

1. Umsatzsteuer in der Unternehmenspraxis

1.1. Schnelle Entscheidungen

Jeder Geschäftsfall im Unternehmen kann umsatzsteuerliche Folgen haben. Daher erfordert zB jede Ausgangs- und Eingangsrechnung eine umsatzsteuerliche Beurteilung, da ansonsten die Gefahr (kostspieliger) Fehleinschätzungen besteht.

In der Regel hat diese Beurteilung sehr kurzfristig zu erfolgen. Dies unterscheidet die Umsatzsteuer auch deutlich von den meisten anderen Abgaben.

1.2. Viele Entscheidungen

In den meisten Unternehmen wird täglich bei einer Vielzahl von Geschäftsfällen eine Vielzahl umsatzsteuerlicher Entscheidungen getroffen:

So ist zB die Ausführung jeder Ausgangsleistung mit umsatzsteuerlichen Beurteilungen verbunden. Dazu gehört zB die Klärung der Fragen: Wo ist die Leistung steuerbar? Ist eine Steuerbefreiung darauf anwendbar? Welcher Steuersatz ist anzuwenden?

Auf der Eingangsseite stellen sich zB Fragen wie: Hat der Lieferant zu Recht Umsatzsteuer verrechnet? Ist die erhaltene Rechnung formgerecht? Ist die Eingangssteuer direkt an den Fiskus abzuführen?

1.3. Risiko

Eine umsatzsteuerliche Fehlbeurteilung kann unangenehme Folgen haben.

Mögliche Folgen sind unter anderem:

- erheblicher Mehraufwand (zB zusätzliche Arbeitszeit, um Berichtigungen durchzuführen)
- Zahlung von Säumniszuschlägen (zB weil der Leistungszeitpunkt falsch eingeschätzt wurde oder eine steuerpflichtige Lieferung steuerfrei behandelt wurde)
- „Totalverlust“ von Umsatzsteuerbeträgen (zB weil zu Unrecht keine Umsatzsteuer verrechnet wurde und eine Weiterverrechnung an den Abnehmer nicht mehr möglich ist)

2. Steuerbare Tatbestände (§ 1)

2.1. Überblick

Überblick § 1 – Steuerbare Umsätze, Gebietsbestimmungen

Abs 1 Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Z 1 Lieferungen und sonstige Leistungen,

- die ein Unternehmer (siehe § 2)
- im Inland (siehe unten)
- gegen Entgelt
- im Rahmen seines Unternehmens (siehe § 2)

ausführt.

Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Z 2 Eigenverbrauch

Dieser liegt vor bei Ausgaben (Aufwendungen), die Leistungen betreffen, die dem Unternehmen dienen, aber nach § 20 EStG oder nach § 12 KStG nicht abzugsfähig sind. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn eine Berechtigung zum (teilweisen) Vorsteuerabzug bestand.

Z 3 Einfuhr

Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Abs 2 Inland

Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hiernach nicht Inland ist.

Abs 3 Gemeinschaftsgebiet und Drittlandsgebiet

Gemeinschaftsgebiet = Inland und die Gebiete der übrigen EU-Mitgliedstaaten.

Drittlandsgebiet = Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist.

Beispiel 26**Rechtsnorm:**

§ 1 Abs 1 Z 1

Themen:

Leistungsaustausch, Transportversicherung

Sachverhalt:

Der Textilfabrikant T bestellt Stoffe beim Händler H. Es wird vereinbart, dass H die Ware an T versendet. Kaufpreis sind 8.000 € + 1.600 € USt.

T schließt mit der V-AG eine Transportversicherung ab. Im Zuge des Transports wird die Ware so schwer beschädigt, dass sie völlig wertlos wird.

Auf Grund des Versicherungsverhältnisses (im Auftrag des T) überweist die V-AG dem H direkt den Kaufpreis.

Lösung:

Nach Übergang der Preisgefahr ist der Käufer einer Ware verpflichtet, den vollen Entgeltsbetrag zu entrichten. Durch den Abschluss einer Transportversicherung kann sich der Käufer gegen das Risiko der Beschädigung oder Zerstörung der Ware auf dem Transportweg absichern.

Bezahlt der Versicherer im Schadensfall – im Auftrag des Käufers – an den Verkäufer, liegt nicht Schadenersatz, sondern Entgelt vor. Die Zahlung der V-AG an den H stellt Entgelt für die – bereits ausgeführte – Lieferung der Stoffe an T dar.

Quelle:

Rz 18 UStR

Beispiel 27**Rechtsnorm:**

§ 1 Abs 1 Z 1

Themen:

Schadenersatz, Prozesskostenersatz

Sachverhalt:

Die Immo-GmbH hat durch den Baumeister B ein Bürogebäude errichten lassen. Da das Gebäude nach Ansicht der Immo-GmbH gravierende Mängel aufweist, begehrt sie eine Preisminderung. B akzeptiert dies nicht und es kommt es zu einem Zivilprozess.

B beauftragt die Anwaltskanzlei R, R und R mit seiner Vertretung.

Da Baumeister B im Gerichtsverfahren vollständig obsiegt, muss ihm die Immo-GmbH seine Prozesskosten ersetzen.

7.2. Verschaffung der Verfügungsmacht

Gemäß § 3 Abs 1 UStG handelt es sich bei Lieferungen um Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann dabei von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Als **Liefergegenstand** kommen in Frage:

- körperliche Sachen oder
- andere Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung wie körperliche Sachen behandelt werden (zB Energie, Gas, elektrischer Strom, Wärme).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht wird idR mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang zusammenfallen.

Da „Verfügungsmacht“ aber ein **eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff** ist, setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht nicht den zivilrechtlichen Eigentumsübergang voraus.

Als Verschaffung der Verfügungsmacht gilt die Übertragung der Befähigung, **wie ein Eigentümer** über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Art 14 Abs 1 MwSt-RL).

Der Unternehmer muss Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes dem Leistungsempfänger zuwenden. Es kommt darauf an, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0185), und dass dies von den Beteiligten auch gewollt ist (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153).

Für die Verschaffung der Verfügungsmacht über ein Gebäude kommt es weder auf die Erteilung der Benützungsbewilligung noch auf den Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnung an. Vielmehr ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu ermitteln (VwGH 27.3.2003, 99/15/0148).

Die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht kann auf unterschiedliche Weise erfolgen. Der einfachste Fall ist die **körperliche Übergabe** des Liefergegenstandes, daneben kann zB auch durch die Übergabe unternehmensrechtlicher **Traditionspapiere** die Verfügungsmacht verschafft werden.

Ebenfalls möglich ist die Verschaffung der Verfügungsmacht durch **Einigung über den Eigentumsübergang**, wenn der Abnehmer den beweglichen Gegenstand schon innehat, oder mittels Besitzkonstitut, wenn der Unternehmer dem Abnehmer das Eigentum überträgt, ohne den Besitz des beweglichen Gegenstandes aufzugeben, weil er den Gegenstand fortan unter einem anderen Rechtstitel innehaben will. Bleibt ein beweglicher Gegenstand allerdings im Besitz des bisherigen Eigentümers, kann der Übergang der Verfügungsmacht auf den Erwerber nur dann angenommen werden, wenn (zumindest) die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153).

Verkaufskommission				
K2 vereinbart mit K1 im Jänner 2020, dass er ihm eine gebrauchte Maschine um brutto 1.200 € abkauft, wenn er selbst einen Käufer dafür findet. Im Mai 2020 kann K2 die Maschine um brutto 1.500 € an K3 verkaufen. Alle Lieferungen werden im Inland getätigt.				
Kommittent (K1)	→	Kommissionär (K2)	→	Käufer (K3)
Lieferung K1 an K2, daher auch Mai 2020		Lieferung K2 an K3, Mai 2020		
Bruttokaufpreis = 1.200 €		Bruttokaufpreis = 1.500 €		
Bmgl 20 % = 1.000 €		Bmgl 20 % = 1.250 € VSt-Abzug = 200 €		VSt-Abzug = 250 €

Wird ein Unternehmer nur **im fremden Namen und auf fremde Rechnung** tätig (= **Vermittler**), dann ist er nicht in die Lieferkette eingebunden, sondern er erbringt eine sonstige Leistung an seinen Auftraggeber (dh den Käufer oder den Verkäufer).

Auf diese **Vermittlungsleistung** (= sonstige Leistung) kommen die Bestimmungen des § 3a UStG zur Anwendung.

Leistungen des Kommissionärs, die nach dem Willen der Parteien zur Verkaufskommission nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen, die das Kommissionsgeschäft ermöglichen, abrunden oder ergänzen bzw die keinen eigenen Zweck haben, teilen als **unselbständige Nebenleistungen** das Schicksal der Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär. Dazu zählen zB die Abholung und die Zustellung der Kommissionsware oder deren Verpackung (siehe dazu auch USt-Protokoll 2012).

7.4. Lieferfiktion bei elektronischen Schnittstellen (ab 1.1.2021)

Gemäß § 3 Abs 3a UStG werden

- Unternehmer, die **Einfuhr-Versandhandelsumsätze** (§ 3 Abs 8a), bei denen der (zollrechtliche) Einzelwert der Waren je Sendung 150 € nicht übersteigt, durch die Nutzung einer **elektronischen Schnittstelle**, zB eines Marktplatzes, einer Plattform oder eines Portals, unterstützen, sowie
- Unternehmer, die die **Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU** durch einen Unternehmer, der im EU-Gebiet weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte hat, an einen Nichtunternehmer durch die Nutzung einer **elektronischen Schnittstelle**, zB einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen,

so behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

Mehrere Unternehmer schließen **Umsatzgeschäfte über dieselben Gegenstände** ab und diese Gegenstände werden unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer (Empfänger) in der Reihe befördert oder versandt, wobei es nicht maßgeblich ist,

- wie viele Personen Teil des Reihengeschäfts sind;
- ob es sich um Warenlieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets oder mit Drittlandbezug handelt;
- ob die letzte Person in der Reihe Unternehmer oder Nichtunternehmer ist (UStR Rz 474g).

Beispiel

Unternehmer D bestellt Waren bei Unternehmer C.

C bestellt die Waren bei Unternehmer B.

B bestellt die Waren seinerseits bei Unternehmer A.

A beauftragt den Spediteur S, der die Waren vom Lager des A in Österreich abholt und zur Firmenadresse des D nach Frankreich bringt.

Bei einem Reihengeschäft kommt es also zu mehreren (mindestens zwei) Lieferungen, aber immer nur zu einer Warenbewegung.

Die Lieferung, mit der die Warenbewegung verbunden ist, ist die „**bewegte Lieferung**“. Da § 3 Abs 15 UStG für die bewegte Lieferung nur deren Zuordnung, aber keine eigene Lieferortbestimmung enthält, ist der Ort nach den allgemeinen Regeln für den Lieferort zu bestimmen. In den meisten Fällen wird es sich um eine „bewegte Lieferung“ gemäß § 3 Abs 8 UStG handeln, aber auch andere Bestimmungen kommen in Frage.

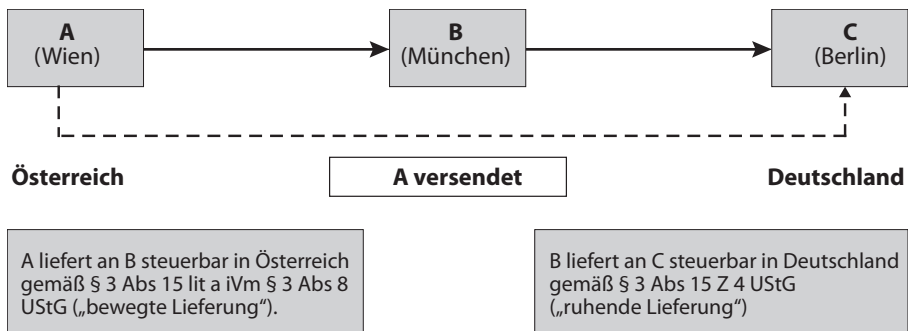
→ **Ort dieser „bewegten“ Lieferung** ist,

- im Fall des § 3 Abs 8 UStG, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Lieferung beginnt;
- im Fall des § 3 Abs 9 UStG im Einfuhrland;
- im Fall des Art 3 Abs 3 UStG, wo die Beförderung oder Versendung endet;
- im Fall des § 3 Abs 8a UStG (ab 1.1.2021), wo die Beförderung oder Versendung endet.

Ob § 3 Abs 15 UStG zB auch auf die Regelungen des § 3 Abs 11 bis 14 UStG Anwendung findet, ist strittig (dagegen *Ecker/Zolles*, Neuregelung bei Reihengeschäften, ÖStZ 2019/718; dafür *Spies*, Der neue „Quick Fix“ für Reihengeschäfte, SWI 2019, 286).

Alle anderen Lieferungen sind „**ruhende Lieferungen**“ (nach § 3 Abs 15 Z 3 oder 4 UStG).

→ **Ort dieser „ruhenden Lieferungen“** ist, wo die Beförderung oder Versendung der Gegenstände beginnt oder endet (§ 3 Abs 15 Z 3 oder 4 UStG).

Lösung:**Lieferung A an B**

A versendet die Ware zwar nicht an den Abnehmer (B), aber „in dessen Auftrag an einen Dritten“ (C). Der Lieferung des A an den B ist also die Warenbewegung zuzuordnen. Diese Lieferung ist gemäß § 3 Abs 15 Z 1 lit a iVm § 3 Abs 8 UStG die „bewegte Lieferung“ und steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Die Lieferung des A an den B ist daher in Österreich steuerbar.

Allerdings ist die Lieferung des A – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – als ig Lieferung gemäß Art 7 UStG steuerfrei. B tätigt einen ig Erwerb gemäß Art 3 Abs 8 erster Satz UStG in Deutschland.

Lieferung B an C

Die bewegte Lieferung ist zwischen A und B erfolgt. Die Lieferung des B an den C ist daher eine „ruhende Lieferung“. Da diese Lieferung nach der „bewegten Lieferung“ erfolgt, ist sie gemäß § 3 Abs 15 Z 4 UStG steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung endet. Die Lieferung des B an den C ist daher in Deutschland steuerbar.

Beispiel 82**Rechtsnorm:**

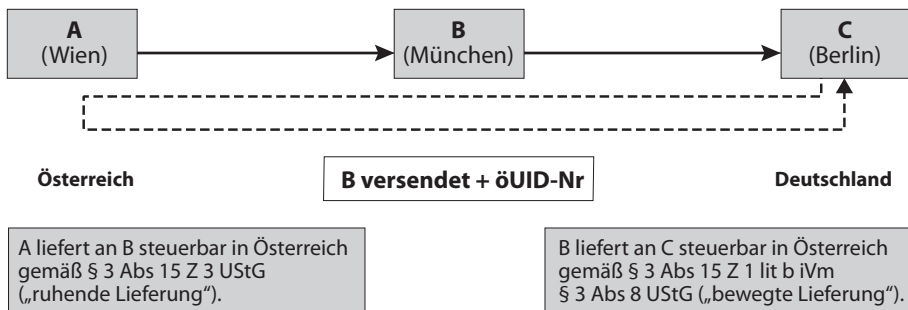
§ 3 Abs 15, § 3 Abs 8

Themen:

Reihengeschäft mit drei Beteiligten, zweiter Unternehmer versendet, Ware vom Inland ins EU-Ausland

Sachverhalt:

Der Unternehmer C (Berlin) bestellt Ware beim Unternehmer B (München). Dieser wiederum bestellt die Ware bei Unternehmer A (Wien). B beauftragt einen Spediteur damit, die Ware von Wien nach Berlin zu bringen.

Lösung:**Lieferung A an B**

Die bewegte Lieferung ist zwischen B und C erfolgt. Die Lieferung des A an den B ist daher eine „ruhende Lieferung“. Da diese Lieferung vor der „bewegten Lieferung“ erfolgt, ist sie gemäß § 3 Abs 15 Z 3 UStG steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Die Lieferung des A an den B ist daher in Österreich steuerbar (und steuerpflichtig).

Lieferung B an C

B ist Zwischenhändler iSd § 3 Abs 15 Z 6 UStG. Da B seine österreichische UID-Nr dem A mitgeteilt hat, gilt die Lieferung des B an den C gemäß § 3 Abs 15 Z 1 lit b iVm § 3 Abs 8 UStG als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit in Österreich. Die Lieferung des B an den C ist also in Österreich steuerbar.

Allerdings ist die Lieferung des B – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – als ig Lieferung gemäß Art 7 UStG steuerfrei. C tätigt einen ig Erwerb gemäß Art 3 Abs 8 erster Satz UStG in Deutschland.

Beispiel 84**Rechtsnorm:**

§ 3 Abs 15, § 3 Abs 8

Themen:

Reihengeschäft mit drei Beteiligten, dritter Unternehmer versendet, Ware vom Inland ins EU-Ausland

Sachverhalt:

Der Unternehmer C (Berlin) bestellt Ware bei Unternehmer B (München). Dieser wiederum bestellt die Ware bei Unternehmer A (Wien). C beauftragt einen Spediteur damit, die Ware von Wien nach Berlin zu bringen.

Beispiel 118

Rechtsnorm:

§ 3a Abs 5, § 3a Abs 7

Themen:

Ort der sonstigen Leistung, spezieller Unternehmerbegriff

Sachverhalt:

Der inländische Unternehmer A lässt sich im Zuge seines Italienurlaubs in Siena vom italienischen Frisör I rasieren.

Variante:

A befindet sich auf einer Geschäftsreise.

Lösung:

§ 3a Abs 5 Z 1 UStG sieht vor, dass ein Unternehmer iSd § 2 UStG auch bezüglich nicht steuerbarer Umsätze als Unternehmer gilt und daher auf empfangene sonstige Leistungen die B2B-Regelungen anzuwenden sind.

Dies gilt aber nicht für sonstige Leistungen, die ausschließlich für den privaten Bedarf des Unternehmers bestimmt sind.

Die Leistung des I an A ist daher gemäß § 3a Abs 7 UStG am Unternehmerort – also in Italien – steuerbar.

Variante:

Der Umstand, dass die Rasur während einer Geschäftsreise erfolgt, ändert nichts daran, dass die Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf des A bestimmt ist.

Quelle:

Rz 638q UStR

Beispiel 119

Rechtsnorm:

§ 3a Abs 5, § 3a Abs 6

Themen:

Ort der sonstigen Leistung, spezieller Unternehmerbegriff, Holding

Sachverhalt:

Die geschäftsleitende inländische Holding H-GmbH hält Beteiligungen an vier Unternehmen (A, B, C und D). Die H-GmbH greift nur gegenüber den Tochtergesellschaften A, B und C durch die Erbringung administrativer, finanzieller und kaufmännischer Dienstleistungen in deren Verwaltung ein. Für die Errichtung eines Vertrages betreffend die Tochtergesellschaft D beauftragt die H-GmbH den Schweizer Anwalt CH.

Auswirkungen in Österreich

- Ausländische Lieferer müssen sich in Österreich umsatzsteuerlich erfassen lassen.
- Der Lieferer muss gemäß Art 11 Abs 1 UStG eine Rechnung mit USt stellen.
- Ausländische Unternehmer haben Aufzeichnungen gemäß § 18 UStG zu führen.
- Unternehmer ohne Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der EU benötigen Fiskalvertreter.
- UU kommt § 27 Abs 4 UStG beim Abnehmer zur Anwendung.

Lieferung neuer Fahrzeuge und verbrauchssteuerpflichtiger Waren

Gemäß Art 3 Abs 7 UStG gilt die Versandhandelsregelung nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge (immer ig Erwerb im Bestimmungsland). Werden verbrauchssteuerpflichtige Waren vom Lieferer versendet oder befördert, kommt immer das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. Bei privaten Abnehmern sieht Art 3 Abs 7 UStG keine Lieferschwelle vor, bei Unternehmern und juristischen Personen gibt es keine Erwerbsschwelle.

3.3. Ig Versandhandel (ab 1.1.2021)

3.3.1. Überblick

Art 3 Abs 3 ff UStG regelt ab 1.1.2021 den „**innergemeinschaftlicher Versandhandel**“: Beim ig Versandhandel gilt die Lieferung gemäß Art 3 Abs 3 UStG als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer endet. Die Lieferung ist also **im Bestimmungsland steuerbar**.

Bis 31.12.2020 kommt die Versandhandelsregelung auch zur Anwendung, wenn der Lieferer den Gegenstand der Lieferung **ins Unionsgebiet eingeführt** hat und wenn die Abfertigung in einem anderen Mitgliedsstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt. Ab 1.1.2021 liegt in solchen Fällen ein **Einfuhr-Versandhandel** vor. Art 3 Abs 3 ff UStG ist in solchen Fällen also nicht mehr anwendbar.

Achtung: Mit 1.1.2021 fällt die Lieferschwelle weg!

Ein ig Versandhandel liegt vor bei Lieferungen von Gegenständen an bestimmte Abnehmer (zB Privatpersonen), die **durch den Lieferer oder für dessen Rechnung** von einem anderen Mitgliedsstaat als jenem, in dem die Beförderung oder Versendung (an den Abnehmer) endet, versandt oder befördert werden, einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der **Lieferer indirekt beteiligt** ist.

Gemäß **Art 5a EU-DVO** (ab 1.1.2021) gelten Gegenstände als durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert – inkl der **indirekten Beteiligung** des Lieferers an der Versendung oder Beförderung –, wenn:

- a) die Versendung oder Beförderung der Gegenstände vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben wird, der die Gegenstände an den Erwerber liefert;