

# 1. Einleitung

## 1.1. Problemstellung

Im Allgemeinen sind Zuschüsse zweckgebundene Zahlungen von privater Seite oder von der öffentlichen Hand, die bestimmten Wirtschaftszweigen oder einzelnen Unternehmen gewährt werden.<sup>1</sup> Synonym werden vielfach die Begriffe Subvention, Zuwendung, Prämie, Ausgleichsbetrag oder Förderungsbetrag verwendet.<sup>2</sup> Zuschuss ist jedoch nicht gleich Zuschuss, vielmehr können die Charakteristika von Zuschüssen höchst unterschiedlich sein: So etwa kann nach der Person des Zuschussgebers zwischen Gesellschafterzuschüssen, Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen differenziert werden.<sup>3</sup> Weiters können Zuschüsse rückzahlbar, nicht rückzahlbar oder bedingt rückzahlbar sein.<sup>4</sup> Ebenso kann der Zuschussgeber verschiedenste Zielsetzungen durch die Zuschussgewährung verfolgen, die mehr oder weniger im Eigeninteresse des Zuschussgebers liegen.

Besonders praxisrelevant sind Zuschüsse der öffentlichen Hand, die häufig als struktur- oder wirtschaftspolitische Maßnahme geleistet werden.<sup>5</sup> Hintergrund der Zuschussgewährung ist regelmäßig, dass der Zuschussempfänger zu einem bestimmten Verhalten veranlasst werden soll,<sup>6</sup> zB zu ökologischem Handeln, zur Schaffung von Arbeitsplätzen oder zur Tötigung von Investitionen. Dies spiegelt sich auch im Verwaltungsrecht wider, das unter einem Zuschuss eine Zuwendung von öffentlichen Mitteln eines Verwaltungsrechtsträgers an ein Privatrechtssubjekt versteht, das sich anstatt zur Leistung eines marktüblichen Entgelts (als Gegenleistung für den Zuschuss) zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen subven-

- 1 Siehe *Duden*, Subvention, online abrufbar: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Subvention> (abgerufen am: 22.1.2025); siehe etwa auch *Bartos/Kuntner/Pilz/Stückler*, Öffentliche Zuschüsse in der Rechnungslegung, im Steuerrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung – Festschrift für Romuald Bertl (2021) 183 (184) und *Statistik Austria*, Standard-Dokumentation Metainformationen zu Einnahmen und Ausgaben des Staates (VGR), 20.11.2019, online abrufbar: [https://www.statistik.at/fileadmin/shared/QM/Standarddokumentationen/VW/std\\_v\\_einnahmen\\_ausgaben\\_staat\\_vgr.pdf](https://www.statistik.at/fileadmin/shared/QM/Standarddokumentationen/VW/std_v_einnahmen_ausgaben_staat_vgr.pdf) (abgerufen: 22.1.2025), 58.
- 2 Siehe UStR Rz 22; so auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Die Besteuerung von Zuschüssen und Subventionen, in *Achatz/Mang/Lindinger* (Hrsg), Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>3</sup> (2014) Rz 537; ebenso *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002, 141 (141) und *Brunner*, Die Rückforderung gewährter Subventionen nach den „Allgemeinen Rahmenrichtlinien für die Gewährung von Förderungen aus Bundesmitteln“, ÖZW 1988, 7.
- 3 Vgl *AFRAC* Stellungnahme 6, Zuschüsse im öffentlichen Sektor (2015) Rz 17.
- 4 Vgl *Bartos/Kuntner/Pilz/Stückler*, Öffentliche Zuschüsse in der Rechnungslegung, im Steuerrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung – Festschrift für Romuald Bertl (2021) 183 (186).
- 5 Vgl *van Brederode/Thang*, Subsidies and Value-Added Tax: A Comparative Study of Law and Practice in Canada and the European Union, *Canadian Tax Journal* 2019, 533 (535, 539); *Bartos/Kuntner/Pilz/Stückler*, Öffentliche Zuschüsse in der Rechnungslegung, im Steuerrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung – Festschrift für Romuald Bertl (2021) 183 (184).
- 6 Vgl *Karl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht (2007) Rz 449.

## 1. Einleitung

---

tionsgerechten Verhalten bereit erklärt.<sup>7</sup> Darüber hinaus werden Zuschüsse der öffentlichen Hand auch häufig an ausgegliederte Rechtsträger und Betriebe des öffentlichen Sektors geleistet, um deren Fortbestand zu sichern.<sup>8</sup>

Die praktische Bedeutung von Zuschüssen für österreichische Unternehmen verdeutlicht eine Statistik über die Entwicklung der öffentlichen Finanzen der letzten Jahre: Während die jährlichen Zuschüsse zwischen 1995 und 2018 rund 2,6 % bis 4,6 % der jährlichen Gesamtausgaben betrug, verdoppelte sich der Anteil in den Jahren 2020 und 2021 – nicht zuletzt aufgrund diverser Covid-19-Zuschüsse – mit jeweils über 8 % und betrug fast EUR 19 Mrd pro Jahr.<sup>9</sup> Diese lediglich nationale Zuschüsse betreffenden Zahlen werden freilich durch die von der EU gewährten Subventionen noch erweitert.

Aufgrund der durchaus beträchtlichen Höhe von Zuschusszahlungen ist auch deren umsatzsteuerliche Behandlung von hoher Praxisrelevanz. Die große Anzahl an Gerichtsentscheidungen in den letzten Jahrzehnten verdeutlicht dies, zeigt jedoch auch, dass die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen keineswegs auf der Hand liegt<sup>10</sup> und vielmehr mit hoher Rechtsunsicherheit behaftet ist. Dies liegt zunächst daran, dass Zuschüsse in vielfältigen Formen auftreten und die umsatzsteuerliche Beurteilung anhand der allgemeinen Prinzipien und Regelungen zu erfolgen hat. In Anbetracht der divers gelagerten Sachverhalte ist die umfassende Rsp sowohl des EuGH als auch der nationalen Gerichte vielfach nicht schlichtweg übertragbar, womit die umsatzsteuerliche Einstufung von individuellen Sachverhalten für Steuerpflichtige schwierig ist. Regelmäßig folgen dadurch Divergenzen zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung und mitunter langwierige und kostspielige Gerichtsverfahren.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist maßgeblich, ob der Zuschuss ein Entgelt für eine Leistung darstellt, dh ob der Zuschuss den Charakter einer Gegenleistung aufweist. Dementsprechend wird zwischen *echten* und *unechten* Zuschüssen differenziert: Ein echter Zuschuss steht nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch, sondern zielt auf die bloße Förderung des Zuschussesempfängers ab.

---

7 Vgl *Wenger*, Förderungsverwaltung (1972) 42; *Hanreich*, Die zivilrechtliche Gestaltung des Subventionsverhältnisses, ÖZW 1987, 71 (74); *Karl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht (2007) Rz 449.

8 Vgl *AFRAC* Stellungnahme 6, Zuschüsse im öffentlichen Sektor (2015) Rz 13 f.

9 Umfasst sind etwa Zahlungen an Betriebe, zB im Rahmen der Arbeitsmarktpolitik, oder Leistungen an Privatbahnen und Verkehrsbünde sowie Subventionen für die Landwirtschaft, die über die Agrarmarkt Austria (AMA) ausbezahlt werden, vgl *Statistik Austria*, Metainformationen, 58.

10 So hat auch die Kommission bereits in einem frühen Bericht konstatiert, dass die umsatzsteuerliche Einordnung von Subventionen „*extremely difficult*“ sein kann, siehe *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Erster Bericht der Kommission an den Rat über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems – vorgelegt gemäß Artikel 34 der sechsten Richtlinie (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977, KOM(83) 426 endg, 37 f; so auch *Höink*, Kommunale Unternehmen und Betätigungen, in *Hidien/Jürgens* (Hrsg), Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2023)<sup>2</sup> § 16 Rn 6; *Suso*, The Economic Activities Subsidised by the Public Budget and Their Right Treatment under VAT: The Case of Public Television Services, *Kluwer Law Blog* (8.1.2021), online abrufbar: <https://kluwerlawblog.com/2021/01/08/the-economic-activities-subsidised-by-the-public-budget-and-their-right-treatment-under-vat-the-case-of-public-television-services/> (abgerufen am: 22.1.2025).

Mangels Leistungsaustauschs ist ein echter Zuschuss auch kein Entgelt für eine Leistung und damit nicht steuerbar.

Ein unechter Zuschuss ist hingegen dadurch charakterisiert, dass er ein Entgelt für eine Leistung darstellt. Der Zusammenhang kann zum einen mit einer an den Zuschussgeber erbrachten Leistung bestehen (direkter Leistungsaustausch). Zum anderen kann er auch eine an einen Dritten erbrachte Leistung voll oder teilweise als Entgelt von dritter Seite vergüten. Folglich gilt (auch) in der Umsatzsteuer, Zuschuss ist nicht gleich Zuschuss.

Die rechtskonforme und rechtssichere umsatzsteuerliche Einstufung von Zuschüssen ist aus vielerlei Hinsicht erstrebenswert: Die Grundsätze der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sind für Steuerpflichtige in der Umsatzsteuer von zentraler Bedeutung. Sofern der Zuschussempfänger Unternehmer ist, ist er für die rechtmäßige Umsatzbesteuerung verantwortlich und hat etwaige von ihm erbrachte Leistungen umsatzsteuerlich zu beurteilen. Der Zuschussgeber will die mit der Zuschussgewährung verbundene „Gesamtlast“ bereits im Vorhinein abschätzen und kalkulieren.

Zwar schuldet eine nachträglich fällige Umsatzsteuer der Leistungserbringer (Zuschussempfänger). Handelt es sich dabei um eine Tochtergesellschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR), auf die bestimmte Aufgaben übertragen werden, verfügt sie regelmäßig nur über beschränkte finanzielle Mittel und etwaige zusätzliche Kosten können nicht gedeckt werden. In diesen Fällen begleicht regelmäßig die nicht vorsteuerabzugsberechtigte KöR (Zuschussgeberin) die Umsatzsteuer, welche insofern zum Kostenfaktor wird.

## 1.2. Über das Buch

Wenngleich die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen freilich bereits in Sammelbänden,<sup>11</sup> Kommentaren<sup>12</sup> und (deutschen) Fachbeiträgen<sup>13</sup> behandelt

- 
- 11 Siehe *Achatz/Mang/Lindinger*, Die Besteuerung von Zuschüssen und Subventionen, in *Achatz/Mang/Lindinger* (Hrsg), Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>3</sup> (2014) Rz 535 ff; *Höink*, Kommunale Unternehmen und Betätigungen, in *Hidien/Jürgens* (Hrsg), Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2023) § 16 Rn 1 ff; *Peeters/Stas*, The VAT Treatment of Subsidies – An Evergreen Debate, in *Van Arendonk/Jansen/Van der Paardt* (Hrsg), VAT in an EU and International Perspective: Essays in honour of Han Kogels (2011) 137.
  - 12 Siehe zur österreichischen Rechtslage *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>6</sup> (2024) § 1 Tz 24 und 213; *Windsteig in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>3</sup> (2021) § 1 Rz 104 ff; *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON<sup>3,03</sup> (Stand 1.8.2023, rdb.at) § 1 Rz 110 ff; *Plank in Ecker/Eppl/Rößler/Schwab* (Hrsg) UStG (77. Lfg, 2024) § 1 Rz 237 ff; *Berger/Wakounig in Berger/Schefzig/Tschiderer/Wakounig* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> (2023) § 1 Rz 24 ff; *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2024 (2024), UStG § 1 Rz 22 f. Zur deutschen Rechtslage siehe etwa *Nieskens in Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG (212. Lfg, 2024) § 1 Rn 901 ff; *Oelmaier in Sölch/Ringleb* (Hrsg), UStG (102. Lfg, 2024) § 1 Rn 48 ff.
  - 13 Siehe *Lippross*, Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht, Systematische Darstellung mit kritischer Würdigung aktueller Rechtsprechung und der Verwaltungsanweisungen, DStZ 2013, 433; *Weber*, Umsatzsteuerbarkeit von Zuschüssen der öffentlichen Hand (Teil 1), UVR 2019, 182; *Weber*, Umsatzsteuerbarkeit von Zuschüssen der öffentlichen Hand (Teil 2), UVR 2019, 220.

wurde, fehlt ein kompaktes Werk, welches die maßgeblichen Kriterien unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen in der Rsp wissenschaftlich fundiert und praxisnahe aufbereitet. Darüber hinaus wurden Lösungsansätze für die (nachträgliche) Umsatzsteuerbelastung bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Zuschussgebern bisher kaum diskutiert. Darauf zielt das vorliegende Buch ab.

Der Text stammt aus einer universitären Beschäftigung mit der Thematik und verfolgt daher im Kern einen wissenschaftlichen Ansatz, der jedoch über eine rein rechtsdogmatische Untersuchung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen *de lege lata* hinausgeht. Aus der Perspektive der betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre wird zudem analysiert, welche Konsequenzen sich daraus für Steuerpflichtige ergeben. Darüber hinaus wird aus steuerpolitischer Sicht untersucht, inwiefern der österreichische (und deutsche) Gesetzgeber zum Handeln aufgerufen ist. Damit adressiert das Buch einerseits Steuerpflichtige (und deren Steuerberater) sowie Finanzverwaltungen und bietet diesen einen kompakten Leitfaden für die umsatzsteuerliche Einstufung von Zuschüssen in der Praxis. Andererseits richtet sich das Buch aufgrund seines steuerpolitischen Ansatzes auch an die Legislative.

Ausgangspunkt sind die umsatzsteuerlichen Grundprinzipien, an denen sich die Umsatzbesteuerung von Zuschüssen zu orientieren hat. Diese bilden das Fundament für die umsatzsteuerliche Einstufung von Zuschüssen und werden daher in einem ersten Schritt umrissen. Mangels spezifischer umsatzsteuerlicher „Zuschussregeln“ sind zudem die allgemeinen Voraussetzungen für einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch von Bedeutung. Diese werden anhand des unionsrechtlichen Rahmens der MwStSyst-RL und des nationalen UStG unter Berücksichtigung der Rsp des EuGH, des VwGH und des deutschen BFH sowie den Ausführungen im Schrifttum dargestellt.

Auf dieser Grundlage wird sodann das Kernkapitel, die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen *de lege lata*, untersucht. Es werden die Kriterien herausgearbeitet, anhand derer Zuschüsse als Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber, als Entgelt von dritter Seite oder als nicht steuerbarer (echter) Zuschuss einzustufen sind. Je „Zuschusskategorie“ werden auch jeweils die Rsp des VwGH und des BFH kompakt dargestellt und bieten einen Überblick über die vielfältigen Zuschusskonstellationen, die in der Praxis auftreten, und deren umsatzsteuerliche Beurteilung durch die Gerichte.

Anschließend werden Abgrenzungsfragen diskutiert und die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen *de lege lata* einer kritischen Würdigung unterworfen. Die mehrstufige Judikative wird zudem dahingehend beurteilt, ob die Rechtsprechungslinien des BFH und des VwGH jener des EuGH entsprechen bzw werden etwaige Divergenzen beleuchtet. Aufgrund des Spielraums, der den nationalen Gerichten eingeräumt wird, wird auch untersucht, ob zwischen den nationalen

Rechtsprechungslinien ein Gleichklang in sachverhaltsbezogen gleichmäßigen und harmonischen Anwendung der MwStSyst-RL besteht. Zudem wird der Frage auf den Grund gegangen, weshalb die Gerichte scheinbar vergleichbare Sachverhalte umsatzsteuerlich häufig dennoch unterschiedlich behandeln. Vor diesem Hintergrund sei vor der schlichten Übertragung einer Rsp auf einen scheinbar vergleichbaren Sachverhalt gewarnt.

Aus Perspektive der betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre wird analysiert, welche Auswirkungen die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen auf die Entscheidungen des Zuschussgebers entfaltet. Untersucht werden die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen auf die Entscheidungen des Zuschussgebers, insb hinsichtlich der Gewährung von Zuschüssen dem Grunde und der Höhe nach, wobei zwischen vorsteuerabzugsberechtigten und nicht vorsteuerabzugsberechtigten Zuschussgebern differenziert wird.

Abschließend steht die unionsrechtliche Mehrwertsteuergruppe bzw die österreichische Organschaftsregelung im Fokus. Zunächst wird der unionsrechtliche Rahmen der fakultativen Mehrwertsteuergruppe (Art 11 MwStSyst-RL) dargelegt, daran anschließend die österreichische Umsetzung durch die Organschaftsregelung (§ 2 Abs 2 Z 2 UStG). Die österreichische Organschaftsregelung entspricht im Übrigen nahezu wörtlich der deutschen Organschaftsregelung (§ 2 Abs 2 Z 2 dUStG), weshalb zum einen auch Ausführungen des deutschen Schrifttums einbezogen werden und zum anderen die hier getroffenen Aussagen auch für Deutschland von Bedeutung sein können. Auf dieser Grundlage wird beurteilt, ob die Mehrwertsteuergruppe ein Lösungsansatz für steuerbare Zuschüsse zwischen verbundenen Rechtsträgern sein kann, die mangels Vorsteuerabzug des Zuschussgebers zur Kostenbelastung werden, und ob und inwiefern die österreichische (bzw deutsche) Organschaftsregelung für diese Zwecke ggf einer Reformierung bedarf.

### 1.3. Gang der Untersuchung

Das Buch ist wie folgt aufgebaut: Nach der Einleitung (Kapitel 1.) werden in Kapitel 2. die umsatzsteuerlichen Grundprinzipien umrissen, die sowohl den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch als auch die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen geleiten. In Kapitel 3. werden sodann die Voraussetzungen für den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch im Allgemeinen unter Berücksichtigung der Judikatur, der Ansicht der Finanzverwaltung sowie den Ausführungen im Schrifttum beurteilt.

Darauf aufbauend wird in Kapitel 4. das Kernthema der Zuschüsse behandelt. Es werden die Kriterien herausgearbeitet, anhand derer (i) (unechte) Zuschüsse als Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber, (ii) (unechte) Zuschüsse als Entgelt von dritter Seite oder (iii) (echte) Zuschüsse als nicht steuerbar einzustufen sind. Die vielfältige Judikatur sowohl des VwGH als auch des BFH wird nach jeder

## 1. Einleitung

---

Zuschusskategorie überblicksartig dargestellt. Daran anknüpfend werden Abgrenzungsfragen diskutiert und die Ergebnisse einer kritischen Würdigung unterzogen. Das abschließende Zwischenfazit bietet eine kompakte Zusammenfassung über die für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Zuschüssen maßgeblichen Kriterien.

Sodann werden in Kapitel 5. die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen aus Perspektive der betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre untersucht. Beurteilt wird die Wirkung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen auf die Entscheidungen des Zuschussgebers, insb hinsichtlich Gewährung von Zuschüssen dem Grunde und der Höhe nach, wobei zwischen Zuschüssen als direktes Leistungsentgelt und Zuschüssen als Entgelt von dritter Seite einerseits und der Vorsteuerabzugsberechtigung des Zuschussgebers andererseits differenziert wird. Anschließend wird in Kapitel 6. untersucht, ob das Instrument der Mehrwertsteuergruppe ein potenzieller Lösungsansatz für steuerbare Zuschüsse sein kann, die von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Zuschussgebern – insb Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit – an verbundene Rechtsträger gewährt werden. Daran schließt sich die Frage an, welchen steuerpolitischen Reformierungen die österreichische (und deutsche) Organschaftsregelung ggf zu unterziehen wäre. Abschließend werden die Ergebnisse in Kapitel 7. zusammengefasst und ein Fazit gezogen.

## 2. Relevante Grundprinzipien

### 2.1. Ziel und Zweck der Umsatzsteuer

#### 2.1.1. Relevanz systembildender Prinzipien

Die Interpretation von Rechtsnormen erfolgt im Allgemeinen durch eine wörtliche, logische, systematische und teleologische Auslegung.<sup>14</sup> Die Auslegungsmethoden erfordern, dass dem Gesetz systembildende Prinzipien und übergeordnete Wertungen zu entnehmen sind.<sup>15</sup> Folglich ist zunächst zu erörtern, welchen Grundprinzipien die Umsatzsteuer folgt.

#### 2.1.2. Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und Verbrauchsteuer

Im Allgemeinen knüpfen Verkehrssteuern an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen an, wobei ihr Steuergegenstand primär Vorgänge des Rechtsverkehrs oder des Wirtschaftsverkehrs sind.<sup>16</sup> Verbrauchsteuern hingegen erfassen den Verbrauch bestimmter Güter im Inland,<sup>17</sup> wobei *Verbrauch* im Allgemeinen die Verwendung eines Gutes oder das Verbrauchen oder Aufbrauchen eines Gutes bezeichnet.<sup>18</sup>

Gegenstand von Diskussionen war lange Zeit, ob die USt den Verkehrssteuern oder den Verbrauchsteuern zuzuordnen ist. Der VwGH erkennt in der Umsatzsteuer sowohl Merkmale der Verkehrsteuer<sup>19</sup> als auch der Verbrauchsteuer<sup>20</sup> und führt aus: „Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine mit der Technik einer Verkehrssteuer erhobene (allgemeine) Verbrauchsteuer.“<sup>21</sup> Dieser Ansicht folgt auch die hL,<sup>22</sup> wonach die Umsatzsteuer rechtstechnisch eine (allgemeine) Verkehrssteuer, ihrer Belastungskonzeption nach jedoch eine allgemeine (materielle) Verbrauchsteuer bzw eine allgemeine Einkommensverwendungssteuer ist.

Dies ist überzeugend, da die Umsatzsteuer an Lieferungen und sonstige Leistungen als tatsächliche Handlungen des Wirtschaftsverkehrs anknüpft und somit Charakteristika einer Verkehrssteuer aufweist. Gleichzeitig zielt die Umsatzsteuer aufgrund ihrer Systematik darauf ab, nur solche wirtschaftlichen Vorgänge zu belasten, die im Zusammenhang mit Endverbrauchern stehen. Rechtlich, wenngleich

---

14 Vgl Bydlinski, Grundzüge der juristischen Methodenlehre<sup>3</sup> (2018).

15 Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>6</sup> (2024) Einf Tz 30.

16 Vgl Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019) Tz 951.

17 Vgl Summersberger in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019) Tz 702.

18 Vgl Wiktionary, <https://de.wiktionary.org/wiki/Verbrauch> (abgerufen: 6.1.2023).

19 Vgl etwa VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003.

20 Vgl VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0039.

21 VwGH 23.10.1987, 86/17/0108.

22 Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>6</sup> (2024) Einf Tz 32 ff; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019) Tz 200; Stadie in Rau/Dürrwächter (Hrsg), UStG (212. Lfg, 2024) Einf Rn 141; Robisch in Bunjes (Hrsg), UStG<sup>23</sup> (2024) Vor § 1 Einleitende Hinweise zum Umsatzsteuerrecht, Rn 25.

## 2. Relevante Grundprinzipien

---

nicht notwendigerweise ökonomisch,<sup>23</sup> trägt die wirtschaftliche Belastung der USt nämlich nicht der leistende Unternehmer, sondern – aufgrund des Prinzips des Vorsteuerabzugs – der leistungsempfangende Endverbraucher. Eine Verbrauchsteuer ist sie daher (nur) insofern, als eine Leistung gegen Entgelt an einen Endverbraucher erbracht wird.<sup>24</sup>

Den Verbrauchsteuercharakter unterstreicht auch Art 1 Abs 2 MwStSyst-RL, wonach das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz beruht, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen „eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer“ anzuwenden ist.<sup>25</sup> Ebenso betont der EuGH in stRsp,<sup>26</sup> dass ein Verbrauch eine notwendige Voraussetzung für einen umsatzsteuerlich relevanten Vorgang ist. Dieser konzeptionelle Hintergrund, nämlich die gleichmäßige Erfassung der konsumtiven Einkommensverwendung, ist im Rahmen der teleologischen und systematischen Auslegung des UStG zu berücksichtigen.<sup>27</sup>

### 2.1.3. Leistungserbringung als umsatzsteuerlicher Anknüpfungspunkt

Der tatsächliche Verbrauch ist in aller Regel nicht als technischer Anknüpfungspunkt für die Steuererhebung geeignet.<sup>28</sup> Daher knüpft die Umsatzsteuer nicht an den tatsächlichen Verbrauch an, sondern an spezifische vorgelagerte Vorgänge gem Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL, wonach Lieferungen von Gegenständen, der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, die Erbringung von Dienstleistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen die umsatzsteuerlichen Anknüpfungspunkte bilden. Ebenso verdeutlicht dies Art 63 MwStSyst-RL, wonach der Steuerstatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen erfolgt oder die Dienstleistung erbracht wird. Dabei wird nicht an Rechtsakte (Verpflichtungsgeschäfte) angeknüpft, sondern an tatsächliche Vorgänge des Wirtschaftslebens, nämlich Lieferungen und sonstige Leistungen.<sup>29</sup> Besteuert wird daher nicht der tatsächliche Verbrauch, sondern die Ausgaben für den Verbrauch.<sup>30</sup> Damit wird auch den Grundsätzen der Effizienz, Rechtssicherheit und Einfachheit Rechnung getragen.

---

23 So auch *OECD*, Consumption Tax Trends (2022) 20.

24 IdS auch *OECD*, International VAT/GST Guidelines (2017) 14.

25 Siehe auch EuGH 3.10.2006, C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, Rn 21; 7.10.2010, C-53/09 und C-55/09, *Loyalty Management UK Ltd und Baxi Group*, Rn 39.

26 Vgl ua EuGH 29.2.1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 19 f; 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, Rn 20.

27 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>6</sup> (2024) Einf Tz 37.

28 Vgl *OECD*, International VAT/GST Guidelines (2008) 23.

29 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>6</sup> (2024) Einf Tz 33.

30 Vgl *Englisch*, VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes, in *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg), Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences (2009), Kapitel 4.1; *van Brederode/Thang*, Subsidies and Value-Added Tax: A Comparative Study of Law and Practice in Canada and the European Union, *Canadian Tax Journal* 2019, 533 (534).

### 2.1.4. Neutralität der Umsatzsteuer

Der Grundsatz der Neutralität beinhaltet zwei Grundaussagen: Zum einen den Grundsatz der Gleichbehandlung verschiedener Leistungen,<sup>31</sup> zum anderen den Grundsatz der vollständigen Entlastung des Unternehmers von der Umsatzsteuer.<sup>32</sup> Die MwStSyst-RL sieht vor, dass Wettbewerbsneutralität in dem Sinne erwirkt werden soll, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, innerhalb eines Mitgliedstaats ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.<sup>33</sup>

Auch das Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Neutralitätsprinzips<sup>34</sup> und soll im Ergebnis dazu führen, dass nur Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet werden.<sup>35</sup> Der Vorsteuerabzug soll den Unternehmer vollständig von der Umsatzsteuer entlasten, die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldet und entrichtet wurde, sofern diese Tätigkeit selbst der Umsatzsteuer unterliegt.<sup>36</sup> Ohne den Mechanismus des Vorsteuerabzugs würde hingegen die Umsatzsteuer auf mehreren Ebenen zu einer Akkumulierung führen und die Belastung von der Länge der Wertschöpfungskette abhängig machen.

Die Neutralität der Umsatzsteuer als solche ist keine Regel des Primärrechts, sondern vielmehr ein Auslegungsgrundsatz, der nach stRsp des EuGH<sup>37</sup> bei der Interpretation von umsatzsteuerlichen Normen zu berücksichtigen ist. Eine Durchbrechung des Prinzips findet insofern statt, als ausnahmsweise der Vorsteuerabzug auch in der Unternehmenskette nicht möglich ist, so etwa bei Vorsteuern im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Ausgangsumsätzen oder im Zusammenhang mit ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwendungen.<sup>38</sup>

31 Vgl EuGH 12.2.2009, C-515/07, *VNLTO*, Rn 27, „das Mehrwertsteuersystem sucht [...] völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten [...]“; 15.11.2012, C-174/11, *Zimmermann*, Rn 48 ff; 27.6.2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, Rn 28; siehe auch VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075.

32 Vgl EuGH 15.11.2012, C-174/11, *Zimmermann*, Rn 47; 8.2.2018, C-380/16, *Kommission/Deutschland*, Rn 52. Vgl *Klenk in Sölch/Ringleb* (Hrsg), UStG (102. Lfg, 2024) Vor § 1 Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht, Rn 10.

33 Vgl Erwägungsgrund sieben MwStSyst-RL.

34 Vgl *Klenk in Sölch/Ringleb* (Hrsg), UStG (102. Lfg, 2024) Vor § 1 Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht, Rn 10.

35 Wenngleich die Umsatzsteuer nicht darauf abzielt, Unternehmer zu belasten, so kommt ihnen bei der Steuererhebung eine maßgebliche Rolle zu, vgl *Europäische Kommission*, Green Paper on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM(2010) 695 final, 4; *OECD*, Guidelines on Neutrality (2011) 3.

36 Vgl ua EuGH 13.3.2008, C-437/06, *Securenta*, Rn 25; 12.7.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, Rn 43; siehe auch *Höink*. Kommunale Unternehmen und Betätigungen, in *Hidien/Jürgens* (Hrsg), Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2023) § 16 Rn 10; *Robisch in Bunjes* (Hrsg), UStG<sup>23</sup> (2024) Vor § 1 Einleitende Hinweise zum Umsatzsteuerrecht, Rn 19 f.

37 Vgl EuGH 15.11.2012, C-174/11, *Zimmermann*, Rn 50; 13.3.2014, C-204/13, *Heinz Malburg*, Rn 43; 8.2.2018, C-380/16, *Kommission/Deutschland*, Rn 58.

38 Vgl *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe* (Hrsg), Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019) Tz 209; siehe auch *Robisch in Bunjes* (Hrsg), UStG<sup>23</sup> (2024) Vor § 1 Einleitende Hinweise zum Umsatzsteuerrecht, Rn 19.

### 2.2. Ausübung einer nachhaltigen und selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit als Voraussetzung für steuerbare Umsätze

#### 2.2.1. Der Begriff des Steuerpflichtigen

Die Beurteilung einer Leistung als steuerbar oder nicht steuerbar setzt zunächst voraus, dass ein Steuerpflichtiger die Leistung erbringt; umgekehrt liegt von vornherein keine steuerbare Leistung vor, wenn diese von einem nicht Steuerpflichtigen erbracht wird. Folglich ist dies ein zentrales Element für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der MwStSyst-RL.<sup>39</sup> Art 9 MwStSyst-RL normiert, dass „[a]ls ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.“

Der EuGH versteht unter dem Steuerpflichtigen eine Person oder ein Gebilde, das die Fähigkeit besitzt, als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates tätig zu werden.<sup>40</sup> Diese Begrifflichkeit hat der österreichische Gesetzgeber nicht übernommen, ohne damit inhaltliche Abweichungen herbeiführen zu wollen.<sup>41</sup> § 2 UStG knüpft begrifflich vielmehr an die Vorgängerregelung des UStG 1972 und die korrespondierende deutsche Vorschrift<sup>42</sup> an, und verlangt nach einem „Unternehmer“, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die Auslegung hat allenfalls unionsrechtskonform zu erfolgen.<sup>43</sup> Die Unternehmereigenschaft besteht bereits, wenn durch objektive Anhaltspunkte die Absicht feststellbar ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben;<sup>44</sup> die tatsächliche Erzielung von Einnahmen ist nicht erforderlich.

Der Begriff des Steuerpflichtigen bzw. Unternehmers ist nicht auf bestimmte Rechtsformen eingeschränkt; vielmehr kommen unabhängig vom Bestehen einer eigenen Rechtspersönlichkeit oder Rechtsfähigkeit natürliche und juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts in Betracht.<sup>45</sup> Eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform besteht nicht.<sup>46</sup> Erforderlich ist, dass es sich um ein rechtsfähiges Gebilde handelt, weil die Erbringung von steuerbaren Umsätzen ein Rechtsver-

39 Vgl. *Bräumann*, Die Grundsätze der wirtschaftlichen Tätigkeit, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 77.

40 Vgl. etwa EuGH 20.10.1993, C-10/92, *Maurizio Balocchi*, Rn 25; siehe auch *Englisch* in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*<sup>25</sup> (2024) § 17 Rz 33.

41 Der Gesetzgeber beurteilte § 2 UStG vielmehr dem Art 4 Abs 1 und 2 der 6. MwSt-RL entsprechend; vgl. ErläutRV 1715 BlgNR 18. GP 47.

42 Siehe § 2 dUStG.

43 Der EuGH fordert eine autonome und einheitliche Auslegung der Mitgliedstaaten, siehe EuGH 7.8.2018, C-16/17, *TGE Gas Engineering*, Rn 40; siehe auch *Stadie* in *Rau/Dürrewächter* (Hrsg.), UStG (212. Lfg, 2024) § 2 Rn 47.

44 Vgl. EuGH 2.6.2016, C-263/15, *Lajvér*, Rn 32.

45 Vgl. EuGH 29.9.2015, C-276/14, *Gmina Wrocław*, Rn 28; siehe auch EuGH 27.1.2000, C-23/98, *Heerma*, Rn 8; *Stadie* in *Rau/Dürrewächter* (Hrsg.), UStG (212. Lfg, 2024) § 2 Rn 195.

46 Vgl. *Stadie* in *Rau/Dürrewächter* (Hrsg.), UStG (212. Lfg, 2024) § 2 Rn 195.