



11 Länder. 1 Unternehmen. Die TPA Horwath Gruppe.

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Umsatzsteuertagung 2014

veronika.seitweger@tpa-horwath.com

20021/01250/6477

Albanien | Bulgarien | Kroatien | Österreich | Polen | Rumänien | Serbien | Slowakei | Slowenien | Tschechien | Ungarn

Kurzübersicht

Bemessungsgrundlage der Reiseleistungen gemäß § 23 UStG 1994

- Reisevorleistungen
- Reisepreis
- Gemischte Reiseleistungen
- Vereinfachungsregeln
- Anzahlungen und Änderungen
- Steuerbefreiungen

Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994

- Einzeldifferenz
- Gesamtdifferenz
- Anzahlungen

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Bemessungsgrundlage

Artikel 308 MwStSystRL:

Für die von dem Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung gilt als **Steuerbemessungsgrundlage** und als Preis ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 226 Nummer 8 die **Marge** des Reisebüros, das heißt die **Differenz** zwischen

- dem **vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag** ohne Mehrwertsteuer und
- den **tatsächlichen Kosten**, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen,

soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Bemessungsgrundlage

§ 23 Abs. 7 UStG 1994:

Die sonstige Leistung **bemisst** sich nach dem Unterschied zwischen

- dem Betrag, den der **Leistungsempfänger aufwendet** um die Leistungen zu erhalten, und
- dem Betrag, den der Unternehmer für **Reisevorleistungen** aufwendet.
- Die **Umsatzsteuer** (Hinweis: Normalsteuersatz) gehört **nicht** zur Bemessungsgrundlage.

Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für **Gruppen von Leistungen** oder für die **gesamten** innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) **erbrachten Leistungen** ermitteln.

- Hinweis: Diese Regelung verstößt nach dem Urteil des EuGH vom 26.09.2013, Rs C 189/11, gegen die RL 112/2006.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen - Reisevorleistungen

§ 23 Abs. 4 UStG 1994: Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

Als Reisevorleistungen sind insbesondere anzusehen (UStR 2000, Rz 2997):

- Beförderung zu den einzelnen Reisezielen durch fremde Beförderungsunternehmer
- Beherbergung in fremden Hotels
- Verpflegung
- Veranstaltungen fremder Unternehmen, zB Opernbesuche
- Betreuung durch selbständige Reiseleiter
- Reiserücktrittsversicherung, ausgenommen bei gesonderter Inrechnungstellung
- Abnahmegarantien, Leerbettengebühren, Aufwendungen für nicht ausgenutzte Kapazitäten
- Im Zusammenhang mit Pauschalreisen verkaufte Traveller Cards und Parkplatzgebühren
- Auch: die in Rechnung gestellte sowie die aufgrund Reverse Charge geschuldete nicht abziehbare Vorsteuer

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Reisevorleistungen

Keine Reisevorleistungen sind (UStR 2000, Rz 3000):

- Reiseprospekte
- Eigenleistungen
- Vermittlungsleistungen
- Aufwendungen für das Büro wie Miete, Strom und sonstige Bürowaren
- Anlagenkauf
- Mautgebühren
- Anmietung von Beförderungsmitteln, usw. (Gestellungsvertrag)

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen - Reisevorleistungen

Exkurs: Deutscher Umsatzsteuer-Anwendungserlass (§ 25 dUStG):

- Werden im Abrechnungsverkehr zwischen Leistungsträgern und Reiseveranstaltern Reisevorleistungen ausgehend vom sogenannten **Bruttowert** (Verkaufspreis abzüglich Provisionen zuzüglich Umsatzsteuer auf den Provisionsbetrag) berechnet, dann ist Nachfolgendes zu beachten:
 - Bei den Provisionen handelt es sich regelmäßig um Entgelt- bzw. Reisevorleistungsminderungen und nicht um Vergütungen für besondere (Vermittlungs-)Leistungen.
 - Der Wert der Reisevorleistungen ist dann identisch mit dem Wert einer agenturmäßigen Nettoberechnung.
- Aufwendungen für Reisevorleistungen in fremder Währung sind in dem Zeitpunkt umzurechnen, in dem die Aufwendungen geleistet worden sind.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Reisepreis

Zu dem **vom Leistungsempfänger aufgewendeten Betrag** gehören ua. (UStR 2000, Rz 3052)

- Katalogpreis für die Reise
- Zusätzliche Leistungen im Rahmen der Reise wie Rundfahrten, Besichtigungen, Eintrittskarten für Opernbesuche und Sportveranstaltungen
- Buchungsgebühren, Bearbeitungsgebühren, Umbuchungsgebühren, Vorverkaufsgebühren
- Verrechnete Telefon-, Telex-, Telegramm- und Telefaxspesen
- Flugtaxen
- Kosten der Visabesorgung

Nicht zum Reisepreis gehören durchlaufende Posten wie (UStR 2000, Rz 3053)

- Kurtaxe
- sonstige Fremdenverkehrsabgaben
- als Schadenersatz anzusehende Stornogebühren

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Stornogebühren

Als **Schadenersatz** anzusehende Stornogebühren gehören **nicht** zum steuerpflichtigen Reisepreis

- zB Stornogebühr wegen Nichtantritts eines Hotelaufenthalts
- **Hinweis:** wurde die Anrechnungsrechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer gelegt:
= nicht steuerbarer echter Schadenersatz, **jedoch** wird der ausgewiesene Rechnungsbetrag aufgrund der Inrechnungstellung geschuldet → Rechnungsberichtigung möglich

Nicht unter Schadenersatz fallen:

- **Leerbettengebühren** = Zahlungen eines Reiseveranstalters an einen Hotelbetrieb für die Nichtbelegung von pauschal gebuchten Hotelzimmern.
 - Kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung des Hoteliers (= Zurverfügungstellung des vereinbarten Bettenkontingents) und der Leerbettengebühr
 - KEINE umsatzsteuerfreien Stornogebühren bzw. Pönalezahlungen für nicht erbrachte Leistungen
 - USt-pflichtiges Entgelt für die Zurverfügungstellung einer bestimmten Bettenkapazität

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Gemischte Reiseleistungen

- Bei **gemischten Reiseleistungen** ist § 23 UStG 1994 nur insoweit anzuwenden, als Reisevorleistungen in Anspruch genommen werden.
- Für Eigenleistungen gelten die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994
- Aufteilung des einheitlichen Reisepreises (UStR 2000, Rz 3055f):
 - Für **Aufteilungszwecke** können die Eigenleistungen mit den dafür **aufgewendeten Kosten einschließlich Umsatzsteuer** angesetzt werden.
 - Die Aufteilung **kann** auch nach dem **Verhältnis des Marktpreises** der Eigenleistung zum Marktpreis der nach § 23 UStG 1994 zu versteuernden Reiseleistungen erfolgen (vgl. EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96, „Madgett und Baldwin“).
- EuGH, 06.10.2005, Rs C-291/03, „MyTravel plc“: Eigenleistungen sind **grundsätzlich** nach deren **Marktwert** zu errechnen, sofern dieser Wert bestimmt werden kann. Es sei denn es kann nachgewiesen werden, dass die auf das Kriterium der tatsächlichen Kosten gestützte Methode für den betreffenden Besteuerungszeitraum der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trägt.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Gemischte Reiseleistungen

Beispiel:

- Ein Busunternehmer bietet eine Reise mit dem eigenen Bus sowie Übernachtung in München an. Der Preis pro Person beträgt EUR 300,00.
- An der Reise nehmen 38 Personen teil.
- Die für den Bus aufgewendeten Kosten einschließlich Umsatzsteuer (= Eigenleistung) betragen EUR 2.000,00.
- Im Inland werden 600 km, im Ausland 400 km zurückgelegt.
- Die Hotelrechnung beträgt EUR 8.000,00 inkl. USt.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Gemischte Reiseleistungen

Bemessungsgrundlage für Besorgungsleistung - Hotel:		
Kosten der Eigenleistung (Bus)	EUR 2.000,00	20 %
Kosten der Reisevorleistung (Hotel)	EUR 8.000,00	80 %
= Summe	EUR 10.000,00	100 %
Preis der Reisetilnehmer (EUR 300,00 * 38)	EUR 11.400,00	
minus Eigenleistung (20 % von EUR 11.400,00)	- EUR 2.280,00	
= Reisepreis exkl. Eigenleistung	EUR 9.120,00	
minus Reisevorleistung inkl. USt	- EUR 8.000,00	
Differenz	EUR 1.120,00	
Bemessungsgrundlage gem. § 23 Abs. 7 UStG 1994 (: 1,20)	EUR 933,33	

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Gemischte Reiseleistungen

Bemessungsgrundlage für Eigenleistung – Bus:	
600 km in Österreich * 1,10	EUR 660,00
400 km in Deutschland * 1,19	EUR 476,00
= Summe	EUR 1.136,00
Entgelt je Kilometer (EUR 2.280,00 : 1.136,00)	EUR 2,0070423
Steuerbares Entgelt im Inland (600 km * EUR 2,0070423)	EUR 1.204,23

Umsatzsteuer		
§ 23 Abs. 7 UStG 1994	EUR 933,33 * 20 %	EUR 186,67
Bus	EUR 1.204,23 * 10 %	EUR 120,42
Umsatzsteuer in Österreich		EUR 307,09

Achtung: Umsatzsteuerpflicht auch in Deutschland

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Vereinfachungsregeln

Gruppenermittlung (§ 23 Abs. 7 UStG 1994):

- Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage anstelle der Einzelermittlung auch für **Gruppen von Leistungen** anwenden.
- Gruppenweise Erfassung sinnvoll, wenn einer einheitlichen Vorleistung eine Vielzahl von Leistungsempfängern gegenübersteht, z.B. eine in sich abgeschlossene Reise, wie etwa eine Kreuzfahrt, oder für sämtliche Reisen während eines bestimmten Zeitraums (Saison) in ein Zielgebiet.
- Gruppenbildung kann dazu führen, dass positive Margen bei Leistungen teilweise durch **negative Margen** bei anderen Leistungen kompensiert werden.

Gesamtdifferenzmethode (§ 23 Abs. 7 UStG 1994):

- Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage für **sämtliche** innerhalb eines Voranmeldungszeitraumes erbrachten Leistungen anwenden.
- Gegenüberstellung der Beträge, die im Beobachtungszeitraum von den Leistungsempfängern aufgewendet werden und der Beträge, die für die Vorleistungen anfallen.
- **Negative Margen** kürzen die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer.
- Eine negative Marge für einen Voranmeldungszeitraum ist zwar unzulässig, kann aber im Rahmen der Veranlagung ausgeglichen werden.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Vereinfachungsregeln

Schätzung (UStR 2000, Rz 3058f):

- Schätzung der gesamten steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage (exkl. USt) mit **10 %** der von den Leistungsempfängern aufgewendeten Beträge (inkl. USt).
- **Wahlrecht**, ohne weitere Nachweise, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden können.
- Das Wahlrecht kann jedes Jahr neu ausgeübt werden, es bestehen keine Bindungsfristen.
- Die so geschätzte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für die in einem Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum erbrachten Reiseleistungen umfasst die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für Reisen in die Länder der EU einschließlich Inland.
- Schätzung bei Soll-Versteuerung aufgrund der vereinbarten Entgelte und bei der Ist-Versteuerung aufgrund der vereinnahmten Entgelte.
- Einnahmen für Reisen in Länder der EU einschließlich Inland sind **gesondert aufzuzeichnen**.
- **Hinweis**: Spanien hat die Schätzung des Entgelts mit 10 % der Einnahmen gesetzlich verankert. Diese Regelung verstößt nach dem Urteil des EuGH vom 26.09.2013, Rs C 189/11, gegen die RL 112/2006.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Schätzung

Beispiel:

- Leistungserlöse inklusive USt für Reiseleistungen iSd § 23 UStG 1994 betragen:
 - EUR 4.000.000,00 in die EU einschließlich Inland
 - EUR 3.000.000,00 in Drittlandsgebiete
- Vorsteuern aus Vorleistungen, die keine Reisevorleistungen sind: EUR 90.000,00

Lösung:		
Bemessungsgrundlage (10 % von EUR 4.000.000,00)	EUR 400.000,00	
Umsätze zu 20 %	EUR 400.000,00 * 20 %	EUR 80.000,00
minus Vorsteuern		- EUR 90.000,00
Umsatzsteuergutschrift		EUR 10.000,00

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Anzahlungen und Änderungen

Anzahlungen (UStR 2000, Rz 3060f):

- Die Umsatzsteuerung von Anzahlungen iZm Reiseleistungen kann unterbleiben, wenn diese 35 % des zu versteuernden Leistungspreises nicht überschreiten.
- Betragen die Anzahlungen mehr als 35 %, so sind die Anzahlungen zur Gänze zu versteuern.
- Beispiel: Endgültiger Reisepreis = EUR 500,00, Anzahlung EUR 150,00 < 35 % → Anzahlung ist nicht zu versteuern.
- Anzahlungen sind bei gemischten Reiseleistungen aufzuteilen. Sofern die Marge noch nicht feststeht, ist sie zu schätzen und auf den margensteuerpflichtigen Teil der Anzahlung anzuwenden.
- **Umbuchungs- und Änderungsgebühren**, die der Reisende bei Änderung eines bestehenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das Entgelt für die Reiseleistung und teilen dessen Schicksal.
- Für **nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage** gelten die allgemeinen Grundsätze des § 16 UStG 1994.

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Steuerbefreiungen

- **Die Marge ist insoweit steuerfrei**, als die Reisevorleistung im **Drittland** bewirkt wird (§ 23 Abs. 5 UStG 1994). Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind buchmäßig nachzuweisen.
- Nimmt der Unternehmer sowohl Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet als auch in einem Mitgliedstaat der EU in Anspruch, ist die sonstige Leistung in einen steuerpflichtigen und in einen steuerfreien Teil **aufzuteilen**.
- Aufteilung idR im Schätzungsweg, wobei bei Landfahrzeugen die gefahrenen Kilometer, bei Flugleistungen und Schiffen die Flug- bzw. Reisezeit maßgeblich sind.
- **Vereinfachung** bei Personenbeförderung im Luft- und Schiffsverkehr (UStR 2000, Rz 3023f)
 - **Grenzüberschreitende Flüge:**
 - liegt Zielort des **Hinfluges** im **Drittland** → gilt insgesamt als im Drittland erbracht
 - liegt Zielort des **Hinfluges** in **EU/Inland** → gilt insgesamt als im Inland erbracht
 - **Kreuzfahrten auf Schiffen im Seeverkehr:** erstreckt sich Beförderung sowohl auf das Drittland als auch auf Gemeinschaftsgebiet → gilt insgesamt als im Drittland erbracht

§ 23 UStG 1994: Reiseleistungen – Summary

Bemessungsgrundlage:

Summe der Reisepreise exklusive Umsatzsteuer (Reisepreis, Buchungsgebühren, Telefongebühren, etc.)

- Reisevorleistungen inklusive Umsatzsteuer (Beherbergung, Beförderungskosten, Eintritte, Reiseleiter)

= Differenz inklusive Umsatzsteuer

- steuerfreie Umsätze

= Steuerpflichtige Bruttobemessungsgrundlage : 1,20

= Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Bemessungsgrundlage

Art 315 MwStSystRL:

Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Artikel 314 (Anm. Gebraucht-, Kunstgegenstände, etc.) ist die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstandes.

Art 317 MwStSystRL:

...Bei der Lieferung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer selbst eingeführt hat, ist der für die Berechnung der Differenz zugrunde zu legende Einkaufspreis gleich der gemäß den Artikeln 85 bis 89 ermittelten Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der für die Einfuhr geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Bemessungsgrundlage

Art 318 MwStSystRL:

(1) Die Mitgliedstaaten können zur Vereinfachung der Steuererhebung und nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von steuerpflichtigen Wiederverkäufern vorsehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung unterliegen, für **jeden Steuerzeitraum** festgesetzt wird, für den der steuerpflichtige Wiederverkäufer die in Artikel 250 genannte Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat.

Wird Unterabsatz 1 angewandt, ist die Steuerbemessungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen, die ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen, die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte **Gesamtdifferenz abzüglich** des Betrags der auf diese Spanne erhobenen **Mehrwertsteuer**.

- (2) Die **Gesamtdifferenz** entspricht dem Unterschied zwischen den beiden folgenden Beträgen:
- a. Gesamtbetrag der der Differenzbesteuerung unterliegenden Lieferungen von Gegenständen des steuerpflichtigen Wiederverkäufers während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, d. h. **Gesamtsumme der Verkaufspreise**;
 - b. Gesamtbetrag der Käufe von Gegenständen im Sinne des Artikels 314, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, getätigt hat, d. h. **Gesamtsumme der Einkaufspreise**.

Art 319 MwStSystRL:

Der steuerpflichtige Wiederverkäufer kann auf jede der Differenzbesteuerung unterliegende Lieferung die normale Mehrwertsteuerregelung anwenden.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Bemessungsgrundlage

§ 24 Abs. 4 UStG 1994

Der Umsatz wird bemessen:

- Bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt;
- Bei den Umsätzen gemäß § 3 Abs. 2 nach dem Betrag, um den der Wert nach § 4 Abs. 8 lit. a den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt;
- Bei der Lieferung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer selbst eingeführt hat (Abs. 2), entspricht der für die Berechnung der Differenz zugrunde zu legende Einkaufspreis der gemäß § 5 ermittelten Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr, zuzüglich der dafür geschuldeten oder entrichteten Einfuhrumsatzsteuer.
- Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Bemessungsgrundlage

§ 24 Abs. 5 UStG 1994

- Der Unternehmer kann die gesamten innerhalb eines Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) ausgeführten Umsätze nach dem **Gesamtbetrag** bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 4 Abs. 8 lit. a die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz).
- Die Besteuerung nach der **Gesamtdifferenz** ist nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren **Einkaufspreis EUR 220,00 nicht übersteigt**. Im übrigen gilt Abs. 4 UStG 1994.

§ 24 Abs. 12 UStG 1994

- Der Unternehmer kann bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung **verzichten**, soweit er die Vereinfachungsregel nach Abs. 5 nicht anwendet.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Lieferungen

- Bemessungsgrundlage für Lieferungen im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG 1994 ist die **positive Differenz** zwischen **Verkaufspreis** und **Einkaufspreis**.
- **Einkaufspreis** ist die für den Erwerb entrichtete Gegenleistung.
- Erwerb iZm Lieferung eines neuen Gegenstandes → **Tausch mit Baraufzahlung** → grundsätzlich ist der Betrag maßgebend, mit dem der gebrauchte Gegenstand in Zahlung genommen wurde.
- **Nebenkosten**, wie zB
 - Reparatur- und Instandsetzungskosten
 - Restaurierung
 - Lagerkosten
 - Weiterverrechnung von Spesen,die nach dem Einkauf des Gegenstandes anfallen und demnach nicht im Einkaufspreis enthalten sind, erhöhen **nicht** den Einkaufspreis → **keine Minderung der Bemessungsgrundlage**, jedoch grundsätzlich Vorsteuerabzug möglich.
- **Vergütung von ausländischer Normverbrauchsabgabe** führt zu keiner Änderung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage.
- **Verkaufspreis** ist die gesamte Gegenleistung, die der Wiederverkäufer vom Abnehmer oder einem Dritten erhält, mit Ausnahme der von der Differenz geschuldeten Umsatzsteuer.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Eigenverbrauch

- Entnahme **nur steuerbar**, wenn Gegenstand zum vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** berechtigt hat.
- Unveränderte Entnahme von Gegenständen für die kein Vorsteuerabzug möglich war → nicht steuerbar → keine Differenzbesteuerung
- Wurden nach Erwerb für den Gegenstand **Vorleistungen** in Anspruch genommen, die zum **Vorsteuerabzug** geführt haben (EuGH vom 17.05.2001, Rs C-322/99, „Fischer“):
 - Besteuerung greift, wenn der Gegenstand nach Anschaffung Objekt von Arbeiten war, für die Vorsteuern geltend gemacht wurden und die zu **untrennbaren Bestandteilen** des Gegenstandes geführt haben.
 - Begriff Bestandteile meint greifbare, körperliche, in den Gegenstand integrierte Objekte, **nicht** aber **Dienstleistungen**.
 - **Umsatzsteuer** ist **nur für Bestandteile** zu entrichten, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme **nicht vollständig verbrauchten**, Werterhöhung des Gegenstandes geführt haben.
 - Bemessungsgrundlage ist **Wiederbeschaffungspreis der Bestandteile** im Zeitpunkt der Entnahme.
 - Für **Dienstleistungen** ist hingegen lediglich eine **Vorsteuerkorrektur** nach Art. 185 Abs. 1 der MwSt-RL vorzunehmen, sofern der Wert nicht bereits vor der Entnahme vollständig verbraucht worden ist.
 - Nationale Rechtsgrundlage hierfür?

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Einfuhr

- Wurde Gegenstand aus dem **Drittland** eingeführt, ist die Differenzbesteuerung nur in den Fällen des § 24 Abs. 2 UStG 1994 anwendbar.
- → = Option für Kunstgegenstände, etc.
- Hat der Wiederverkäufer die Kunstgegenstände, etc. **selbst eingeführt**, ergibt sich die Bemessungsgrundlage als
 - positive Differenz zwischen dem **Verkaufspreis**
 - und der gemäß **§ 5 UStG 1994** ermittelten **Bemessungsgrundlage für die Einfuhr**
 - **zuzüglich** der dafür geschuldeten oder entrichteten **EUSt**.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Einzeldifferenz

- Die **Bemessungsgrundlage** ist grundsätzlich für jeden Gegenstand **einzel**n zu ermitteln.
- Nur die **Summe der steuerbaren Entgelte** (Differenz ohne Umsatzsteuer) eines Voranmeldungszeitraumes ist in die UVA bzw. die Summe der Entgelte eines Veranlagungszeitraumes in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen.
- Ein **positiver** Unterschiedsbetrag kann für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer **nicht** mit einer **negativen** Differenz aus einem anderen Umsatz **verrechnet** werden.
- Bei einem negativen Unterschiedsbetrag beträgt die Bemessungsgrundlage **null**.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Einzeldifferenz

Beispiel (UStR 2000, Rz 3295):

- Ein Kfz-Händler erwirbt einen Gebrauchtwagen um EUR 2.400,00.
- Vor Verkauf wird ein Service um EUR 300,00 durchgeführt.
- Er veräußert das Kfz um EUR 3.000,00.

Lösung

- Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis, abzüglich der in der Differenz enthaltenen Umsatzsteuer
- EUR 500,00 Bemessungsgrundlage (Differenz = EUR 600,00 : 1,2)
- Kosten, die nach dem Erwerb des Gegenstandes angefallen sind, mindern nicht die Bemessungsgrundlage (zB Reparaturen).

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Gesamtdifferenz

- Bei Gegenständen, deren **Einkaufspreis EUR 220,00 nicht übersteigt**, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden.
- Gesamtdifferenz ist der Betrag,
 - um den die **Summe der Verkaufspreise** und der **Entnahmewerte**
 - die **Summe der Einkaufspreise** und der **Einfuhrwerte**,
 - jeweils bezogen auf einen **Besteuerungszeitraum**, übersteigt.
- Aus dem Differenzbetrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.
- Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ist für die einzelnen **Voranmeldungszeiträume** und den **Veranlagungszeitraum** vorzunehmen.
- Eine **negative Gesamtdifferenz** eines Voranmeldungszeitraumes darf nicht mit einer positiven Differenz eines anderen Voranmeldungszeitraumes ausgeglichen werden.
- **Ausgleich** jedoch durch die **Jahresveranlagung**.
- Ein Ausgleich über den Veranlagungszeitraum hinaus ist nicht vorgesehen.

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Gesamtdifferenz

- Erfolgt der Einkauf durch einen **Gesamtkaufpreis** (zB Ankauf von Sammlungen) und werden die Gegenstände später **einzel**n veräußert → Aufteilung auf unter die Einzeldifferenz entfallende und nach der Gesamtdifferenz zu versteuernde Gegenstände:
 - Gesamtkaufpreis **bis zu EUR 220,00**: aus Vereinfachungsgründen kann von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.
 - Gesamtkaufpreis **über EUR 220,00**: der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis ist grundsätzlich im Wege einer sachgerechten **Schätzung** zu ermitteln. Schätzung solange, bis der Gesamtbetrag der restlichen Gegenstände EUR 220,00 oder weniger beträgt. Der so geschätzte Einkaufspreis darf bis zur Veräußerung nicht geändert werden.

Beispiel: Kauf Verlassenschaft um EUR 2.000,00	
Einkaufspreis	EUR 2.000,00
Schlafzimmereinrichtung	- EUR 1.200,00
Bild	- EUR 510,00
Fernseher	- EUR 80,00
Übrige Gegenstände	EUR 210,00

§ 24 UStG 1994: Differenzbesteuerung – Anzahlungen

- Der Wiederverkäufer kann im Einzelfall nach vereinbarten Entgelten versteuern. In diesem Fall sind auch im Rahmen der Differenzbesteuerung Anzahlungen zu versteuern.
- Die **Anzahlung** ist im **Verhältnis** Verkaufspreis zu Einkaufspreis **aufzuteilen**.
- Der Teil der auf die **Differenz** entfällt, ist als Anzahlung zu **versteuern**.
- Eine Anzahlungsrechnung mit Steuerausweis darf nicht gelegt werden.

Beispiel:		
Verkaufspreis	EUR 4.800,00	
Einkaufspreis	EUR 3.600,00	75 % des Verkaufspreises
Differenz	EUR 1.200,00	25 % des Verkaufspreises
Anzahlung	EUR 2.400,00	
davon 25 % zu versteuern (EUR 2.400,00 * 25 % : 1,2)	EUR 500,00	

TPA Horwath Gruppe | ÖSTERREICH

TPA Horwath Österreich – Ihre Ansprechpartnerin



Veronika Seitweger

Tel.: +43 1 588 35-321

veronika.seitweger@tpa-horwath.com

Standorte: Graz, Hermagor, Klagenfurt, Krems, Langenlois,
Lilienfeld, Schrems, St. Pölten, Villach, Wien, Zwettl

Adressen: unter www.tpa-horwath.at

