

## **Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994**

**BGBI. Nr. 663/1994**

idF BGBI. Nr. 819/1994; 21/1995; 50/1995; 831/1995; 201/1996; 756/1996; I 123/1997; I 9/1998; I 79/1998; I 126/1998; I 28/1999; I 106/1999; I 194/1999; I 29/2000; I 142/2000; I 47/2001; I 59/2001; I 144/2001; I 56/2002; I 100/2002; I 132/2002; I 10/2003; I 71/2003; I 134/2003; I 27/2004; I 180/2004; I 103/2005; I 105/2005; I 101/2006; I 24/2007; I 45/2007; I 99/2007; I 132/2008; I 140/2008; I 52/2009; I 135/2009; I 34/2010; I 54/2010; I 111/2010; I 76/2011; I 22/2012; I 53/2012; I 112/2012; I 63/2013; I 13/2014; I 40/2014; I 118/2015; I 163/2015; I 117/2016; 106/2017

### **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) (*Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 34/2010*)
  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.**

UStR zu § 1:

	<b>Rz</b>		<b>Rz</b>
<b>1. Steuergegenstand .....</b>	<b>1</b>	Gleichzeitiger Wechsel sämtlicher	
<b>1.1 Leistungsaustausch .....</b>	<b>1</b>	Gesellschafter .....	41
1.1.1 Fruchtgenuss .....	3	Ausscheiden von Gesellschaftern	
1.1.2 Gutscheine .....	4	bei Personengesellschaften .....	43
1.1.3 Habilitationsstipendien .....	5	Ausscheiden des vorletzen	
1.1.4 Zinsen vor Leistungserbringung .....	6	Gesellschafters .....	45
1.1.5 Einräumung eines Bierlieferungs- rechtes .....	7	Auflösung von Gesellschaften .....	48
1.1.6 Weitere Fälle zum Leistungs- austausch .....	8	Umwandlungen .....	49-56
1.1.7 Schadenersatz .....	9	Formwechselnde Umwandlung .....	49
Allgemeines .....	9	Übertragende Umwandlung .....	50
Deliktischer Schadenersatz .....	10	Verschmelzung .....	52
Vertragliche Haftung .....	11-18	Vorgänge nach dem UmGrStG .....	54
Annahmeverzug, Lieferverzug .....	11	Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter .....	57-58
Gewährleistung .....	12	Allgemein .....	57
Garantieleistungen im Kfz-Handel .....	13	Unternehmereigenschaft des	
Nichterfüllung .....	15	Gesellschafters .....	58
Versicherungsvertrag .....	16	<b>1.2 Eigenverbrauch .....</b>	<b>s. Rz 79</b>
Vorzeitige Auflösung eines Leasing- vertrages .....	18a	1.2.1 Aufwandseigenverbrauch .....	59
Schadenersatz auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften .....	19	1.2.2 Den Lieferungen und sonstigen Leis- tungen gleichgestellter Eigenverbrauch ..	60
1.1.8 Mahngebühren .....	21	Sachzuwendungen an Arbeitnehmer ...	66-73
1.1.9 Subventionen .....	22	Geringfügigkeitsgrenze .....	67
Allgemeines .....	22	Freiwilliger Sozialaufwand .....	68
Zuschuss als Entgelt für eine Leistung ....	24	Beförderungsleistungen .....	69
Zuschuss als Entgelt von dritter Seite ....	25	Beherbergung und Verköstigung .....	70
Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss .....	26	Garagierung .....	73
Finanzierung von Forschungsvorhaben .....	29	Jobticket .....	74
1.1.10 Mitgliedsbeiträge .....	33	<b>1.3 Einfuhr .....</b>	101
1.1.11 Leistungsaustausch bei Gesell- schaftsverhältnissen .....	35	1.3.1 Der steuerrechtliche Begriff der Einfuhr im System der Mehr- wertsteuer .....	101
Allgemeines .....	35	1.3.2 Einfuhr von Gegenständen .....	102
Gründung von Gesellschaften .....	36	1.3.3 Behörden und anzuwendende Rechtsvorschriften .....	105
Eintritt, Ausscheiden, Wechsel von Gesellschaftern .....	38-47	<b>2. Inland, Ausland .....</b>	141
Eintritt .....	38	<b>3. Gemeinschaftsgebiet, Drittlands- gebiet .....</b>	146
Wechsel von Gesellschaftern .....	39	3.1 Gemeinschaftsgebiet .....	146
		3.2 Drittlandsgebiet .....	148

## 1. Steuergegenstand

### 1.1 Leistungsaustausch

- 1 Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt zB beim **echten Schadenersatz**, beim **echten Mitgliedsbeitrag** oder beim **echten Zuschuss**.
- 2 Die Höhe der Gegenleistung ist hingegen ohne Bedeutung, Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein (VwGH 12.12.1952, 2757/50). Ein Leistungsaustausch kann weder durch eine privatrechtliche Vereinbarung noch durch einen Hoheitsakt rückgängig gemacht werden (VwGH 8.9.1983, 81/15/0123). Im Bereich der USt gilt der Grundsatz der **Unteilbarkeit der Leistung**, wonach zu prüfen ist, ob zur Gänze Unentgeltlichkeit oder Entgeltlichkeit vorliegt (VwGH 11.9.1989, 88/15/0129).

#### Leistungsaustausch – Einzelfälle

##### 1.1.1 Fruchtgenuss

- 3 Die **unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes** gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses begründet mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch. **Die ertragsteuerliche Substanzabgeltung (EStR 2000 Rz 112) ist Entgelt des Vorbehaltfruchtgenussberechtigten für eine sonstige Leistung des zivilrechtlichen Eigentümers.**

##### 1.1.2 Gutscheine

- 4 Die **Veräußerung von Gutscheinen** (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliegt nicht der Anzahlungsbesteuerung (siehe Rz 2607).

##### 1.1.3 Habilitationsstipendien

- 5 Ein Stipendium, das nicht mit einer Gegenleistung verbunden ist, stellt kein umsatzsteuerbares Entgelt dar.

##### 1.1.4 Zinsen vor Leistungserbringung

- 6 **Zinsen für einen Zahlungsaufschub**, die ein liefernder oder leistender Unternehmer von einem Kunden vor Leistungserbringung verlangt, sind kein Entgelt für einen Kredit, sondern Bestandteil des zu versteuernden Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung (EuGH vom 27.10.1993, Rs C-281/91).

Bezüglich Zinsen nach Leistungserbringung siehe § 6 Rz 754 bis 765.

##### 1.1.5 Einräumung eines Bierlieferungsrechtes

- 7 In der Gewährung von so genannten Abschreibungsdarlehen oder der Hingabe von Wirtschaftsgütern seitens der Brauerei gegen eine Bierabnahmeverpflichtung durch die Gastwirte wird ein Leistungsaustausch angenommen. Der Gastwirt muss den Gegenwert für das eingeräumte Bierlieferungsrecht der USt unterwerfen. Die Brauerei hat bei ordnungsgemäßer Rechnungslegung das Recht auf einen Vorsteuerabzug. Es liegt ein **Erwerb im Tauschwege** vor, wenn der Gastwirt von der Brauerei Anlagegüter als Gegenleistung für die Bezugsverpflichtung erhält (VwGH 16.3.1989, 88/14/0055, zur Einkommensteuer). Entgelt der Abnahmeverpflichtung ist der gemeine Wert des Zinsvorteils. Besteht die Leistung der Brauerei in der Zurverfügungstellung von Einrichtungsgegenständen, so erbringt auch sie eine steuerpflichtige Leistung. Entgelt ist die Bezugsverpflichtung, deren Wert sich indirekt aus dem Wert der Einrichtungsgegenstände ergibt.

### 1.1.6 Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

8

- Abbauverträge: Entgelte, die für den Abbau von Bodensubstanz geleistet werden, werden für das Recht auf Materialentnahme gegeben und sind steuerbar (VwGH 23.10.1990, 89/14/0067).
- Anschlussgebühren: Der Wert eigener Grabungsarbeiten der Abnehmer (Anschlussinteressenten) ist bei der Herstellung eines Strom-, Wasser- und Gasanschlusses nicht Teil des Entgelts für die Einräumung der genannten Bezugsrechte, sofern es sich bei den Abnehmern nicht um Unternehmer handelt.
- Die Überlassung von Arbeitskräften gegen Erstattung der Lohnkosten ist steuerbar (VwGH 17.11.1966, 0125/66).
- Zahlungen für den Erwerb einer Dienstbarkeit der Dulding eines erhöhten Grundwasserstandes im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kraftwerkes sind steuerbar (VwGH 14.6.1988, 87/14/0014).
- Entschädigungen für entgehende Einnahmen aus einem Fischereirecht sind nicht umsatzsteuerbar (VwGH 9.2.1962, 1266/61).
- Das Entgelt, das ein Grundeigentümer von einer Elektrizitätsgesellschaft für die Dulding der Führung von Leitungen im Luftraum über seiner Liegenschaft erhält (Leitungsdienstbarkeit), ist umsatzsteuerbar (VwGH 27.4.1972, 1698/71).
- Eine im Falle der Räumung eines Bestandobjektes vertraglich vereinbarte Entschädigung ist steuerbar (VwGH 22.2.1963, 1308/60). Dies gilt auch dann, wenn der Bestandnehmer auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Räumung gezwungen werden hätte können (VwGH 19.2.1970, 0544/68).
- Rennpreise für die erfolgreiche Teilnahme an Pferderennen sind steuerbar, da der Preis für eine konkrete Leistung gewährt wird.
- Der Verzicht auf ein Wassernutzungsrecht gegen Entschädigung und Lieferung von elektrischer Energie ist steuerbar (VwGH 28.3.1958, 1405/57).
- Die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht ist nicht steuerbar, auch dann nicht, wenn die Wahrnehmung, deren Schilderung von dem Zeugen vor Gericht erwartet wird, im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit gemacht worden sein sollte (VwGH 14.2.1986, 86/17/0023, VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181).
- Das Entgelt für Flugscheine ist steuerbar, auch wenn die Fluggäste die ausgegebenen Flugscheine nicht benutzt haben und sie für diese keine Erstattung erhalten können. Der von den Fluggesellschaften einbehaltene Betrag dient nicht der Entschädigung für einen infolge des Nichtantritts eines Fluges durch einen Fluggast entstandenen Schaden, sondern es handelt sich dabei um ein Entgelt (vgl. EuGH 23.12.2015, verb. Rs C-250/14, *Air France-KLM* und Rs C-289/14, *Hop!-Brit Air SAS*). Zur allenfalls anwendbaren Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 siehe Rz 727 ff.
- Züchterprämien, die ein Rennverein als eine Belohnung für die Herbeiführung eines Erfolges (Züchtung des siegreichen Pferdes im Inland) einem unbestimmten Personenkreis von Züchtern gewährt, sind nicht steuerbar (VwGH 4.12.1978, 2507/77).
- Die für die Errichtung von Nationalparks notwendigen Flächen werden entweder angepachtet oder angekauft (zB Art. VI Abs. 2 BGBI. I Nr. 75/1999, Art. 15a B-VG Vereinbarung Bund – Burgenland Erhaltung des Nationalparks Neusiedler See–Seewinkel) oder vom Grundeigentümer oder sonstigen Nutzungsberechtigten dem Bund bzw. Land gegen Zahlung einer Entschädigung oder Einlösung überlassen. Die aus dem Titel der Nationalparkerklärung an die Grundeigentümer und an sonstige Nutzungsberechtigte zu leistenden Zahlungen (zB Art. VII Abs. 2 und 3 BGBI. I Nr. 58/1998) stellen ein Leistungsentgelt dar (vgl. Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2001, AÖF Nr. 261/2001, Punkt 1).

Ist die Nutzungsüberlassung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen, kommt hierfür die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zur Anwendung. In Rechnungen über derartige Umsätze ist ein sonderter Steueraus-

weis nur zulässig, wenn gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur steuerpflichtigen Behandlung optiert wurde (siehe § 6 Rz 899).

Wurden die Jagd- und Fischereirechte verpachtet und werden dem Pächter Zahlungen für Beeinträchtigungen geleistet, die sich aus der Einschränkung der Jagd- und Fischereiausübungsrrechte im Nationalparkgebiet ergeben (zB Art. VI Abs. 2 Z 3 BGBI. I Nr. 75/1999), so unterliegen diese Zahlungen als echte Subvention nicht der Umsatzsteuer.

- Kauft ein Factor Forderungen unter Übernahme des Ausfallsrisikos auf und berechnet er dafür seinen Kunden Gebühren, übt er damit eine steuerbare Tätigkeit aus. Diese Tätigkeit stellt eine Einziehung von Forderungen dar, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 nicht steuerfrei ist (EuGH 26.6.2003, Rs C-305/01, „MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH“). Eine steuerbare entgeltliche Tätigkeit liegt jedoch nicht vor, wenn der Unternehmer auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft und der Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt (EuGH 27.10.2011, Rs C-93/10, „GFKL Financial Services AG“).

**Beispiel:**

Ein Forderungskäufer A erwirbt von einer Bank B fällig gestellte und gekündigte Kredite (Nominalwert von 1,0 Mio. Euro). Als realisierbarer Wert dieser Forderungen wurde nach Einschätzung der Parteien ein Betrag von 500.000 Euro ermittelt. B übernimmt keine Haftung für die Einbringlichkeit der Forderungen, führt aber weiterhin die Kreditverwaltung bzw. -einziehung durch. Als Kaufpreis wird der einvernehmlich ermittelte tatsächliche wirtschaftliche Wert der Forderungen in Höhe von 500.000 Euro vereinbart.

**Lösung:**

A erhält für die Übernahme des Ausfallsrisikos kein Entgelt, weil er den vereinbarten tatsächlichen Wert der Forderungen zahlen muss. Die Differenz zum Nennwert spiegelt den Wertverlust wider. Es liegt daher mangels einer Gegenleistung diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit des A vor. Die Risikoübernahme ist somit nicht steuerbar. Das würde auch gelten, wenn A – ohne entsprechende Anpassung des Kaufpreises – die Einziehungsmaßnahmen selbst durchführt.

Die Bank B erbringt eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 steuerfreie Forderungsabtretung. Die vereinbarungsgemäß für A durchgeführten Einziehungsmaßnahmen stellen unselbstständige Nebenleistungen zum steuerfreien Forderungsverkauf dar.

- Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs C-442/01, „KapHag Renditefonds 35“).
- Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die erstmalige oder zusätzliche Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (zB Aktien oder GmbH-Anteilen) zur Aufbringung von Kapital keinen steuerbaren Umsatz dar (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, „Kretztechnik AG“).
- „Einmalzahlungen“ an Fernwärmegenossenschaften (zB Baukostenbeiträge, Anschlussgebühren, Beitragsgebühren, nicht rückzahlbare Eigenkapitalzuschüsse), die mit einer Leistung der Genossenschaft an den einzelnen Genossenschafter in Zusammenhang stehen, sind steuerbare und steuerpflichtige Leistungsentgelte (zB VwGH 26.6.2007, 2004/13/0082, nicht rückzahlbarer Eigenkapitalzuschuss als Entgelt für die Verschaffung des Rechtes auf Fernwärmebezug).
- Zahlungsansprüche aufgrund des Marktordnungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 55/2007: Die entgeltliche Übertragung (= Veräußerung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 55/2007, ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung, da insoweit kein Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen ausgeführt wird. Erfolgt die endgültige Übertragung (= Veräußerung) bzw. die Verpachtung (= vorübergehende Überlassung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz

2007, BGBl. I Nr. 55/2007, im Zusammenhang mit Verkäufen bzw. Verpachtungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen, stellen die Übertragung der Zahlungsansprüche und die Grundstückstransaktion jeweils eigenständige Hauptleistungen dar. Die Steuerbefreiungen gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 sind für die Übertragung der Zahlungsansprüche nicht anwendbar. Sofern für die Übertragung bzw. Verpachtung des Zahlungsanspruches kein gesonderter Entgeltsbestandteil vereinbart wurde, kann jedoch – aus Vereinfachungsgründen – von einer gesonderten umsatzsteuerlichen Erfassung der Übertragung bzw. Verpachtung der Zahlungsansprüche Abstand genommen werden.

Zur Behandlung der Zahlungsansprüche bei pauschalierten Landwirten siehe § 22 Rz 2885 und Rz 2886.

- Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, BGBl. Nr. 189/1955, nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl. Nr. 324/1977, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.
- **Die Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß § 42b UrhG durch Verpflichtete an Verwertungsgesellschaften unterliegt ab 1.1.2018 nicht der Umsatzsteuer (vgl. EuGH 18.1.2017, Rs C-37/16, SAWP). Der Verkauf durch den Verpflichteten an den Kunden und die Dienstleistung der Verwertungsgesellschaft an den Rechteinhaber sind hiervon nicht betroffen.**

### 1.1.7 Schadenersatz

#### Allgemeines

9

Das UStG 1994 kennt den Begriff „Schadenersatz“ nicht, er stammt aus dem bürgerlichen Recht. Umsatzsteuerlich ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder echter, nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegt (VwGH 8.2.1963, 0162/62, 27.04.1972, 1698/71). **Echter Schadenersatz** wird auf Grund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung, für einen Schaden einstehen zu müssen, geleistet. Er ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung.

#### Deliktischer Schadenersatz

10

iSd § 1295 ABGB haftet der „Beschädiger“ für Vertragsverletzungen und für deliktisches Verhalten. Er hat den aus Verschulden (Vorsatz/Fahrlässigkeit) zugefügten Schaden zu ersetzen. Als Schaden wird jeder Nachteil verstanden, der jemandem an Vermögen, Rechten oder seiner Person zugefügt worden ist (§ 1293 ABGB). Die Schadensbehebung hat grundsätzlich durch **Naturalrestitution** zu erfolgen (= Zurückversetzung in den vorigen Stand im Sinne des § 1323 ABGB). Tatsächlich wird im Regelfall **Geldersatz** geleistet. Die Schuldform – grober Vorsatz (Absicht) bis leichte Fahrlässigkeit (Versehen) – bestimmt den Umfang der Ersatzpflicht des Schädigers (§ 1324 ABGB).

#### Beispiel:

Der Unternehmer M hat eine fehlerhafte Maschine an den Kunden K geliefert. Der Fehler ist auf eine mangelhafte Materialprüfung durch M zurückzuführen; er verursacht einen (Vermögens-)Schaden (an einem anderen Gegenstand; hinsichtlich des Liefergegenstandes siehe § 1 Rz 12) bei K in Höhe von 1.500 €.

Beseitigt der Unternehmer M den Schaden selbst, oder lässt er ihn durch einen Dritten beheben (Naturalrestitution), kommt es zu keinem Leistungsaustausch mit dem geschädigten Kunden K.

Leistet der Unternehmer M an den geschädigten Kunden K Geldersatz, liegt mangels Gegenleistung echter, nicht steuerbarer Schadenersatz vor.

Behebt der Geschädigte K den Schaden ohne Auftrag des M zunächst selbst, oder lässt er diesen durch einen Dritten beheben, kommt die Reparatur – wirtschaftlich gesehen – ihm selbst zugute. Die spätere Schadensvergütung durch den Schädiger M begründet nicht die nachträgliche Annahme eines Leistungsaustausches (VwGH 17.4.1989, 87/15/0083).

Wird der Geschädigte K jedoch im Auftrag des Schädigers M als Reparaturunternehmer gegen Entgelt tätig, wandelt er seine Schadenersatzansprüche in solche aus einem Werkvertrag um. Seine Leistung unterliegt ebenso der USt, wie die Leistung eines Dritten an den Schädiger (VwGH 30.4.1970, 0927/69).

### **Vertragliche Haftung**

#### *Annahmeverzug, Lieferverzug*

**11**

Verzögert sich die Vertragserfüllung, weil der Gläubiger die Hauptleistung verspätet annimmt, oder der Schuldner verspätet leistet, können **Vertragsstrafen** (§ 1336 ABGB) oder **Verzugszinsen** (§ 1333 ABGB) anfallen. Diese teilen nicht das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. Sie treten neben die Hauptleistung und beruhen auf einem eigenen Rechtsgrund. Ihre Bezahlung stellt echten Schadenersatz dar (EuGH vom 1.7.1982, Rs C-222/81).

#### *Gewährleistung*

**12**

- Ist die gelieferte Ware mangelhaft und der Mangel behebbar, trifft den Gläubiger – bei rechtzeitiger Mängelrüge – eine verschuldensunabhängige **Verpflichtung zur Mängelbehebung** aus dem Titel der Gewährleistung (§ 932 in Verbindung mit § 933 ABGB). Behebt er den „Schaden“ selbst, kommt es – abgesehen vom ursprünglichen Umsatz – zu keinem Leistungsaustausch.
- Beauftragt er einen dritten Unternehmer mit der Behebung des Mangels, findet ein Leistungsaustausch zwischen dem Gläubiger und dem Dritten statt. Aus der Sicht des Gläubigers liegt **Entgeltsverwendung** vor. Eine vom Dritten in Rechnung gestellte USt ist – unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 – als Vorsteuer abzugsfähig.
- Der Leistungsempfänger kann – anstelle der genannten Verbesserung – auch **Preisminderung** verlangen (§ 932 ABGB). Gleichermaßen gilt, wenn der Leistungsempfänger den Mangel behebt, oder ihn durch einen Dritten beheben lässt. Die zu ersetzen Nachbesserungskosten mindern das ursprüngliche Entgelt des Gläubigers.
- Ist der Mangel der Ware unbehebbar, aber un wesentlich – hindert er somit nicht den ordentlichen, oder vertraglich festgelegten Gebrauch der Ware – kommt nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts nur Preisminderung in Betracht.
- Bei wesentlichen, unbehebbaren Mängeln – diese sind mit wirtschaftlich vernünftigen Mitteln nicht zu beseitigen – kann der Leistungsempfänger die gänzliche Aufhebung des Vertrages fordern. Diese entspricht in ihrer Wirkung einem Rücktritt vom Vertrag. Es kommt zur **Rückgängigmachung der Lieferung**, der ursprüngliche Umsatz fällt rückwirkend weg. Die Berichtigung der Besteuerung ist jedoch – wie bei der Entgeltsminderung – für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994).
- Begeht ein **Bauherr** von einem Bauunternehmer wegen auftretender Gewährleistungsmängel Schadenersatz, und mindert sich dadurch der zivilrechtliche Preis, sind das Entgelt des Bauunternehmers und der Vorsteuerabzug des Bauherrn nach § 16 UStG 1994 zu berichtigten. Eine Rechnungsberichtigung ist nicht erforderlich. Zur Berechnung des zu berichtigenden Entgelts ist die USt aus einem festgesetzten Bruttobetrag mit 20 % herauszurechnen.

#### *Garantieleistungen im Kfz-Handel*

**13**

Führt ein KFZ-Händler (mit Vertragswerkstatt) für seine Abnehmer – in Erfüllung eines Garantievertrags des Herstellers – kostenlose Reparaturen durch, erbringt er steuerbare Leistungen an den Hersteller. Die Vergütungen, die der Händler für seine Arbeitsleistung und das verwendete Material vom Hersteller erhält, sind kein Schadenersatz (VwGH 12.02.1965, 2179/63). Gleichermaßen gilt für Gutschriften, die der Hersteller einem Vertragshändler für die Durchführung von Garantieleistungen gewährt, die bereits im Händlervertrag ausbedungen waren. Dass der KFZ-Händler mit der **Gewährleistungsreparatur** primär eine Verpflichtung gegenüber seinem Käufer erfüllt, die er durch die Ausstellung eines Garantiescheines übernommen hat, ändert nichts am Leistungsaustausch zwis-

schen ihm und der Herstellerfirma (VwGH 08.11.1968, 0479, 0480, 0871/68; VwGH 27.01.1972, 1919/70, 0120/71).

- 14** Dagegen sind Kostenbeiträge eines ausländischen PKW-Herstellers zum **Garantieaufwand des inländischen Generalimporteurs** nicht steuerbar. Der Generalimporteur hat für die Gewährleistungsansprüche der Endabnehmer – durch den Ausbau eines Servicenetzes – vorzusorgen. Die Durchführung der Garantiearbeiten obliegt den Einzelhändlern (den Vertragswerkstätten); sie erbringen damit steuerpflichtige Leistungen an den Generalimporteur. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Generalimporteur und dem Hersteller findet nicht statt (VwGH 21.1.1982, 1301/80).

### Nichterfüllung

- 15** Zahlungen, die ein Vertragsteil (in der Regel der Käufer) auf Grund seines vorzeitigen **Rücktritts vom Vertrag** zu leisten hat, sind nicht umsatzsteuerbar. Unbedingt ist, ob sie bereits bei Vertragsabschluss – für den Fall der Nichterfüllung – vereinbart werden (Stornogebühren – zB wegen Nichtantritts eines Hotelaufenthalts –, Reuegelder nach § 909 ABGB und Vertragsstrafen nach § 1336 ABGB), oder im Zuge des Rücktritts als Entschädigung für entgangenen Gewinn zu leisten sind.

#### Beispiel:

Der Autohändler A schließt mit dem Kunden B einen Vertrag über die Lieferung eines Neuwagens ab; Lieferfrist: 2 Monate. Nach Ablauf der Lieferfrist erklärt sich B außer Stande, den abholbereiten Pkw zu bezahlen und zu übernehmen. Der Kunde B wird zur Zahlung einer Entschädigung von 4.000 Euro verpflichtet.

Der ursprünglich vereinbarte Kaufvertrag kommt nicht zustande. Es ist jedoch zu prüfen, ob der durch den Kunden wegen Nichterfüllung der Vertragspflichten zu entrichtenden Entschädigung eine Gegenleistung des Autohändlers gegenübersteht. Dies ist üblicherweise nicht der Fall; die Entschädigung ist somit nicht umsatzsteuerbar.

### Versicherungsvertrag

- 16** Leistungen von Versicherungsgesellschaften für eingetretene Versicherungsfälle stellen in der Regel **echten Schadenersatz** dar. Der im Schadensfall an den Versicherten bezahlte Geldersatz ist weder eine Gegenleistung für die bezahlten Prämien, noch das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Versicherten. Selbst wenn der zerstörte, beschädigte oder im Fall des Diebstahls später wieder gefundene Gegenstand dem Versicherer lt. Versicherungsvertrag übereignet werden muss, liegt kein Leistungsaustausch vor.

- 17** Durch eine **Warenkreditversicherung** versichert sich der Lieferer einer Ware gegen das Risiko des Forderungsausfalls für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers. Im Versicherungsfall ersetzt die Versicherung vertragsgemäß den beim Lieferer eingetretenen Vermögensschaden. Aufgrund des Forderungsausfalls hat der Lieferer den für die Warenlieferung geschuldeten Steuerbetrag nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 zu berichtigen – korrespondierend zum Vorsteuerabzug des Abnehmers. Die Versicherungsleistung ist nicht umsatzsteuerbar.

- 18** Nach Übergang der Gefahr ist der Käufer einer Ware verpflichtet, den vollen Entgeltsbetrag zu entrichten. Durch den Abschluss einer **Transportversicherung** versichert sich der Käufer gegen das Risiko der Beschädigung oder Zerstörung der Ware auf dem Transportweg. Bezahlt der Versicherer im Schadensfall – im Auftrag des Käufers – an den Verkäufer, liegt nicht Schadenersatz, sondern Entgelt vor.

### Vorzeitige Auflösung eines Leasingvertrages

- 18a** Wird der **Leasingvertrag** auf Grund der Vertragsbestimmungen durch den Leasinggeber infolge Konkurses des Leasingnehmers einseitig vorzeitig aufgelöst, so sind die vom Leasingnehmer für den verbleibenden Zeitraum der ursprünglichen Vertragsdauer noch zu leistenden Zahlungen echter Schadenersatz (VwGH vom 12.11.1990, Zl. 88/15/0081).

Das Gleiche gilt bei Vertragsauflösungen infolge Totalschadens oder Diebstahls des Leasinggegenstandes.

### **Schadenersatz aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften**

**19**

lSD § 41 Abs. 1 ZPO hat die in einem Rechtsstreit unterliegende Partei ihrem Gegner, die durch die Prozessführung verursachten, vom Gericht als notwendig erkannten **Prozesskosten** zu ersetzen. Dieser Kostenersatz ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der obsiegenden Partei, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Dies gilt auch für den Prozesskostenersatz eines in eigener Sache tätigen Rechtsanwalts.

Prozesskosten sind: Anwaltskosten, Gerichtsgebühren, Stempelmarken sowie Pfändungs- und Exekutionsgebühren, die vom Gericht bestimmt werden.

Nach § 393a Abs. 1 StPO hat der Bund im Strafprozess – insbesondere im Falle eines Freispruches des Angeklagten – auf dessen Antrag, einen Beitrag zu den Kosten der Verteidigung zu leisten. Der Beitrag umfasst die nötig gewesenen und vom Angeklagten bestreittenen Barauslagen und in der Regel auch einen Pauschalbetrag zu den Kosten des Verteidigers des Angeklagten. Auch derartige Beiträge sind nicht umsatzsteuerbar.

Der Kostenersatz iZm einer Drittschuldnererklärung nach § 301 EO dient lediglich dazu, Aufwendungen (bzw. sonstige Nachteile), die dem von einem behördlichen Eingriff Betroffenen entstanden sind, (pauschaliert) zu ersetzen und ist daher nicht steuerbar. Das Gleiche gilt für Zeugengebühren (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181) sowie bspw. auch für Kostenersätze im Zusammenhang mit Auskunftserteilungen in strafbehördlichen und gerichtlichen Strafverfahren im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 1 BWG (zu den verrechenbaren Auslagen vgl. zB VwGH 24.9.2002, 2000/14/0126).

**20**

**Enteignungsschädigungen** nach § 365 ABGB auf Grund des Bescheides einer Verwaltungsbehörde sind Entgelte für die Aufhebung oder Einschränkung von Rechten; sie sind kein Schadenersatz im Sinne der §§ 1295 bis 1341 ABGB (VwGH 08.02.1963, 0126/62). Werden Gegenstände des Unternehmens enteignet, ist die Enteignung steuerbar. Es erfolgt ein Leistungsaustausch auf Grund einer gesetzlichen oder behördlichen Anordnung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994.

### **1.1.8 Mahngebühren**

**21**

Mahngebühren, die ein Unternehmer nach Ablauf des vereinbarten Zahlungsziels auf Grund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen (zB Mahnschreiben) von säumigen Zahlern vereinnahmt, unterliegen als **echter Schadenersatz** nicht der USt. Auch die Erstattung der Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens ist nicht Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Dagegen stellen so genannte „Mahngebühren“ von Unternehmern, die sich gewerbsmäßig mit der Eintreibung von Forderungen beschäftigen, steuerbare Entgelte für ihre Inkassotätigkeit dar.

### **1.1.9 Subventionen**

#### **Allgemeines**

**22**

Zahlungen, die als Subvention, Zuschuss, Zuwendung, Prämie, Ausgleichsbetrag, Förderungsbetrag, usw. bezeichnet werden, sind dahingehend zu untersuchen, ob sie

- Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt),
- (zusätzliches) Entgelt des Zuschussgebers für eine Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sog unechter Zuschuss) oder
- Zahlungen, die mangels Entgeltscharakter kein Leistungsentgelt (sog echter Zuschuss)

darstellen.

**23**

Indiz für die Einordnung ist, in wessen Interesse die Zuschussgewährung liegt und welche Zwecke der Zahlende verfolgt (BFH 9.12.1987, BStBl 1988 II 471).

### Zuschuss als Entgelt für eine Leistung

**24**

Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschuss-empfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.

#### Beispiele:

**Der Zuschussgeber (Land bzw. Stadt) gewährt einem Verleger für die Erstellung und Lieferung von Büchern an den Zuschussgeber einen Zuschuss. Dass diese Bücher in der Folge vom Zuschussgeber an „ausgesuchte Personen“ verschenkt wurden, ändert nichts an diesem konkreten Nutzen für den Zuschussgeber (VwGH 10.5.2016, Ra 2015/15/0049).**

Eine Gemeinde gewährt dem Erwerber eines Gastronomiebetriebes einen Zuschuss dafür, dass sich dieser zur Herbeiführung eines bestimmten Standards sowie zur Betriebsführung auf einen längeren Zeitraum verpflichtet (VwGH 16.12.1997, 97/14/0100).

Ein Golfplatzbetreiber erhält von der Gemeinde einen Zuschuss dafür, dass er sich verpflichtet, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben und den Einwohnern sowie den Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen (VwGH 23.1.1996, 95/14/0084).

### Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

**25**

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein **unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch**. Der Zuschussgeber muss die Zahlung deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung ist allerdings nicht erforderlich (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055). Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt. Der Leistungsempfänger ist oft selbst nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber hat ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

#### Beispiele:

Zuschuss der Wiener Handelskammer zur Kostenabdeckung an einen Verein, der Ausstellungsflächen vermietet (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055),

Druckkostenbeitrag zur Herausgabe einer Zeitung (VwGH 26.4.1994, 93/14/0043),

Zuschuss der Landesregierung an einen Buchverleger, der eine jährlich wiederkehrende, auf das Bundesland bezogene Publikation herausgeben muss (VwGH 30.9.1992, 92/13/0128),

Ein Verkehrsverein erhält von der Gemeinde einen Zuschuss, der von der Anzahl der Nächtigungen bzw. vom Umfang der Werbemaßnahmen abhängig ist (VwGH 4.10.1995, 93/15/0117).

### Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss

**26**

Nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist der Fall, wenn

- ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschuss-empfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhausanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride – Anlage),

- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation oder als Verlustabdeckung geleistete Zahlungen von Umlandgemeinden an die Betreibergemeinde eines Kindergartens zu den laufenden Betriebsausgaben),
- sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehen (zB Zuschuss zur Sanierung eines Unternehmens, zu einem Verkehrsverbund).
- Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (zB Stilllegung von Betrieben oder Anbauflächen, Aufgabe von Produktionszweigen). Entschädigungen oder sonstige Zahlungen, die ein Unternehmer für ein solches Verhalten erhält, stellen umsatzsteuerrechtlich keine Gegenleistung (Entgelt) dar.

**Beispiele:**

Zuschüsse nach dem Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (ÖPUL) gemäß der VO (EWG) Nr. 2078/92.

Die Vergütung für die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung, die ein Landwirt im Rahmen der VO (EWG) Nr. 1336/86 erhält, ist nicht steuerpflichtig (EuGH 29.2.1996, C-215/94).

Die Entschädigung für die Verpflichtung, angebaute Kartoffeln nicht zu ernten (EuGH 18.12.1997, C-384/95).

Beträge, die ein Unternehmer für die zusätzliche Zuteilung von Zuckerquoten nach der VO EG Nr. 318/2006 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker zahlt, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs. 3 AMSG stehen (§ 34 AMSG), auch dann, wenn die Dienstleistungen nicht mehr aufgrund von Förder-, sondern (ab 1. Juli 2006) aufgrund von Werkverträgen erbracht werden.

**Die „Garantie“ gegenüber der Gemeinde, einen eigenen Museumsbetrieb auf längere Zeit zu führen, ohne die Verpflichtung, Dienstleistungen im Sinne einer Übernahme der Führung eines Betriebes für die Gemeinde zu erbringen, verschafft der Gemeinde keinen verbrauchsfähigen Nutzen (VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050).**

**Subventionen, mit denen nicht ein Teil des erzielbaren Marktpreises vom Subventionsgeber übernommen und damit der Leistungsempfänger gefördert, sondern der Unternehmer dazu in die Lage versetzt wird, seine Produkte zum Marktpreis anzubieten, was eine Subvention der Produktion und nicht des Preises bedeutet, sind kein Entgelt von dritter Seite (VwGH 1.6.2016, 2013/13/0053).**

**27**

Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reicht für sich allein nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen (zB Zuschuss nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz oder nach dem Forschungsorganisationsgesetz). Der Zuschussgeber verlangt vom Empfänger üblicherweise einen **Nachweis über die Mittelverwendung** oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise begründet für sich allein keinen Leistungsaustausch.

Ebenso ist bei Subventionen die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und -auflagen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch dort überschritten, wo der „Subventionsgeber“ seine Leistung an Bedingungen knüpft, deren Erfüllung ihm selbst oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschafft, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfüllt.

**28**

In Zweifelsfällen muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0071). Ob eine solche Verknüpfung vorliegt oder nicht, kann an Hand des Förderungsansuchens, des Bewi-