



Umsatzsteuer Rückblick BFG 2022 (+-)



Mario Mayr

Überblick

- ▶ **Steuerschuld aufgrund der Rechnung**
 - ▶ BFG 27.1.2023, RV/7100930/2021
- ▶ **Rechtsanwalt als gerichtlich bestellter Sachwalter**
 - ▶ BFG 10.10.2022, RV/7100763/2017
- ▶ **Vermietung eines Gebäudekomplexes mit unterschiedlicher Nutzung**
 - ▶ BFG 15.3.2022, RV/5101182/2020
- ▶ **Rendite(miete) in Höhe von 2,22% kann ausreichen**
 - ▶ BFG 28.9.2021, RV/7102092/2017

Überblick

- ▶ Keine Vorsteuer bei RCS und Betrug
 - ▶ BFG 19.4.2022, RV/7102358/2021
- ▶ Kumulativer innergemeinschaftlicher Erwerb bei Verwendung der UID des Ursprungslandes
 - ▶ BFG 18.10.2022, RV/2100556/2022
- ▶ Personalgestellung durch ein Krankenhaus
 - ▶ BFG 18.11.2022, RV/5100381/2010

Steuerschuld aufgrund der Rechnung

BFG 27.1.2023, RV/7100930/2021

Amtsrevision eingebracht

Keine Steuerschuld aufgrund der Rechnung ohne Gefährdung des Steueraufkommens

- ▶ **EuGH 8.12.2022, C-378/21 P GmbH**
 - ▶ P betreibt einen Indoor-Spielplatz. Sie wandte im Jahr einen Mehrwertsteuersatz von 20 % auf ihre Dienstleistungen an, den sie ihren Kunden in Kleinbetragsrechnungen auswies. Die Kunden waren ausschließlich Endverbraucher, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen.
- ▶ **Art 203 der MwStSyst-RL kommt zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.**

Keine Steuerschuld aufgrund der Rechnung ohne Gefährdung des Steueraufkommens

▶ BFG 27.1.2023, RV/7100930/2021

- ▶ § 11 Abs 12 UStG ist im Lichte der Rechtsprechung des EuGH dahingehend eingeschränkt richtlinienkonform interpretierbar, dass er nur im Falle der Gefährdung des Steueraufkommens anwendbar sein soll.

▶ Hinweis: § 239a BAO:

- ▶ Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben zu unterbleiben:
 - ▶ 1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,
 - ▶ 2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und
 - ▶ 3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,
- ▶ wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Steuerschuld aufgrund der Rechnung - Berichtigung

- ▶ Das UStG sieht keine Befristung der Rechnungsberichtigung nach § 11 Abs 12 leg cit vor. Eine solche ergibt sich - mangels Rückwirkung der Rechnungsberichtigung - auch nicht aus den allgemeinen Verjährungsbestimmungen der BAO.
- ▶ Da aufgrund der in § 16 Abs 1 UStG ausdrücklich angeordneten ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung die ursprüngliche Steuerfestsetzung unberührt bleibt, kann eine Berichtigung auch dann erfolgen, wenn für die ursprüngliche Steuerfestsetzung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
 - ▶ VwGH 15.12.2022, Ro 2019/13/0034

Kombination Ro 2019/13/0034 und C-378/21 P GmbH

- ▶ A stellt dem B im Jahr 2010 eine Rechnung mit 10.000 USt aus. B zieht die Vorsteuer ab. 2023 stellt sich heraus, dass die USt nur aufgrund der Rechnung geschuldet wurde (Leistung im Ausland).
- ▶ A berichtigt 2023

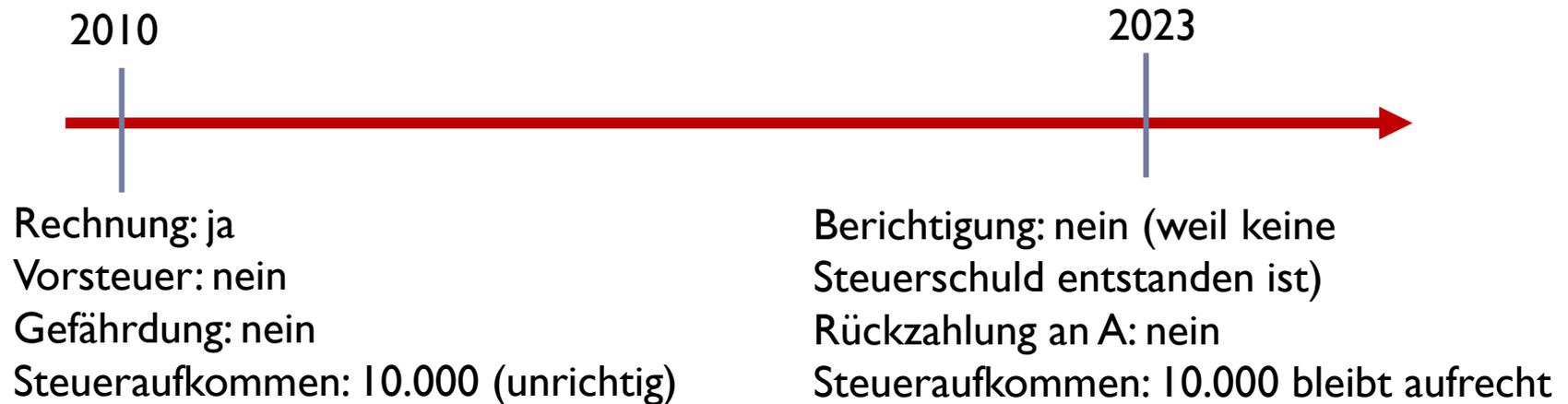


- ▶ Ergebnis: Fiskus verliert 10.000 Euro, obwohl Gefährdung

Kombination Ro 2019/13/0034 und C-378/21 P GmbH

- ▶ A stellt dem B im Jahr 2010 eine Rechnung mit 10.000 USt aus. B ist Nichtunternehmer. 2023 stellt sich heraus, dass die USt nur aufgrund der Rechnung geschuldet wurde (Leistung im Ausland).

- ▶ A berichtigt 2023



- ▶ Ergebnis: Fiskus gewinnt 10.000 Euro, obwohl keine Gefährdung

Rechtsanwalt als gerichtlich
bestellter Sachwalter

BFG 10.10.2022, RV/7100763/2017

VfGH-Beschwerde eingebracht

Rechtsanwalt als gerichtlich bestellter Sachwalter

- ▶ Leistungen eines Rechtsanwalts, die dieser als vom Gericht bestellter Sachwalter erbringt, sind nach dem UStG steuerpflichtig.
 - ▶ Erwachsenenvertretung und Vorsorgevollmacht
- ▶ Ob ein nahezu ausschließlich als vom Gericht bestellter Sachwalter tätiger Rechtsanwalt nach der Maßgabe der unmittelbar anwendbaren Befreiungsbestimmung des Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen ist, ist anhand sämtlicher maßgeblicher Umstände zu prüfen.

Rechtsanwalt als gerichtlich bestellter Sachwalter

- ▶ Zwar sprechen das Bestehen spezifischer Vorschriften und das mit der Tätigkeit des Sachwalters verbundene **Gemeinwohlinteresse** dabei für eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter.
- ▶ Nach der Verwaltungspraxis wurden **weder (gemeinnützige) Sachwaltervereine noch andere Personen, die Sachwalterleistungen** erbracht haben, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs I lit g MwStSystRL anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit.
 - ▶ BFG stellt **spezifisch auf die Anwendung der Befreiung** und nicht auf die allgemeine Nichtbesteuerung im Rahmen der „Liebhabereivermutung“ ab

Rechtsanwalt als gerichtlich bestellter Sachwalter

- ▶ Nach der Maßgabe der einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen ist das Entgelt und die Entschädigung des Sachwalters nicht von öffentlichen Stellen, sondern grundsätzlich von der betroffenen Person selbst zu tragen.
- ▶ **Somit liegen im Ergebnis keine für die Annahme einer zwingenden unionsrechtlichen Umsatzsteuerbefreiung hinreichenden Anhaltspunkte vor.**
- ▶ BFG 10.10.2022, RV/7100763/2017
 - ▶ mVa VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025

Vermietung eines Gebäudekomplexes mit unterschiedlicher Nutzung

BFG 15.3.2022, RV/5101182/2020

Vermietung eines Gebäudekomplexes mit unterschiedlicher Nutzung

- ▶ Vermietung eines Verwaltungsgebäudes samt Garage eines Feuerwehrhauses
- ▶ Bei Vermietung eines einheitlichen Gebäudekomplexes von einem Vermieter an einen Mieter ist von einer einheitlichen Leistung auszugehen.
 - ▶ BFG 15.3.2022, RV/5101182/2020
 - ▶ Insgesamt steuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG
 - ▶ Kein Herausschälen eines steuerpflichtigen Garagenanteils
 - ▶ Dies ist nur bei Wohnraumvermietungen mit Garagen aufgrund des Ausnahmecharakters dieser Vermietung in der MwStSyst-RL zulässig

Vermietung eines Gebäudekomplexes mit unterschiedlicher Nutzung

- ▶ Gemäß VwGH 26.6.2014, 2010/13/0119, war es zulässig, unabhängig von der in der Beschwerde relevierten Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes, den ermäßigten Steuersatz nur auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke zu beziehen, wie dies im Übrigen bereits der Rechtsanwendung zur Wohnungsvermietung vor dem Beitritt Österreichs zu EU entsprach.
- ▶ Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG hat diese Argumentation des VwGH jedoch **keine Grundlage**, weil diese Befreiungsbestimmung dem RL-Recht entspricht und **keine im Beitrittsvertrag zugestandene Ausnahme** ist .

Vermietung eines Gebäudekomplexes mit unterschiedlicher Nutzung

- ▶ **RL (EU) 2022/542 vom 6.4.2022**
 - ▶ Zur Änderung der MwStSyst-RL in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze
- ▶ **Anhang III der MwStSyst-RL**
 - ▶ Lieferung und Bau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus, wie von den Mitgliedstaaten festgelegt; Renovierung und Umbau, einschließlich Abriss und Neubau, sowie Reparatur von Wohnungen und Privatwohnungen;
Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke;
- ▶ mit **Wirksamkeit ab 6.4.2022** ist Wohnraumvermietung damit keine „im Beitrittsvertrag zugestandene Ausnahme“ mehr, weil für alle Mitgliedstaaten verfügbar

Rendite(miete) in Höhe von 2,22%
kann ausreichen

BFG 28.9.2021, RV/7102092/2017

Rendite(miete) in Höhe von 2,22% kann ausreichen

- ▶ **Wohnraumvermietung GmbH an Gesellschafter**
 - ▶ bloße Gebrauchsüberlassung
 - ▶ verdeckte Ausschüttung an der Wurzel
 - ▶ „klassische“ verdeckte Ausschüttung
- ▶ Bei der Renditemiete handelt es sich um jenen Betrag, den *„ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“* .
- ▶ Mit der Renditeerwartung eines *„marktüblich agierenden Immobilieninvestors“* ist der Rechtsprechung des VwGH zufolge jene Rendite gemeint, *„die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“*
- ▶ BFG 28.9.2021, RV/7102092/2017

Rendite(miete) in Höhe von 2,22% kann ausreichen

▶ BFG 28.9.2021, RV/7102092/2017

- ▶ *Wie die Renditemiete berechnet wird, hat der VwGH bisher nicht vorgegeben. Es handelt sich dabei um eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde bzw das BFG in freier Beweiswürdigung im Einzelfall aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten hat.*
- ▶ *Im vorliegenden Beschwerdefall entspricht die vereinbarte Miete, aus der sich eine Rendite auf das eingesetzte Kapital von 2,22 % ergibt, nach der Maßgabe des vorliegenden Sachverständigen-gutachtens der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors und würden auch andere durchschnittliche Marktteilnehmer (Investoren) die gegenständliche Investition getätigt haben.*

Keine Vorsteuer bei RCS und Betrug

BFG 19.4.2022, RV/7102358/2021

VfGH-Beschwerde E 1491/2022

Kein Vorsteuerabzug beim Übergang der Steuerschuld, bei unbekanntem Leistenden

- ▶ Ein Bauunternehmer hat Bauleistungen empfangen, die aber tatsächlich nicht von den in den Rechnungen aufscheinenden Unternehmern erbracht worden sind.
- ▶ gemäß § 19 Abs 1a UStG kam es zum Übergang der Steuerschuld
- ▶ BFG:
 - ▶ In diesem Fall kein Vorsteuerabzug aus RCS
- ▶ BFG 19.4.2022, RV/7102358/2021
 - ▶ Verweis auf des EuGH 11.11.2021, C-281/20, *Ferimet SL*

Kein Vorsteuerabzug beim Übergang der Steuerschuld, bei unbekanntem Leistenden

- ▶ Durch die Angabe der jeweiligen Unternehmer in den Rechnungen, die die Leistungen gegenüber dem Bf nicht erbracht haben, ist es nicht möglich, die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu prüfen
- ▶ Wenn in der Rechnung, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Lieferer ist, wird folglich die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers verhindert.
- ▶ Dem BFG liegen auch keine anderen Dokumente vor, um dies mit Sicherheit zu bestimmen.
 - ▶ BFG 19.4.2022, RV/7102358/2021

Verlust des Vorsteuerabzug iZm Betrug auch beim Übergang der Steuerschuld

- ▶ kein Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige bewusst einen fiktiven Lieferer in der Rechnung angegeben hat, die er selbst für diesen Umsatz im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgestellt hat, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen oder
- ▶ rechtlich hinreichend nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war
- ▶ EuGH 11.11.2021, C-281/20 *Ferimet SL*

Ferimet SL – eigene Schlussfolgerungen

- ▶ Rechnung mit falschem Leistenden und echter Leistende dem Finanzamt aus anderen vorgelegten Beweismitteln
 - ▶ Vorsteuerabzug steht zu (allenfalls Steuerschuld aufgrund der Rechnung)
- ▶ Rechnung mit falschem Leistenden und echter Leistende dem Finanzamt nicht bekannt
 - ▶ kein Vorsteuerabzug
- ▶ Wird dem Unternehmer nachgewiesen, dass er von einem Mehrwertsteuerbetrug in der Leistungskette wusste oder hätte wissen müssen,
 - ▶ kein Vorsteuerabzug; Gut- oder Bösgläubigkeit irrelevant

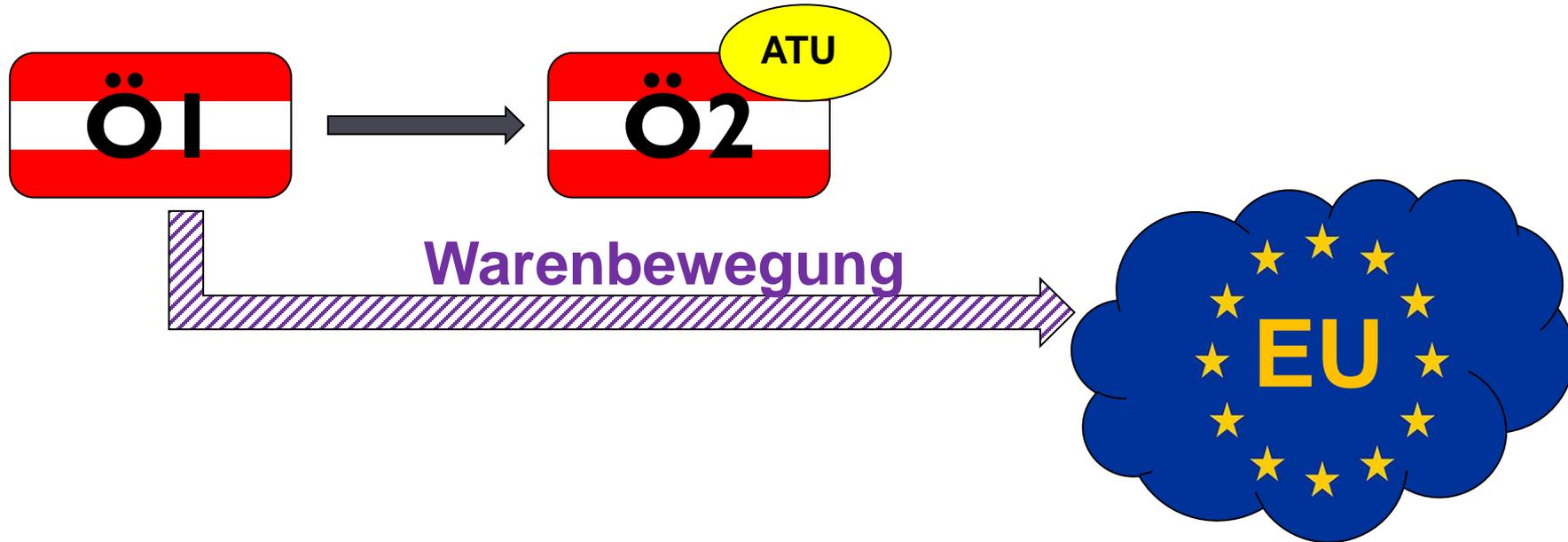
Kumulativer ig Erwerb bei Verwendung der UID des Ursprungslandes

BFG 18.10.2022, RV/2100556/2022

Amtsrevision Ra 2023/15/0003

Ig Erwerb aufgrund UID des Ursprungslandes

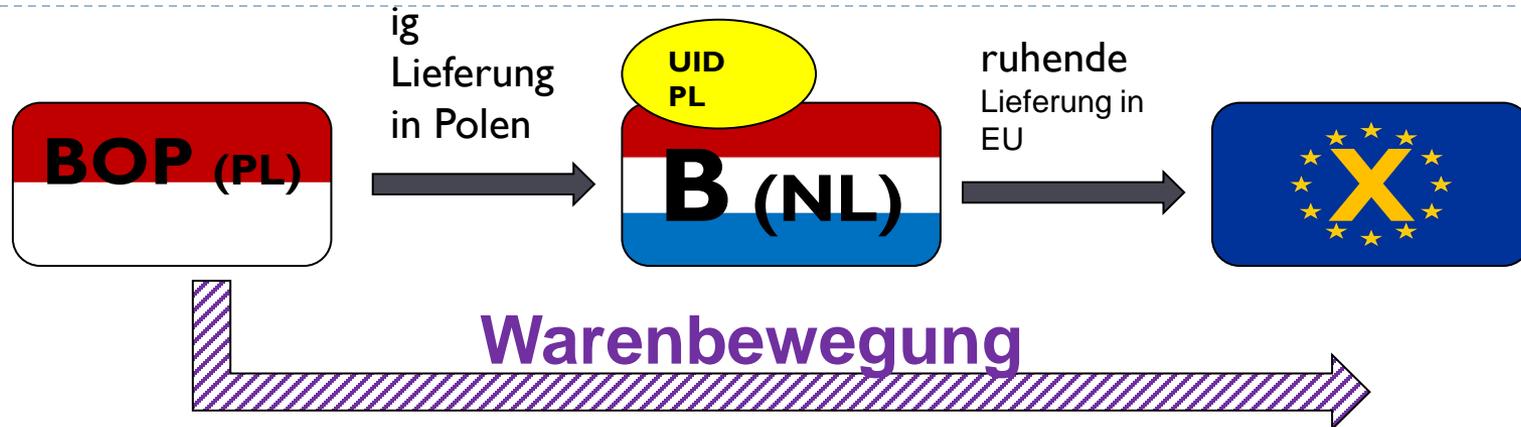
▶ **VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002**



VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002

- ▶ Es wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art. 4 I MwSt-RL nicht dadurch bewirkt, dass der Erwerber die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung verwendet.
- ▶ Daraus ergibt sich bereits, dass die **Verwendung der UID des Ausgangsmitgliedstaates** der innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Erwerber **zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb** iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 in diesem Staat führen kann.

EuGH 7.7.2022, C-696/20 B.



- ▶ **Behandlung durch Finanz in Polen**
 - ▶ BOP (PL) liefert an B (NL), dieser an X in die EU. B verwendet eine polnische UID.
 - ▶ Lieferung BOP bewegt, Lieferung B nicht steuerbar
 - ▶ ig Erwerb für B in Polen, **kein Vorsteuerabzug für B**
 - ▶ Steuerpflicht für Lieferung des BOP bleibt, ebenfalls **kein Vorsteuerabzug für B**

Faktische Doppel-
besteuerung bei B

EuGH 7.7.2022, C-696/20 B.

- ▶ Art 4 I MwStSyst-RL ist seinem Wortlaut nach anwendbar
- ▶ Zweck
 - ▶ Besteuerung im Bestimmungsland
 - ▶ Verhinderung einer Doppelbesteuerung
- ▶ (fälschliche) Besteuerung durch den Dritten im Bestimmungsland ist unerheblich
- ▶ Aber: **kein Doppelerwerb**, wenn die Lieferung an den Erwerber im Ursprungsland nicht als steuerfreie ig. Lieferung behandelt wird
 - ▶ **Vorsteuerabzug** aus dieser Lieferung?!

Doppelerwerb bei UID des Ursprungslands – aktuelle Rechtsprechung

- ▶ Fortgesetztes Verfahren zu VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002
 - ▶ BFG 18.10.2022, RV/2100556/2022
- ▶ *Aus diesem Grund war von dem vom VwGH (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002) aufgezeigten Lösungsansatz im Ergebnis nicht abzuweichen, zumal der ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art. 41 MwSt-RL nicht dadurch bewirkt werde, dass der Erwerber die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung verwende“.*
- ▶ Hintergrund: Die Lieferung wurde im Anlassfall steuerpflichtig (nicht als stfr ig Lieferung) behandelt

Doppelerwerb bei UID des Ursprungslands – aktuelle Rechtsprechung

- ▶ Wie der EuGH im Urteil vom 7. Juli 2022, B, C-796/20, ausgesprochen hat, ist Art 4 I MwStSystRL [Art 3 Abs 8 2. Satz UStG] auch dann anwendbar, wenn es der Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung der Gegenstände ist, der sich auf diese Bestimmung stützt, um einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, weil beim Erwerb die von ihm erteilte UID-Nummer verwendet worden ist.
- ▶ VwGH 19.10.2022, Ro 2021/15/0034

eigene Ansicht

Rechtslage ab 2020

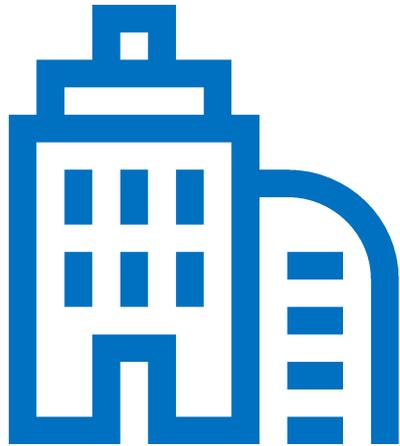
- ▶ Auftreten unter der UID des Ursprungslandes löst Steuerpflicht der ig. Lieferung aus.
 - ▶ damit sollte Art. 3 Abs. 8 2. Satz UStG unionsrechtskonform nicht zu Anwendung gelangen
- ▶ kein Vorsteuerabzug des Erwerbers im Ursprungsland
- ▶ Art 4 RL (EU) 9/2008 (**Vorsteuererstattung**)
 - ▶ Diese Richtlinie gilt nicht für:
 - ▶ b) in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 oder Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer **befreit sind oder befreit werden können.**
- ▶ UStR Rz 3992a lässt den Vorsteuerabzug nicht zu

Personalgestellung durch ein Krankenhaus

BFG 18.11.2022, RV/5100381/2010

Amtsrevision eingebracht

Personalgestellung durch ein Krankenhaus an ein MRT-Institut



öffentliches
Krankenhaus



Personalgestellung
steuerfrei?



privates MRT
Institut

- ▶ MRT-Institut
 - ▶ 70% Krankenhaus-Patienten
 - ▶ 30% Privatpatienten

BFG 18.11.2022, RV/5100381/2010

Personalgestellung durch ein Krankenhaus an ein MRT-Institut

- ▶ **BFG 18.11.2022, RV/5100381/2010**
 - ▶ § 6 Abs 1 Z 18 bzw Z 25 UStG befreien neben den eigentlichen Krankenbehandlungen auch Leistungen, "die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen".
- ▶ **EuGH 25. März 2010, C-79/09, Europäische Kommission gegen Königreich der Niederlande**
 - ▶ Hauptleistung als auch die mit ihr eng verbundene Gestellung müssen von begünstigten Einrichtungen erbracht werden,
 - ▶ Gestellung von solcher Art oder Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit der Leistung gewährleistet wäre
 - ▶ Gestellung ist nicht im Wesentlichen dazu bestimmt ist, zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt wird



Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit

