt neben der Lieferung unselbständige Nebenleistungen, die ustrechtlich wie die Hauptleistung zu versteuern sind.

Ein Vertriebsunternehmen A, das von einem Verlag B Zeitungen ankauft und sie an den Einzelhändler weiterverkauft (Verkaufskommission), erbringt zB mit der Abholung der Zeitschriften bei B oder der Zustellung an

den Einzelhandel eng mit dem Kommissionsgeschäft zusammenhängende Leistungen. Sie sind unselbständige Nebenleistungen zur Verkaufskommission, weil sie keinen eigenen Zweck haben, sondern das Schicksal der Lieferung des B an A teilen. Weitere unselbständige Nebenleistungen sind zB die Auflagenregulierung, die Retoureneinschreibung, die Kundenverrechnung, das Mahnwesen, die Übernahme einer Delkrederehaftung, der Vertriebsinendienst. B stellt A eine Rechnung mit 10% USt über den Veräußerungserlös des A abzüglich seiner Provision aus. A rechnet das Verpacken der Zeitschriften, die Durchführung von gesondert beauftragten und verrechneten Transporten und Sonderzustellungen, die nicht die Kommissionsware betreffen, demnach keine unselbständigen Nebenleistungen zur Verkaufskommission waren, mit 20% USt ab (USt aktuell 2013/Heft 95, 3). A fakturiert die Zeitschriften an die Einzelhändler mit 10% USt, wobei die Bemessungsgrundlage der Veräußerungserlös ist.

- 49 Nach Auffassung des EuGH darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden MwSt-Systems **nicht künstlich aufgespalten werden**. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln und auf die Sicht des **Durchschnittsverbrauchers** abzustellen (EuGH 25.2.1999, *Card Protection Plan Ltd*, C-349/96; EuGH 21.6.2007, *Volker Ludwig*, C-453/05). Vor diesem Hintergrund waren Leistungen, die in der Übertragung und der nachträglichen Anpassung von Software an die besonderen Bedürfnisse des Erwerbers bestanden, als **einheitliche Dienstleistung** zu beurteilen, auch wenn dafür getrennte Preise gezahlt wurden. Für die Beurteilung, ob die einheitliche Leistung eine Dienstleistung ist, können auch die auf sie entfallenden Kosten relevant sein (EuGH 27.10.2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV*, C-41/04). Der EuGH hat im Fall der Lieferung und **Verlegung von Glasfaserkabeln** den Kosten für Material und Arbeitsleistungen allein keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen und ging, zumal der Preis des Kabels weitgehend die Gesamtkosten ausmachte, von einer einheitlichen Lieferung aus (Rz 52; (EuGH 29.3.2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, s Rz 52). Die **Lagerung von Waren** ist grundsätzlich als Hauptleistung anzusehen und die Annahme, die Unterbringung, die Ausgabe, das Ent- und das Verladen der Waren lediglich als Nebenleistung, denn die letztgenannten Leistungen haben für die Kunden grundsätzlich keinen eigenen Zweck, sondern stellen Vorgänge dar, die es ihnen ermöglichen, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 27.6.2013, *RR Donnelley*, C-155/12).
- 50 Die UStR führen die Einheitlichkeit der Leistung als Grundsatz auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zurück. Die urechtliche Beurteilung der ausgeführten Nebenleistungen richtet sich nach dem Hauptzweck der Leistung (Rz 346 UStR). Bei der Beurteilung einer Leistungseinheit ist in weiterer Folge auch die Frage der Steuerbarkeit, der StPfl und des Steuersatzes sowie des Vorliegens einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamt- bzw der Hauptleistung zu lösen.

e) Einzelfälle – einheitliche Leistung

aa) UStG

Die **Beherbergung** in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, einschließlich Beheizung, Beleuchtung und Bedienung (Rz 1198 UStR). Als Nebenleistung ist auch die Verabreichung eines **ortsüblichen Frühstücks** anzusehen, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist (§ 10 Abs 2 Z 4 lit b).

51

Campingleistungen. Die Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, soweit hierfür ein einheitliches Benützungsentgelt entrichtet wird (§ 10 Abs 2 Z 4 lit c).

Reiseleistungen gelten als einheitliche sonstige Leistung, wenn mehrere Reiseleistungen (zB Beförderung, Unterkunft und Verpflegung) eines Unternehmers an einen Leistungsempfänger erbracht werden (§ 23 Abs 2).

Verfügbarmacht. Eine Lieferung ist anzunehmen, wenn der spezifische wirtschaftliche Gehalt des Vorganges die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, dabei kommt es auf die Bezeichnung des wirtschaftlichen Vorganges nicht an (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 3 Abs 1 Rz 9).

Werklieferung ist eine einheitliche Leistung. § 3 Abs 4 definiert sie als Lieferung, wenn der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft und die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.

Wohnungseigentümerleistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, die Wohnzwecken dienen, sind grundsätzlich steuermäßig. Die als Nebenleistung erbrachte **Lieferung von Wärme** iRe Wohnungseigentumsgemeinschaft ist vom ermäßigten Steuersatz jedoch **ausgenommen** (§ 10 Abs 2 Z 4 lit d). Die Leistung der Wohnungseigentumsgemeinschaft an die Wohnungseigentümer besteht nicht in der Erbringung von einzelnen Leistungen, sie wird vielmehr aus mehreren gleichrangigen Teilen, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gebildet und als einheitliche (Haupt-)Leistung beurteilt. Die steuerlichen Folgen richten sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Hauptleistung, die aus der Erhaltung und Verwaltung des im gemeinsamen Eigentum stehenden Gebäudes besteht. Diese Beurteilung findet auch im Unionsrecht Deckung (EuGH 27.10.2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV*, C-41/04; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129). Soweit die von der Wohnungseigentumsgemeinschaft eingehobenen Kosten auf Aufwendungen für die **Garagierung** entfallen, unterliegen diese dem Normalsteuersatz, weil Autoabstellplätze oder Ga-

ragen nicht dazu bestimmt sind, Wohnzwecken iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit d zu dienen (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119). Ebenso unterliegt die Überlassung von Fahrzeugabstellplätzen (Garagierung) iRd Vermietung durch die Wohnungseigentümergeinschaft unabhängig von der Einheitlichkeit der Leistung nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz für Wohnzwecke (vgl auch BFH 24.4. 2013, XI R 3/11).

bb) Rechtsprechung

- 52 Bei der Abgrenzung von einheitlichen Lieferungen und Dienstleistungen ist auf den Durchschnittsbetrachter (Verbraucher), dessen Sicht der Dinge und auf das Wesen des Vorganges abzustellen (EuGH 2.5.1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, C-231/94; BFH 9.6.2005, V R 50/02).

Anschlussgebühren. Die Errichtung einer Kanalanlage ermöglicht die Ableitung von Abwässern, die dafür zu entrichtenden Baukostenbeiträge und Anschlussgebühren sind als unselbständige Nebenleistung zur Abwasserversorgung anzusehen und unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140). IdS auch EuGH 3.4.2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung*, C-442/05, wonach das Legen eines Wasserhauptanschlusses und die Lieferung von Wasser als einheitliche Leistung zu sehen sind.

Ein **Architekt** ist kein Künstler, wenn er üblicherweise neben der Erstellung von Planungsskizzen auch organisatorisch, technisch, planend und beratend tätig wird. Er erbringt diesbezüglich eine einheitliche Leistung (UFS 1.2.2010, RV/0784-W/10). **Bücher- und Skriptenverkauf** ist als unselbständige Nebenleistung zu beurteilen, wenn die Bücher und Skripten als Lernbehelf im wirtschaftlichen Zusammenhang zur unterrichtenden Tätigkeit stehen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; vgl Rz 53).

Dienstleistungen. Reinigungs- sowie Sicherheitsdienstleistungen können nach EuGH eine unselbständige Leistung zur **Vermietung** darstellen. Abzustellen ist auf den Inhalt des Mietvertrages, nach dem der Vermieter neben der Vermietung auch Dienstleistungen an den Mieter erbringt. Die Inanspruchnahme dieser Leistungen darf für einen durchschnittlichen Mieter von Räumlichkeiten keinen eigenen Zweck bedeuten. Sie müssen ihrer Art nach mit der Grundstücksvermietung objektiv untrennbar verbunden sein oder können als akzessorisch angesehen werden. Auf diese Weise wird vertraglich eine einheitliche Leistung festgelegt (EuGH 27.9.2012, *Field fisher Waterhouse*, C-392/11). Abweichend davon beurteilte der EuGH die Reinigung von Gemeinschaftsräumen, auch wenn sie die Nutzung des Mietgegenstands begleiten, grundsätzlich nicht als unselbständige Nebenleistung zur eigentlichen Vermietungstätigkeit, sodass die Reinigungsleistung nicht unter die Steuerbefreiung für die Vermietung fällt (EuGH 11.6.2011, *Tellmer Property*, C-572/07). Entscheidungsrelevant für den EuGH war, in welcher Weise die Dienstleistungen erbracht werden. Der Umstand, dass der Vermieter den

Mietern die Kosten für die von Dritten (Hausmeister der Häuser) durchgeführte Reinigung gesondert von der Miete in Rechnung stellte, sprach für die isolierte Betrachtung der Reinigungsleistungen. Außerdem werden nach den Regelungen des Mietrechts im tschechischen Bürgerlichen Gesetzbuch Gemeinschaftsräume in rechtlicher und praktischer Hinsicht nicht zu Wohnzwecken vermietet. Die Vermietung von Grundstücken nach Art 137 Abs 1 lit d MwStSySt-RL besteht im Wesentlichen darin, dass ein Vermieter einem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dies trifft offenbar auf die Nutzung der konkreten Gemeinschaftsräume nicht zu, was ua zur Folge hatte, dass der EuGH die Reinigung nicht als unselbständigen Teil einer einheitlichen Vermietung betrachtet hat (s auch Rz 53).

Fitnessstudio. Die Zurverfügungstellung einer Sauna ist unselbständige Nebenleistung zur Gestattung der Benützung von Fitnessanlagen, wenn das dafür entrichtete Pauschalentgelt für den Eintritt zur Benützung beider Einrichtungen berechtigt (VwGH 28.11.2000, 97/14/007).

Gleitschirmschule. Hauptleistung iRe Gleitschirmschule ist die theoretische und praktische Schulung, während das Anbieten, Organisieren und die Abwicklung dieser Kurse als unselbständige Nebenleistung zu behandeln sind (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072).

Hotelleistungen, wie die Gewährung der Unterkunft, der Bustransfer der Hotelgäste von der zu weit entfernten Abholstelle sowie eine Busreise während der Zeit des Aufenthaltes (EuGH 22.10.1998, *Madgett, Baldwin*, C-308/96), sind einheitlich zu behandeln.

Kfz-Leasing. Beim Abschluss eines Leasingvertrages sind die Leistungen auf Grund eines separat abgeschlossenen Servicevertrages hinsichtlich Kaschutz, Reparaturen und Beistellung eines Ersatzfahrzeuges unselbständige Nebenleistungen zur Gebrauchsüberlassung des Kfz (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048).

Kreuzfahrtschiff. Üblicherweise angebotene Verpflegungsleistungen auf einer Flusskreuzfahrt, die im Pauschalentgelt für die Reise enthalten sind, stellen unselbständige Nebenleistungen zur Personenbeförderung dar (UFS 9.1.2012, RV/0326-I/11). Der VwGH bestätigte die Rechtsauffassung des UFS und führte aus, dass die Verpflegung an Bord dazu dient, die Hauptleistung des Leistungserbringers, nämlich die Beförderung per Kreuzfahrtschiff, überhaupt längerfristig in Anspruch nehmen zu können (VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044). Ob die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 3 lit d für die grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Schiffen, welche Österr im Beitrittsvertrag zugestanden wurde, auch die als Nebenleistung erbrachte Verpflegung umfasst, will der VwGH dem Willen der Vertragsparteien des Beitritts-

vertrages aus der Verwaltungspraxis, die am 31.12.1994 bestanden hat, entnehmen. Der GH trägt daher dem Bundesfinanzgericht auf, zu ermitteln, ob beim EU-Beitritt eine allgemeine (vom BMF gedeckte) Verwaltungspraxis bestanden hat, wonach die Verpflegungsleistungen bei grenzüberschreitenden Flusskreuzfahrten stpfl waren. Ist eine solche Verwaltungsübung vorhanden, dann erfasst die Steuerbefreiung nicht die auf Kreuzfahrtschiffen als Nebenleistung erbrachte Verpflegung und wäre, dem allgemeinen Richtlinienrecht der EU entsprechend, eine Steuerpflicht gegeben, soweit die Leistungen überhaupt in Österreich steuerbar sind. Unionsrechtlich ist es zulässig, wenn der nationale Gesetzgeber hinsichtlich eines einheitlichen Umsatzes für eine Komponente eine Steuerbefreiung vorsieht, im Übrigen aber die Steuerpflicht (EuGH 6.7.2006, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*, C-251/06). Kann hingegen eine einheitliche, vom BMF gedeckte Verwaltungspraxis nicht mehr festgestellt werden, wird § 6 Abs 1 Z 3 lit d im Zweifel auch die mit einem einheitlichen Pauschalpreis abgegoltene Nebenleistung der Verpflegung (Vollpension) auf dem Kreuzfahrtschiff umfassen (VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044).

Grundstückslieferung mit abzureißendem Gebäude. Lieferung eines unbebauten Grundstücks liegt vor, obwohl sich auf diesem noch ein altes abzureißendes Gebäude befindet. Auch wenn der vom Verkäufer übernommene Abriss schon vor der Lieferung begonnen hat, und unabhängig davon, wie weit der Abriss des alten Gebäudes zum Zeitpunkt der tatsächlichen Lieferung des Grundstücks fortgeschritten ist, bilden die Lieferung und der Abriss unstreutlich einen einheitlichen Umsatz. Es ist daher nicht von einer Lieferung eines vorhandenen Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens auszugehen (EuGH 19.11.2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08).

Kindergarten/Kinderbeförderung. Der Betrieb eines Kindergartens und die Beförderung der Kinder zum Kindergarten wurde als einheitliche Leistung beurteilt (VwGH 17.9.1996, 93/14/0055).

Liftnutzung. Die Benutzung eines Lifts als einzige Möglichkeit zur Erreichung eines Aussichtsturms mit Restaurant ist eine unselbständige Beförderungsleistung zur Benutzung des Aussichtsturms. Es wird diesbezüglich eine einheitliche Leistung erbracht. Die Liftnutzung ist jedoch zur Verabreichung von Speisen im Restaurant getrennt zu beurteilen (VwGH 22.6.1987, 87/15/0022).

Patientenkartei. Die Überlassung der Patientenkartei an einen Ordinationsnachfolger stellt eine sonstige Leistung dar, weil die Weitergabe der darin aufgezeichneten Informationen über die behandelten Patienten nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges und den Intentionen der Vertragspartner im Vordergrund steht. Die damit verbundene Lieferung des Datenträgers (elektronisch oder in Papierform) ist eine unselbständige Ne-

benleistung zur sonstigen Leistung (BFG 28.2.2014, RV/2100756/2012; aA *Beiser*, SWK 2014, 798, der die Überlassung einer Patientenkartei in körperlicher Form als gem § 6 Abs 1 Z 26 steuerfreie Lieferung oder bei Überlassung elektronischer Daten als gem § 6 Abs 1 Z 19 steuerfreie sonstige Leistung beurteilt; nach Rz 342 UStR ist die Überlassung eines Kundenstocks eine Lieferung, die uU gem § 6 Abs 1 Z 26 steuerfrei ist).

Restaurationsumsätze bestehen nach EuGH-Ansicht aus einem Bündel von Leistungen, wobei nur ein untergeordneter Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln, der weitaus überwiegende Teil jedoch aus Dienstleistungen besteht. Daher sind Restaurationsumsätze unionsrechtlich als **einheitliche sonstige Leistung** anzusehen (EuGH 2.5.1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94). Die Abgabe von Speisen und Getränken iRv Restaurationsumsätzen unterliegt demnach dem Normalsteuersatz. Österr hat jedoch auf Basis des Beitrittsvertrages die Restaurationsumsätze als einheitlichen Umsatz mit getrennten Steuersätzen besteuert (Art 98 Abs 2 iVm Anhang III Z 12 MwSt-Syst-RL). § 10 Abs 2 Z 1 lit d sieht demzufolge für die Abgabe von in der Anlage zum UStG genannten Speisen und Getränken iRe sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) eine Steuerermäßigung vor. Demgegenüber ist die Abgabe von nicht in der Anlage genannten Getränken iRe Restaurationsumsatzes eine Hauptleistung und keine unselbständige Nebenleistung zur Abgabe von Speisen. Sie unterliegt dem Normalsteuersatz. Ebenso wenig kann die Abgabe von Speisen als unselbständige Nebenleistung der Abgabe von Getränken angesehen werden (VwGH 24. 11.1998, 98/14/0055).

Schwimmbad. Ist die Benutzung von Schwimmbad und Sauna für die Wohnungseigentümer frei, handelt es sich um eine Annehmlichkeit, die eng mit der Nutzung der Wohnung selbst verbunden ist. Es liegt eine unselbständige Nebenleistung vor, für die der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangt (UFS 15.3.2007, RV/2409-W/06). In diesem Sinne sprach auch der VwGH im Erkenntnis v 4.2.2009, 2007/15/0116, zu § 10 Abs 2 Z 4 lit d aus, dass die Nutzungsmöglichkeit eines **Hallenbades** durch die Wohnungseigentümer unter diese begünstigte Bestimmung fallen kann. „Gleiches“ kann aber nicht für Garagen gelten, weil Autoabstellplätze oder **Garagen** nicht dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und insofern den persönlichen Wohnbedürfnissen zu dienen (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119; s Rz 51 bzgl Wohnungseigentümerleistungen).

Seminar- und Konferenzraumvermietung. Die Bereitstellung von Strom, Internet, Endreinigung, Bestuhlung, Projektor oder Beamer in einer Art, wie es für Seminar- bzw Konferenzräume üblich ist, ist Teil der einheitlichen Leistung (Seminar- und Konferenzraumvermietung). Ebenso kann die Zurverfügungstellung einer üblichen Ton- oder Lichttechnik (ggf samt notwendigem Personal) noch als Teil der einheitlichen Leistung betrachtet werden (Rz 348 UStR).

Standardsoftware. Die Übertragung einer vom Lieferanten entwickelten, auf einem Datenträger gespeicherten Standard-Software und ihre anschließende Anpassung an die Bedürfnisse des Käufers sind eine einheitliche Leistung, auch wenn dafür getrennte Preise bezahlt werden (EuGH 27.10.2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank, C-41/04*).

Swingerclub. Die Beistellung einer beheizten Sauna in einem Swingerclub ist eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung, der Ermöglichung sexueller Handlungen (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150; ebenso UFS 22.12.2008, RV/3328-W/08 bzgl einer Kontaktsauna und UFS 22.3.2005, RV/0442-W/04 betr Zurverfügungstellung von Zimmern in einem Bordell).

Telekommunikationsdienst. Das zusätzliche Entgelt, das ein Erbringer von Telekommunikationsdiensten seinen Kunden bei Zahlungen in anderer Weise als im Lastschriftverfahren berechnet, ist keine Gegenleistung für eine eigenständige Leistung, sondern von der Hauptleistung, den Telekommunikationsdiensten abhängig (EuGH 2.12.2010, *Everything Everywhere Ltd., C-276/09*).

Trainerleistungen. Sämtliche vertraglich festgelegten Einzeltätigkeiten eines Trainers, die dazu dienen, die sportlichen Leistungen der zu Trainierenden zu optimieren und damit unter den Begriff „Training“ fallen, sind als unselbständige Teile einer einheitlichen Trainerleistung anzusehen. Auch Betreuungsleistungen am Wettkampfort sind Teil dieser vereinbarten Gesamtleistung (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075).

Verlegung eines Glasfaserkabels. Die Lieferung und Verlegung eines Glasfaserkabels, das zwei Mitgliedstaaten verbindet und teilweise außerhalb des Hoheitsgebiets der Union liegt, ist als Lieferung von Gegenständen (Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL) zu beurteilen. Voraussetzung dafür ist, dass an den Kunden eine Eigentumsübertragung erfolgt, der Preis des Kabels weitgehend die Gesamtkosten der Leistung ausmacht und die Dienstleistung sich auf die Verlegung des Kabels beschränkt, ohne dieses der Art nach zu verändern oder den besonderen Bedürfnissen des Kunden anzupassen (EuGH 29.3.2007, *Aktiebolaget NN, C-111/05*).

Vermietung und Dienstleistungen. Ein StPfl, der der Stadt ein Grundstück zur Verfügung stellt und auf diesem im Interesse der Stadt eine Sammelstelle errichtet und betreut, erbringt eine einheitliche Dienstleistung, die dem Normalsteuersatz unterliegt. Ein ustfreier Vermietungsumsatz war zu verneinen, da die Stadt ohne Erbringung von Betreuungsdienstleistungen kein wirtschaftliches Interesse an der Zurverfügungstellung des Grundstückes gehabt hätte (UFS 31.1.2013, RV/0863-L/10).

Vermietung von Garagen in enger Verbindung mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken sind einheitliche Leistungen. Eine solche enge Verbindung ist gegeben, wenn der Ga-

ragenplatz und das Grundstück Teil ein und desselben Gebäudekomplexes sind und gemeinsam von ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet werden (EuGH 13.7.1989, *Henriksen*, C-173/88). Hinsichtlich der Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke durfte Österr unionsrechtlich den ermäßigten Steuersatz beibehalten. Nach EuGH-Rspr ist es zulässig, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zT dem einen, zT dem anderen Steuersatz unterwirft (EuGH 6.7.2006, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*, C-251/05). Insoweit wird auch der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung (Garagierung) das Schicksal der Hauptleistung teilt, von dem Aufteilungsgebot verdrängt (VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0119).

Vermietung von Grundstücken und die Verpachtung eines als Restaurant genutzten **Hausboots** einschließlich der dazugehörenden Liegefläche und Steganlage ist eine einheitliche steuerfreie Leistung (EuGH 15.11.2012, *Leichenich*, C-532/11).

Vermietung einer Wohnung einschließlich fest verbundener Einrichtungsgegenstände und fester Einbauten sowie Anlagen ist als einheitliche Leistung zu beurteilen (VwGH 24.2.1992, 90/15/0146).

Versendungslieferung einer zerlegten Maschine vom Ausland und ihr anschließender Zusammenbau in Österr ist ein einheitlicher Vorgang und als Werklieferung im Inland zu beurteilen (UFS 17.6.2005, RV/0358-G/03).

Werklieferung liegt vor, wenn eine Kopieranstalt Datenträger mit einem vorgegebenen Zeitungsinhalt ihres Kunden formatiert, vervielfältigt und zu Zeitungen zusammenfasst (UFS 24.3.2006, RV/0071-L/03; s § 3 Rz 121).

f) Einzelfälle – selbständige Leistung

aa) Rechtsprechung

Busfahrten und die Möglichkeit der Teilnahme an Werbe- und Verkaufveranstaltungen sind selbständige Leistungen und nicht einheitlich zu beurteilen (VwGH 17.9.1990, 89/15/0051).

53

Bücher- und Skriptenlieferung iRe Fahrschulunterrichts sind keine unselbständigen Nebenleistungen, wenn sie nach dem Willen der Vertragsparteien kein Mittel zum Hauptzweck (Erteilung des Fahrschulunterrichts zu optimalen Bedingungen) darstellen. Entscheidend dabei ist, dass die Bücher auch im Buchhandel vertrieben und sogar im Fahrschulunternehmen Personen verkauft werden, die an den Fahrkursen nicht teilgenommen haben (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0123).

Kurskonzeptüberlassung. Die einmalige Überlassung eines Kurskonzeptes an einen auf dem Gebiet der Berufsbildung tätigen Unternehmer ist eine geistige Leistung zur laufenden Lehrtätigkeit iRd Kurses und eine selbständige Tätigkeit (VwGH 27.8.1990, 89/15/0028).

Liftbenutzung als einzige Möglichkeit zur Erreichung eines in einem Aussichtsturm befindlichen Restaurants und die Verabreichung der Speisen im Restaurant sind zwei getrennte Leistungen (VwGH 5.3.1990, 88/15/0058).

Portfolio-Manager üben die Dispositionsbefugnisse eines Anlegers von Wertpapieren aus. Diese Berechtigung, über die Vermögenswerte eines anderen zu verfügen, geht über den Begriff der „Verwaltung von Wertpapieren“ hinaus und bildet mit diesem keine wirtschaftliche Einheit (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0029).

Saatgetreide. Die Lieferung und die Einsaat sind zwei selbständig zu beurteilende **Leistungen**, wobei die Lieferung dem ermäßigten Steuersatz, die Einsaat dem Normalsteuersatz unterliegt (BFH 9.10.2002, V R 5/02).

Seminarraumüberlassung. Die Zurverfügungstellung von Seminarräumen ist neben der Beherbergungsleistung eine selbständige Leistung, da sie völlig unabhängig voneinander angeboten werden und die eine Leistung die andere nicht bedingt (UFS 12.12.2006, RV/0021-F/06). Aus der Sicht des Unionsrechts kommt nach dem Verständnis der „regelmäßig“ mit einer Haupt-Beherbergungsleistung „verbundenen Nebenleistung“ auch dem Umstand Bedeutung zu, dass unionsrechtlich lediglich von Beherbergungsleistungen die Rede ist. Es kann keine Rede davon sein, dass die Seminarleistungen iSd aufgezeigten EuGH-Rspr für die Gäste keinen eigenen Zweck, sondern vielmehr das Mittel darstellten, um die Beherbergungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Die Möglichkeit, am Ort der Seminarveranstaltung auch zu nächtigen, mag Seminarteilnehmern den Besuch der angebotenen Seminare unter optimalen Bedingungen ermöglichen, keineswegs aber die Beherbergungsleistung abzurunden und solcherart die Seminarleistungen als bloße Nebenleistung zu beurteilen (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

Verpfändung zur Kreditbesicherung. Die Überlassung von zur Kreditbesicherung verpfändeten Kfz und die Gewährung des so besicherten Kredits sind keine einheitlichen Leistungen (VwGH 16.3.1983, 3849/80).

Verrechnung von Verzugszinsen und Prozesszinsen wegen nicht termingerechter Erbringung der Hauptleistung bildet keine Einheit mit dem Liefergeschäft. Der EuGH beurteilt diese Zinsen als echten Schadenersatz (EuGH 1.7.1982, *Bausystem*, C-222/81). Sie sind demnach als nicht steuerbar zu behandeln.

Versicherungsleistung. Der EuGH entschied, dass eine iRe Leasingvertrags angebotene Versicherungsleistung eine eigenständige Leistung darstellt (EuGH 17.1.2013, *BGZ Leasing*, C-224/11).

Wellness- und Beautybereichleistungen sind im Verhältnis zur Beherbergung eine selbständige Dienstleistung, sie haben für den Kunden einen eigenen Zweck (UFS 12.12.2006, RV/0021-F/06).

Wohnungsvermietung und Reinigung der Gemeinschaftsräume sind keine einheitliche Leistung (EuGH 11.6.2009, *RLRE Tellmer*, C-572/07). Neben der Vermietung wurde die Reinigung von Gemeinschaftsunterkünften vom Vermieter gesondert ggü den Mietern abgerechnet. Die Aussagen des EuGH seien einzelfallbezogen gewesen und über den konkreten Einzelfall hinaus nicht anzuwenden (*Nieskens* in Rau/Dürrewächter, dUStG, § 1 Rz 800; s Rz 52).

g) Leistungsinhalt

Der Begriff Leistung wird auch im bürgerlichen Recht verwendet. Leistung kann demnach alles sein, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann. Für den Bereich der USt hat der Begriff Leistung unter Beachtung der im USt-Recht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise einen eigenen Inhalt. Bei der Bestimmung des Inhaltes einer Leistung kommt es nicht auf die Bezeichnung des bürgerlich rechtlichen **Verpflichtungsgeschäftes** an, auf das idR die Leistung eines Unternehmers beruht, sondern auf die tatsächliche Erbringung einer Leistung. Verpflichtungsgeschäfte können zweiseitige (mehrseitige) Verträge oder einseitige Verträge sein, durch die sich ein Unternehmer zu einer Leistung verpflichtet hat. 54

Zweiseitige Verträge sind zB Kauf- Tausch-, Miet-, Pacht-, Werklieferungs-, Makler-, Fracht-, Speditionsverträge. Zweiseitige Rechtsgeschäfte sind solche, zu deren Zustandekommen die Übereinstimmung des erklärten Willens zweier Parteien erforderlich ist (*Koziol/Welser*, I¹³, 114). Ebenso können Leistungen eines Unternehmers, die auf einem **einseitigen Rechtsgeschäft** wie zB der Auslobung (§§ 860 ff ABGB), dem Auftrag (§§ 1002 ff ABGB) oder der Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 1035 ff ABGB) beruhen, steuerbare Leistungen sein, wenn die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen. 55

Beispiele:

Die Besitzer von Rennpferden lassen ihre Rennpferde an einem vom Veranstalter ausgeschriebenem Pferderennen teilnehmen, um einen Preis zu erhalten. Jene Besitzer, die einen Preis für ihre siegreichen Pferde erhalten, werden gegen Entgelt tätig und müssen dieses versteuern. Die Veranstalter räumen den am Wettbewerb teilnehmenden Pferdebesitzern eine Gewinnchance ein. Dabei handelt es sich um eine Auslobung (§ 860 ABGB), um ein einseitig bindendes Versprechen, das kein Vertrag ist und dennoch zur UStPflicht führt.

Die grundsätzliche Steuerbarkeit einer Leistung beruht nach der EuGH-Rspr auf ein **Rechtsverhältnis**, das zw dem Leistenden und dem Leistungsempfänger besteht, im Rahmen dessen der Austausch gegenseitiger Leistungen stattfindet (EuGH 3.3.1994, *Tolsma*, C-16/93). Deutlich wird dabei, dass Besteuerungsgegenstand die tatsächlich bewirkte Leistung ist, somit das **Erfüllungs-** und nicht das **Verpflichtungsgeschäft**. Bestehen allerdings Zweifel über den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen, ist der Leistungsinhalt an 56

hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu erforschen, wobei auf den Parteiwillen und die Verkehrsauffassung abzustellen ist.

Eine Lieferung ist mit der Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag (zB eines Superädifikats) auf den Abnehmer ausgeführt, auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Übereignung iSd bürgerlichen Rechts kommt es dabei nicht an (VwGH 24.10.2012, 2008/13/0088). Zahlungen eines Reiseveranstalters an einen Hotelbetrieb für die **Nichtbelegung von pauschal gebuchten Hotelzimmern** stellen keinen Schadenersatz dar. Sie sind auch nicht als ustfreie Stornogebühren bzw Pönalezahlungen für nicht erbrachte Leistungen anzusehen, sondern als ustpflichtiges Entgelt für die vereinbarte Zurverfügungstellung einer bestimmten Bettenkapazität. Das Erfüllungsgeschäft wird idF mit dem Verpflichtungsgeschäft bewirkt (VwGH 24.2.2004, 2004/14/0008). Beratungsleistungen können nicht schon allein wegen einer schriftlichen Vereinbarung als erbracht gelten. Für die UStbarkeit ist es nicht nur relevant, welche Leistung vereinbart, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wurde (UFS 7.4.2011, RV/2820-W/07, Beschwerde zu Zl 2011/13/0065). Steht fest, dass mangels Leistungserfüllung (Gegenstände haben das Unionsgebiet nicht verlassen) ein Ausfuhrtatbestand nicht erfüllt ist, ist die Frage nach einem zivilrechtlich gültigen Verpflichtungsgeschäft nicht maßgeblich (UFS 14.3.2007, RV/0480-L/03).

- 57 Nach VwGH-Rspr ist gerade beim behaupteten **Erwerb von Rechten**, die Ernsthaftigkeit des **Vertragswillens** der Parteien zu prüfen, um zu verhindern, dass inhaltslose Abmachungen als wertvolle Wirtschaftsgüter deklariert und für ihre Anschaffung Vorsteuern und Gewinnminderungen geltend gemacht werden (VwGH 20.7.1999, 93/13/0311). Keine Anschaffung und Aktivierung von Vertriebsrechten war anzunehmen, wenn trotz Vereinbarung über ihren Erwerb in fremdunüblicher Weise kein Entgelt bezahlt wurde und die Rechte überdies mit null zu bewerten waren. Die Vertragsparteien beabsichtigten, buchhalterisch einen Aufwandsposten zu schaffen (UFS 13.12.2010, RV/0230-W/05). Sind **wertlose Forderungen** Leistungsinhalt, können diese nicht gem § 1438 ABGB aufgerechnet werden und haben auch keinen Entgeltscharakter (UFS 5.7.2004, RV/4498-W/02). Wird die **Einräumung eines Abbaurechts** vereinbart und richtet sich das Entgelt nach der entnommenen Menge, wobei vertraglich der Kauf einer bestimmten Menge Schotter festgelegt wird, liegt zunächst nur ein nicht ustbares Verpflichtungsgeschäft vor, das zwar zu periodisch wiederkehrenden Erfüllungstätigkeiten verpflichtet bzw einen Verschaffungsanspruch begründet. Ein ustbarer Sachverhalt wird jedoch erst in der tatsächlichen Verschaffung der Verfügungsmacht am Schotter verwirklicht. Nur dann ist eine bezahlte Vergütung Gegenleistung für den Materialabbau bzw für die Lieferung des entnommenen Schotters (UFS 15.12.2009, RV/0701-L/03).

Unbedeutend für das Vorliegen einer Leistung ist, ob der zu Grunde liegende Vertrag rechtsgültig oder wegen gesetzwidrigen oder unsittlichen Inhalts ungültig ist. Entscheidend ist allein, ob Leistung und Entgelt im Verhältnis der Wechselbeziehung, in einem **inneren Zusammenhang** und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0189; VwGH 19.2.2002, 2000/14/0167). 58

h) Rückgängigmachung einer Leistung

Die Steuerbarkeit eines Umsatzes entfällt, wenn der Leistungsvorgang rückgängig gemacht wird. Dies setzt voraus, dass eine Erfüllungshandlung, bereits ausgeführt worden ist. Die Rückgängigmachung der Leistung führt zur rückwirkenden Beseitigung der UStPflicht, wenn zw der Veräußerung und der Rückgabe eine innere Verknüpfung derart besteht, dass Leistung und Gegenleistung zurückgegeben werden, sich also der **wirtschaftliche Gehalt der Rückgabe** darin erschöpft, das Umsatzgeschäft rückgängig zu machen. Ustrechtlich ist die Rückgängigmachung einer stpfl Leistung wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 3 Z 3 zu beurteilen, die ex nunc wirkt (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 39). Es kommt zur Berichtigung der USt und, sofern der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt war, zur Korrektur der Vorsteuer in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderung eintritt. 59

Gegenstand einer Rückübertragung können sowohl Lieferungen als auch sonstige Leistungen (zB Rückübertragung eines Rechts) sein. In den meisten Fällen führen **Vertragsstörungen** zur Rückgängigmachung (BFH 28.11.2002, V R 51/01). Der **Rücktritt vom Vertrag** führt nach bürgerlichem Recht zur obligatorisch wirkenden Vertragsauflösung ex tunc. Ustrechtlich erfüllt ein solcher Rücktritt keinen steuerbaren Tatbestand iSd § 1 Abs 1 Z 1, wenn er noch vor Ausführung der Leistung erklärt wurde. Macht der Vorbehaltseigentümer (zB Bank) von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch und nimmt er den bereits gebrauchten Gegenstand zurück, liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor (Rz 430 UStR). Nichts anderes kann gelten, wenn der Vorbehaltskäufer von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch macht und den Leasingvertrag wegen Insolvenz des Leasinggebers kündigt (UFS 18.12.2012, RV/0906-G/09). Keine Rückabwicklung eines USt-Geschäftes, sondern eine Lieferung des Käufers an die Bank (**Rücklieferung**; s Rz 65) liegt vor, wenn die Kaufpreisforderung und das vorbehaltene Eigentum vom Verkäufer einer finanzierenden Bank übertragen werden und die Bank den Eigentumsvorbehalt geltend macht. In diesem Fall kommt es gem § 19 Abs 1b zum Übergang der Steuerschuld auf die Bank (Reverse Charge; UFS 8.4.2013, RV/0568-G/09). Zahlt ein Verlag vom Autor überhöhte und rechtsgrundlos kassierte Entgelte diesem nachweislich zurück, ist eine Änderung des Entgelts auf Grund einer Rückgängigmachung der Leistung eingetreten (UFS 5.12.2012, RV/0365-W/11, Beschwerde zu Zl 2013/13/0004). Auch ein Bestandnehmer, dessen Bestandrechte von einem Dritten ohne Rechtsgrund benützt werden, ist zur 60

Forderung eines Benützungsentgelts berechtigt (OGH 24.5.2000, 3 Ob 323/98s). Da die Untermietentgelte von Anfang an nicht dem Vermieter, sondern dem Bestandnehmer zugestanden wären, ist der Anspruch auf Herausgabe der entgangenen Untermietzinsen unstattdeswegen keine Schadenersatzforderung, sondern bewirkt eine Rückgängigmachung der bereits ausgeführten Leistung, was zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage ex nunc führt (UFS 1.3.2011, RV/0801-G/10). Demgegenüber sind Scheinrechnungen, in denen ein Umsatz gar nicht ausgeführt wurde, unter § 11 Abs 14 zu subsumieren, weil eine tatsächliche Erfüllungshandlung unterblieben ist und insoweit von keiner Rückgängigmachung einer Leistung auszugehen war (UFS 16.4.2008, RV/0241-I/07).

- 61 Wandlung** ist die **Rückabwicklung eines Vertrages**, wenn aus Sicht des Leistungsempfängers sowohl die Verbesserung als auch der Austausch nicht machbar oder für den Übergeber mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden sind. Die Wandlung setzt überdies voraus, dass der Mangel nicht geringfügig ist (*Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB², § 932 Rz 15). Kein geringfügiger Mangel ist zB die mangelhafte Ausführung eines Ofens, die zu einer bescheidmäßigen Untersagung seines Betriebs führte (OGH 13.7.2007, 6 Ob 143/07h). Ist der Mangel unheilbar und wesentlich, kommt es zur Vertragsaufhebung (Wandlung) wegen Gewährleistung und zur nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage gem § 16 Abs 1, wenn der zivilrechtliche Preis gemindert wird (vgl Rz 161). Unheilbare unwesentliche Mängel führen nicht zur Vertragsaufhebung, sondern zur **Preisminderung**. Davon zu unterscheiden sind nicht steuerbare Schadenersatzleistungen, die nicht den zivilrechtlichen Preis mindern, sondern andere Nachteile des Geschädigten ausgleichen sollen (s Rz 135).
- 62 Anfechtung** ist ein weiterer Fall einer Rückgängigmachung einer Leistung, sie ist zB wegen List und Zwang durchsetzbar und gilt sowohl für Verträge als auch für einseitige empfangsbedürftige Willenserklärungen (*Rummel*³, § 870 Rz 1).
- 63 Umtausch ist keine Rückgängigmachung**; dieser liegt vor, wenn der Verkäufer den gelieferten Gegenstand zurücknimmt und dafür einen anderen Gegenstand liefert. Die Steuerschuld und der Steuersatz werden nach der **neuen Leistung** bestimmt. Zw der ersten Lieferung und der Rückgabe des Gegenstandes besteht eine innere Verknüpfung (BFH 9.3.1967, V 96/64; VwGH 10.1.1974, 0268/73).
- 64 Beim Austausch** bleibt im Gegensatz zum Umtausch das ursprüngliche Umsatzgeschäft wirksam. Es wird lediglich der ursprünglich gelieferte Gegenstand gegen einen gleichartigen ausgewechselt (zB Austausch iRe Gewährleistung). Die Entstehung der Steuerschuld richtet sich nach der bisherigen Lieferung.

Die **Rücklieferung** unterscheidet sich von der Rückgängigmachung darin, dass sie einen Vorgang mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt und eine selbständige vom ursprünglichen Geschäft losgelöste Leistung darstellt. Es wird in diesen Fällen die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auf den Veräußerer unter Anrechnung auf den Kaufpreis zurückübertragen (BFH 27.6.1995, V R 27/94). Für die Frage des Vorliegens einer Rückgängigmachung oder Rücklieferung ist die Bezeichnung des Vorganges durch die Parteien nicht wesentlich. Anhaltspunkte, die für eine **Rücklieferung** sprechen, sind zB:

- zw Lieferung und ihrer vertraglichen Rückabwicklung liegt ein mehrjähriger Zeitraum (vor allem nach Ablauf der Gewährleistungsfrist),
- der ursprüngliche Verkäufer zahlt einen höheren Preis (UFS 10.5.2006, RV/0544-L/04),
- die Übernahme der Waren durch den früheren Lieferanten spricht für eine Rücklieferung (VwGH 27.10.1970, 1865/68; BFH 28.11.2002, V R 51/01),
- die Ausübung eines vertraglich vorbehaltenen Wiederkaufsrechts bedeutet immer eine Rücklieferung.

Ein „Umzugsunternehmen“, das verkaufte Umzugskartons in verwertbarem Zustand gegen ein bestimmtes Entgelt zurücknimmt, hat die Bemessungsgrundlage für die ursprüngliche Lieferung nicht zu berichtigen. Es liegt eine selbständige Rücklieferung vor (BFH 12.11.2008, XI R 46/07). Dies gilt gleichermaßen für einen Zigarettenhändler, der das Anbot, die vom ursprünglichen Erwerber nicht verkauften Zigaretten zurückzukaufen, annimmt (BFH 27.6.1995, V R 27/94).

4. Leistungsaustausch

a) Bedeutung

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann nach § 1 Abs 1 Z 1 steuerbar, wenn sie **iRe Leistungsaustausches** ausgeführt werden. Der Begriff Leistungsaustausch ist gesetzlich nicht bestimmt, er bedeutet **Entgeltlichkeit**, wenn also ein Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt iRs Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit von Leistungen ist nur dann gegeben, wenn für sie etwas aufzuwenden ist. Ein Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und keinem speziellen Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Nutzen überträgt, begründet keinen Leistungsaustausch (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0131). Eine Personenvereinigung führt steuerbare Leistungen aus, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet (BFH 27.9.2001, V R 37/01; BFH 28.11.2002 V R 18/01). Die Leistung muss nicht auf einer besonderen schuldrechtlichen Beziehung beruhen oder im Gesellschaftsvertrag geregelt sein. Ebenso wenig müssen die dazu erforderlichen Mittel unter einem bestimmten Titel eingehoben werden (VwGH 28.4.2011, 2007/15/0064). Es kann sein, dass das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis auch aus gesellschaftsvertraglichen Vereinba-

rungen abgeleitet wird (BFH 5.12.2007, V R 60/05). Nur selbständige, in ihrer Zielrichtung bestimmte, **konkrete Leistungen**, für die der Leistungsempfänger Zahlungen leistet und an deren Erbringung er über die **bloße Entgeltentrichtung** hinaus ein wirtschaftliches Interesse hat, können Gegenstand der Umsatzbesteuerung sein. Es muss ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch zw Leistendem und Leistungsempfänger stattfinden. Eine UStPflcht entsteht, wenn ein Leistender, ein Leistungsempfänger, eine Leistung, eine Gegenleistung sowie eine **innere Verknüpfung zw Leistung und Gegenleistung** vorliegen. Dies bedeutet, dass die Gegenleistung nach dem „Do-ut-des Prinzip“ um der Leistung willen gegeben wird (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 63; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0024). In der alleinigen Umschreibung des Rechnungsgegenstandes „Kaufpreisminderung für das Konsolidierungsprogramm“ war keine Leistung (Übertragung des Konsolidierungsprogrammes) des Rechnungsausstellers zu erkennen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159). Die alleinige Geldzahlung oder Überweisung ohne rechtlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Ausführung bestimmter Umsätze ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn und begründet keinen Tatbestand gem § 1 Abs 1 Z 1.

Beispiel:

Ein Reiseveranstalter verrechnet seinen Kunden im Falle des Rücktritts einer bestellten Reise Stornogebühren. Die Stornogebühren unterliegen nicht der USt, weil sie nicht iRe Leistungsaustausches erbracht wurden.

- 72 Zahlungen iRd **Sponsorings** sind ustpflichtig. Die Werbung mit dem Logo des Sponsors und die verpflichtende Teilnahme an Pressekonferenzen des Sponsors sind urechtlich Leistungen (UFS 28.3.2006, RV/0287-G/05). Leistungen zw zwei Gesellschaftern einer **ustrechtlichen Innengesellschaft** können ustbar sein, wenn das fremdübliche Entgelt vom Umfang der Leistung abhängt. Eine nicht ustbare Leistungsvereinigung ist idF auszuschließen (UFS 2.9.2003, RV/1133-L/02; s Rz 202). Die Erfüllung der **Zeugenpflicht** ist keine Leistung, auch dann nicht, wenn sie von der Behörde erwartet wird und iZm einer ustpflichtigen Tätigkeit steht. Die Entschädigung für eine Zeitversäumnis unterliegt nicht der USt (UFS 30.6.2003, FSRV/0057-I/2002). Die Refundierung von **Ausbildungskosten** durch den Arbeitnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses begründet einen Leistungsaustausch. Es handelt sich dabei um ein Entgelt für eine Sachleistung (Fortbildung) des Arbeitgebers (UFS 7.12.2009, RV/0807-W/06). Die Vermittlung von **Bauaufträgen** ist eine ustpflichtige Leistung. Die Honorarzahlungen können dabei auch in der Weise geleistet werden, dass der Liegenschaftseigentümer einen Teil des Kaufpreises, der vom Käufer der Reihenhäuser zu entrichten ist, an den Leistungserbringer (Vermittler) abtreten lässt (VwGH 18.4.2007, 2003/13/0078). Ertragsteuerliche Überlegungen zur missbrauchsbedingten Nichtanerkennung von Betriebsausgaben sind für die Frage des Vorsteuerabzuges nicht maßgeblich, es kommt allein darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliegt

(VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115). Beitrittsgebühren der **Mitglieder einer Genossenschaft** sind Gegenleistung für den Anschluss an das Fernwärmenetz, weil sie nur deshalb bezahlt wurden, damit dieser Anschluss hergestellt wurde. Daher liegt ein uspflichtiger Leistungsaustausch zw der Genossenschaft und den Mitgliedern vor (VwGH 26.6.2007, 2004/13/0082). Eine fehlende Kostenwahrheit steht der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegen. Im Wirtschaftsleben kann es aus verschiedenen Gründen vorkommen, dass bei der Bemessung des Entgelts andere Faktoren bestimmend sind als jene, welche Kosten dem Unternehmer für die konkrete Leistungserbringung tatsächlich entstanden sind (VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Der VwGH fordert bei Missbrauchs- und Fremdunüblichkeitsfeststellungen schlüssig begründete und keine pauschalen Ausführungen über Täuschungshandlungen sowie über das Vorliegen von ausschließlich steuerlichen Gründen (VwGH 31.7.2012, 2008/13/0104).

Der **EuGH** verwendet den Begriff Leistungsaustausch nicht und setzt unter Bezugnahme auf Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL das Bestehen eines **unmittelbaren Zusammenhangs** zw der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (EuGH 8.3.1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86). Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist, was als **Gegenleistung für geleisteten Dienst** empfangen wird; es muss zw dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Ein solcher besteht in Fällen nicht, in denen auf öffentlichen Wegen **ohne Vereinbarung einer Vergütung** Musik zu Gehör gebracht wird, auch wenn der Betreffende um Geld bittet und solche Zuwendungen tatsächlich in einer weder bestimmten noch bestimmbaren Höhe erhält. Eine Leistung ist somit nur dann stpfl, wenn zw dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellt (EuGH 3.3.1994, *Tolsma*, C-16/93). Zw den Jahresbeiträgen der **Mitglieder eines Sportvereins** und den vom Verein erbrachten Leistungen besteht ein unmittelbarer Zusammenhang, auch wenn der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag ist und nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden kann. Entscheidungswesentlich ist, dass der Verein den Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und die damit verbundenen Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt (EuGH 21.3.2002, *Kennemer Golf & Country Club*, C-174/00).

Eine **Golfbetriebsanlagen-GmbH** überlässt einem Golfclub bzw seinen Mitgliedern eine Golfanlage gegen Zahlung einer nach Abzug laufender Aufwendungen ermittelten Jahresgebühr („Zuschuss“). Schriftlich wird das Recht der GmbH vereinbart, die Jahresgebühr festzusetzen und festzulegen, dass bestimmte Personen in den Golfclub aufgenommen werden. Ein solcherart

73

74

vereinbarter Zuschuss ist Teil des Leistungsaustausches. Ein unmittelbarer Zusammenhang zw allen Leistungen des Golfclubs an die GmbH und den von der GmbH erbrachten Leistungen ist anzunehmen (VwGH 16.11.2006, 2005/14/0129). Keine eigenständige als Vermittlung zu beurteilende Leistung der Immobilienverwalterin als Versicherungsnehmerin liegt vor, wenn sie als Kunde Vertragsverhandlungen zw sich und dem Versicherungsunternehmen initiiert und letztlich einen Vertrag für von ihr verwaltete Gebäude abschließt. Folglich stellen die an die Verwalterin gezahlten „Provisionen“ keine Leistungsentgelte, sondern Prämienachlässe oder Prämienrückzahlungen dar (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0143).

Beim **Tausch** und beim **tauschähnlichen Umsatz** stehen sich wirtschaftliche Leistungen auf beiden Seiten gegenüber, sodass insgesamt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 erfüllt sind (s § 3a Rz 41).

Bei **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer** ist grundsätzlich zu unterscheiden, ob diese Leistungen zB die kostenlose Zurverfügungstellung einer Unterkunft oder die dem EuGH-Urteil 16.10.1997, *Fillibeck & Söhne*; C-258/95, zu Grunde liegende **unentgeltliche Beförderungsleistung** an Arbeitnehmer unter normalen oder unter besonderen Umständen erbracht wurde. Der EuGH verneinte eine Eigenverbrauchsbesteuerung, weil besondere Umstände vorlagen, die die betrieblichen Interessen gegenüber jenen der Arbeitnehmer in den Vordergrund rückten. Die unentgeltliche Beförderung löste somit keine urechtlichen Konsequenzen aus.

Ein ustpflichtiger tauschähnlicher Umsatz wird begründet, wenn Kfz-Händler Journalisten kostenlos Kfz zur Verfügung stellen und diese über die Fahrzeuge Testberichte und Artikel in verschiedenen Zeitschriften verfassen. Der Leistung des Händlers steht eine Leistung der Presse gegenüber (UFS 30.5.2011, RV/1766-W/10).

- 75** Die **unentgeltliche Überlassung** eines Gegenstandes ist mangels Gegenleistung grundsätzlich nicht steuerbar. Leistungen, deren Unentgeltlichkeit vom Unternehmer gewollt ist, können jedoch als Eigenverbrauch stpfl sein.

Beispiel:

Ein Textilhändler schenkt seiner Freundin ein Strickkleid.

- 76** Eine **Subvention (echter Zuschuss)**, die ohne einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erbringung einer bestimmten Leistung gegeben wird, ist nicht steuerbar. Subventionen werden entweder aus öffentlichen Mitteln oder als private Subvention an Unternehmen oder Privatpersonen geleistet (Rz 26 UStR; s Rz 104 und § 4 Rz 151).

Beispiel:

Ein Unternehmer erhält zur Sanierung seines Betriebsgebäudes einen Zuschuss von der Gemeinde.

Leistungen zw zwei Betrieben desselben Unternehmens oder die innerhalb einer Organschaft erfolgen, werden mangels eines vom Unternehmer unterschiedlichen Leistungsempfängers nicht iRe Leistungsaustausches erbracht. Es handelt sich hierbei um nicht steuerbare Innenumsätze. 77

b) Leistender

Für die Annahme eines **wirtschaftlichen Leistungsaustausches** ist grundlegend, dass dieser zw zwei Beteiligten bewirkt wird, von denen mindestens einer Unternehmer ist. Der die Leistung Ausführende muss Unternehmer sein, der empfangende Teil kann Unternehmer sein. Ist der Leistende bestimmt, stehen die Steuerschuld, der Steuersatz, der Vorsteuerabzug und allenfalls die Steuerbefreiungen fest. 78

Bei Beantwortung der Frage, **wer Leistender** ist und **wem die Leistung persönlich zuzurechnen** ist, folgt das USt-Recht grundsätzlich dem Zivilrecht. Regelmäßig ist der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete Leistender (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 1 Abs 1 Z 1 Rz 9). Das ist idR der jeweilige Vertragspartner, denn dieser schuldet die Leistung. Die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen bleiben allerdings dann außer Betracht, wenn Hinweise bestehen, dass nicht der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete, sondern tatsächlich ein anderer die Leistung erbracht hat. Nach **EuGH-Rspr** sind Vertragsbestimmungen für die Feststellung, wer Erbringer oder Begünstigter einer Dienstleistung ist, zu berücksichtigen, sie müssen aber nicht ausschlaggebend sein. Die nationalen Gerichte haben zu prüfen, ob die vertraglichen Vereinbarungen die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln. Sind diese fernab von einer wirtschaftlichen Realität und bezwecken die Erlangung eines Steuervorteils, sind sie für die Feststellung der Leistungsbeziehungen nicht zwingend maßgeblich (EuGH 20.6.2013, *Newey*, C-653/11). Ein in einer Sozietät tätiger Notar kann persönlich zur Leistungserbringung beauftragt worden sein, also zivilrechtlich Leistender sein. Für die Bestimmung des urechtlichen Leistenden ist dies dann nicht entscheidungsrelevant, wenn tatsächlich die Gemeinschaft nach außen hin aufgetreten ist, sodass ihr die Leistung zuzurechnen ist (*Nieskens* in Rau/Dürrwächter, dUStG, § 1 Rz 536). 79

Für die **Feststellung des Leistenden** ist maßgebend, ob ein Unternehmer im fremden oder im eigenen Namen tätig wird, somit wie er gegenüber dem Leistungsempfänger nach außen auftritt. Wer also bei einem Umsatz als Leistender angesehen wird, ergibt sich nach der VwGH-Rspr grundsätzlich aus dem Außenverhältnis (VwGH 31.1.2001, 97/13/0066). Nicht bedeutend sind seine Rechtsbeziehungen zu einem eventuellen Auftraggeber, wenn die tatsächliche Tätigkeit und ihre Fakturierung im Namen des Leistenden erfolgt (VwGH 27.4.1994, 94/13/0023). Daraus folgt, dass Leistungen demjenigen zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im **Außenverhältnis** zur Leistungserbringung verpflichtet ist (VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134; 80

VwGH 23.9.2010, 2007/15/0245; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151). Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer ein **Geschäftsrisiko** übernimmt, er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Ein Unternehmer, der gegenüber dem Abnehmer offenlegt, dass er vertraglich im Namen des Auftraggebers, somit im fremden Namen tätig wird, ist nicht Leistender. Die dargelegte Stellvertretung bewirkt allerdings, dass der Vertretene (Auftraggeber) direkt an den Abnehmer leistet. Demgegenüber kann ein Unternehmer, der nachgewiesenermaßen keine Leistung erbracht hat, nicht allein deshalb zur USt verpflichtet werden, da eine nicht von ihm ausgestellte Rechnung auf „seinen“ Namen lautet (VwGH 31.3.2003, 2002/14/0111). Für den Rechnungsaussteller entsteht eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gem § 11 Abs 14, wenn er diese nicht in der Funktion eines Stellvertreters ausstellt (vgl § 11 Rz 241).

Beispiel:

Der VwGH hat die Beteiligten des Leistungsaustausches bei der Abgabe von Medikamenten anhand der gesetzlichen oder vertraglichen Leistungen nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen festgelegt. Werden Medikamente direkt von einem Apotheker an einen Patienten abgegeben, bewirkt der Apotheker eine Lieferung des Medikamentes an den Sozialversicherungsträger und zugleich eine Lieferung des Sozialversicherungsträgers an den Patienten (VwGH 19.1.1984, 83/15/0034). Leistender ist demnach der Vertragspartner, denn dieser schuldet die Leistung.

- 81 Dort, wo Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden bzw dort wo unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt laut VwGH dem **Innenverhältnis** und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu (VwGH 16.12.1991, 90/15/0030).
- 82 Der **BFH** griff ebenso bei Bestimmung der Leistenden auf die dem Leistungsaustausch zu Grunde liegenden Rechtsbeziehungen zurück und hielt fest, dass der Umsatz dem tatsächlich Leistenden zuzurechnen ist, der Unternehmer sich somit durch die Wahl einer bestimmten bürgerlichrechtlichen Form nicht den sich aus dem UStG ergebenden steuerrechtlichen Folgen entziehen kann (BFH 16.3.2000, V R 44/99). Dem Unternehmer sind auch nach der dRSpr jene Umsätze zuzurechnen, die er im eigenen Namen, aber nicht für eigene Rechnung, sondern für Rechnung eines Dritten ausführt. Für wessen Rechnung der Unternehmer tätig wird, ist eine Beurteilung, die das Innenverhältnis zw diesem und dem Dritten betrifft, und die die maßgebliche Bedeutung des Außenverhältnisses nicht zu beeinflussen vermag (BFH 24.9.1987, V R 152/78).
- 83 Während sich für Zwecke der Einkommensteuer die **Zurechnung der Einkünfte** danach richtet, wer die Dispositionsbefugnis über die Leistungserbringung hat und die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nutzen und entscheiden kann, Leistungen zu erbringen oder zu

verweigern (VwGH 21.7.1998, 93/14/0149), kommt es für die USt darauf an, wer im Außenverhältnis im eigenen Namen tätig wird. Eine unterschiedliche Zurechnung von Einkünften im Bereich der Einkommensteuer und der USt kann sich daraus zB für eine **ARGE** ergeben. Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft haben im USt-Recht keine Entsprechung (*Ruppe/Achatz*⁴, § 1 Rz 72). Daraus folgt, dass Einkünfte ertragsteuerlich der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind, während sie unstrittig einem Mitunternehmer oder einem Gesellschafter zugeordnet werden können, wenn sie im eigenen Namen und nicht im Namen der Gemeinschaft nach außen hin auftreten.

Die Bedeutung des Außenverhältnisses drückt sich auch in der BFH-Rspr in Bezug auf einen **Strohmann** aus. Dieser ist eine von einem Hintermann vorgeschobene Person, die im eigenen Namen für fremde Rechnung nach außen als Leistender auftritt. Ein Strohmann kann als selbständiger Unternehmer tätig werden, sofern er iSd § 2 und iRs Unternehmens handelt, sodass ihm Leistung und Leistungsempfang anzurechnen sind (BFH 18.2.2009, V R 82/07; UFS 2.7.2009, RV/1952-W/05). Als „Strohmann“ wird im Allgemeinen derjenige bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt. Die Treuhandschaft stellt nach herrschender Auffassung kein Scheingeschäft dar (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027, 0028). Anders ist im Fall eines zivilrechtlich unbeachtlichen **Scheingeschäftes** vorzugehen und das behauptete Umsatzgeschäft nicht dem nach außen auftretenden Unternehmer zuzurechnen. Ein solches Geschäft liegt vor, wenn die Vertragsparteien, somit der Strohmann und der Dritte (Käufer, Abnehmer), einverständlich davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zw ihnen, sondern zw dem Dritten und dem Hintermann eintreten sollen (BFH 17.2.2011, V R 28/10). Dies bedeutet, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernimmt und idS ihm auch keine eigenen Leistungen zuzurechnen sind, die er zu versteuern hätte (*Nieskens* in Rau/Dürrewächter, dUStG, § 1 Rz 680).

Scheingeschäfte iSd § 916 ABGB setzen unter den Beteiligten einen **gemeinsamen Vorsatz** voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages vorliegen muss (OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89). Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82). Der VwGH fordert ausdrückliche Feststellungen, dass den Rechnungen Scheingeschäfte zugrunde liegen (VwGH 25.2.2009, 2006/13/0133). IdS entschied auch der UFS, dass eine vertraglich nicht klar bestimmte Überlassung von Lizenzen nur zum Schein erfolgte, da ihre tatsächliche Nutzung keineswegs durch schriftliche Unterlagen erwiesen war (UFS 30.3.2011, RV/1468-W/08; UFS 31.1.2008, RV/1466-W/06).

Eigenhändler. Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen **im eigenen Namen für eigene Rechnung** aus, sind ihm die damit verbundenen Umsätze zuzurechnen, er trägt das wirtschaftliche Risiko aus dem Geschäft.