

Bundesministerium für Finanzen
Herrn Mag. Bernhard Kuder
Abteilung IV/4 - Umsatzsteuer
Johannesgasse 5
1010 Wien

Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik
Wiedner Hauptstraße 63 | 1045 Wien
T 05-90 900-DW
E fsp@wko.at
W <http://news.wko.at/fp>

per E-Mail: post.iv-4@bmf.gv.at

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom
20.10.2023

Unser Zeichen, Sachbearbeiter
FSP/41/23/HaHer/AMP/SS
Mag. Hannes Herglotz
Dr. Alexandra Maierhofer-Poiss

Durchwahl
3434/4244

Datum
15.11.2023

UStR-Wartungserlass 2023; Stellungnahme

Sehr geehrter Herr Mag. Kuder,

die Wirtschaftskammer Österreich (WKÖ) dankt für die Übermittlung des Entwurfs des Umsatzsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2023 und nimmt dazu wie folgt Stellung:

Zu Rz 8 (Weitere Fälle zum Leistungsaustausch) und Rz 75 (Unentgeltliche Überlassung von Dienstfahrrädern)

Wir ersuchen, die möglichen Fallkonstellationen mit Beispielen samt Zahlen darzustellen, um die Verständlichkeit der Regelung zu erleichtern sowie klarstellend zu ergänzen, dass die Beurteilung auch analog für E-Fahrzeuge gilt.

Zu Rz 474e (Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte)

Gemäß Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung (UStBKV) wird die Umsatzsteuer bei Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist, vom Leistungsempfänger geschuldet.

Wir ersuchen um Klarstellung, dass die im Wartungserlass angeführte Regelung nicht in den oben genannten Fällen gilt.

Zu Rz 874 bis 878h (Schulen, Privatlehrer)

Im Kapitel 2 der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie werden Steuerbefreiungen für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten festgelegt. Die Mitgliedstaaten befreien gemäß Artikel 132 Abs. 1 Z i auch jene Umsätze betreffend die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Steuer. Diese Richtlinie wurde im § 6 Abs. 1 Z 11 UStG in österreichisches Recht umgesetzt.

Gemäß EuGH vom 28.1.2010 in der Rechtsache C-473/08 ist es nach ständiger Rechtsprechung geboten, das Gemeinschaftsrecht nach dem Sinn und Zweck einer Bestimmung autonom und eng auszulegen. Das Wort Unterrichtseinheit ist so zu verstehen, dass es im Wesentlichen die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende einschließt. Gemäß EuGH C445-6 vom 14.6.2006 ist festgehalten, dass sich Unterricht nicht auf die mit einer Abschlussprüfung erlangte Qualifikation oder Ausbildung beschränkt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln.

In den letzten Jahren haben sich die möglichen Arten und Formen von Bildung durch die technischen Möglichkeiten wesentlich weiterentwickelt. Sowohl in den öffentlichen Schulen als auch in den Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung sind spätestens seit der Corona-Zeit elektronische Bildungsleistungen „state of the art“. Niemand zweifelt nach Corona daran, dass Online-Unterricht in die Befreiungsbestimmung fällt. Wenn somit Erwachsenenbildungseinrichtungen vergleichbare Leistungen für die Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung als selbständige Dienstleistungen anbieten, wäre dies ebenfalls von der Befreiung in der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst, da eine vergleichbare Zielsetzung verfolgt wird.

In den Umsatzsteuerrichtlinien wird in Rz 875 festgehalten: „Im Falle der Online-Unterrichtserteilung kommt es auf das Vorhandensein körperlicher Schulräume dann nicht an, wenn die Unterrichtserteilung in gemeinschaftsbezogener Weise erfolgt. Eine Unterrichtserteilung in gemeinschaftsbezogener Weise liegt auch bei Online-Fernstudiengängen vor, die mittels individueller Zugangsberechtigung zeitlich unabhängig absolviert werden können.“ In Rz 878 der Umsatzsteuerrichtlinien werden Einzelfälle aufgezählt, wie Einzelunterricht, Fernschulen, Online-Unterricht, die nicht unter die Befreiung fallen, wenn sie nicht in gemeinschaftsbezogener Weise erfolgen.

Aus unserer Sicht ist dies widersprüchlich. Einerseits wird das zeitlich unabhängige Konsumieren von Online-Fernstudiengängen befreit, andererseits Online-Unterricht, der in nicht gemeinschaftsbezogener Weise erfolgt, nicht. Zeitlich unabhängig konsumieren von befreiten Online-Bildungsdienstleistungen macht Sinn. Online-Bildung ist ja nicht nur deshalb, weil man später konsumiert, anders. Der Sinn und Zweck - Bildungsziele zu erreichen - bleibt der gleiche.

Sinn und Zweck der Richtlinienbefreiung und damit der Umsatzsteuerbefreiung ist es, Umsätze von Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung zu befreien. Die Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung werden in Rz 876 aufgezählt. Daraus ist zu schließen, dass Umsätze betreffend

Bildungsleistungen von Einrichtungen, die grundsätzlich eine vergleichbare Zielsetzung verfolgen (Rz 876), egal in welcher Art und Weise diese erbracht werden, unter die Bestimmung fallen.

Eine Einschränkung auf eine bestimmte Art und Weise ist weder dem österreichischen Recht noch dem EU-Recht zu entnehmen und würde somit auch nicht dem Ziel und Zweck der Bestimmung entsprechen. Elektronisch erbrachte Bildungsdienstleistungen von diesen Einrichtungen sind somit umsatzsteuerfrei. Die Rechtsprechung geht nur bei Unterricht von einer Gemeinschaftsbezogenheit aus. Die Mehrwertsteuerrichtlinie und Umsetzung in das Umsatzsteuergesetz umfassen aber auch Erziehung, Aus- und Fortbildung sowie Umschulung und eng verbundenen Dienstleistungen. Wenn daher Bildungseinrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung selbständige, elektronische Bildungsleistungen für das selbständige Erlernen anbieten, fallen auch diese selbständigen Leistungen in die Umsatzsteuerbefreiung. Dies gilt auch sinngemäß für Lernhilfeskurse.

Wir ersuchen daher um diesbezügliche Klarstellung in den Umsatzsteuerrichtlinien.

a) „Unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 fallen auch alle Bildungsleistungen von Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung (Rz 876) unabhängig von der Art und Weise der Erbringung. Das heißt, elektronisch erbrachte Bildungsleistungen zählen dazu. Auch individuell abrufbare elektronisch erbrachte Bildungsdienstleistungen fallen unter die Begünstigung, sofern sie von Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden.“

b) Streichung in Rz 878, Punkt 1, 3, 4 und 5.

Zu Rz 1734 (Unrichtiger Steuerausweis)

In den Umsatzsteuerrichtlinien sollte explizit festhalten werden, wie in Fällen vorzugehen ist, in denen die Empfänger teilweise auch Unternehmer sind. Laut Generalanwältin des EuGH wäre eine Aufteilung im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln.

Zu Rz 1807 und Rz 2074 (Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre/ Keine Änderung der Verhältnisse)

Unseres Erachtens kann die allgemein gehaltene Formulierung im Begutachtungsentwurf irreführend sein, weil gegenständlich der Sachverhalt im Einzelfall maßgeblich ist. In der Erkenntnis des VwGH geht es vielmehr um die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Fall einer Einlage aus dem nichtunternehmerischen Bereich und den dafür maßgeblichen Voraussetzungen.

Zu Rz 2387a iVm Rz 2404 (Berichtigung bei Anzahlungen im Insolvenzfall)

Rz 2387a beschreibt den Fall einer unterbliebenen Lieferung oder sonstigen Leistung bei vorheriger Anzahlungsleistung. In Rz 2404 ist u.a. das Prozedere beschrieben, wenn bei Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers zu Unrecht als Mehrwertsteuer bezahlte Beträge geleistet wurden.

Wir ersuchen um eine Aussage für den Fall, dass vom Leistungsempfänger eine Anzahlung geleistet wurde, der Leistungserbringer als Empfänger der Anzahlung die Umsatzsteuer jedoch nicht an das Finanzamt abgeführt hat und vor Erbringung der Leistung insolvent wurde. Es sollte geregelt werden, inwieweit die Vorsteuern von gezahlten Beträgen vor Erhalt der Leistung tatsächlich zurückzuzahlen sind. Wir bitten um Darstellung anhand eines konkreten Beispiels.

Insbesondere in der Bauwirtschaft gilt regelmäßig als umsatzsteuerliche Leistung erst die Übergabe des fertigen Bauwerkes. Sämtliche Zahlungen davor gelten als Anzahlungen bzw. Teilzahlungen.

Im besagten VwGH-Urteil wurde aber ein Teil der Leistungen erbracht und letztendlich auch umsatzsteuerlich als Leistung anerkannt (rund 10 %). Für diesen Teil der Leistung stand der Vorsteuerabzug auch zu.

Zu Rz 2599 ff (Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister)

Es sollte darauf geachtet werden, dass es zu keinem bürokratischen Mehraufwand kommt.

Zu Rz 2651 (Zu hoher und unberechtigter Steuerausweis)

Es sollte an dieser Stelle auch der Fall aufgezeigt werden, wenn ein zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuerbetrag nicht geschuldet wird und somit eine Berichtigung der Rechnung für den Entfall der Steuerschuld nicht erforderlich ist (es sollte auch ein entsprechender Verweis auf die Rz 1734 erfolgen).

Zu Rz 4006 und Rz 1084 (Erleichterungen bei (elektronischen) Beförderungs-/Versendungsnachweisen)

Zunächst darf festgehalten werden, dass die grundsätzliche Initiative, die elektronische Nachweisführung zu ermöglichen bzw. die Nachweisführung zu vereinfachen, ausdrücklich begrüßt wird. Insbesondere positiv zu werten ist daher die vorgesehene Aussage in Rz 4006, wonach die Nachweisführung im Sinne der VO BGBl. Nr. 401/1996 idgF auch in elektronischer Form erfolgen kann.

Wir sehen gegenständlich jedoch noch die Notwendigkeit weiterer Maßnahmen, um dem Ziel der Vereinfachung bzw. Digitalisierung der Beförderungs-/Versendungsnachweise gerecht zu werden (die bisherigen Möglichkeiten der (nicht-elektronischen) Liefernachweise sollen weiterhin uneingeschränkt bestehen bleiben):

a) Auch bei Ausfuhrlieferungen soll der elektronische Nachweis dort ermöglicht werden, wo nicht das ohnehin bereits elektronisch aufgesetzte E-Zoll-Verfahren zur Anwendung kommt. Es wird daher analog zur Aussage in Rz 4006 um eine Aussage in Rz 1084 ersucht, dass der Ausfuhrnachweis gemäß § 7 Abs. 5 und 6 UStG auch direkt auf elektronischem Weg erbracht werden kann. Dies soll neben speziellen elektronischen Übermittlungsverfahren insbesondere auch eine Übermittlung via PDF-Datei umfassen. Die in Rz 1084 vorgesehene Ergänzung betreffend das Notfallverfahren ist unseres Erachtens nicht ausreichend.

b) Wir ersuchen, die Erstellung von Sammelbestätigungen im Rahmen der Nachweisführung gemäß § 2 Z 3 VO BGBl. II 401/1996 zu ermöglichen (z.B. mehrere Lieferungen eines Monats können vom Kunden auf einmal bestätigt werden). Die in Rz 4006 ergänzte Aussage betreffend Sammelrechnungen ist unseres Erachtens nicht ausreichend, weil die Sammelbestätigung der Beförderungs-/Versendungsnachweise ermöglicht werden soll, und die Sammelrechnung eine andere Dokumentation zum Inhalt hat.

c) Wir ersuchen, die EMCS-Meldung als umsatzsteuerlichen Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren anzuerkennen (analog zur Rechtslage in Deutschland).

d) Änderung der VO BGBl. II 401/1996 für den Versendungsfall bei innergemeinschaftlichen Lieferungen: Wir ersuchen, den Nachweis nach § 2 der Verordnung ohne spezielle Bedingungen zu ermöglichen. Der Unternehmer soll daher im Versendungsfall stets optional auch den Nachweis nach § 2 VO BGBl. 401/1996 führen können.

Wir ersuchen um Berücksichtigung unserer Anmerkungen.

Freundliche Grüße



Dr. Ralf Kronberger
Abteilungsleiter