

1. Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG 1994)

1.1 Steuergegenstand

1.1.1 Leistungsaustausch

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. 1

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). 2

Leistungsaustausch – Einzelfälle

1.1.1.1 Fruchtgenuss

Die unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses begründet mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch. Die ertragsteuerliche Substanzabgeltung (EStR 2000 Rz 113a) ist Entgelt des Vorbehaltsfruchtgenussberechtigten für eine sonstige Leistung des zivilrechtlichen Eigentümers. 3

Fassung der Rz 3 aufgrund des Erlasses d BMF 10. 12. 2020, 2020-0.806. 882, BMF-AV Nr 192/2020. Es wurde im zweiten Satz der Verweis von Rz 112 auf Rz 113a richtiggestellt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 5. 12. 2017, GZ BMF-010219/0375-IV/4/2017, BMF-AV Nr 171/2017, wurden im neu angefügten zweiten Satz der Rz 3 Aussagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der ertragsteuerlichen Substanzabgeltung aufgenommen.

1.1.1.2 Gutscheine

Rechtslage für bis 31.12.2018 ausgestellte 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).

Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine:

Ein Gutschein im Sinne des Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG idF RL (EU) 2016/1065 ist ein Instrument, das den Unternehmer verpflichtet, es als Gegenleistung oder Teil einer Gegenleistung für eine

- Lieferung oder
- sonstige Leistung

anzunehmen, wenn

- die zu erbringende Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) oder
- die Identität der möglichen leistenden Unternehmer und
- die Einlösungsbedingungen

auf dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sind.

Ein „Einzweck-Gutschein“ liegt vor, wenn

- der Ort der Leistungen, auf die er sich bezieht, und
- die dafür geschuldete Umsatzsteuer

bei der Ausstellung des Gutscheins feststehen.

Beispiele:

Gutschein eines Theaters für den Besuch einer Theatervorstellung.

Gutschein für ein bestimmtes Küchengerät, der in allen Filialen und bei Franchisenehmern in ganz Österreich eingelöst werden kann.

Ein „Mehrzweck-Gutschein“ ist jeder Gutschein, bei dem es sich nicht um einen „Einzweck-Gutschein“ handelt (siehe auch EuGH 28.4.2022, Rs C-637/20, *DSAB Destination Stockholm AB*).

Beispiele:

Gutschein einer Restaurantkette über 100 Euro.

Gutschein für Schreibwaren im Wert von 25 Euro, der sowohl in Österreich als auch in Deutschland in den Filialen des Gutscheinausstellers eingelöst werden kann.

Preiserstattungsgutscheine (Gutscheine, die zu einer nachträglichen Vergütung berechtigen) und Preisnachlassgutscheine (Gutscheine, die zum verbilligten Erwerb einer Leistung berechtigen) sind keine Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine (zur Definition und zu deren Einlösung siehe Rz 2394 ff).

Handelt ein Unternehmer im eigenen Namen, ist bei der Übertragung eines Einzwirk-Gutscheins bereits von der Erbringung der Leistung, auf die er sich bezieht, auszugehen.

Die tatsächliche Erbringung der im Einzwirk-Gutschein bezeichneten Leistung gilt nicht als unabhängiger Umsatz. Einzwirk-Gutscheine unterliegen somit auch dann der Umsatzsteuer, wenn sie später nicht eingelöst werden.

Handelt ein Unternehmer in fremdem Namen, ist bei der Übertragung eines Einzwirk-Gutscheins bereits von der Erbringung der darin bezeichneten Leistung durch den Unternehmer, in dessen Namen der übertragende Unternehmer tätig wird, auszugehen.

Stellt ein Unternehmer (U1) einen Einzwirk-Gutschein im eigenen Namen aus und wird die darin bezeichnete Leistung von einem anderen Unternehmer (U2) erbracht, dann wird davon ausgegangen, dass dieser (U2) seine Leistung an den Gutscheinaussteller (U1) erbringt.

Beispiel:

Ein Unternehmer (U1) stellt einen Gutschein für ein Elektrogerät an einen Privaten aus, der ihn zum Bezug beim Elektrohändler (U2) berechtigt. U1 erbringt eine Lieferung des Elektrogeräts an den Privaten. U2 erbringt wiederum eine Lieferung des Elektrogeräts an U1.

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

Bei Mehrzweck-Gutscheinen ist erst die tatsächliche Leistungserbringung steuerbar und führt zur Entstehung der Steuerschuld.

Wird ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Unternehmer als dem Unternehmer, der den der Umsatzsteuer unterliegenden Umsatz erbringt, übertragen, so unterliegen alle bestimmbaren Dienstleistungen (zB Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen) der Umsatzsteuer.

Zur Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen siehe Rz 683.

Fassung der Rz 4 aufgrund des Erlasses d BMF 5. 12. 2022, GZ 2022-0.860.124, BMF-AV Nr 154/2022. Es wurde unter der Unterüberschrift „Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine“ im Satz „Ein ‚Mehrzweck-Gutschein‘ ist jeder Gutschein, ...“ ein Hinweis auf EuGH 28. 4. 2022, Rs C-637/20, DSAB Destination Stockholm AB, eingearbeitet.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 16. 11. 2018, GZ BMF-010219/0221-IV/4/2018, BMF-AV Nr 164/2018, wurden in Umsetzung der RL (EU) 2016/1065 Begriffsbestimmungen und Klarstellungen zur Behandlung von Gutscheinen sowie Hinweise auf das Inkrafttreten dieser Neuaussagen aufgenommen.

Davor lautete die Rz 4 aufgrund des Erlasses d BMF 23. 11. 2011, GZ BMF-010219/0262-VI/4/2011, AÖF Nr 13/2012 (es waren der Wortlaut der Rz 4 präzisiert und die Bezeichnung „Gutschriftsaussteller“ durch den tatsächlich gemeinten „Gutscheinaussteller“ ersetzt sowie ein Verweis auf Rz 2607 eingefügt worden):

„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).“

Ursprünglich lautete die Rz 4:

„Die Veräußerung von Gutscheinen (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkret genannten sonstigen Leistungen durch den Gutschriftsaussteller berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Mit der Hingabe des Gutscheines wird noch keine Leistung ausgeführt.“

1.1.1.3 Habilitationsstipendien

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

1.1.1.4 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 Rz 754 bis 765.

1.1.1.5 Einräumung eines Bierlieferungsrechtes

- 7 In der Gewährung von sogenannten Abschreibungsdarlehen oder der Hingabe von Wirtschaftsgütern seitens der Brauerei gegen eine Bierabnahmeverpflichtung

tung 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.

1.1.1.6 Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

- 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). 8
- 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 Duldung 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).
- Ab 1.1.2020: Ein im Vorhinein festgelegter Betrag, den ein Unternehmer im Fall der vorzeitigen Beendigung eines Dienstleistungsvertrags mit einer Mindestbindungsfrist durch seinen Kunden oder aus einem diesem zuzurechnenden Grund bezieht, ist als Gegenleistung für eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung anzusehen und umsatzsteuerbar (vgl. EuGH 22. 11. 2018, Rs C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*, und EuGH 11.6.2020, Rs C-43/19, *Vodafone Portugal*).
- Das Entgelt, das ein Grundeigentümer von einer Elektrizitätsgesellschaft für die Duldung 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 Bestandsobjektes 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).
- Folgerechtsvergütungen gemäß § 16b UrhG, die bei der Weiterveräußerung eines Werks an den Urheber zu entrichten sind, um den Urhebern von Werken der bildenden Künste eine wirtschaftliche Beteiligung am Erfolg ihrer Werke zu garantieren, unterliegen nicht der Umsatzsteuer (vgl. EuGH 19. 12. 2018, Rs C-51/18, *Kommission/Republik Österreich*).
- Parkgebühren: Vertraglich vereinbarte Kontrollgebühren (erhöhte Parkgebühren, Bußgeld usw.), die beim Parken auf Privatgrundstücken für Verstöße gegen die allgemeinen Nutzungsbedingungen erhoben werden, sind Entgelt für einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 20.1.2022, Rs C-90/20, *Apcoa Parking Danmark A/S*).
- Preisgelder – außer platzierungsabhängige Preisgelder des Veranstalters (EuGH 10.11.2016, Rs C-432/15, *Bastova*) – 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 BGBl I 75/1999, Art 15a B-VG Vereinbarung Bund – Burgenland Erhaltung des Nationalparks Neu-

siedler 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 BGBl I 58/1998) stellen ein Leistungsentgelt dar (vgl Protokoll über die Umsatzsteuervereinbarung 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 gesonderter Steuerausweis nur zulässig, wenn gemäß § 6 Abs 2 UStG 1994 zur steuerpflichtigen Behandlung optiert wurde (siehe Rz 899).

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

- Kauft ein Factor Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos 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, 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, 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. €). Als realisierbarer Wert dieser Forderungen wurde nach Einschätzung der Parteien ein Betrag von 500.000 € 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 € vereinbart.

Lösung:

A erhält für die Übernahme des Ausfallrisikos 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 un- selbstständige Nebenleistungen zum steuerfreien Forderungsverkauf dar.

- Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26. 6. 2003, 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, C-465/03, *Kretztechnik AG*).
- „Einmalzahlungen“ an Fernwärmegenossenschaften (zB Baukostenbeiträge, Anschlussgebühren, Beitrittsgebühren, 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 auf Grund des Marktordnungsgesetz 2007, BGBl I 55/2007: Die entgeltliche Übertragung (= Veräußerung) von Zahlungsansprüchen im Sinne des Marktordnungsgesetzes 2007, BGBl I 55/2007, ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gemäß § 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 im Sinne des Marktordnungsgesetzes 2007, BGBl I 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 gemäß § 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 2886.
- Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, BGBl 189/1955, nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl 324/1977, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

- Die vom Bund gewährten COVID-19-Unterstützungen wie der Lockdown-Umsatzersatz oder der Ausfallsbonus sowie die Kurzarbeitsunterstützungen an freie Dienstnehmer gemäß § 37b Abs. 1 Z 3 AMSG 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.
- Eine Verwertungsgesellschaft, die im eigenen Namen, aber für Rechnung der Inhaber von Urheberrechten an Musikwerken Vergütungen einzieht, erbringt damit einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 21.1.2021, Rs C-501/19, *UCMR – ADA*).

*Fassung der Rz 8 aufgrund des Erlasses d BMF 5. 12. 2022, GZ 2022-0.860.124, BMF-AV Nr 154/2022. Es wurde durch Einfügung eines neuen zehnten Aufzählungspunktes („Parkgebühren: ...“) EuGH 20. 1. 2022, Rs C-90/20, *Apcoa Parking Danmark A/S*, eingearbeitet. Außerdem wurde durch Einfügung eines neuen zweiundzwanzigsten Aufzählungspunktes („Die vom Bund gewährten ...“) die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der COVID-Unterstützungen (zB der Lockdown-Umsatzersatz I, der Lockdown-Umsatzersatz II oder der Ausfallsbonus I bzw II) sowie der Kurzarbeitsunterstützungen an freie Dienstnehmer gemäß § 37b Abs 1 Z 3 Arbeitsmarktservicegesetz (AMSG), BGBl 313/1994, eingearbeitet.*

*Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 30. 11. 2021, GZ 2021-0.835.983, BMF-AV Nr 166/2021, wurde EuGH 21. 1. 2021, Rs C-501/19, *UCMR – ADA*, durch Anfügung eines neuen letzten (dreiundzwanzigsten) Aufzählungspunktes („Eine Verwertungsgesellschaft ...“) eingearbeitet.*

*Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 10. 12. 2020, 2020-0.806.882, BMF-AV Nr 192/2020, wurden im sechsten Aufzählungspunkt („Ab 1.1.2020: Ein ...“) die Aussagen in EuGH 11. 6. 2020, Rs C-43/19, *Vodafone Portugal*, sowie im zehnten Aufzählungspunkt („Preisgelder – außer platzierungsabhängige ...“) die Aussagen des EuGH 10. 11. 2016, Rs C-432/15, *Bastova*, eingearbeitet.*

Davor lautete der sechste Aufzählungspunkt der Rz 8:

- „Ab 1. 1. 2020: Ein im Vorhinein festgelegter Betrag, den ein Unternehmer im Fall der vorzeitigen Beendigung eines Dienstleistungsvertrags mit einer Mindestbindungsfrist durch seinen Kunden oder aus

einem diesem zuzurechnenden Grund bezieht und der dem Betrag entspricht, den dieser Unternehmer ohne diese vorzeitige Beendigung für die restliche Laufzeit erhalten hätte, ist als Gegenleistung für eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung anzusehen und umsatzsteuerbar (vgl. EuGH 22. 11. 2018, Rs C-295/17, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA).“

Davor lautete der zehnte Aufzählungspunkt der Rz 8:

- „Rennpreise für die erfolgreiche Teilnahme an Pferderennen sind steuerbar, da der Preis für eine konkrete Leistung gewährt wird.“

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 28. 11. 2019, GZ BMF-010219/0270-IV/4/2019, BMF-AV Nr 165/2019, erfolgte im neu eingefügten sechsten Aufzählungspunkt („Ab 1. 1. 2020: Ein im ...“) die Einarbeitung des EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA. Weiters wurde im neu eingefügten neunten Aufzählungspunkt („Folgerechtsvergütungen gemäß ...“) das EuGH vom 19. 12. 2018, C-51/18, Kommission/Österreich zur Folgerechtsvergütung (gemäß § 16b UrhG) eingearbeitet.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 5. 12. 2017, GZ BMF-010219/0375-IV/4/2017, BMF-AV Nr 171/2017, wurde die Rz 8 um einen neu angefügten (letzten) Aufzählungspunkt („Die Reprographie- sowie Speichermedienvergütung ...“) erweitert, der die Steuerbarkeit der Reprographie- sowie Speichermedienvergütung auf Basis der Rechtsprechung des EuGH ausschließt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 14. 12. 2016, GZ BMF-010219/0440-VI/4/2016, BMF-AV Nr 212/2016, wurde der Aufzählungspunkt „Die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht ...“ um einen Verweis auf ein aktuelleres Erkenntnis des VwGH zur Nichtsteuerbarkeit von Zeugenaussagen ergänzt. Im neu eingefügten Aufzählungspunkt „Das Entgelt für Flugscheine ...“ wurden Aussagen aus dem Erkenntnis des EuGH vom 23. 12. 2015, verb Rs C-250/14 und C-289/14, Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS (wonach der von den Fluggesellschaften einbehaltene Betrag im Falle des Nichtantritts eines Fluges kein Schadenersatz, sondern ein Leistungsentgelt ist) aufgenommen.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 19. 12. 2012, GZ BMF-010219/0288-VI/4/2012, AÖF Nr 42/2013, wurden im Aufzählungspunkt „Kauf ein Factor Forderungen unter ...“ der dritte Satz („Eine steuerbare entgeltliche Tätigkeit liegt jedoch“) samt Beispiel eingefügt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 25. 11. 2008, GZ BMF-010219/0458-VI/4/2008, AÖF Nr 56/2009, wurde die Rz 8 um den Aufzählungspunkt „Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld ...“ ergänzt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 24. 10. 2007, GZ BMF-010219/0448-VI/4/2007, AÖF Nr 18/2008, wurde die Rz 8 um die Aufzählungspunkte „Einmalzahlungen an Fernwärmegenossenschaften ...“ sowie „Zahlungsansprüche aufgrund des Marktordnungsgesetz 2007 ...“ ergänzt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 3. 11. 2006, GZ BMF-010219/0426-VI/4/2006, AÖF Nr 18/2007, wurde die Rz 8 um den Aufzählungspunkt „Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die ...“ ergänzt. Überdies wurde im zweiten Abs („Ist die Nutzungsüberlassung ...“) des Aufzählungspunktes („Die für die Errichtung des Nationalparks notwendigen Flächen ...“) zur Klarstellung ein neuer letzter Satz („In Rechnungen über derartige Umsätze ...“) angefügt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 24. 2. 2004, GZ 09 4501/2-IV/9/04, AÖF Nr 161/2004, wurde die Rz 8 um die Aufzählungspunkte „Kauft ein Factor Forderungen unter ...“ sowie „Eine Personengesellschaft erbringt ...“ ergänzt.

Bereits aufgrund des Erlasses d BMF 6. 9. 2002, GZ 09 4501/32-IV/9/02, AÖF Nr 253/2002, wurde die Rz 8 um den Aufzählungspunkt „Die für die Errichtung von Nationalparks notwendigen Flächen ...“ ergänzt, anzuwenden auf alle offenen Fälle.

1.1.1.7 Schadenersatz

1.1.1.7.1 Allgemeines

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. 4. 1972, 1698/71). Echter Schadenersatz wird auf Grund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung, für einen Schaden eintreten zu müssen, geleistet. Er ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung. 9

1.1.1.7.2 Deliktischer Schadenersatz

Im Sinne des § 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 (= Zurücksetzung 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). 10

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 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).

Fassung der Rz 10 aufgrund des Euroumstellungs-Erlasses d BMF 16. 4. 2002, GZ 09 4501/6-IV/9/02, AÖF Nr 161/2002. Neben der Umstellung des Schilling-Betrages auf einen Euro-Betrag erfolgte zur Klarstellung im Beispiel erster Abs die Einfügung der Worte „an einem anderen Gegenstand; hinsichtlich des Liefergegenstandes siehe Rz 12“.

1.1.1.7.3 Vertragliche Haftung**1.1.1.7.3.1 Annahmeverzug, Lieferverszug**

- 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).

1.1.1.7.3.2 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). Gleiches gilt, wenn der Leistungsempfänger den Mangel behebt, oder ihn durch einen Dritten beheben lässt. Die zu ersetzenden Nachbesserungskosten mindern das ursprüngliche Entgelt des Gläubigers.
- Ist der Mangel der Ware unbehebbar, aber unwesentlich – 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, unbehebbaen 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).
- Begehrt 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 berichtigen. Eine Rechnungsberichtigung ist nicht erforderlich. Zur Berechnung des zu berichtigenden Entgelts ist die USt aus einem festgesetzten Bruttobetrag mit 20 % herauszurechnen.

1.1.1.7.3.3 Garantieleistungen im Kfz-Handel

Führt ein Kfz-Händler (mit Vertragswerkstätte) für seine Abnehmer – in Erfüllung eines Garantieversprechens 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. 2. 1965, 2179/63). Gleiches gilt für Gutschriften, die der Hersteller einem Vertragshändler für die Durchführung von Garantieleistungen gewährt, die bereits im Händlervvertrag 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

13

zwischen ihm und der Herstellerfirma (VwGH 8. 11. 1968, 0479, 0480, 0871/68; VwGH 27. 1. 1972, 1919/70, 0120/71).

- 14 Dagegen sind Kostenbeiträge eines ausländischen PKW-Herstellers zum Garantieraufwand 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).

1.1.1.7.3.4 Nichterfüllung

- 15 Zahlungen, die ein Vertragsteil (in der Regel der Käufer) auf Grund seines vorzeitigen Rücktritts vom Vertrag zu leisten hat, sind nicht umsatzsteuerbar. Unbeachtlich 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 € 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.

Fassung der Rz 15 aufgrund des Erlasses d BMF 23. 11. 2011, GZ BMF-010219/0262-VI/4/2011, AÖF Nr 13/2012. Es erfolgte die Einfügung des Einschubs: „zB wegen Nichtantritts eines Hotelaufenthalts“.

Bereits aufgrund des Euroumstellungs-Erlasses d BMF 16. 4. 2002, GZ 09 4501/6-IV/9/02, AÖF Nr 161/2002, erfolgte die Umstellung des Schilling-Betrages auf einen Euro-Betrag.

1.1.1.7.3.5 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 laut Versicherungsvertrag übereignet werden muss, liegt kein Leistungsaustausch vor.

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. Auf Grund 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. 17

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. Beahlt der Versicherer im Schadensfall – im Auftrag des Käufers – an den Verkäufer, liegt nicht Schadenersatz, sondern Entgelt vor. 18

1.1.1.7.3.6 Vorzeitige Auflösung eines Leasingvertrages

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. 18a

Der Abschn 1.1.1.7.3.6 (Rz 18a) wurde durch den Erlass d BMF 4. 6. 2003, GZ 09 0111/8-IV/9/03, AÖF Nr 160/2003, neu eingefügt.

1.1.1.7.4 Schadenersatz aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften

Im Sinne des § 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. 19