

# Der Unternehmer iSd § 3a Abs 5 UStG

Umsatzsteuertagung, 9. November 2016



## Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 und 2

- In § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG eigene Unternehmerdefinition
  - Entspricht Art 43 MWStSystRL
  - Geht über jene des § 2 UStG hinaus
  
- Der erweiterte Unternehmerbegriff kommt nur zur Anwendung für
  - die Leistungsortregeln nach § 3a UStG und
  - die Bestimmungen zum Übergang der Steuerschuld nach § 19 UStG.
    - Er gilt nur für den Leistungsempfänger!
    - Er hat keine Auswirkungen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung (Rz 638s UStR)
    - Unternehmereigenschaft des Leistenden bestimmt sich ausschließlich nach § 2 UStG



## Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 und 2

- Als **unternehmerischer Leistungsempfänger** nach § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG gilt
  - ein Unternehmer iSd § 2 UStG, der die sonstige Leistung für seine steuerbaren Tätigkeiten bezieht (§ 3a Abs 5 Z 1 UStG);
  - ein Unternehmer iSd § 2 UStG, der die sonstige Leistung ganz oder teilweise für seine nicht steuerbaren Tätigkeiten bezieht (§ 3a Abs 5 Z 1 UStG);
  - eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit UID (§ 3a Abs 5 Z 2 UStG).
- Maßgebend für die Beurteilung, ob es sich um einen Unternehmer handelt, sind die Umstände zum Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt bzw in dem die Leistung erbracht wird (Art 25 DfVO 282/2011/EU).



## Nicht-Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 3

- ☉ Sämtliche Personen/Personengemeinschaften, die nicht unter den erweiterten Unternehmerbegriff fallen, sind als **Nichtunternehmer** iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG anzusehen:
- eine natürliche Person oder Personengemeinschaft, die nicht Unternehmer iSd § 2 ist;
  - ein Unternehmer iSd § 2, der eine sonstige Leistung ausschließlich für seinen privaten Bedarf oder den Bedarf seines Personals bezieht;
  - eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ohne UID.

*Beispiele: Eine Privatperson; ein nicht-unternehmerisch tätiger gemeinnütziger Verein; eine KÖR, wie zB eine Gemeinde, die weder einen BgA hat noch über eine UID verfügt; eine nicht-unternehmerisch tätige (reine) Holding, die über keine UID verfügt.*



## Leistungen für steuerbare Tätigkeiten

- **Unternehmer iSd § 2 UStG**, der die sonstige Leistung für seine **steuerbaren Tätigkeiten** bezieht (§ 3a Abs 5 Z 1 UStG)
  - auch Kleinunternehmer (bzw andere Unternehmer, die nur unecht befreite Umsätze ausführen) sowie pauschalierte Land- und Forstwirte (Rz 638o UStR)
  - haben nach Art 28 Abs 1 UStG Anspruch auf Erteilung einer UID, sobald sie Dienstleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen
  - Liegt eine UID (noch) nicht vor, sind sie dennoch Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 UStG!



## Leistungen für nicht steuerbare Tätigkeiten

- **Erste Ergänzung: Unternehmer iSd § 2 UStG mit nicht steuerbaren Tätigkeiten**  
(§ 3a Abs 5 Z 1 UStG)
  - B2B-Leistungsortregeln kommen unabhängig davon zur Anwendung, ob der Leistungsempfänger die konkrete Leistung für seinen unternehmerischen oder seinen nicht unternehmerischen Bereich bezieht;
  - die nicht steuerbare Tätigkeit kann Haupt- oder Nebentätigkeit sein;
  - EuGH 12.2.2009, *VNLTO*, C-515/07; EuGH 6.11.2008, *TRR*, C-291/07

*Beispiel 1: Die Haupttätigkeit einer Holding liegt im Erwerb und dem Halten von Beteiligungen. Dies stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSystRL dar (EuGH 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06). Für die Tochtergesellschaft A erbringt sie Verwaltungsleistungen, mit denen sie unternehmerisch tätig wird. Bezieht sie nun eine Beratungsleistung für den nichtunternehmerischen Bereich gilt sie für die Bestimmung des Leistungsortes dennoch als Unternehmer.*



## Leistungen für nicht steuerbare Tätigkeiten

*Beispiel 2: Gemeinnützige Vereine haben idR einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Bereich. Nur für den betrieblichen Bereich besteht Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG. Der betriebliche Bereich umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt (Rz 1242 UStR). Bezieht ein Verein eine sonstige Leistung für den außerbetrieblichen Bereich, so ist er dennoch als Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 UStG anzusehen.*

*Beispiel 3: Eine Gemeinde, die neben ihrer Hoheitstätigkeit im Rahmen eines BgA auch unternehmerisch tätig ist, holt für eine Entscheidung im hoheitlichen Bereich eine Expertenmeinung ein. Die Gemeinde gilt für die Ermittlung des Leistungsortes der Beratungsleistung als Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 UStG.*



## Juristische Person mit UID

### Zweite Ergänzung: Nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit UID (§ 3a Abs 5 Z 2 UStG)

- UID wurde idR aufgrund von steuerpflichtigen Erwerben zugewiesen
- betrifft juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts

*Beispiel 4: Ein gemeinnütziger Verein, der nicht unternehmerisch tätig ist, aber zB wegen des Überschreitens der Erwerbsschwelle über eine UID verfügt, bezieht eine Beratungsleistung. Es kommen die Leistungsortregelungen für Unternehmer zur Anwendung (Rz638p UStR).*

- § 3a Abs 5 Z 2 UStG: UID wurde tatsächlich zugewiesen
- Art 17 DfVO 282/2011/EU: Verpflichtung sich für MwSt-Zwecke registrieren zu lassen genügt





## Juristische Person mit UID

### **Zusammenfassung für juristische Personen:**

- Soweit sie sich unternehmerisch betätigen, strahlt der Unternehmensbereich auch auf die nicht steuerbaren Leistungen aus und zieht diese in den B2B-Bereich.
- Ist zwar kein Unternehmensbereich, wohl aber eine UID für ig Erwerbe vorhanden, sind sonstige Leistungen an sie ebenfalls dem B2B-Bereich zuzurechnen.
- Nur dann, wenn weder ein Unternehmensbereich noch eine UID vorhanden sind, sind die Leistungen an sie dem B2C-Bereich zuzuordnen.

### **Ermittlungspflicht, wenn keine UID vorgelegt wird?**

- dt. UStAE Abschn 3a.2 Abs 7: Nachfragen ist erforderlich
- Art 18 DfVO 282/2011/EU: Annahme, dass es sich um einen Nicht-Unternehmer handelt



## Leistungen außerhalb des Unternehmensbereichs

### **Nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen:**

- Leistungen, die für die Privatsphäre des Unternehmers bestimmt sind (Bei KöR im Wesentlichen bloß in jenem Bereich möglich, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird, VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192)
- Leistungen, die für den Bedarf des Personals bestimmt sind
  - Art 19 DfVO 282/2011/EU => Art 44 MwStSyst-RL („Steuerpflichtiger, der als solcher handelt“) und Erwägungsgrund 4 der RL 2008/8/EG
  - UStG: keine Regelung dazu, jedoch nach Rz 638q UStR gleich auszulegen

### **Wann liegt ein Leistungsbezug für die Verwendung durch das Personal vor?**

- Fraglich, wie bei Leistungen vorzugehen ist, die für das Personal bezogen werden, bei denen jedoch das betriebliche Interesse im Vordergrund steht - somit keine Eigenverbrauchsbesteuerung (zB freiwilliger Sozialaufwand)



## Leistungen außerhalb des Unternehmensbereichs

### **Gemischte Verwendung:**

- Art 19 dritter Absatz DfVO 282/2011/EU: Leistungen sind einheitlich als B2B-Umsätze zu behandeln

*Beispiel:* Ein Unternehmer least (langfristig) ein Kfz, welches er teils betrieblich und teils privat nutzt. Der Leistungsort bestimmt sich nach der B2B-Generalklausel.

### **Nachträgliche Änderung der geplanten Nutzung:**

- Art 25 DfVO 282/2011/EU: Wesentlich ist die beabsichtigte Nutzung im Zeitpunkt des Leistungsbezuges; spätere Nutzungsänderungen, wirken sich nicht mehr auf die Leistungsortbestimmung aus



## Nachweis der Unternehmereigenschaft

### Annahmen nach Art 18 DfVO 282/2011/EU

(sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen):

- Ein in der EU ansässiger Leistungsempfänger kann als **Stpfl** behandelt werden,
  - wenn er seine individuelle UID mitgeteilt hat  
=> Überprüfung der Gültigkeit der UID (Stufe 2 Abfrage);
  - Nach Art 55 DfVO 282/2011/EU Verpflichtung zur Vorlage der UID!
  - wenn ein anderer Nachweis vorliegt, dass es sich um einen Stpfl iSd Art 43 MwStSystRL handelt (zB UN-Bescheinigung, andere Geschäftspapiere);  
=> Prüfung der vom Empfänger gemachten Angaben „in zumutbarem Umfang“
  
- Ein in der EU ansässiger Leistungsempfänger kann als **Nicht-Stpfl** behandelt werden, wenn er keine individuelle UID mitgeteilt hat.



## Nachweis der Unternehmereigenschaft

### Annahmen nach Art 18 DfVO 282/2011/EU

(sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen):

- Ein außerhalb der EU ansässiger Leistungsempfänger hat den Status eines **Stpfl**,
  - wenn er eine Unternehmerbestätigung gem RL 86/560/EWG vorlegt;
  - wenn von ihm eine MwSt-Nr oder eine ähnliche vom Ansässigkeitsstaat zur Identifizierung von Unternehmen zugeteilte Nummer vorliegt oder anhand eines anderen Nachweises festgestellt werden kann, dass es sich um einen Stpfl iSd Art 43 MwStSystRL handelt (zB Handelsregisterauszug, Verträge);  
=> Prüfung der vom Empfänger gemachten Angaben „in zumutbarem Umfang“
  
- Liegt der Leistungsort unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers im Drittland, ist kein Nachweis erforderlich (Rz 638y UStR).



## Nachweis der unternehmerischen Verwendung

### **Annahme nach Art 19 DfVO 282/2011/EU**

(sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen und sich nicht schon aus der Art der erbrachten Dienstleistung eine nichtunternehmerische Verwendung ergibt):

- Tritt der Leistungsempfänger mit einer UID auf, kann der Leistungserbringer davon ausgehen, dass es sich um Dienstleistungen für unternehmerische Zwecke des Leistungsempfängers handelt.
- Eine zusätzliche Bestätigung über die unternehmerische Verwendung ist nur dann einzuholen, wenn es sich um eine Leistung handelt, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bestimmt ist (Rz 638y UStR).
- Liegt der Leistungsort unabhängig von der unternehmerischen Verwendung im Drittland, ist kein Nachweis erforderlich.



## Nachweis der unternehmerischen Verwendung

- ☉ Leistungen, die ihrer Art nach **mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf** bestimmt sind (Beispiele aus Rz 638y UStR):
- Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen,
  - von Zahnärzten und Zahntechnikern erbrachte sonstige Leistungen,
  - persönliche und häusliche Pflegeleistungen,
  - sonstige Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit,
  - Betreuung und Erziehung von Kindern und Jugendlichen,
  - Schul-, Hochschul- und Nachhilfeunterricht für Schüler oder Studierende,
  - sonstige Leistungen iZm sportlicher Betätigung,
  - Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz,
  - Herunterladen von Filmen und Musik,
  - Bereitstellen von digitalisierten Texten inkl. Büchern, ausgen. Fachliteratur,
  - Abonnements von Online-Zeitungen und -Zeitschriften, ausgen. Fachliteratur,
  - Online-Nachrichten inkl. Verkehrsinformationen und Wettervorhersagen,
  - Beratungsleistungen in familiären und persönlichen Angelegenheiten.



**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**





## Kontakt

**Gaedke & Angeringer  
Steuerberatung GmbH**

8010 Graz, Elisabethstraße 46

Tel. 0316 327941 0

Fax 0316 327941 2

**office@gaedke.co.at**

Köflach, Grazerstraße 3

Tel. 03144 3469 0

Fax 03144 3469 22

**köflach@gaedke.co.at**

## Referentin:

**Edith Huber-Wurzinger**  
**edith.wurzinger@gaedke.co.at**

Mobil 0676 845568-32

