

Leistungsorte in der Umsatzsteuer bei der Vermietung von Beförderungsmitteln und bei grundstücksbezogenen Leistungen

§ 3a UStG, § 3a Abs 15 UStG idF StRefG 2015/2016, VO BGBl II 1996/5, sa Arbeitsbuch Oberlaa 2015, S 58 ff, Kuder/Melhardt in SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16 S 108f, Schaunig in SWK 23-24/2015, S 20+2 ff, VO (EU) 1042/2013 des Rates vom 7.10.2013 zur Änderung der Durchführungs-VO (EU) 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung

1. Vermietung von Beförderungsmitteln

§ 3a Abs 15 UStG hat vorgesehen, dass sich bei Drittlandsbezug der Leistungsort für die Vermietung von Beförderungsmitteln vom Drittland in das Inland verlagert, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Diese Einschränkung fällt ab 1.1.2016 weg. Somit ergibt sich folgende Übersicht über die Leistungsorte:

Art der sonstigen Leistung	B2C = an Nicht-Unternehmer	B2B = an Unternehmer
Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln < 30 Tage bzw < 90 Tage bei Wasserfahrzeugen	Übergabeort , das ist der Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt (übergeben) wird - § 3a Abs 12 Z 1	
Längerfristige Vermietung von Beförderungsmitteln	Empfängerort , der sich für Nichtunternehmer aus § 3a Abs 12 Z 2 und für Unternehmer aus der Generalklausel gem § 3a Abs 6 ergibt. Ausnahme: Vermietung Sportboot an Nichtunternehmer	
Ausnahmen für kurz- oder langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln mit Drittlandsbezug	Vermieter aus Drittland: Der Ort der sonstigen Leistung liegt gem § 3a Abs 15 UStG im Inland, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung liegt gem VO BGBl II 1996/5 im Drittland, wenn Nutzung dort erfolgt und KFZ/Anhänger kraftfahrrechtlich dort zugelassen sind	

Beispiel 1:

Eine Privatperson mietet in der Schweiz (Übergabeort) für eine Woche einen PKW, mit dem er überwiegend in Österreich fährt. Bisher kam es für diese kurzfristige Vermietung mit Drittlandsbezug gemäß § 3a Abs 15 Z 1 UStG zur Leistungsortverlagerung ins Inland. Ab 1.1.2016 ist eine solche Leistung in Österreich nicht mehr steuerbar.

Beispiel 2:

Ein kanadischer Tourist mietet privat in der Schweiz [langfristig] für 40 Tage einen PKW, mit dem er überwiegend in Österreich fährt. Auch in diesem Fall kam es bisher zur Leistungsortverlagerung ins Inland. Ab 1.1.2016 ist eine solche Leistung ebenfalls in Österreich nicht mehr steuerbar.

2. Grundstücksbezogene Leistungen → Grundstücksort

§ 3a Abs 9 UStG lautet: Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion
zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen;
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen
zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros.

Immer wieder treten in der Praxis Fragen dahingehend auf,

- was unter einem "**Grundstück**" zu verstehen ist, und
- was "**sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück**" sind?

Eine EU-Durchführungsverordnung bringt hinsichtlich der Auslegung Klarheit, auch wenn die DVO selbst erst am 1.1.2017 in Kraft tritt - 1042/2013/EU.

2.1. Grundstück

Während bisher für die Definition des Begriffes "Grundstück" auf den zivilrechtlichen Begriff abgestellt wurde sa Rz 773 ff UStR, liefert Art 13b EU-DVO eine eigenständige Definition. Demnach gilt **für umsatzsteuerliche Zwecke** als Grundstück

- a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- e) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

2.2. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Die UStR enthalten in Rz 639v bis Rz 640c Ausführungen und eine Reihe von Beispielen dazu, welche Leistungen [noch] als im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen sind zB die Vermietung von Wohnwägen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind, und welche nicht zB die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen oder die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen.

Jedenfalls fordern die UStR ausdrücklich einen "**engen Zusammenhang**", der gegeben ist, *"wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst bezieht."*

Die EU-DVO spricht hingegen von einem "**hinreichend direkten Zusammenhang**", der vorliegt,

- a) wenn die Leistung von einem Grundstück abgeleitet ist und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist - **ODER**
- b) wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.

Die zahlreichen Beispiele dazu decken sich weitgehend mit den UStR, gehen jedoch noch über die dort enthaltenen Beispiele hinaus und können in Einzelfällen bei der Auslegung helfen.

Grundstücksleistung sind gem Art 31a Abs 2 EU-DVO folgende:

- a) Erstellung von **Bauplänen** für Gebäude oder Gebäudeteile für ein bestimmtes Grundstück ungeachtet der Tatsache, ob dieses Gebäude tatsächlich errichtet wird oder nicht – vgl Rz 640a UStR
- b) **Bauaufsichtsmaßnahmen** oder grundstücksbezogene **Sicherheitsdienste**, die vor Ort erbracht werden
- c) **Errichtung** eines Gebäudes an Land sowie **Bauleistungen** und **Abrissarbeiten** an einem Gebäude oder Gebäudeteil
- d) **Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen** an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen
- e) **Landbearbeitung** einschließlich **landwirtschaftlicher Dienstleistungen** wie Landbestellung, Säen, Bewässerung und Düngung
- f) **Vermessung und Begutachtung** von Gefahr und Zustand von Grundstücken, vgl Rz 639x UStR
- g) **Bewertung** von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen – vgl Rz 639x UStR
- h) **Vermietung und Verpachtung** von Grundstücken mit der Ausnahme der unter Abs 3 lit c genannten Dienstleistungen, einschließlich der **Lagerung** von Gegenständen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist – vgl Rz 639x UStR
- i) **Zurverfügungstellen von Unterkünften** in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände einschließlich Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) und dergleichen für Aufenthalte an einem bestimmten Ort – vgl Rz 639x UStR
- j) **Gewährung und Übertragung sonstiger** nicht unter h) und i) aufgeführter **Nutzungsrechte** an Grundstücken und Teilen davon einschließlich der Erlaubnis, einen Teil des Grundstücks zu nutzen, wie zB die Gewährung von Fischereirechten und Jagdrechten oder die Zugangsberechtigung zu Warteräumen in Flughäfen, oder die Nutzung von Infrastruktur, für die Maut gefordert wird, wie Brücken oder Tunnel – vgl Rz 640b UStR
- k) **Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten** an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen einschließlich **Reinigung, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren**
- l) **Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten** an anderen auf Dauer angelegten Strukturen wie Leitungen für Gas, Wasser oder Abwasser und dergleichen
- m) **Installation oder Montage** von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die damit als Grundstück gelten
- n) **Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung** von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die als Grundstück gelten
- o) **Eigentumsverwaltung**, mit Ausnahme von Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken unter Absatz 3 Buchstabe g, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht
- p) **Vermittlungsleistungen** beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken sowie bei der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), ausgenommen Vermittlung der Beherbergung – vgl Rz 639x, Rz 639g, Rz 640c, Rz 639z UStR
- q) **Juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen** sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), wie zum Beispiel die Tätigkeiten von **Notaren**, oder das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet. – vgl Rz 639z und Rz 640b UStR

KEINE Grundstücksleistung sind gem Art 31a Abs 3 EU-DVO folgende:

- a) Erstellung von **Bauplänen** für Gebäude oder Gebäudeteile, **die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind** – vgl Rz 640c UStR
- b) **Lagerung** von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht – vgl Rz 640c UStR
- c) **Bereitstellung von Werbung**, selbst wenn dies die Nutzung eines Grundstücks einschließt
- d) **Vermittlung der Beherbergung** in einem Hotel oder Beherbergung in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt – vgl Rz 640c UStR
- e) **Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände** zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen, die dem Aussteller die Darbietung seines Angebots ermöglichen, wie die Aufmachung und Gestaltung des Standes, die Beförderung und Lagerung der Ausstellungsstücke, die Bereitstellung von Maschinen, die Verlegung von Kabeln, Versicherungen und Werbung – vgl Rz 640c UStR
- f) **Installation oder Montage, Wartung und Reparatur** sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die **kein fester Bestandteil** des Grundstücks sind oder sein werden – vgl Rz 640c UStR
- g) **Portfolioverwaltung** im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken – vgl Rz 640c UStR
- h) **Juristische Dienstleistungen, mit Ausnahme** der unter Abs 2 lit q genannten Dienstleistungen, einschließlich Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Dienstleistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen. – vgl Rz 640c UStR