

# MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

Die Behandlung von Bauleistungen im  
österreichischen Umsatzsteuerrecht

Verfasserin

Annemarie Guger, Bakk.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 16.04.2013

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt: Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreuer Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>IV</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>V</b>
<b>1. EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
1.1. PROBLEMSTELLUNG.....	1
1.2. GANG DER ARBEIT .....	3
1.3. RELEVANTE RECHTSQUELLEN .....	5
1.3.1. Österreichisches Umsatzsteuergesetz.....	5
1.3.2. EU-Recht .....	5
<b>2. ABGRENZUNG STEUERBARER LEISTUNGEN IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZSTEUERRECHT .....</b>	<b>7</b>
2.1. STEUERBARE UMSÄTZE .....	7
2.1.1. Allgemeines.....	7
2.1.2. Steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen.....	8
2.1.3. Steuerbarer Eigenverbrauch.....	9
2.1.4. Steuerbare Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet .....	9
2.1.5. Steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb.....	10
2.2. VORAUSSETZUNG FÜR DIE STEUERBARKEIT DES UMSATZES .....	10
2.2.1. Allgemeines.....	10
2.2.2. Ausführung durch den Unternehmer .....	11
2.2.2.1. Unternehmereigenschaft .....	11
2.2.2.2. Unternehmerfähigkeit.....	11
2.2.2.3. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit .....	12
2.2.2.3.1. Allgemeines .....	12
2.2.2.3.2. Nachhaltige Tätigkeit.....	13
2.2.2.3.3. Auftreten nach Außen .....	13
2.2.2.3.4. Selbstständigkeit.....	13
2.2.3. Ausführung des Umsatzes im Inland.....	14
2.2.4. Ausführung gegen Entgelt.....	15
2.2.5. Ausführung des Umsatzes im Rahmen seines Unternehmens.....	15
<b>3. ABGRENZUNG DER SONSTIGEN LEISTUNGEN IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZ- STEUERRECHT.....</b>	<b>16</b>
3.1. SONSTIGE LEISTUNGEN IM SINNE DES § 3A USTG 1994.....	16
3.1.1. Allgemeines.....	16
3.1.2. Werkleistungen .....	16
3.1.3. Abgrenzung zu Werklieferungen.....	17
3.2. EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG .....	19
3.3. ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG.....	20
3.4. ENTSTEHUNG DER UMSATZSTEUERSCHULD BEI SONSTIGEN LEISTUNGEN .....	21
3.4.1. Allgemeines.....	21
3.4.2. Sollbesteuerung.....	22
3.4.3. Istbesteuerung .....	23
3.4.4. Optionsmöglichkeit des Unternehmers .....	25
<b>4. ABGRENZUNG VON BAULEISTUNGEN IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZSTEUERRECHT .....</b>	<b>26</b>
4.1. DEFINITION VON BAULEISTUNGEN .....	26

4.1.1.	<i>Allgemeines</i> .....	26
4.1.2.	<i>Leistungen, die ausdrücklich als Bauleistungen definiert werden</i> .....	27
4.1.3.	<i>Leistungen, die keine Bauleistungen sind</i> .....	29
4.2.	SPEZIALFÄLLE BEI DER ABGRENZUNG VON BAULEISTUNGEN .....	31
4.2.1.	<i>Überlassung von Arbeitskräften</i> .....	31
4.2.1.1.	<i>Allgemeines</i> .....	31
4.2.1.2.	<i>Arbeitsgemeinschaften (ARGE)</i> .....	33
4.2.2.	<i>Reinigung von Bauwerken</i> .....	34
4.3.	PROBLEME BEI DER ABGRENZUNG VON BAULEISTUNGEN .....	36
4.4.	EIGENSCHAFTEN DES LEISTENDEN UNTERNEHMERS .....	39
4.5.	EIGENSCHAFTEN DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS .....	40
4.5.1.	<i>Allgemeines</i> .....	40
4.5.2.	<i>Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist</i> .....	40
4.5.3.	<i>Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt</i> .....	42
4.5.4.	<i>Bauleistungen an einen Unternehmer, die seinen nicht unternehmerischen Bereich betreffen</i> .....	46
<b>5.</b>	<b>SPEZIELLE REGELUNGEN FÜR BAULEISTUNGEN IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZSTEUERRECHT .....</b>	<b>48</b>
5.1.	LEISTUNGORT DER BAULEISTUNG .....	48
5.2.	STEUERSCHULDNER BEI BAULEISTUNGEN .....	48
5.2.1.	<i>Allgemeines</i> .....	48
5.2.2.	<i>Reverse Charge System bei Bauleistungen</i> .....	49
5.2.3.	<i>Anwendung der Grundregel zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen</i> .....	50
5.3.	ENTSTEHUNG DER STEUERSCHULD BEI BAULEISTUNGEN .....	51
5.3.1.	<i>Allgemeines</i> .....	51
5.3.2.	<i>Entrichtung des Gesamtentgeltes</i> .....	51
5.3.3.	<i>Anzahlungen</i> .....	52
5.3.4.	<i>Teilleistungen in der Bauwirtschaft</i> .....	52
5.4.	DER KLEINUNTERNEHMER UND BAULEISTUNGEN .....	53
5.4.1.	<i>Allgemeines</i> .....	53
5.4.2.	<i>Kleinunternehmer als Erbringer von Bauleistungen</i> .....	54
5.4.3.	<i>Kleinunternehmer als Empfänger von Bauleistungen</i> .....	55
5.5.	BAULEISTUNGEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMER .....	56
5.5.1.	<i>Anwendung der Reverse Charge Regelung im Zusammenhang mit ausländischen Unternehmern</i> .....	56
5.5.2.	<i>Der ausländische Unternehmer ist Leistungserbringer der Bauleistung</i> .....	57
5.5.3.	<i>Der ausländische Unternehmer ist Leistungsempfänger der Bauleistung</i> .....	58
5.6.	GEMEINDEN UND BAULEISTUNGEN.....	59
5.6.1.	<i>Anwendung der Reverse Charge Regelung im Zusammenhang mit Gemeinden</i> ...	59
5.6.2.	<i>Die Gemeinde ist Leistungserbringer einer Bauleistung</i> .....	59
5.6.3.	<i>Die Gemeinde ist Leistungsempfänger einer Bauleistung</i> .....	60
<b>6.</b>	<b>ORGANISATORISCHE ANFORDERUNGEN AN DEN UNTERNEHMER IM ZUSAMMENHANG MIT BAULEISTUNGEN.....</b>	<b>62</b>
6.1.	ALLGEMEINES.....	62
6.2.	ANFORDERUNGEN AN DIE AUSZUSTELLENDEN RECHNUNG .....	62
6.2.1.	<i>Allgemeine Anforderungen an die Rechnung</i> .....	62
6.2.1.1.	<i>Verpflichtung zur Rechnungsausstellung</i> .....	62
6.2.1.2.	<i>Rechnungsangaben</i> .....	63

6.2.2.	<i>Besondere Anforderungen an die Rechnung bei Bauleistungen</i> .....	64
6.2.2.1.	Verpflichtung zur Rechnungsausstellung.....	64
6.2.3.	<i>Korrektur fehlerhafter Rechnungen</i> .....	67
6.3.	BEHANDLUNG VON BAULEISTUNGEN I.S.D. § 19 ABS. 1A USTG 1994 IN DER BUCHHALTUNG .	68
6.3.1.	<i>Erfassung beim Leistungserbringer</i> .....	68
6.3.2.	<i>Erfassung beim Leistungsempfänger</i> .....	71
6.3.2.1.	Allgemeines.....	71
6.3.2.2.	Softwarebasierte Verbuchung von Teilrechnungen am Beispiel von BMD .....	71
6.4.	AUFZEICHNUNGSPFLICHT UND UMSATZSTEUERVORANMELDUNG IM ZUSAMMENHANG MIT BAULEISTUNGEN.....	72
6.5.	ENTRICHTUNG DER UMSATZSTEUER AN DAS FINANZAMT .....	73
6.6.	HAFTUNG FÜR DIE UMSATZSTEUERABFUHR .....	74
<b>7.</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>76</b>
	<b>LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>.VII</b>

## **Abbildungsverzeichnis:**

---

Abbildung 1: Werklieferung versus Werkleistung .....	19
Abbildung 2: Einzelfälle – Bauleistungen .....	28
Abbildung 3: Einzelfälle – Keine Bauleistungen .....	29
Abbildung 4: ARGE – Bauleistungen.....	33
Abbildung 5: Reinigung – Bauleistung.....	35
Abbildung 6: Reinigung – Keine Bauleistungen.....	35
Abbildung 7: Darstellung des Unternehmers der seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist.....	42
Abbildung 8: Darstellung des Unternehmers der seinerseits üblicherweise Bauleis- tungen erbringt.....	45
Abbildung 9: Wichtige Einzelfälle – Unternehmer die üblicherweise Bauleistungen erbringen .....	45
Abbildung 10: Reguläres Verfahren vs. Reverse Charge .....	50
Abbildung 11: Leistungserbringer ist ein ausländischer Unternehmer.....	57
Abbildung 12: Leistungsempfänger ist ein ausländischer Unternehmer.....	59
Abbildung 13: Auflistung von Bauleistungen in Rechnungen .....	67

## Abkürzungsverzeichnis

---

€	Euro
§	Paragraph
%	Prozent
&	und
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
Art.	Artikel
B2B	business to business
B2C	business to consumer
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMD	Büromaschinen mittlerer Datentechnik
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BudgBG	Budgetbegleitgesetz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	europäische Union
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FA	Finanzamt
FinPol	Finanzpolizei
gem.	gemäß
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
i.g.	innergemeinschaftlich
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit

KFZ	Kraftfahrzeug
KIAB	Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung
lit.	Litera
m	Meter
MwStSyst-RI	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NR	Nummer
PKW	Personenkraftwagen
RI	Richtlinie
RZ	Randziffer
S	Seite
SEG	Sondereinsatzgruppe
sic	durch „[sic]“ wird darauf hingewiesen, dass ein Fehler in dem als Quelle dienenden Text enthalten ist.
UID	Umsatzsteueridentifikationsnummer
usw.	und so weiter
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
Vgl.	Vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VSt	Vorsteuer
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WKO	Wirtschaftskammer Österreich
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

## 1. Einleitung

### 1.1. Problemstellung

Betrugsfälle im Zusammenhang mit Bauleistungen und der Umsatzsteuer waren in der Vergangenheit ein häufig diskutiertes Thema in den Medien. Der Republik Österreich entging durch Schwarzarbeit, Schattenwirtschaft und Schmuggel regelmäßig ein erheblicher Steuerausfall. Schätzungen nach entgehen dem Staat jährlich Steuereinnahmen von insgesamt bis zu einer Milliarde Euro, die nur durch kriminelle Machenschaften von Scheinfirmen am Bau entstehen.<sup>1</sup> Wie groß davon der Anteil ist, der dem Umsatzsteuerbetrug im Zusammenhang mit Bauleistungen zuzurechnen ist, kann, auf Grund fehlender Veröffentlichungen, nicht gesagt werden.

Die Betrugsfälle ergaben sich dadurch, dass die abzuführende Umsatzsteuer von Unternehmen für Bauleistungen zwar in Rechnung gestellt und auch vom Auftraggeber entgegengenommen wurde, jedoch wurde die eingehobene Umsatzsteuer in vielen Fällen nie an das Finanzamt abgeführt. Die verantwortlichen Geschäftsführer waren häufig unauffindbar. Der Auftraggeber, d.h. der Leistungsempfänger, konnte dennoch den Vorsteuerabzug<sup>2</sup> geltend machen und die entrichtete Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückfordern. Dies führte im Hinblick auf den Wettbewerb zu einer Benachteiligung der ehrlichen steuerzahlenden Unternehmer gegenüber den Unternehmern, die die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführten.<sup>3</sup> Nachdem diese Art von Betrug bekanntgeworden war, konnten die Verantwortlichen, welche diese Situation in der Baubranche missbräuchlich ausgenutzt haben, in vielen Fällen nicht mehr zur Rechenschaft gezogen werden und dem Staat sind enorme Schäden entstanden.<sup>4</sup>

Die europäische Union, und in weiterer Folge der Staat Österreich, reagierten auf die Vielzahl von Betrugsfällen mit der Einführung neuer gesetzlicher Bestimmungen im Zusammenhang mit Bauleistungen. Demnach kommt es nun im Bereich

---

<sup>1</sup> Vgl. *Brandl / Huber* (2006), S. 2.

<sup>2</sup> Vgl. § 12 UStG 1994, ein Unternehmer kann die Umsatzsteuer, die in der Unternehmerkette eingetreten ist, wieder rückgängig machen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Umsatzsteuergesetz 1994, 663. Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), zuletzt geändert durch das BGBl. I Nr. 112/2012: Abgabenänderungsgesetz 2012 – AbgÄG 2012.

<sup>3</sup> Vgl. *Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“* (2012), S. 4.

<sup>4</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.1.

von Bauleistungen zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.<sup>5</sup> Das Ziel hinter dieser neuen Regelung ist nicht, die Belastung der Wirtschaft durch verstärkte Kontrollen zu erhöhen, sondern es sollen für alle Teilnehmer am Wirtschaftsleben die gleichen Bedingungen geschaffen werden. Im Vordergrund stehen somit Gerechtigkeit, Chancengleichheit und der Schutz der heimischen Wirtschaft.<sup>6</sup>

Das Bundesministerium für Finanzen hat diesbezüglich mit entsprechenden Maßnahmen reagiert, um die dadurch verursachten Steuerausfälle zu verhindern bzw. zu minimieren. Somit versucht die Finanzverwaltung, diesem Missbrauch durch vermehrte Kontrollen und einer Verschärfung der Gesetze entgegenzutreten.<sup>7</sup>

Als Maßnahme wurde die SEG Bau (Sondereinsatzgruppe Bau) eingeführt, die mit der Kontrolle der Einhaltung abgabenrechtlicher Verhältnisse im Bau- und Baunebengewerbe beauftragt wurde. Die KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung) sowie die FinPol (Finanzpolizei) wurden ebenfalls zum Zwecke verschärfter Kontrollen eingeführt.<sup>8</sup>

Als das wesentlichste Instrument, um Betrügereien im Umsatzsteuerrecht zu reduzieren, gilt die Einführung der Steuerschuldumkehr für Bauleistungen (sogenannte Reverse Charge Regelung).<sup>9</sup>

Die neue Regelung führt in der Praxis immer wieder zu Schwierigkeiten, da die Qualifizierung der sonstigen Leistung als Bauleistung nicht immer eindeutig erfolgen kann. Dies begründet sich darin, dass weder das Gesetz, noch die Erläuternden Bemerkungen eine erschöpfende Aufzählung aller Bauleistungen enthalten. Jede einzelne Leistung bedarf einer individuellen Betrachtung und muss einer sorgfältigen Prüfung unterzogen werden. Da die Bauleistungen im Verhältnis zu anderen Leistungen auf der Rechnung gesondert ausgewiesen werden müssen, weil nur für sie die Umkehr der Steuerschuld gilt, ist dies unerlässlich.<sup>10</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 4.

<sup>6</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.1.3.

<sup>7</sup> Vgl. Brandl / Huber (2006), S. 2.

<sup>8</sup> Vgl. Brandl / Huber (2006), S. 2.

<sup>9</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.1.3.

<sup>10</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.4.

Seit dem Jahr 2002 gibt es im Umsatzsteuergesetz 1994 spezielle Regelungen für die Umkehr der Steuerschuld (Reverse Charge Regelung) bei Bauleistungen. Zwischen dem Beschluss der neuen gesetzlichen Bestimmungen und dem in Kraft treten beträgt der zeitliche Abstand weniger als zwei Monate.<sup>11</sup> Die rasche Einführung der neuen Regelungen war auf Grund der hohen Steuerausfälle dringend erforderlich.

Diese Arbeit befasst sich in den nachfolgenden Kapiteln mit der gezielten Auseinandersetzung mit dieser Thematik sowie den damit verbundenen organisatorischen Anforderungen an den Unternehmer.

## **1.2. Gang der Arbeit**

In der folgenden Arbeit wird die Behandlung von Bauleistungen im österreichischen Umsatzsteuergesetz 1994 näher erörtert und im Besonderen wird auf die Anforderungen an den Unternehmer in seiner Rolle als Leistungsempfänger bzw. in der Rolle als Leistungserbringer eingegangen. Im ersten Teil der Arbeit wird der Schwerpunkt auf die grundlegenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes gelegt. Um die für das Verständnis der Arbeit erforderlichen Kenntnisse zu vertiefen, werden zunächst wesentliche Begriffe und Definitionen des Umsatzsteuerrechts näher erläutert.

Im ersten Kapitel wird ein kurzer Überblick über die Notwendigkeit der Schaffung neuer gesetzlicher Rahmenbedingungen für die Bauwirtschaft gegeben sowie die Einführung neuer umsatzsteuerrechtlicher Bestimmungen erläutert. Weiters werden die diesbezüglich relevanten Rechtsquellen kurz erläutert.

In Kapitel zwei erfolgt die Abgrenzung steuerbarer Leistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht. Darin werden allgemeine Begriffe und Definitionen des Umsatzsteuerrechts behandelt. Dabei wird die grundlegende Systematik der Umsatzsteuer und deren Begrifflichkeit näher erklärt.

---

<sup>11</sup> 132. Bundesgesetz: 2. Abgabenänderungsgesetz 2002: BGBl. I Nr. 132/2002; Datum der Kundmachung: 13.8.2002; „Dem § 28 Abs. 20 wird folgender Abs. 21 angefügt: Die Änderungen des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 132/2002 sind auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt werden bzw. sich ereignen: § 11 Abs. 1a, § 12 Abs. 1 Z 3 erster Satz, § 18 Abs. 2 Z 1 und 2, § 18 Abs. 2 Z 4, § 19 Abs. 1a, § 19 Abs. 2 lit. b.“.

In Kapitel drei erfolgt die Abgrenzung der sonstigen Leistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht. Dabei werden die sonstigen Leistungen im Allgemeinen sowie die Werkleistungen als Untergruppe dieser und die zum Verständnis erforderliche Abgrenzung der Werklieferungen behandelt. Weitere behandelte Themen stellen die Einheitlichkeit der Leistung, die Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei sonstigen Leistungen, inklusive der Unterscheidung zwischen Soll- und Istbesteuerung, und die für den Unternehmer bestehenden Optionsmöglichkeiten dar.

Kapitel vier widmet sich der Abgrenzung von Bauleistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht. Näher ist damit die Definition von Bauleistungen und was das Umsatzsteuerrecht unter diesem Begriff versteht, gemeint.

Weiters werden Spezialfälle, wie beispielsweise die Überlassung von Arbeitskräften oder auch die Reinigung von Bauwerken, die seit dem 1.1.2011 ebenfalls zu den Bauleistungen zählen, erörtert. Auch werden in diesem Zusammenhang die Eigenschaften des leistenden Unternehmers sowie die Eigenschaften des Leistungsempfängers, unter welchen die speziellen Regelungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zur Anwendung kommen, erläutert.

Kapitel fünf beschäftigt sich mit den speziellen Regelungen für Bauleistungen, die im österreichischen Umsatzsteuerrecht festgesetzt sind. Darin wird das System der Grundregel (grundsätzliches System der Umsatzbesteuerung für Bauleistungen), sowie die Reverse Charge Regelung (System der Umsatzbesteuerung für Bauleistungen i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994) gegenübergestellt und erläutert und die speziellen Bestimmungen betreffend der Entstehung der Steuerschuld behandelt. Weiters wird in diesem Zusammenhang der Kleinunternehmer behandelt sowie die Anwendung der Bestimmungen bei ausländischen Unternehmern. Der letzte Unterpunkt in Kapitel fünf beschäftigt sich mit den Gemeinden, als Beispiel einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und den diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen zu Bauleistungen.

Kapitel sechs enthält die organisatorischen Anforderungen an den Unternehmer welche im Zusammenhang mit Bauleistungen zu berücksichtigen sind. Dabei wird insbesondere auf die Anforderungen an die auszustellende Rechnung eingegangen. Weiters wird die Behandlung von Bauleistungen in der Buchhaltung erläutert.

Als Beispiel wird hierbei die EDV unterstützte Verbuchung mittels Buchhaltungsprogramm BMD erörtert. Einen weiteren Unterpunkt stellen die Aufzeichnungspflichten des leistenden Unternehmers als auch die des Unternehmers der die Bauleistung empfängt und die Umsatzsteuervoranmeldung dar. Im Anschluss daran wird noch kurz auf die Haftung für die Entrichtung der Umsatzsteuer an das Finanzamt eingegangen.

Um abschließend noch einmal die wichtigsten Aspekte zu komprimieren, findet sich im Kapitel sieben eine kurze Zusammenfassung über das Thema.

### **1.3. Relevante Rechtsquellen**

#### **1.3.1. Österreichisches Umsatzsteuergesetz**

Das österreichische Umsatzsteuerrecht enthält in § 19 Abs. 1a UStG 1994 eine spezielle Regelung für die Umkehr der Steuerschuld bei Bauleistungen. Dies betrifft, entsprechend oben genanntem Paragraphen, Bauleistungen, die an einen Unternehmer erbracht werden, der selbst mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist oder der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Diese gesetzliche Regelung gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen. Das Gesetz für die Umkehr der Steuerschuld (Reverse Charge) im Zusammenhang mit Bauleistungen wurde im Jahr 2002 durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2002<sup>12</sup> verabschiedet. Die neue Rechtslage für Bauleistungen ist damit auf alle Umsätze und sonstigen Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt werden bzw. sich ereignen.<sup>13</sup> Die Einführung der neuen Regelung war in Anbetracht der Häufung an Betrugsfällen dringend erforderlich und wurde dementsprechend rasch vorgenommen.<sup>14</sup>

#### **1.3.2. EU-Recht**

Der im österreichischen Umsatzsteuerrecht festgelegte § 19 Abs. 1a ist durch die unionsrechtlichen Vorgaben gedeckt. Genauer durch Art. 199 Abs. 1 lit a und b

---

<sup>12</sup> 132. Bundesgesetz: 2. Abgabenänderungsgesetz 2002, ausgegeben am 13. August 2002, (NR: GP XXI RV 1175 AB 1202 S. 110. BR: 6692 AB 6734 S. 690.), [CELEX-Nr.: 301L0044, 301L0115, 302L0010], ab 1.10.2002 in Kraft getreten.

<sup>13</sup> Vgl. § 28 Abs. 21 UStG 1994.

<sup>14</sup> Vgl. § 28 Abs. 21 UStG 1994 i.V.m. BGBl. I 2002/132.

MwStSyst-RI<sup>15</sup>. „Den Mitgliedstaaten kommt gem. Art. 199 Abs. 2 die Möglichkeit zu, die Lieferungen und Dienstleistungen sowie die Kategorien von Leistungserbringern und -empfängern zu bestimmen, für die sie vom Übergang der Steuer-schuld Gebrauch machen wollen“<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSyst-RL) - RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1, am 1.1.2007 in Kraft getreten.

<sup>16</sup> *Reinbacher* (2012), S. 958.

## 2. Abgrenzung steuerbarer Leistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht

### 2.1. Steuerbare Umsätze

#### 2.1.1. Allgemeines

Insgesamt unterscheidet das UStG 1994 zwischen vier verschiedenen Umsatzarten. Dies sind gem. § 1 Abs. 1 UStG 1994 die steuerbaren Leistungen, der steuerbare Eigenverbrauch, die steuerbare Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet und der im Art. 1 UStG 1994 (Binnenmarktregelung) angeführte steuerbare „innergemeinschaftliche Erwerb“<sup>17</sup>. Die steuerbaren Leistungen beinhalten sowohl entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen als auch die unentgeltliche Entnahme zu unternehmensfremden Zwecken. Dem Gesetz nach werden diese als fiktive Lieferungen bzw. sonstige Leistungen bezeichnet. Da in der Praxis die meisten Umsätze in diese Umsatzart fallen, können die steuerbaren Leistungen als die Hauptumsatzart genannt werden.<sup>18</sup>

Der Gesetzgeber hat mit der Reihenfolge der Aufzählung eine gewisse Rangordnung festgelegt.<sup>19</sup> „Entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen gehen als Haupttatbestand dem Eigenverbrauch und der Einfuhr als Ergänzungstatbestand vor.“<sup>20</sup> So kann man daraus ableiten, dass die Hauptumsatzart, unter welche die meisten Umsätze fallen, jene der steuerbaren Leistungen ist. Diese steuerbaren Leistungen setzen sich aus den sogenannten entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen zusammen sowie aus der unentgeltlichen Entnahme zu unternehmensfremden Zwecken. Als Beispiel für eine unentgeltliche Entnahme zu unternehmensfremden Zwecken kann die Entnahme eines Firmen-PKWs für Zwecke, die nicht dem Unternehmen dienen, genannt werden.<sup>21</sup>

Für die Beurteilung, welche Umsatzart vorliegt, ist entsprechend der Rangordnung von der im Gesetz erstgenannten Umsatzart auszugehen.<sup>22</sup> „Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen.“<sup>23</sup> Das bedeutet in weiterer Folge, dass ein umsatzsteuerrechtlicher Sachverhalt zunächst darauf untersucht werden muss, ob die erste Umsatzart (steuerbare Leistungen) zur Anwendung

---

<sup>17</sup> Vgl. Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994 – Binnenmarktregelung i.V.m § 1 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>18</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.1.

<sup>19</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.1.

<sup>20</sup> *Windsteig* (2012), S. 23.

<sup>21</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.2.7.1.

<sup>22</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.1.

<sup>23</sup> Vgl. § 3a Abs. 1 UStG 1994.

kommt. Wenn die erste Umsatzart eindeutig nicht vorliegt, kann mit der Prüfung der zweiten Umsatzart fortgesetzt werden.<sup>24</sup>

### **2.1.2. Steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen**

Weder dem UStG 1994 noch dem bürgerlichen Recht ist eine konkrete Definition des Leistungsbegriffs zu entnehmen. Das UStG 1994 definiert den Begriff der Lieferung als Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Die sonstige Leistung hingegen versteht sich im UStG 1994 als eine Leistung, die keine Lieferung ist. Nachdem es sich bei der Umsatzsteuer unter anderem um eine Verbrauchsteuer<sup>25</sup> handelt, definiert sich der Begriff der Leistung aus der Sicht des Leistungsempfängers und nicht aus der Sicht des Leistenden. Somit muss der Leistungsempfänger, durch die Erbringung der Leistung einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten.<sup>26</sup>

Wie bereits im vorangegangenen Unterkapitel erwähnt, handelt es sich bei entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen um die häufigste Umsatzart. Diese werden weiter untergliedert in die in § 3 UStG 1994 geregelten Lieferungen, unter die die Veräußerung von Waren und sonstigen Gegenständen fällt und in die sonstigen Leistungen, gem. § 3a UStG 1994, unter welche Dienstleistungen, Werkleistungen und Vermietungsleistungen fallen.<sup>27</sup> Die Lieferungen und sonstigen Leistungen werden als die beiden wichtigsten umsatzsteuerlichen Tatbestände erachtet. Die Umsatzsteuer muss vom Unternehmer grundsätzlich für alle Lieferungen und sonstigen Leistungen entrichtet werden.<sup>28</sup> Die Unterscheidung, ob es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, ist für die korrekte steuerliche Behandlung von wesentlicher Bedeutung, da hierfür unterschiedliche Regelungen zur Anwendung kommen.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.1.

<sup>25</sup> „Die USt ist außerdem eine Objektsteuer, weil sie an den Gegenstand und nicht an die jeweilige Person anknüpft. Aus gesetzestechnischer Sicht handelt es sich bei der USt um eine Verkehrssteuer und nicht um eine Personensteuer (wie etwa die ESt), welche, verschiedene Vorgänge im wirtschaftlichen oder im rechtlichen Verkehr besteuert. Aus verbrauchstechnischer Sicht ist die USt eine Verbrauchssteuer bzw. eine Steuer auf die Einkommensverwendung, weil nicht direkt das Einkommen einer Person, sondern der Konsum besteuert wird.“, *Berger* (2011), S. 41.

<sup>26</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 24.

<sup>27</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 2.2.1.

<sup>28</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.1.1.

<sup>29</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.1.1.1.

### 2.1.3. Steuerbarer Eigenverbrauch

Die umsatzsteuerrechtliche Besteuerung des Eigenverbrauchs erfüllt den Zweck, dass verhindert werden soll, dass etwas ohne Umsatzsteuerbelastung in den Endverbrauch gelangt.<sup>30</sup> „Der Eigenverbrauch stellt, wenn er im Inland verwirklicht wird, einen steuerbaren Umsatz dar, wodurch der Unternehmer, soweit er Selbstversorger ist, mit Endverbrauchern gleichgestellt werden soll.“<sup>31</sup> Voraussetzung dafür ist, dass der Unternehmer die Vorsteuer für an sein Unternehmen erbrachte Leistungen in Abzug gebracht hat. Dies soll nun im Falle der privaten Nutzung dieser Leistungen wieder rückgängig gemacht werden.<sup>32</sup> Somit wird der Unternehmer als Verbraucher unmittelbar mit der Umsatzsteuer belastet.<sup>33</sup>

### 2.1.4. Steuerbare Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet<sup>34</sup>

Die Einfuhr von Gegenständen unterliegt als dritte Einkunftsart ebenfalls der Umsatzsteuer. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 liegt eine Einfuhr vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Die Einfuhr im Sinne des UStG 1994 ist ein Ergänzungstatbestand. Der Tatbestand der Einfuhr soll verhindern, dass ein Verbrauch von importierten Waren, die im Ursprungsland von der Umsatzsteuer entlastet werden, nicht mit der Umsatzsteuer besteuert werden. Damit ein exakter Grenzausgleich bewirkt wird, unterliegt die Einfuhr dem gleichen Umsatzsteuersatz wie die Umsätze inländischer Waren.<sup>35</sup> Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen kann die Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) von den Importeuren als Vorsteuer geltend gemacht werden. Somit tritt für den Unternehmer auch bei eingeführten Waren innerhalb der Unternehmerkette keine Umsatzsteuerbelastung auf.<sup>36</sup> Diese ist vom Endabnehmer der eingeführten Ware zu tragen.<sup>37</sup>

---

<sup>30</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Eigenverbrauch“ (2012), S. 1.

<sup>31</sup> *Windsteig* (2012), S.88.

<sup>32</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Eigenverbrauch“ (2012), S. 1.

<sup>33</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 88.

<sup>34</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 UStG 1994 „Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist“.

<sup>35</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 88.

<sup>36</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 UStG i.V.m. § 12 Abs. 1 Z 2 lit a UStG 1994.

<sup>37</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 97.

### **2.1.5. Steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb**

Gem. Art. 1 des UStG 1994 unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der österreichischen Umsatzsteuer. „Als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt und befördert wird.“<sup>38</sup> Erwirbt ein Unternehmer von Unternehmern aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union Waren und liegen diesbezüglich die in Art. 1 UStG 1994 aufgezählten Voraussetzungen vor, so werden diese Waren auf Grund eines innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß Art. 1 UStG 1994 besteuert.<sup>39</sup> Die darauf anfallende Steuer wird Erwerbssteuer genannt.<sup>40</sup>

## **2.2. Voraussetzung für die Steuerbarkeit des Umsatzes**

### **2.2.1. Allgemeines**

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen „die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“ der Umsatzsteuer.<sup>41</sup> Demzufolge unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen der Umsatzsteuer, wenn sie von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens getätigt werden.<sup>42</sup>

„Die Steuerbarkeit wirtschaftlicher Vorgänge knüpft an das Vorliegen der in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 genannten objektbezogenen Voraussetzungen. „Fehlt nur ein Tatbestandsmerkmal, liegen nicht steuerbare Umsätze vor, auf die das UStG 1994 nicht anzuwenden ist.“<sup>43</sup> Liegen steuerbare Umsätze vor, so können diese in weiterer Folge steuerpflichtig sein oder bei Anwendung der Befreiungsvorschrift

---

<sup>38</sup> Art. 20 erster Satz MwStSyst-RL.

<sup>39</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 21.2.

<sup>40</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 21.2.

<sup>41</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

<sup>42</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

<sup>43</sup> *Windsteig* (2012), S. 23.

gem. § 6 UStG 1994 auch steuerbefreit sein.<sup>44</sup> „Nur Umsätze die steuerbar sind, können steuerfrei sein.“<sup>45</sup>

## **2.2.2. Ausführung durch den Unternehmer**

### **2.2.2.1. Unternehmereigenschaft**

Durch die Definition des Unternehmerbegriffs im Umsatzsteuergesetz wird festgelegt, wer dazu berechtigt ist, steuerbare Leistungen oder einen steuerbaren Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 auszuführen. Der Unternehmer ist Steuersubjekt und gem. § 19 Abs. 1 UStG 1994 regelmäßig Schuldner der Umsatzsteuer. Der Unternehmer im Sinne des UStG 1994 ist berechtigt, bzw. verpflichtet, Rechnungen i.S.d. § 11 UStG 1994 auszustellen. Erfüllt der Unternehmer die Voraussetzungen des § 2 UStG 1994, so ist er zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 berechtigt und auch verpflichtet, entsprechend dem § 18 UStG 1994 Aufzeichnungen zu führen sowie gem. § 21 UStG 1994 Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen abzugeben.<sup>46</sup>

Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.<sup>47</sup>

Das heißt, um die Unternehmereigenschaft zu erfüllen, müssen außer der Unternehmerfähigkeit, die Merkmale der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und der Selbstständigkeit kumulativ erfüllt sein.

### **2.2.2.2. Unternehmerfähigkeit**

Unternehmer kann sowohl eine natürliche Person als auch jedes wirtschaftliche Gebilde sein. Unter Unternehmerfähigkeit versteht man generell die Fähigkeit überhaupt Unternehmer zu sein. Jeder Mensch hat diese Fähigkeit von Geburt an

---

<sup>44</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 23.

<sup>45</sup> *Windsteig* (2012), S. 24.

<sup>46</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 107.

<sup>47</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 UStG 1994

bis zu seinem Tode. Diese Eigenschaft der Unternehmerfähigkeit deckt sich bei natürlichen Personen (Menschen) mit der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit<sup>48</sup>. Des Weiteren setzt die Unternehmerfähigkeit keine Geschäftsfähigkeit und auch keine Handlungsfähigkeit voraus.<sup>49</sup>

### **2.2.2.3. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit**

#### **2.2.2.3.1. Allgemeines**

Grundsätzlich liegt eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dann vor, wenn jemand einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung oder aus sonstiger Tätigkeit i.S.d. EStG<sup>50</sup> bezieht.<sup>51</sup> Das Umsatzsteuergesetz hingegen versteht unter einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit jede nachhaltige Tätigkeit, die mit der Absicht durchgeführt wird Einnahmen zu erzielen.<sup>52</sup> Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist hierfür nicht erforderlich. Die Tätigkeit muss nachhaltig ausgeübt werden. Um eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu begründen, müssen Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden.

„Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist von der Zielsetzung des USt und der MwStSyst-RL bestimmt, den Aufwand des Verbrauchers zu bestimmen und bedeutet, dass Unternehmer nur sein kann, der eine wirtschaftliche Tätigkeit (Art 9 MwStSyst-RL) zur Erzielung von Gegenleistung ausführt bzw. beabsichtigt hat, diese auszuführen (VwGH 30.09.1998 96/13/0211 unter Hinweis auf EuGH 29.2.1996, Inzo,C-110/94).“<sup>53</sup> Eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform wird vom UStG 1994 nicht erfasst. Somit können auch Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 23 EStG 1988 erzielen, umsatzsteuerrechtlich nur dann Unternehmer sein, wenn sie Leistungen i.S.d. § 2 UStG 1994 erbringen.<sup>54</sup>

---

<sup>48</sup> „Rechtsfähig ist, wer Träger von Rechten und Pflichten sein kann.“ Siehe Krejci (2007), S. 29.

<sup>49</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 3.1.1.2.

<sup>50</sup> Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) – 400.Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch das AbgÄG 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012).

<sup>51</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 3.1.1.4.

<sup>52</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 13.

<sup>53</sup> *Windsteig* (2012), S. 117.

<sup>54</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 118.

#### **2.2.2.3.2. Nachhaltige Tätigkeit**

„Das Merkmal der Nachhaltigkeit zielt darauf ab, eine unternehmerische Tätigkeit von einer privaten Tätigkeit abzugrenzen.“<sup>55</sup> „Nachhaltigkeit liegt vor, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben Verhältnisses vorgenommen werden.“<sup>56</sup>

Weiters spricht man von Nachhaltigkeit, sofern bei einmaliger Tätigkeit eine Wiederholungsabsicht besteht. Werden Handlungen in größeren Abständen wiederholt, spricht man dennoch von nachhaltiger Tätigkeit. Entscheidend ist demnach die Wiederholungsabsicht.<sup>57</sup>

#### **2.2.2.3.3. Auftreten nach Außen**

Um die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 zu erfüllen, muss das Unternehmen nach außen hin in Erscheinung treten.<sup>58</sup> „Für die Unternehmereigenschaft kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die nach außen hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).“<sup>59</sup> Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr oder Handlungsfähigkeit hingegen ist nicht erforderlich.<sup>60</sup> Demnach können auch Personen Unternehmer sein, die nur durch einen Vertreter, wie beispielsweise Kommissionär oder Vermittler, tätig werden. Eine Unternehmereigenschaft kann ebenso durch eine Tätigkeit im Ausland erworben werden.<sup>61</sup>

#### **2.2.2.3.4. Selbstständigkeit**

Das Umsatzsteuergesetz definiert den Begriff der Selbstständigkeit negativ. Genauer gesagt definiert § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nicht, wann eine Tätigkeit selbstständig ausgeübt wird, sondern wann keine selbstständige Tätigkeit ausgeübt

---

<sup>55</sup> Windsteig (2012), S. 118.

<sup>56</sup> Baumann-Söllner / Melhardt (2012), S. 13.

<sup>57</sup> Vgl. Baumann-Söllner / Melhardt (2012), S. 13.

<sup>58</sup> Vgl. Pernegger / Doralt (2012), (Rz 181), S.44.

<sup>59</sup> Windsteig (2012), S. 107.

<sup>60</sup> Vgl. UStR 2000 (Rz. 181); Umsatzsteuerrichtlinien 2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00 idF GZ BMF-010219/0262-VI/4/2011 vom 23. November 2011; Die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 stellen einen Auslegungsbehelf zum Umsatzsteuergesetz 1994 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird und vom Bundesministerium für Finanzen zur Verfügung gestellt wird.

<sup>61</sup> Vgl. Berger / Wakounig (2010), Kapitel 3.4.

wird. Nach dem Umsatzsteuergesetz wird eine Tätigkeit somit nicht selbstständig ausgeübt, soweit natürliche Personen einzeln oder zusammengeschlossen in einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.<sup>62</sup>

Handelt es sich um eine juristische Person, so liegt keine Selbstständigkeit vor, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist, so dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft).<sup>63</sup> Arbeitnehmer<sup>64</sup> die i.S.d. Lohnsteuerrechts tätig sind, kann kein Unternehmer sein. Kann die Frage der Selbstständigkeit bzw. Unselbstständigkeit nicht eindeutig beantwortet werden, so ist eine Zuordnung im Zweifel nach lohnsteuerlichen Kriterien vorzunehmen. Das Einkommensteuergesetz bestimmt im § 47 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits.<sup>65</sup>

Sowohl für den VwGH als auch für den VfGH ist der Begriff der Selbstständigkeit und Unselbstständigkeit im steuerlichen Sinn nicht ausschließlich durch den § 47 EStG 1988 definiert. Der Begriff der Selbstständigkeit wird vielmehr durch eine Vielzahl von Merkmalen geprägt, die nicht in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen.<sup>66</sup>

### **2.2.3. Ausführung des Umsatzes im Inland**

Grundsätzlich unterliegen nur Umsätze im Inland der österreichischen Umsatzsteuer.<sup>67</sup> Die Leistungsortregeln präzisieren das in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 genannte Tatbestandsmerkmal „im Inland“. <sup>68</sup> In diesem Zusammenhang ist die Feststellung des Leistungsortes einer Lieferung oder sonstigen Leistung von großer Bedeutung.<sup>69</sup>

---

<sup>62</sup> Vgl. § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994.

<sup>63</sup> Vgl. § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994.

<sup>64</sup> Vgl. § 47 EStG 1988; Der Arbeitnehmer schuldet dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft. Der Arbeitnehmer ist in den geschäftlichen Organismus eingegliedert und muss die Weisungen des Arbeitgebers befolgen.

<sup>65</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 140

<sup>66</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 140 sowie VfGH 1.3.2001, G 109/99.

<sup>67</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>68</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 286.

<sup>69</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.1.

#### **2.2.4. Ausführung gegen Entgelt**

Für eine Umsatzbesteuerung muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfinden.<sup>70</sup> Gem. § 4 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.<sup>71</sup> Das Entgelt, also die Gegenleistung für eine Leistung, bildet die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Die Entrichtung eines Entgelts allein (z.B.: Geldzahlung oder Überweisung) stellt keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn dar. Vielmehr muss der Zahlende ein eigenes wirtschaftliches Interesse bei der Entrichtung des Entgeltes verfolgen. Nur dann kann die getätigte Leistung umsatzsteuerrechtlich in Betracht gezogen werden.<sup>72</sup>

„Nur selbstständige, in ihrer Zielrichtung bestimmte, konkrete Leistungen, für die der Leistungsempfänger Zahlungen leistet und an deren Erbringung er über die bloße Entgeltsentrichtung hinaus ein wirtschaftliches Interesse hat, können Gegenstand der Umsatzbesteuerung sein.“<sup>73</sup>

„Die Höhe der Gegenleistung ist ohne Bedeutung, Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein (VwGH 12.12.1952, 2757/50)“<sup>74</sup>

#### **2.2.5. Ausführung des Umsatzes im Rahmen seines Unternehmens**

Zusätzlich zu den oben genannten Voraussetzungen muss der Unternehmer die Lieferungen und Leistungen, die er im Inland gegen Entgelt ausführt, im Rahmen seines Unternehmens ausführen.<sup>75</sup> Demnach können Leistungen nur dann der unternehmerischen Sphäre zugerechnet werden.<sup>76</sup> Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmen zugeordnet werden, können im Rahmen des Unternehmens veräußert werden. Geschäfte, die der Unternehmer in jenem Bereich ausübt, in dem er üblicherweise sein Gewerbe ausübt, stellen Vorgänge der Geschäfts- und nicht der Privatsphäre dar.<sup>77</sup>

---

<sup>70</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 39.

<sup>71</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

<sup>72</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 27.

<sup>73</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 39.

<sup>74</sup> *Windsteig* (2012), S. 46 sowie VwGH 12.12.1952, 2757/50.

<sup>75</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

<sup>76</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 85.

<sup>77</sup> Vgl. *Windsteig* (2012), S. 86.

### **3. Abgrenzung der sonstigen Leistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht**

#### **3.1. Sonstige Leistungen im Sinne des § 3a UStG 1994**

##### **3.1.1. Allgemeines**

Gem. § 3a UStG 1994 versteht man unter den sonstigen Leistungen jene Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Das heißt, dass sonstige Leistungen grundsätzlich alle anderen Leistungen sind, die keine Lieferungen darstellen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Sie können auch als Dienstleistungen bezeichnet werden.<sup>78</sup> Um ein paar allgemeine Beispiele für sonstige Leistungen zu nennen, können Beratungsleistungen der Notare, Rechtsanwälte und Steuerberater, Beförderungsleistungen, Werbeleistungen, Vermittlungsleistungen, Verzicht auf Wettbewerb und gemäß dem Schwerpunkt der Arbeit entsprechend Werkleistungen und die darin enthaltene Gruppe von Bauleistungen den sonstigen Leistungen zugeordnet werden.<sup>79</sup> Für das Unterlassen einer Handlung kann beispielsweise der Verzicht auf Wettbewerb, für das Dulden einer Handlung beispielsweise die Vermietung von Gegenständen genannt werden.<sup>80</sup>

Die Unterscheidung, ob es sich im konkreten Sachverhalt um eine sonstige Leistung oder eine Lieferung handelt, hängt davon ab, was die beiden Vertragsparteien im Wesentlichen bezwecken wollen, bzw. was in dem jeweiligen Geschäftszweig generell üblich ist. Man spricht in diesem Zusammenhang von der sogenannten Verkehrsauffassung.<sup>81</sup>

##### **3.1.2. Werkleistungen**

Das Umsatzsteuergesetz definiert Werkleistungen gem. dem § 3 Abs. 3 UStG 1994 wie folgt „Überläßt (sic!) ein Unternehmer einem Auftraggeber, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, so gilt die Leistung des Unternehmers als sonstige Leistung (Werkleistung), wenn das Entgelt für die Leistung

---

<sup>78</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.1.

<sup>79</sup> Vgl. Ebenda.

<sup>80</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 236.

<sup>81</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.2.3.

nach Art eines Werklohnes unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffes und dem des überlassenen Gegenstandes berechnet wird.“<sup>82</sup> Von einer Werkleistung spricht man demnach dann, wenn der Unternehmer die zur Be- oder Verarbeitung erforderlichen Zutaten oder sonstige Nebensachen selbst beschafft. Werkleistungen bilden eine Unterart der sonstigen Leistungen. Die darauf anzuwendenden Bestimmungen sind all jene, die auch für sonstige Leistungen zur Anwendung kommen.<sup>83</sup>

### **3.1.3. Abgrenzung zu Werklieferungen**

Als erste Voraussetzung für die Unterscheidung eines wirtschaftlichen Vorganges zwischen Lieferung, Werklieferung und Werkleistung ist, dass überhaupt eine einheitliche Leistung vorliegt. Dies ist deswegen von erheblicher Bedeutung, denn sollten von vorneherein mehrere selbstständige Leistungen vorliegen, so sind diese gesondert zu behandeln. So kann beispielsweise ein Vorgang eine Lieferung, und ein anderer eine sonstige Leistung darstellen.<sup>84</sup>

Das Umsatzsteuergesetz definiert Werklieferungen gem. dem § 3 Abs. 4 UStG 1994 wie folgt: „Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.“<sup>85</sup>

Generell schuldet der Unternehmer bei einer Lieferung nur die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Bei einer Werklieferung hingegen schuldet der Unternehmer zusätzlich zu der Verschaffung der Verfügungsmacht auch die Be- oder Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes, wobei dafür der Hauptstoff vom Auftraggeber selbst beschafft wird.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> § 3a Abs. 3 UStG 1994.

<sup>83</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.

<sup>84</sup> Vgl. *Pernegger* (2012), S. 207.

<sup>85</sup> § 3 Abs. 4 UStG 1994.

<sup>86</sup> Vgl. *Pernegger* (2012), S. 207.

Grundsätzlich wäre die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes als sonstige Leistung zu qualifizieren.<sup>87</sup> Jedoch wird eine Lieferung nicht durch jede geringfügige Be- oder Verarbeitung des Gegenstandes zu einer Werklieferung. Liegen allerdings die Voraussetzungen des § 3 Abs. 4 UStG 1994 vor, so gehen die vorhandenen Elemente einer sonstigen Leistung in der einheitlichen Leistung der Werklieferung auf. Der gesamte Vorgang wird wie eine Lieferung behandelt und die entsprechenden Regelungen, wie sie für Lieferungen gelten, sind anzuwenden. Bei Werklieferungen gelten allerdings gem. § 19 Abs. 1 UStG 1994 ein paar Besonderheiten.<sup>88</sup>

Da der Unternehmer Hauptstoffe verwendet, die für die Herstellung des Werkes ausschlaggebend sind, werden diese Leistungen als eine einheitliche Lieferung, genauer gesagt als eine Werklieferung, behandelt. Sofern die Materialien, die der leistende Unternehmer erwirbt oder selbst herstellt, mit dem Grund und Boden fest verbunden werden, liegt ebenfalls eine Werklieferung vor. Als Beispiel kann hier die Errichtung eines Einfamilienhauses genannt werden.<sup>89</sup> Diese einheitliche Lieferung (beispielsweise Errichtung eines Bauwerks) darf, nachdem es sich um einen einheitlichen Wirtschaftsvorgang handelt, nicht in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung zerlegt werden.<sup>90</sup> Beschafft allerdings der leistende Unternehmer den zu bearbeitenden oder verarbeitenden Gegenstand sowie die Hauptstoffe selbst, liegt keine Werklieferung vor, sondern eine normale Lieferung.<sup>91</sup>

---

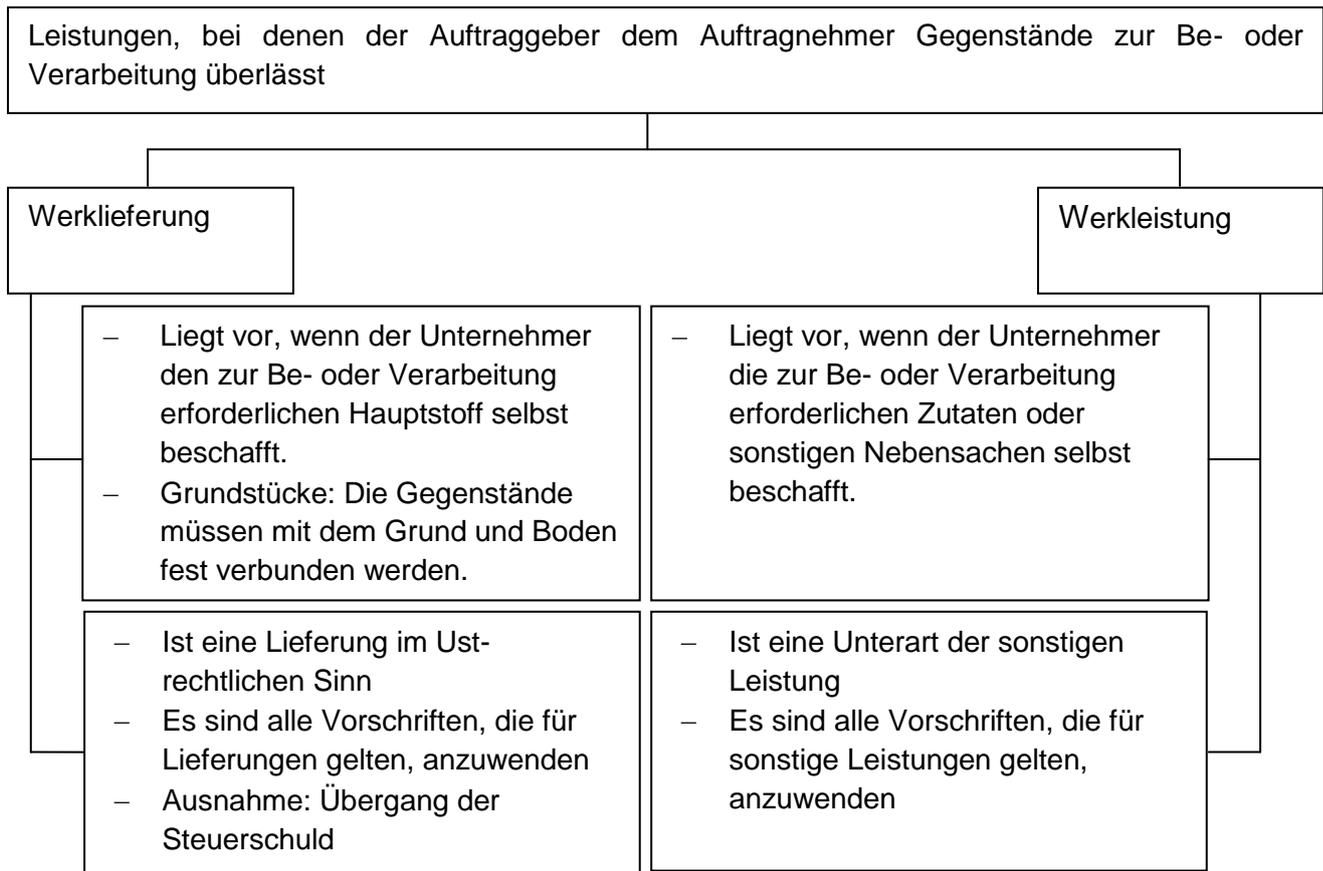
<sup>87</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.

<sup>88</sup> Vgl. *Pernegger* (2012), S. 207.

<sup>89</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.

<sup>90</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.

<sup>91</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.



**ABBILDUNG 1: WERKLIEFERUNG VERSUS WERKLEISTUNG<sup>92</sup>**

### 3.2. Einheitlichkeit der Leistung

Entsprechend dem „Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“<sup>93</sup> muss zunächst festgestellt werden ob es sich im Hinblick auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“<sup>94</sup> um eine Lieferung oder um eine sonstige Leistung handelt. Diese Beurteilung erfolgt anhand der Verkehrsauffassung und nach der Beabsichtigung der Parteien.<sup>95</sup>

<sup>92</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 30.

<sup>93</sup> UStR 2000, Rz. 346 „Nach dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen sind somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158). Liegt z.B.: der Hauptzweck der einheitlichen Leistung in einer bestimmten Lieferung, treten für die gesamte Leistung nur die Rechtsfolgen dieser bestimmten Lieferung ein.“

<sup>94</sup> Vgl. § 21 BAO, Bundesabgabenordnung: 194. Bundesgesetz „über“ allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes „ , der Länder und Gemeinden“ verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), zuletzt geändert durch das BGBl. I Nr. 14/2013.

<sup>95</sup> Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2012), S. 26.

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung folgt, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht für Zwecke der Umsatzbesteuerung in seine Bestandteile zerlegt werden darf.<sup>96</sup> Beispielsweise darf die Errichtung eines Bauwerkes nicht in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung (Arbeitsleistung) zerlegt werden. Werden über die Lieferung und über die Verarbeitung des Materials getrennte Aufträge erteilt und getrennte Rechnungen gelegt, so ist es dennoch nicht zulässig, die Leistung zu zerlegen.<sup>97</sup> Eine einheitliche Leistung liegt ebenfalls vor, wenn der Unternehmer als Generalunternehmer auftritt und die Leistung durch einen oder mehrere Subunternehmer ausführen lässt. Die Subunternehmer leisten an den Generalunternehmer und nicht an den Auftraggeber der Leistung.<sup>98</sup> Umsatzsteuerrechtlich selbstständige Leistungen, die teilweise Bauleistungen und teilweise keine Bauleistungen sind, können nicht einheitlich als Bauleistung betrachtet werden. Jede Leistung muss für sich als einzelne Leistung betrachtet werden, sofern es sich dabei um Hauptleistungen handelt.<sup>99</sup>

In der Regel werden bei einem Auftrag auf der Baustelle mehrere unterschiedliche Leistungen erbracht. Um die Rechtsfolgen (Steuerbarkeit, Steuerbefreiung, Steuersatz usw.) richtig ableiten zu können, ist die korrekte Beurteilung der einzelnen Leistungen von großer Bedeutung.<sup>100</sup> So muss, vor allem auch im Hinblick auf die Erstellung der Rechnung, beurteilt werden, ob die einzelne Leistung als Haupt- oder Nebenleistung einzustufen ist. Ist bereits während der Ausführung des Auftrages klar, dass eine Leistung im Vordergrund steht und es sich bei den anderen um weniger bedeutsame Leistungen handelt, so werden diese automatisch der Hauptleistung untergeordnet und nicht gesondert angeführt.<sup>101</sup>

### **3.3. Ort der sonstigen Leistung**

Die gesetzlichen Vorschriften zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung sind im § 3a UStG 1994 enthalten. Nachdem der österreichischen Umsatzsteuer grundsätzlich nur inländische Umsätze unterliegen, ist der Leistungsort einer

---

<sup>96</sup> Vgl. Reinbacher (2012), S. 274.

<sup>97</sup> Vgl. Baumann-Söllner / Melhardt (2012), S. 26.

<sup>98</sup> Vgl. Baumann-Söllner / Melhardt (2012), S. 26.

<sup>99</sup> Vgl. Pernegger / Doralt (2012), (Rz 2602d), S. 544.

<sup>100</sup> Vgl. Pernegger / Doralt (2012), (Rz. 346).

<sup>101</sup> Vgl. Berger / Wakounig (2010), Kapitel 4.2.3.

sonstigen Leistung von großer Bedeutung.<sup>102</sup> Die gesetzlichen Bestimmungen zum Ort der sonstigen Leistung dienen dazu, die territoriale Zuordnung der Leistung bestimmen zu können und damit die Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit der Umsätze zu beurteilen.<sup>103</sup> Je nachdem, ob dem Leistungsempfänger die Unternehmereigenschaft zukommt oder nicht, existieren für die Bestimmung des Leistungsortes für die vielen verschiedenen Arten von sonstigen Leistungen unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen. Hier ist zu beachten, dass der § 3a Abs. 5 UStG 1994 eine eigene Definition bezüglich der Unternehmereigenschaft enthält, die nur für die Beurteilung des Leistungsortes maßgeblich ist. Erst nachdem die Unternehmereigenschaft für einen konkreten Fall bejaht werden kann, ist mit der Differenzierung der konkreten Art der sonstigen Leistung fortzufahren.<sup>104</sup>

Zwischen Unternehmern (B2B – business to business) gilt gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 als Generalklausel das Empfängerortsprinzip, das heißt die Leistung gilt an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.<sup>105</sup> Ist der Leistungserbringer ein ausländisches Unternehmen, erfolgt die Besteuerung ebenfalls nach dem Empfängerortsprinzip.<sup>106</sup> Wird eine Leistung an einen Nichtunternehmer (B2C – business to consumer) erbracht, erfolgt die Besteuerung nach der Generalklausel des § 3a Abs. 7 UStG 1994. Demnach ist der Ort der sonstigen Leistung der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmerortsprinzip). Eine Umkehr der Steuerschuld i.S.d. § 19 UStG 1994 ist bei privaten Leistungsempfängern nicht möglich. Für die zahlreichen Arten von sonstigen Leistungen sind in den § 3a Abs. 8 bis 16 UStG 1994 und Art. 3a UStG 1994, insbesondere für nichtunternehmerische Leistungsempfänger eine Reihe von speziellen Regeln für die Bestimmung des Leistungsorts enthalten.<sup>107</sup>

### **3.4. Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei sonstigen Leistungen**

#### **3.4.1. Allgemeines**

Die Bestimmung zur Entstehung der Steuerschuld ist im § 19 Abs. 2 UStG 1994 geregelt. Bei der Entstehung der Umsatzsteuerschuld ist generell zwischen der

---

<sup>102</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.1.

<sup>103</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012) S. 286.

<sup>104</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012) S. 286.

<sup>105</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012) S. 286 i.V.m. § 3a Abs. 5 UStG 1994.

<sup>106</sup> Vgl. § 3a Abs. 5 UStG 1994 i.V.m. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

<sup>107</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012) S. 286 i.V.m. § 3a Abs 6 UStG 1994.

Sollbesteuerung<sup>108</sup> und der Istbesteuerung<sup>109</sup> zu unterscheiden. Grundsätzlich stellt die Sollbesteuerung die generell anzuwendende Besteuerungsart im Umsatzsteuergesetz dar. Jedoch regelt der § 17 UStG 1994 Ausnahmefälle, in denen eine davon abweichende Regelung, die sogenannte Istbesteuerung, zur Anwendung kommt.<sup>110</sup>

### 3.4.2. Sollbesteuerung

Gemäß der Grundregel (Sollbesteuerung), entsprechend dem § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994, entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Das heißt, dass die Steuerschuld mit dem letzten Tag des Kalendermonats entsteht, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.<sup>111</sup> Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts ist für das Entstehen der Steuerschuld bei der Sollbesteuerung ohne Bedeutung, sofern das Entgelt nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung vereinnahmt wird. Wird das Entgelt vorher vereinnahmt, das heißt wird entweder eine Anzahlung getätigt bzw. erfolgt die Entrichtung des gesamten Entgelts vor der Leistungserbringung, so kommen die speziellen Bestimmungen für die Anzahlungsbesteuerung zur Anwendung.<sup>112</sup>

Für die Entstehung der Steuerschuld ist grundsätzlich nicht relevant, ob eine Rechnung ausgestellt wurde oder nicht. Wenn eine steuerpflichtige Leistung ausgeführt wird, hat das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer zu entrichten, auch wenn für diese Leistung keine Rechnung ausgestellt wurde.<sup>113</sup> Wird die Rechnung allerdings erst nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist, ausgestellt, so verschiebt sich der Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerschuld gemäß § 19 Abs.2 lit. a UStG 1994 um einen Monat.<sup>114</sup>

Für die Entstehung der Steuerschuld ist also in erster Linie maßgeblich, in welchem Kalendermonat die Leistung erbracht wird sowie der Zeitpunkt der

---

<sup>108</sup> „Die Besteuerung erfolgt nach vereinbarten Entgelten“.

<sup>109</sup> „Die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten“.

<sup>110</sup> Vgl. *Gaedke* (2012), S. 905.

<sup>111</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 971.

<sup>112</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 971.

<sup>113</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 971.

<sup>114</sup> Vgl. § 19 Abs. 2 lit. a UStG 1994.

Rechnungsausstellung (nicht, wann die Rechnung zugegangen ist). Werkleistungen gelten im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt. Bei Werklieferungen hingegen gilt das Werk als bewirkt, wenn dem Auftraggeber dafür die Verfügungsmacht übertragen wird (bei Abnahme des bestellten Werks).<sup>115</sup> In der Praxis kommt es häufig vor, dass eine Werkleistung in mehreren Teilleistungen erbracht wird. In diesem Fall unterliegen bereits die ausgeführten Teilleistungen der Umsatzsteuer.<sup>116</sup>

Die Sollbesteuerung ist gemäß dem Umsatzsteuergesetz für folgende Unternehmen anzuwenden:

- Buchführungspflichtige Unternehmen (i.S.d.§§ 124 f. BAO);
- Unternehmen, die andere Tätigkeiten mit Ausnahme jener der Freiberufler (insbesondere Vermietung und Verpachtung), wenn die Umsätze in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre mehr als 110.000 € betragen haben, ausführen;
- Unternehmen, die Leistungen ausführen, für die das Reverse Charge System gilt. Die wichtigsten Anwendungsfälle sind Bauleistungen (§ 19 Abs. 1a UStG 1994) und bestimmte Leistungen ausländischer Unternehmer (§ 19 Abs.1 zweiter Satz UStG 1994).<sup>117</sup>

### 3.4.3. Istbesteuerung

Bei der Istbesteuerung erfolgt die Besteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen nach vereinnahmten Entgelten. Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld bei der Istbesteuerung am letzten Tag des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.<sup>118</sup> Dies erfolgt nach dem sogenannten Zuflussprinzip, unabhängig vom Zeitpunkt der Erbringung der Leistung.<sup>119</sup>

Im Gegensatz zu der Sollbesteuerung ist sowohl der Zeitpunkt der Leistungserbringung als auch der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ohne Bedeutung.

<sup>115</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 973.

<sup>116</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 973.

<sup>117</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 1.5.1.

<sup>118</sup> Vgl. § 19 Abs. 2 UStG 1994.

<sup>119</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 1.5.2.

Weiters gibt es bei der Istbesteuerung keine speziellen Regelungen betreffend Anzahlungen. Diese sind nicht erforderlich, da die Entstehung der Steuerschuld bei der Istbesteuerung stets an die Vereinnahmung der Entgelte knüpft. Bei den Anzahlungen muss es sich jedoch um Anzahlungen für konkrete, künftige steuerpflichtige Leistungen handeln, andernfalls entsteht die Steuerschuld erst dann, wenn diese Vereinnahmungen konkreten steuerpflichtigen Leistungen zugeordnet werden können.<sup>120</sup>

Für nachstehende Unternehmen ist grundsätzlich die Istbesteuerung vorgesehen. Allerdings ist eine Sollbesteuerung auf Antrag möglich.<sup>121</sup> Dieser Antrag kann auf einen von mehreren Betrieben des Selben Unternehmers beschränkt werden.<sup>122</sup>

- Unternehmer die Einkünfte aus Selbstständiger Tätigkeit i.S.d. § 22 EStG 1988 beziehen. Weiters berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände die Leistungen erbringen, die den selbstständigen Tätigkeiten entsprechen.<sup>123</sup>
- Land und Forstwirte sowie Gewerbetreibende, wenn sie nicht buchführungspflichtig sind.<sup>124</sup>

Die Anwendung der Istbesteuerung ist für den Unternehmer aus Sicht der Liquiditätsgewährleistung günstiger, da der Unternehmer, im Gegensatz zur Sollbesteuerung, die Umsatzsteuer erst an das Finanzamt abführen muss, wenn sie tatsächlich vereinnahmt wurde.<sup>125</sup>

Die Istbesteuerung ist für Versorgungsunternehmen wie Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- oder Heizwerke, oder Müllentsorgung zwingend vorgesehen. Hierbei wird mit der Rechnungslegung das Entgelt als vereinnahmt und die Leistung als erbracht gesehen.<sup>126</sup> Der Grund für die zwingende Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten bei Ver- und Entsorgungsunternehmen ist, dass diese für die Erbringung ihrer Leistung, üblicherweise Dauerleistungsverträge mit ihren Auftraggebern ab-

---

<sup>120</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 977.

<sup>121</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994

<sup>122</sup> Vgl. § 17 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994.

<sup>123</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>124</sup> Vgl. § 17 Abs. 2 UStG 1994.

<sup>125</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 1.5.2.

<sup>126</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994

schließen. Die Zuordnung der insgesamt erbrachten Leistungen auf einzelne Monate würde zu großen Schwierigkeiten führen.<sup>127</sup>

#### **3.4.4. Optionsmöglichkeit des Unternehmers**

Ein Unternehmer, der in den Anwendungsbereich der Istbesteuerung fällt, hat gem. § 17 Abs.1 letzter Satz und Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 die Möglichkeit, zur Sollbesteuerung zu optieren. Dies kann mittels Stellung eines Antrags beim zuständigen Finanzamt beantragt werden. Dies ist spätestens bis zum Abgabetermin der ersten UVA für den neuen Veranlagungszeitraum einzubringen.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Vgl. *Gaedke* (2012), S. 908.

<sup>128</sup> Vgl. *Abgaben und Steuern: „Soll- und Istbesteuerung“* (2013), S. 3.

## 4. Abgrenzung von Bauleistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht

### 4.1. Definition von Bauleistungen

#### 4.1.1. Allgemeines

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 definiert Bauleistungen als Leistungen, die der

- Herstellung,
- Instandsetzung,
- Instandhaltung,
- Reinigung<sup>129</sup>,
- Änderung oder
- Beseitigung

von Bauwerken dienen. Demnach müssen sie sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken.<sup>130</sup> Im Gesetz findet sich diesbezüglich keine weitere Konkretisierung des Begriffs. Zusätzliche Informationen und Erläuterungen kann man den Umsatzsteuerrichtlinien bzw. Umsatzsteuerkommentaren entnehmen.<sup>131</sup> „Weder das Gesetz noch die Erläuternden Bemerkungen enthalten eine erschöpfende Aufzählung aller Bauleistungen, weshalb die selbständige Beurteilung im Einzelfall in der Praxis häufig Probleme verursacht.“<sup>132</sup>

Entsprechend den Umsatzsteuerrichtlinien ist der Begriff des Bauwerks weit auszulegen. Er „umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus auch sämtliche mit dem Erdboden verbundene Anlagen oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen.“<sup>133</sup> Demnach zählen zu den Bauwerken sämtliche Hoch- und Tiefbauten wie beispielsweise Straßen oder Tunnel sowie mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke und Silos. Fenster und Türen sowie Bodenbeläge und Heizungsanlagen sind ebenfalls als Bauwerke zu beurteilen.<sup>134</sup> Wenn Einrichtungsgegenstände fest mit einem Gebäude verbunden sind, zählen sie ebenfalls

---

<sup>129</sup> Seit 1.1.2011 zählt die Reinigung von Bauwerken durch Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994 durch das BGBl I 2010/2011 (BudgBG) zu den Bauleistungen.

<sup>130</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.

<sup>131</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.

<sup>132</sup> *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.

<sup>133</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>134</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

zu den Bauwerken. Als Beispiel können hier Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen oder Einbauküchen genannt werden.<sup>135</sup>

Damit eine sonstige Leistung als Bauleistung qualifiziert werden kann, muss diese zu einer Änderung des Grundstücks oder des Bauwerks führen oder mit diesem in engem Zusammenhang stehen, wie beispielsweise Isolierungsarbeiten an einem Kraftwerk.<sup>136</sup> Die Lieferung eines Gegenstandes stellt nur dann eine Bauleistung dar, wenn sie fest mit dem Grundstück oder mit dem darauf befindlichen Bauwerk verbunden wird (z.B.: Montage).<sup>137</sup> Werden Arbeitskräfte für die Erbringung von Bauleistungen entlehnt, so ist die Überlassung von Arbeitskräften auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung, entsprechend § 19 Abs. 1 a UStG 1994, als Bauleistung zu sehen.<sup>138</sup>

Bestehen im Einzelfall Zweifel, ob eine Bauleistung vorliegt (z.B.: Einbau von Küchen, Ladeneinrichtungen), kann vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass eine Bauleistung vorliegt. Dies ist allerdings nur in Grenzfällen zulässig.<sup>139</sup>

#### **4.1.2. Leistungen, die ausdrücklich als Bauleistungen definiert werden**

Die Umsatzsteuerrichtlinien enthalten folgende Definitionen und Erläuterungen zu Bauleistungen, die in nachstehender Tabelle zusammengefasst dargestellt sind. Bei diesen, hier angeführten Leistungen, handelt es sich um Leistungen, die von der Finanzverwaltung eindeutig als Bauleistung deklariert werden:<sup>140</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>136</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 960.

<sup>137</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>138</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>139</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>140</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

## **Bauleistungen sind:**

**Leistungen von Restaurateuren:** Soweit sich ihre Tätigkeit auf Gebäude bezieht (z.B.: Restaurierung von Fresken), liegt eine Bauleistung vor.

**Gartenarbeiten:** Leistungen, die über das Pflanzen von Blumen, Sträuchern und Bäumen hinausgehen (z.B.: Aufschütten von Hügeln und Böschungen, Errichtung von Wegen, Anlegen eines Teichs, Einbau von Beleuchtung, Bau eines Abwasserkanals), sind insgesamt als eine Bauleistung zu qualifizieren.

**Auf- bzw. Abbau von Gerüsten:** Werden Gerüste durch den „Vermieter“ auf- und abgebaut, liegt insgesamt (d.h.: Auf-, Abbau und Miete, auch wenn darüber gesondert abgerechnet wird) eine einheitliche Bauleistung vor. Wenn das Gerüst durch den Mieter oder in dessen Auftrag von einem Dritten aufgestellt wird, wäre dies anders zu beurteilen.

**Leistungen in Verbindung mit Maschinen:** Werden Maschinen bei der Lieferung mit dem Grund und Boden verbunden (z.B.: Vorrichtungen, die Teil des Grundstückes werden, wie etwa Heizungsanlagen, Lüftungsanlagen ebenso wie Montage von Maschinenanlagen oder der Einbau von Turbinen), liegt eine Bauleistung vor.

**Tribünenbau:** Der Bau von Theater-, Konzert- und Kinotribünen, Tribünen für die Zuschauer für Veranstaltungen im Freien usw. ist eine Bauleistung.

**Leistungen in Verbindung mit Containern:** Die Vermietung von Containern wie beispielsweise Büro-, Wohn- oder Sanitärcontainern, die vom Vermieter aufgestellt und mit Grund und Boden verbunden werden (Anschrauben; Fundamentierung), ist eine Bauleistung.

**Leistungen in Verbindung mit einem Autokran:** Der Verleih eines Autokrans mit Personal an einem Bauunternehmer stellt eine Bauleistung dar (Vermietung von Geräten mit Beistellung von Personal). Keine Bauleistung liegt vor, wenn der Autokran an den Lieferer von Baumaterial überlassen wird, der diesen zum Abladen seiner Lieferung benötigt (Materiallieferungen einschließlich des Abladens).

**Leistungen in Verbindung mit einem Kran:** Die Vermietung eines Krans ohne Personal, der vom Vermieter aufgestellt wird, ist insgesamt eine Bauleistung.

## **Abbildung 2: Einzelfälle - Bauleistungen<sup>141</sup>**

Für den Unternehmer ist es von entscheidender Bedeutung, ob es sich bei der getätigten Leistung um eine Bauleistung handelt oder nicht, da dies Auswirkungen sowohl auf die Rechnungsausstellung als auch umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen zur Folge hat.<sup>142</sup>

### **4.1.3. Leistungen, die keine Bauleistungen sind**

Für das Vorliegen einer Bauleistung darf die Lieferung nicht bloß durch untergeordnete Arbeiten am Bauwerk verbunden werden.<sup>143</sup> Gemäß den Umsatzsteuer-richtlinien werden nachstehende Leistungen, sofern sie als selbstständige Hauptleistungen ausgeführt werden, nicht den Bauleistungen zugeordnet:<sup>144</sup>

#### **Keine Bauleistungen sind:**

**Ausschließlich planerische Leistungen** wie beispielsweise die von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs- und Bauingenieuren ausgeführten Leistungen.

**Beförderungsleistungen** einschließlich des Be- und Entladens

**Abholen von Bauschutt**, auch wenn der Auftrag auf (anschließende) Entsorgung des Bauschutts lautet

**Vermietung von Geräten** (Beistellung ohne Personal)

**Durchführung von Reparatur- und Wartungsarbeiten eines Baugeräts**, auch

<sup>141</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c und Rz 2602d.

<sup>142</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 7.

<sup>143</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 959.

<sup>144</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

wenn die Arbeiten auf der Baustelle erfolgen.

**Bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen:** Bei der Reinigung von Fenstern liegt keine Bauleistung vor. Es sei denn, hierbei handelt es sich um eine Nebenleistung zu weiteren als Bauleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten. Dies gilt ebenso für die Bauendreinigung. Eine Bauleistung stellt dagegen ein Reinigungsvorgang dar, bei dem die zu reinigende Oberfläche verändert wird, z.B.: wenn die Oberfläche abgeschliffen oder abgestrahlt wird.

**Reine Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken,** solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. Untergeordnete Änderungen (z.B.: Austausch der Sicherungen oder Lampen bei der Wartung von Aufzugsanlagen) führen noch nicht zu einer Bauleistung.

**Materiallieferungen** z.B.: durch Baustoffhändler oder Baumärkte. Das gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der Baustelle „abgeladen“ werden. Ohne Bedeutung ist auch, ob es sich um Auftragsfertigung handelt, die am Standort des leistenden Unternehmens oder auf der Baustelle erbracht und anschließend geliefert, jedoch nicht montiert werden (z.B.: Maßfenster, Betonfertigteile). Sind mit der Lieferung untergeordnete Arbeiten am Bauwerk verbunden, liegt noch keine Bauleistung vor.

**Anschlussgebühren** stellen keine Bauleistungen dar. Unter Anschlussgebühren versteht man die Hausanschlüsse von Gas-, Wasser- oder Stromversorgungsunternehmen. Anschlussgebühren, die dem Kunden weiterverrechnet werden, entstehen durch die Beauftragung des Versorgungsunternehmens, welches die Bauleistung erbringt. Dies gilt allerdings nur für die Leitungen, die sich am Grundstück des Anschlusswerbers befinden. Nicht für jene, die sich außerhalb des Grundstückes befinden. Demnach wird aus Vereinfachungsgründen angenommen, dass es sich bei Anschlussgebühren nicht um Bauleistungen handelt.<sup>145</sup>

**Bauaufsicht und Rechnungskontrolle** stellen keine Bauleistung dar.

**Einbauküchen** stellen grundsätzlich Bauleistungen dar. Allerdings gilt dies nicht für mitgelieferte Geräte wie Herd, Kühlschrank, Geschirrspüler usw. Diese werden jedoch der Bauleistung hinzugerechnet, sofern die Küche zu einem Pauschalpreis angeboten und gekauft wird.<sup>146</sup>

**Feuerlöscher:** Die Lieferung von Feuerlöschern, die an einer Wandaufhängung befestigt werden, ist keine Bauleistung.

---

<sup>145</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>146</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

**Inbetriebnahme von Anlagen:** Werden Anlagen geliefert, diese vom Leistungsempfänger selbst installiert/ montiert und in der Folge vom Lieferer in Betrieb genommen, liegt keine Bauleistung vor (z.B.: der Unternehmer liefert an den Bauunternehmer Gegensprechanlagen, die von diesem installiert werden. Nach der Installation durch den Leistungsempfänger wird die Gegensprechanlage vom Lieferer in Betrieb genommen).

### **Abbildung 3: Einzelfälle – Keine Bauleistungen<sup>147</sup>**

## **4.2. Spezialfälle bei der Abgrenzung von Bauleistungen**

### **4.2.1. Überlassung von Arbeitskräften**

#### **4.2.1.1. Allgemeines**

Ein Unternehmer kann, um die ihm aufgetragenen Bauleistungen zu erbringen, Arbeitskräfte entleihen. Die Überlassung von Arbeitskräften stellt auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung eine Bauleistung dar, sofern die Arbeitskräfte für den Entleiher Bauleistungen erbringen.<sup>148</sup> Bei der Entleihung von Arbeitskräften handelt es sich demnach kraft gesetzlicher Anordnung um eine Bauleistung.<sup>149</sup> Demzufolge kommt die Reverse Charge Regelung auch bei der Überlassung von Arbeitskräften zur Anwendung, sofern diese für den Entleiher Bauleistungen erbringen.<sup>150</sup>

Für die Beurteilung, ob die entlehene Arbeitskraft eine Bauleistung ausübt, ist nicht die tatsächlich erbrachte Leistung entscheidend, sondern ob die entlehene Arbeitskraft im Rahmen einer Bauleistung tätig wird.<sup>151</sup> Dies begründet sich darin, dass die entliehenen Arbeitskräfte in der Praxis häufig sehr vielseitig eingesetzt werden. So kann es vorkommen, dass die Arbeiter teilweise für die Erbringung von Bauleistungen eingesetzt werden und teilweise mit anderen Tätigkeiten beschäftigt werden. Nachdem eine Beurteilung nach strikter Trennung der aufgetragenen Tätigkeiten die Führung von exakten Aufzeichnungen und Abrechnungen erfordern würde, kommt es bei der Beurteilung, ob eine Bauleistung vorliegt, nicht

<sup>147</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>148</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>149</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 a UStG 1994.

<sup>150</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.7.

<sup>151</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

auf die tatsächlich erbrachten Leistungen der entliehenen Arbeitskräfte, sondern eben darauf an, ob die Arbeitskräfte im Rahmen einer Bauleistung tätig werden.<sup>152</sup>

Die Qualifizierung von Bauleistungen im Zusammenhang mit Arbeitskräften ist auf den ersten Blick nicht so einfach zu beurteilen. Dabei müssen mehrere Faktoren betrachtet werden. Es ist wesentlich zwischen entliehenen und nicht entliehenen Arbeitskräften zu unterscheiden. Wird die Leistung nicht von entliehenen Arbeitskräften, sondern von einem selbstständigen Unternehmer erbracht, ist die vorliegende Leistung unterschiedlich zu beurteilen.<sup>153</sup>

Somit handelt es sich beispielsweise bei der Bauaufsicht um eine Bauleistung, sofern diese Tätigkeit von einer entliehenen Arbeitskraft ausgeübt wird. Genauso handelt es sich um eine Bauleistung, wenn eine entlehene Arbeitskraft im Rahmen der Bauführung technische Zeichnungen ausführt. Würde ein Unternehmer diese Tätigkeit selbst ausüben, handelt es sich nicht um eine Bauleistung, da ausschließlich planerische Leistungen, sofern sie als selbstständige Hauptleistungen ausgeübt werden, keine Bauleistungen darstellen.<sup>154</sup> Für welche Tätigkeit die entlehene Arbeitskraft eingesetzt wird, müsste dem Verleiher entsprechend bekannt gegeben werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Beurteilung, ob die geliehene Arbeitskraft Bauleistungen erbringt, vom Überwiegen ausgegangen werden. Wird die Arbeitskraft zu mehr als 50% der Gesamttätigkeit (zeitlich gesehen) im Rahmen von Bauleistungen eingesetzt, kann insgesamt von einer Bauleistung ausgegangen werden. Im umgekehrten Fall liegt insgesamt keine Bauleistung vor.

In der Praxis führt die richtige Beurteilung einer Bauleistung immer wieder zu Problemen. Demnach können die Unternehmer im Zweifelsfall einvernehmlich von einer Bauleistung ausgehen. Sofern sich im Nachhinein herausstellt, dass die Besteuerung als Bauleistung zu Unrecht erfolgt ist, wird die Finanzverwaltung in diesem Fall keine Korrektur vornehmen. Liegt eine Bauleistung vor und wird diese nicht als solche qualifiziert, so kommt es nur dann zu einer Korrektur, wenn der

---

<sup>152</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>153</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

<sup>154</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c.

leistende Unternehmer die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Diesen Umstand hat der Unternehmer nachzuweisen.<sup>155</sup>

#### 4.2.1.2. Arbeitsgemeinschaften (ARGE)

Bei sogenannten Gelegenheitsgeschäften, wie dies beispielsweise ein großes gemeinsames Bauvorhaben darstellt, werden sogenannte Arbeitsgemeinschaften gebildet. Rechtlich handelt es sich bei der ARGE um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR).<sup>156</sup> Das heißt, Arbeitsgemeinschaften sind relativ lose Zusammenschlüsse von mehreren eigenständigen Bauunternehmen, die für die Bearbeitung eines konkreten Bauprojektes gegründet werden.<sup>157</sup> Der Vorteil besteht darin, dass für die Gründung kein Kapital erforderlich ist. Das Gesellschaftsvermögen gehört der Gesamtheit der Gesellschafter.<sup>158</sup>

Häufig werden sogenannte Arbeitsgemeinschaften mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt. Dabei kann das Bauunternehmen, das Mitglied der Arbeitsgemeinschaft ist und die Geschäftsführung (Federführung) übernimmt, sogenannte Federführungsgebühren an die Arbeitsgemeinschaft verrechnen. Diese sind den Bauleistungen zuzuordnen. Ebenfalls um Bauleistungen handelt es sich im Falle von Personalgestellung (z.B.: des Bauleiters) durch einen Arbeitsgemeinschafts-Partner an die Arbeitsgemeinschaft.<sup>159</sup>

Folgende Leistungen die durch die ARGE erbracht werden sind als Bauleistungen zu qualifizieren:

#### **Bauleistungen:**

**Federführungsgebühren:** Bei der ARGE wird die Geschäftsführung durch einen der ARGE angehörigen Bauunternehmer abgewickelt. Werden der ARGE für die-

<sup>155</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602c, S. 545 sowie *Reinbacher* (2012), S.961.

<sup>156</sup> Vgl. *Kallinger / Gartner / Stingl* (2012), S. 39.

<sup>157</sup> Vgl. *Siart* (2012), S.3.

<sup>158</sup> Vgl. *Kallinger / Gartner / Stingl* (2012), S. 39.

<sup>159</sup> Vgl. UStR 2000, 8.Fassung, Rz 2602c.

se Tätigkeit Federführungsgebühren verrechnet, so handelt es sich dabei um Bauleistungen.

**Personalgestellung:** Werden durch ein der ARGE angehöriges Bauunternehmen Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt, wie beispielsweise ein Bauleiter, so handelt es sich auch hierbei um eine Bauleistung. Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeitskräfte einem Unternehmen bereit gestellt werden, dass üblicherweise Bauleistungen erbringt. Für die Beurteilung entscheidend ist jedoch, ob die Arbeitskräfte vom Entleiher tatsächlich im Rahmen einer Bauleistung eingesetzt werden. Diese Information muss dem Entleiher bekannt gegeben werden.

#### Abbildung 4: ARGE – Bauleistungen<sup>160</sup>

##### 4.2.2. Reinigung von Bauwerken

Im Umsatzsteuergesetz wurde nachträglich die Auflistung der Bauleistungen um die Reinigung von Bauwerken ergänzt. Die Begründung einer Bauleistung durch die Reinigung von Bauwerken ist nun seit 1.1.2011 durch das BudgBG 2011, im § 19 Abs. 1a UStG 1994 gesetzlich verankert.

Der Begriff der Reinigung umfasst zunächst einmal die Bauendreinigung. Darüber hinaus zählt jede Säuberung von Räumlichkeiten oder Flächen, die Teil eines Bauwerks sind, zu den Bauleistungen i. S. d. § 19 Abs. 1a UStG 1994.<sup>161</sup> Demnach zählen beispielsweise die Reinigung von Gebäuden, Fassaden und Fenstern zu den Bauleistungen. Die Reinigung von Swimmingpools, Kanälen (Behebung von Verstopfungen, Kanalspülung usw.), Straßen und Parkplätzen (Schneeräumung, Kehrleistungen, Straßenwaschung usw.) zählt ebenfalls zu den als Bauleistung qualifizierten Leistungen.<sup>162</sup>

Für die Beurteilung der einheitlichen Leistung ist maßgebend, ob die Reinigungsleistung die Hauptleistung oder lediglich eine unselbstständige Nebenleistung ei-

<sup>160</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>161</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>162</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

ner nicht als Bauleistung zu qualifizierenden Hauptleistung, darstellt.<sup>163</sup> Wenn ein Baumeister ein Reinigungsunternehmen mit der Reinigung seines Bürogebäudes beauftragt, so handelt es sich hierbei um eine Bauleistung im Sinne des § 19 Abs. 1 a UStG 1994. Nachdem es sich bei dem Baumeister um ein Unternehmen handelt, dass üblicherweise Bauleistungen erbringt, geht die Steuerschuld auf den Baumeister über. Im folgenden Beispiel handelt es sich um eine Firma, die keine Bauleistungen erbringt: Das Unternehmen A (EDV-Firma) beauftragt die Firma B (Reinigungsfirma) mit der Reinigung der Fenster des Bürogebäudes. Die Firma B beauftragt in weiterer Folge die Firma C (Reinigungsfirma) mit der Erbringung dieser Leistung und führt diese demnach nicht selbst durch. Die Leistung der Firma C an B ist als Bauleistung zu qualifizieren, somit geht die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf die Firma B über. Bei der Leistung der Firma B an die Firma A kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf die Firma A. Nachdem die Firma A weder mit der Erbringung dieser Leistung beauftragt wurde, noch üblicherweise Bauleistungen erbringt.<sup>164</sup>

#### **Bauleistung:**

**Büroreinigung:** Reinigung von Böden, Büromöbeln, Stiegenhäusern, Gängen, WC-Anlagen usw. In diesen Fällen ist insgesamt von einer Bauleistung auszugehen.

**Abbildung 5: Reinigung – Bauleistung<sup>165</sup>**

#### **Keine Bauleistungen:**

**Ausbringen von Streumitteln:** Das Ausbringen von Streumitteln ist als unselbstständige Nebenleistung zur Schneeräumung zu sehen.

<sup>163</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>164</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>165</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

**Grünflächenbetreuung:** Das Schneiden von Bäumen und Sträuchern sowie das Mähen des Rasens stellt keine Reinigung eines Bauwerks dar. Das Entfernen von Laub stellt ebenfalls keine Bauleistung dar.

**Textilreinigung:** Das Reinigen von Hotelwäsche, von Bekleidung, von Vorhängen oder lose liegenden Teppichen usw. ist nicht als Bauleistung zu qualifizieren. Auch die Bekämpfung von Schädlingen sowie die Entrümpelung einer Wohnung stellt keine Bauleistung dar.

#### **Abbildung 6: Reinigung – keine Bauleistungen**<sup>166</sup>

### **4.3. Probleme bei der Abgrenzung von Bauleistungen**

In der Praxis kommt es im Einzelfall häufig zu Problemen bei der selbstständigen Beurteilung von Bauleistungen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass, wie bereits erwähnt, weder das Gesetz noch die Erläuternden Bemerkungen, zu der im § 19Abs. 1a UStG 1994 enthaltenen Bestimmung, eine erschöpfende Aufzählung aller Bauleistungen enthalten.<sup>167</sup> Aufgrund der Tatsache, dass nur für Bauleistungen die Umkehr der Steuerschuld gilt, muss jede Leistung individuell betrachtet und einer dementsprechend sorgfältigen Prüfung unterzogen werden.<sup>168</sup>

Bei der Ausführung von Leistungen auf Baustellen werden meist mehrere unterschiedliche (Bau-)Leistungen ausgeführt. Hierfür ist relevant, ob es sich bei der einzelnen Leistung um eine Hauptleistung oder um eine Nebenleistung handelt. Sofern die Leistung als eine Hauptleistung einzustufen ist, führt dies zu einer getrennten Auflistung in der Rechnung; handelt es sich jedoch um eine Nebenleistung, wird diese in Form einer einheitlichen Auflistung in der Rechnung erfasst.<sup>169</sup>

---

<sup>166</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

<sup>167</sup> Vgl. Püzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.4.2.

<sup>168</sup> Vgl. Püzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.4.2.

<sup>169</sup> Vgl. Püzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.4.2.

Um das Verständnis für die Abgrenzung der Bauleistungen zu verstärken, sind im Folgenden einige Beispiele angeführt:

– **Beispiel 1**

Das erste Beispiel handelt von einem Gastwirt, der einen Generalunternehmer damit beauftragt hat, eine Theke für seine Gaststätte zu leisten. Der Generalunternehmer wiederum beauftragt einen Subunternehmer mit der Planung, Fertigung, Lieferung und Montage dieser Theke. Diese wurde individuell nach den Wünschen des Auftraggebers geplant, gefertigt, geliefert und vor Ort montiert.<sup>170</sup> Nachdem in diesem Beispiel mehrere Leistungen erbracht werden, muss nun jede einzelne Leistung für sich geprüft und beurteilt werden. Bei der Montage der Theke handelt es sich um eine Bauleistung, da diese durch die Montage fest mit dem Gebäude verbunden wird. Planung, Fertigung am Standort des leistenden Unternehmers und auch der Transport durch den Unternehmer werden nicht als Bauleistung angesehen. Aufgrund der Einheitlichkeit der Leistung ist jedoch insgesamt von einer Bauleistung auszugehen.<sup>171</sup>

– **Beispiel 2**

Das zweite Beispiel bezieht sich auf einen Generalunternehmer, dem eine Maschine geliefert wird. Der Lieferant nimmt die Maschine in Betrieb. Dafür muss beim Auftraggeber eine Steckdose versetzt werden. Die Versetzung der Steckdose wird von einem Arbeitnehmer des Lieferanten vorgenommen. Nachdem es sich wiederum um mehrere Leistungen handelt, müssen diese einzeln betrachtet werden. Bei der Lieferung der Maschine handelt es sich nicht um eine Bauleistung. Beim Versetzen der Steckdose handelt es sich um eine Bauleistung. Jedoch ist diese gegenüber der Lieferung der Maschine bloß geringfügig und stellt eine Nebenleistung zur Lieferung der Maschine dar. Demnach handelt es sich insgesamt um keine Bauleistung. Wäre im Zusammenhang mit der Lieferung der Maschine die Verlegung von Rohren erforderlich, so wäre dies nicht bloß geringfügig und es wird hierbei von einer getrennt zu beurteilenden Leistung ausgegangen.<sup>172</sup>

---

<sup>170</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>171</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>172</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

– **Beispiel 3**

Beispiel drei handelt von einer Lieferung von Transportbeton. Dieser Beton wird vom leistenden Unternehmer mittels Betonpumpe in den ersten Stock eines Rohbaus gepumpt. Dabei handelt es sich um keine Bauleistung, sondern um eine Materiallieferung.<sup>173</sup> Dies begründet sich darin, dass es sich bei der Materiallieferung durch Baustoffhändler oder Baumärkte entsprechend der Randziffer 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien um keine Bauleistung handelt, sofern diese als selbstständige Hauptleistung zu beurteilen ist. „Dies gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der Baustelle „abgeladen“ werden.“<sup>174</sup>

– **Beispiel 4**

Handelt es sich bei der Lieferung um Asphalt und wird dieser vom liefernden Unternehmer weiterbearbeitet, beispielsweise von dessen Arbeitern gleichmäßig verteilt und gewalzt, so liegt eine Bauleistung vor.<sup>175</sup>

– **Beispiel 5**

Werden von einem Unternehmer nach Maß angefertigte Fenster geliefert, ist wiederum jede Leistung für sich zu beurteilen. Für den Fall, dass die Fenster bloß auf die Baustelle geliefert werden, stellt dies keine Bauleistung dar. Werden die Fenster auf die Baustelle geliefert und dort in die bestehenden Vorrichtungen eingehängt, ohne dass weitere Montagearbeiten erfolgen, so liegt ebenfalls keine Bauleistung vor. Werden die Fenster allerdings auf die Baustelle geliefert und vom liefernden Unternehmen auch montiert, so liegt in diesem Fall eine Bauleistung vor.<sup>176</sup> Somit ist ein Fall bei dem ein Unternehmer beispielsweise 50 Fenster liefert wie folgt zu beurteilen: Von den 50 Fenstern werden 45 Fenster ohne weitere Arbeiten geliefert. Die verbleibenden 5 Fenster werden montiert. Wiederum ist jede Lieferung für sich zu beurteilen. Bei den 45 Fenstern handelt es sich um eine

---

<sup>173</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>174</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 542.

<sup>175</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.3.

<sup>176</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

Lieferung, jedoch liegt hinsichtlich der 5 montierten Fenster eine Bauleistung vor.“<sup>177</sup>

Bauleistungen werden in der Praxis häufig an einen Subunternehmer ausgelagert. Für den Fall, dass sich ein Unternehmer eines Subunternehmers bedient, wird seine Leistung als Bauleistung beurteilt, auch wenn er selbst unmittelbar keine Leistung erbringt.<sup>178</sup> Beispielsweise erhält Unternehmer A, als Hauptauftragnehmer den Auftrag, Fenster in ein Gebäude einzubauen. Als Subunternehmer beauftragt der Unternehmer A einen Tischler mit der Herstellung der Fenster. Dieser beauftragt wiederum für die Herstellung der Fenster einen Glaser mit dem Einbau der Glasscheiben. Im Anschluss daran werden die fertigen Fenster vom Tischler eingebaut. Der Tischler führt eine Bauleistung durch, der Glaser führt keine Bauleistung durch.<sup>179</sup>

#### **4.4. Eigenschaften des leistenden Unternehmers**

Der Unternehmer, der die Bauleistung erbringt, kann sowohl im Inland als auch im Ausland ansässig sein. Für die Anwendung des österreichischen Umsatzsteuerrechts ist nur maßgeblich, dass die Bauleistung im Inland erbracht wird. Für den Fall, dass es sich beim leistenden Unternehmer um einen Kleinunternehmer i.S.d. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 handelt, sind die von ihm erbrachten Bauleistungen unecht steuerbefreit. Nachdem in diesem Fall keine Steuerschuld entstehen kann, kommt ein Übergang der Steuerschuld nicht zur Anwendung.<sup>180</sup> Wenn der leistende Unternehmer ein pauschalierter Landwirt (z.B.: Erdaushub, Schneeräumung) ist, so kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da dies eine Kürzung des pauschalierten Vorsteuerabzugs zur Folge haben würde.<sup>181</sup>

---

<sup>177</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>178</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>179</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602c, S. 543.

<sup>180</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S.961 sowie UStR 2000 Rz 2602j.

<sup>181</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602b, S. 542, i.V.m. *Reinbacher* (2012), S. 961.

## **4.5. Eigenschaften des Leistungsempfängers**

### **4.5.1. Allgemeines**

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es nur dann, wenn die Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld durch den Leistungsempfänger erfüllt sind. So muss für die Anwendung der Reverse Charge Regelung im Zusammenhang mit Bauleistungen der Empfänger der Bauleistung jedenfalls ein Unternehmer sein:

- der mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist
- oder, üblicherweise Bauleistungen erbringt.<sup>182</sup>

Dies ist für den Unternehmer dahingehend von großer Bedeutung, da sich Unternehmer der Bauwirtschaft häufig für die Abwicklung von Bauvorhaben und die damit verbundenen zu erbringenden Leistungen anderer Unternehmer, sogenannter Subunternehmer, bedienen. Ob es sich nun bei dem Leistungsempfänger um einen wie oben angeführten Unternehmer handelt, ist für die Anwendung der Reverse Charge Regelung von entscheidender Bedeutung und muss jedenfalls geprüft werden.

### **4.5.2. Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist**

Die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen sind im § 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994 enthalten. Die Reverse Charge Regelung kommt hiernach grundsätzlich nur zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der entweder seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist, oder Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Als Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist, kann man einen Subunternehmer oder aber auch einen Generalunternehmer nennen. Der Hintergrund für diese Regelung ist jene, dass die Steuerschuld nicht auf den ersten Auftraggeber übergehen soll.<sup>183</sup>

---

<sup>182</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a UStG 1994.

<sup>183</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

Als Beispiel kann der Unternehmer A genannt werden, der im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit Maschinen herstellt. Dieser beauftragt den Generalunternehmer B mit der Errichtung einer Fabrikhalle auf seinem Grundstück. Für die Durchführung dieses Auftrages beauftragt der Generalunternehmer B einen Subunternehmer, der in weiterer Folge die Fabrikhalle auf dem Grundstück des A errichtet. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Unternehmer B, den Empfänger der Bauleistung über.<sup>184</sup>

Der leistende Unternehmer muss vom Empfänger der Bauleistung informiert werden, dass es sich bei der gegenständlichen Leistung um eine Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 handelt.<sup>185</sup> Dies ist dahingehend von Bedeutung, damit der leistende Unternehmer weiß, dass nicht er, sondern der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet.<sup>186</sup> Dies kann beispielsweise in Form einer schriftlichen Bestätigung auf dem Auftragsschreiben erfolgen. Darin erhält das leistende Unternehmen den Hinweis, dass es selbst mit der Durchführung der gegenständlichen Leistung beauftragt worden ist.<sup>187</sup>

Es kann auch vorkommen, dass der Leistungsempfänger zu Unrecht behauptet, dass er seinerseits zur Erbringung der an ihn erbrachten Bauleistung beauftragt worden ist. In diesem Fall bleibt die Steuerschuld bei dem leistenden Unternehmen. Hier kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld. Allerdings schuldet in dem Fall auch der Leistungsempfänger die auf die Bauleistung entfallende Steuer.<sup>188</sup> Gemäß § 6 BAO haften sowohl der Leistungsempfänger als auch der Leistungsempfänger dem Finanzamt als Gesamtschuldner für die Abfuhr der Umsatzsteuer. Weiters kann es vorkommen, dass der Leistungsempfänger verschweigt, dass er seinerseits zur Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist. Hier kommt es trotzdem zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der Leistungsempfänger schuldet den in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer.

---

<sup>184</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602d.

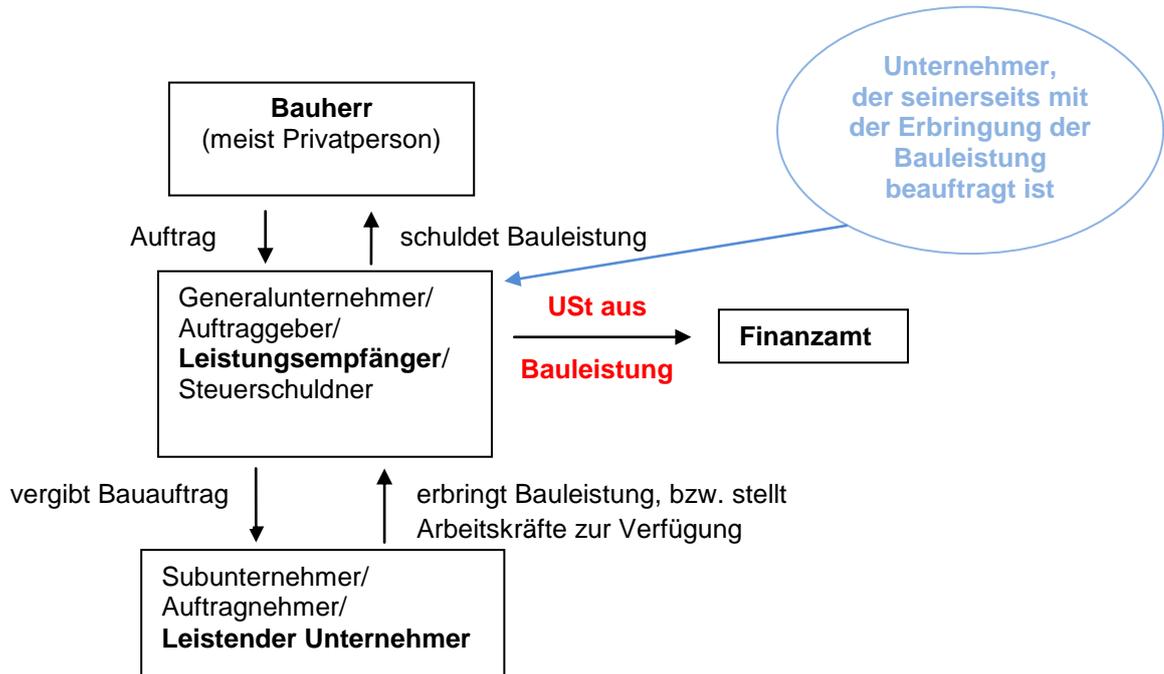
<sup>185</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994.

<sup>186</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602e.

<sup>187</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602e.

<sup>188</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994.

erbtrag. Diesen kann der Leistungsempfänger jedoch nicht als Vorsteuer abziehen.<sup>189</sup>



**Abbildung 7: Darstellung des Unternehmers der seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist<sup>190</sup>**

#### **4.5.3. Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt**

Die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen sind im § 19 Abs. 1a zweiter Unterabsatz UStG 1994 enthalten. Die Steuerschuld geht hiernach auch auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser ein Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Dies erfolgt auch dann, wenn der Unternehmer nicht selbst mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt worden ist. In Fällen, in denen Leistungen an einen Unternehmer erbracht werden, die üblicherweise selbst Bauleistungen erbringen, kommt es somit immer zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der Hinweis i.S.d. § 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994 auf den Übergang der Steuerschuld ist in diesen Fällen nicht notwendig. Dieser sollte jedoch in jenen Fällen erfolgen, in denen es zweifelhaft ist ob es

<sup>189</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602e, S. 547.

<sup>190</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.3.

sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.<sup>191</sup>

Maßgeblich für die Beurteilung, ob es sich um ein Unternehmen handelt, dass üblicherweise Bauleistungen erbringt, ist, ob das Unternehmen mehr als 50% des Umsatzes durch die Erbringung von Bauleistungen vereinnahmt. Demnach ist dieses Merkmal nicht erfüllt, sofern weniger als 50% des Umsatzes durch die Erbringung von Bauleistungen erfolgt. In diesem Fall kommt es nicht zur Anwendung der Reverse Charge Regelung und die Steuerschuld bleibt beim leistenden Unternehmen.<sup>192</sup> „In Grenzfällen kann der Unternehmer ein Überschreiten der 50%-Grenze annehmen.“<sup>193</sup>

Für die Beurteilung, ob ein Unternehmen mehr als 50% seiner Umsätze aus der Erbringung von Bauleistungen erzielt, wird eine Berechnung der durchschnittlichen Umsätze der letzten drei Jahre herangezogen. Für den Fall, dass dies nicht eindeutig beurteilt werden kann, wird im Zweifel davon ausgegangen, dass es sich um ein Unternehmen handelt, dass üblicherweise Bauleistungen erbringt. Unternehmen, die diesbezüglich keine Aussage treffen können, da eine Durchschnittsbetrachtung nicht möglich ist, müssen eine Vorausbetrachtung vornehmen. Diese ist an das Finanzamt zu melden und als richtig anzusehen, auch wenn sich dies im Nachhinein nicht bestätigt.<sup>194</sup>

Eine weitere Hilfestellung zur Beurteilung, ob ein Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt ist im Anhang 4 der UStR 2000 enthalten. Bei den hier genannten Unternehmern kann davon ausgegangen werden, dass es sich um Unternehmer handelt, die üblicherweise Bauleistungen erbringen.<sup>195</sup> Jedoch stellt der Anhang 4 bloß eine beispielhafte Aufzählung von Tätigkeiten dar, die den Bauleistungen zugeordnet werden können.<sup>196</sup> „Es können auch andere Tätigkeiten eines

---

<sup>191</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 547.

<sup>192</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 547.

<sup>193</sup> *Reinbacher* (2012), S. 962.

<sup>194</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.

<sup>195</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.6.3.

<sup>196</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602f.

Unternehmers dazu führen, dass er als Unternehmer anzusehen ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.“<sup>197</sup>

Ein Unternehmen, dessen Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit die Verleihung von Arbeitskräften ist, ist kein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbringt. Dies gilt auch dann, wenn die entliehenen Arbeitskräfte zum Zwecke der Erbringung von Bauleistungen entliehen werden.<sup>198</sup>

Der Auftraggeber sollte den Auftragnehmer darüber informieren, ob es sich um einen Auftrag handelt, bei dem der Leistungsempfänger üblicherweise bzw. üblicherweise keine Bauleistungen erbringt. Weist der Auftraggeber den Auftragnehmer nicht darauf hin, bleibt es dennoch beim Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bzw. bei der Steuerschuld des Leistenden.<sup>199</sup> „Eine Besteuerung hat somit in der Form zu erfolgen, wie sie auf Grund des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts richtigerweise vorgenommen werden muss.“<sup>200</sup> Demzufolge kommt bei Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, die Reverse Charge Regelung zur Anwendung, auch wenn eine Mitteilung diesbezüglich nicht erfolgt. Im Gegensatz dazu bleibt der leistende Unternehmer Steuerschuldner, wenn die Leistung an einen Unternehmer erfolgt, der nicht üblicherweise Bauleistungen erbringt.<sup>201</sup>

Erfolgt eine Mitteilung an den Auftragnehmer, dass der Auftraggeber ein Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, so bleibt es beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung nicht richtig war.<sup>202</sup>

---

<sup>197</sup> UStR 2000, Rz 2602f.

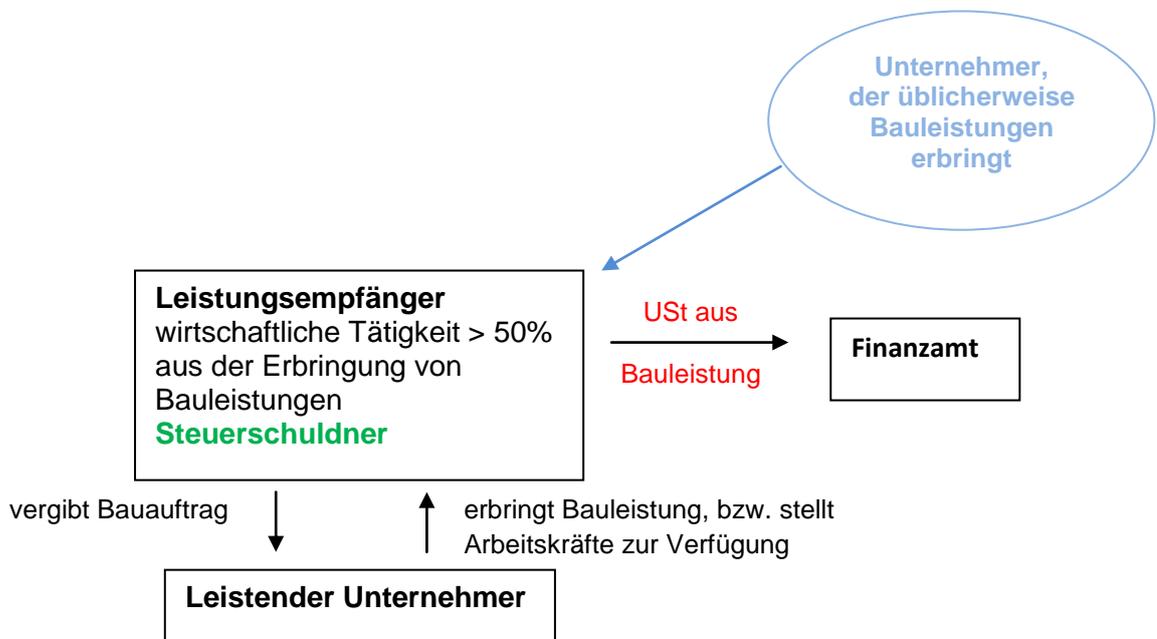
<sup>198</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.

<sup>199</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.

<sup>200</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.

<sup>201</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.

<sup>202</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), Rz 2602f, S. 548.



**Abbildung 8 Darstellung des Unternehmers der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt<sup>203</sup>**

In nachstehender Tabelle sind Einzelfälle in der Beurteilung von Bauleistungen dargestellt:

Bauleistungen:
<p><b>Tätigkeiten von Bauträgern<sup>204</sup>:</b> Die Tätigkeit des Bauträgers umfasst die Abwicklung von Bauvorhaben sowohl auf eigene als auch fremde Rechnung. Sofern der Bauträger <u>eigene</u> Grundstücke verkauft oder saniert, handelt es sich nicht um eine Bauleistung. Wird er allerdings für <u>fremde</u> Rechnung tätig, handelt es sich um eine Bauleistung. Der Bauträger ist als Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, einzustufen, sofern die Umsätze aus erbrachten Bauleistungen überwiegen. Verkauft der Bauträger bereits während der Bauphase, das heißt noch vor der Fertigstellung Wohnungen bzw. Gebäude, wird er dabei nicht auf fremde Rechnung, d.h. auf Rechnung des neuen Auftraggeber tätig, sondern auf eigene.</p>

<sup>203</sup> eigene Darstellung.

<sup>204</sup> „Bauträger ist diejenige natürliche oder juristische Person, welche sich vertraglich verpflichtet, dem Erwerber die vertraglich definierten Rechte an einem erst zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Objekt einzuräumen.“ Vgl. Vitek / Vitek (2009), S. 121.

**Tätigkeiten von Hausverwaltungen:** Die Hausverwaltung ist als direkter Vertreter der Grundstückseigentümer tätig. Als Beispiele können hier Alleineigentümer, Hausgemeinschaften oder Wohnungseigentümergeinschaften angeführt werden. Hausverwaltungen erbringen keine Bauleistungen.

**Tätigkeiten von Wohnbauvereinigungen:** Wohnbauvereinigungen sind im Rahmen der Vermietung, im Bereich der Überlassung zur Nutzung sowie im Verkauf von ihnen errichteter Räumlichkeiten tätig. Üblicherweise erbringen Wohnbauvereinigungen als auch gemeinnützige<sup>205</sup> Wohnbauvereinigungen keine Bauleistungen.

**Tätigkeiten von Wohnungseigentümergeinschaften:** Wohnungseigentümergeinschaften werden nicht im Auftrag der einzelnen Wohnungseigentümer tätig.

#### **Abbildung 9: Wichtige Einzelfälle – Unternehmer, die üblicherweise Bauleistungen erbringen<sup>206</sup>**

##### **4.5.4. Bauleistungen an einen Unternehmer, die seinen nicht unternehmerischen Bereich betreffen**

In der Praxis kann es auch vorkommen, dass Leistungen an einen Unternehmer erbracht werden, die nicht seinen unternehmerischen Bereich betreffen. In diesem Fall tritt der Unternehmer nicht als Unternehmer, sondern als Privatperson auf. Somit kann es hierbei nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommen, da die Voraussetzung der Unternehmereigenschaft nicht erfüllt ist. Als Beispiel kann in diesem Zusammenhang eine Bauleistung genannt werden, die der Unternehmer zur Gänze für sein privat genutztes Ferienhaus oder für seine privat gemietete Wohnung empfängt. Somit kommt in diesem Fall die Regel-Besteuerung zur Anwendung. Das heißt: Schuldner der Umsatzsteuer bleibt das leistende Unternehmen. Somit muss die Umsatzsteuer in der Rechnung ge-

<sup>205</sup> „Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird“ gem. § 35 Abs. 1 BAO.

<sup>206</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2602f.

sondert ausgewiesen werden und der Leistungsempfänger muss diese an das leistende Unternehmen entrichten.<sup>207</sup>

---

<sup>207</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a UStG 1994 i.V.m. § 2 UStG 1994 i.V.m. UStR 2000, Rz 2602f.

## **5. Spezielle Regelungen für Bauleistungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht**

### **5.1. Leistungsort der Bauleistung**

Wo sich der Ort der sonstigen Leistung befindet, hängt, wie bereits in den vorangegangenen Kapiteln erwähnt, von unterschiedlichen Faktoren ab. Bauleistungen zählen gemäß dem Umsatzsteuergesetz 1994 zu den steuerbaren Leistungen. § 3a Abs. 3 definiert die sogenannten Werkleistungen, zu denen auch die Bauleistungen zählen. Werkleistungen stellen eine Unterart der sonstigen Leistungen dar.<sup>208</sup>

Nachdem es sich bei den Bauleistungen (Werkleistungen) um eine Unterart der sonstigen Leistungen im Sinne des § 3a UStG 1994 handelt, sind dementsprechend auch alle für sonstige Leistungen geltenden Grundregeln anzuwenden.<sup>209</sup>

Grundsätzlich liegt der Ort der sonstigen Leistung entweder im Inland, dann ist der getätigte Umsatz auch im Inland steuerbar, oder er ist im Ausland und demzufolge ist der getätigte Umsatz nicht in Österreich steuerbar.<sup>210</sup> Wenn alle Vertragspartner ihren Sitz bzw. Wohnsitz im Inland haben, und auch die Leistung im Inland erbracht wird, spricht man von einem reinen Inlandsbezug. Für den Fall, dass ein reiner Inlandsbezug vorliegt, wird in der Regel nur die Umsatzsteuer in Österreich berührt. Die Regeln für den Leistungsort sollte man jedoch immer prüfen, da man unter Umständen auch in diesen Fällen zu einem unterschiedlichen Ergebnis kommen kann.<sup>211</sup>

### **5.2. Steuerschuldner bei Bauleistungen**

#### **5.2.1. Allgemeines**

Der Steuerschuldner bei der Umsatzsteuer ist in der Regel der Unternehmer, der die Leistung erbringt oder derjenige, der eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 ausstellt. Der Unternehmer muss die Umsatzsteuer für seine Leistung an das Finanzamt selbst abführen. Der Leistungsempfänger kann die in Rechnung

---

<sup>208</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.2.5.

<sup>209</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.2.5.

<sup>210</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.3.2.

<sup>211</sup> Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Kapitel 4.3.2.

gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Dies ist die sogenannte Grundregel, die im Regelfall zur Anwendung kommt.<sup>212</sup>

### 5.2.2. Reverse Charge System bei Bauleistungen

Die gesetzlichen Bestimmungen für Bauleistungen werden im § 19 UStG 1994 geregelt. Dieser Paragraph regelt den Steuerschuldner sowie die Entstehung der Steuerschuld. „Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung“<sup>213</sup>. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer im Regelfall von demjenigen Unternehmer geschuldet wird, der die Leistung erbringt, bzw. der eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausstellt. In bestimmten Fällen jedoch, genauer bei den Geschäften unter Unternehmern, geht die Steuer vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger über. So wie dies auch im Fall von Bauleistungen zur Anwendung kommt (Reverse Charge Regelung).<sup>214</sup>

Diese Umkehr der Steuerschuld ist eine Besonderheit, die ausschließlich bei Geschäften zwischen Unternehmern vorkommt. Erbringt ein Unternehmer eine Leistung an einen privaten Empfänger, kommt die Umkehr der Steuerschuld bei Bauleistungen nie zur Anwendung.<sup>215</sup>

Im § 19 Abs. 1a UStG 1994 heißt es dazu: „Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.“

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet.“<sup>216</sup>

---

<sup>212</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 UStG 1994 sowie UStR 2000, Rz 2451.

<sup>213</sup> § 19 Abs.1 erster Satz UStG 1994.

<sup>214</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 2.

<sup>215</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 2.

<sup>216</sup> § 19 Abs. 1a UStG 1994.

### 5.2.3. Anwendung der Grundregel zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

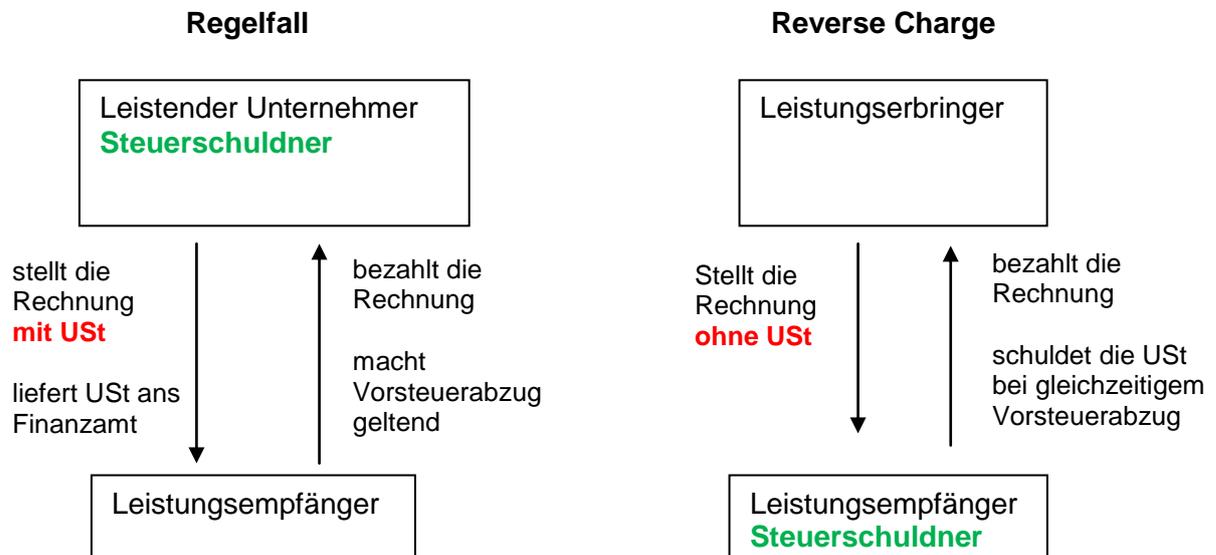


Abbildung 10: Reguläres Verfahren vs. Reverse Charge<sup>217</sup>

Abbildung 8 zeigt, dass der Erbringer der Leistung im Regelfall der Steuerschuldner ist. Dieser legt eine Rechnung, in der er die Umsatzsteuer ausweist, an den Leistungsempfänger und führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Der Leistungsempfänger, der die Umsatzsteuer an den Leistungserbringer abführt, kann diese im Rahmen des Vorsteuerabzuges vom Finanzamt zurückfordern. Hingegen geht im Falle der Reverse Charge Regelung die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über. Der Leistungserbringer stellt eine Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger aus. Dieser ist Schuldner der Umsatzsteuer und muss diese bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug an das Finanzamt abführen, wobei es hier zu keinem tatsächlichen Zahlungsfluss sondern einer Gegenrechnung kommt.<sup>218</sup>

<sup>217</sup> Vgl. Pölzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 2.

<sup>218</sup> Vgl. Pölzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 2.

### **5.3. Entstehung der Steuerschuld bei Bauleistungen**

#### **5.3.1. Allgemeines**

Für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist maßgeblich ob die geschuldete Bauleistung als Ganzes (Gesamtleistung) oder in Teilen (Teilleistungen) geschuldet wird.<sup>219</sup>

#### **5.3.2. Entrichtung des Gesamtentgeltes**

Grundsätzlich wird bei der Entstehung der Steuerschuld von Bauleistungen zwischen der Ist- und der Sollbesteuerung unterschieden. Jedoch kommt es hierbei im Zusammenhang mit Bauleistungen zu Abweichungen bei der Anwendung dieser Besteuerungssysteme:

Bauleistungen, bei denen es zur Umkehr der Steuerschuld kommt, entsteht die Steuerschuld bei der Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Bauleistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, sofern die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.<sup>220</sup>

Bei Bauleistungen, die nicht von inländischen Unternehmern erbracht werden, und bei denen die Reverse Charge Regelung zur Anwendung kommt, entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht worden ist.<sup>221</sup> Das heißt, ist der Erbringer der Bauleistung ein ausländischer Unternehmer, dann verschiebt sich die Entstehung der Steuerschuld bei verspäteter Rechnungslegung nicht um einen Monat, so wie dies der Fall bei einem inländischen Leistungserbringer ist.<sup>222</sup>

Unabhängig davon, ob nun vom Unternehmer die Istbesteuerung oder die Sollbesteuerung angewendet wird, entsteht die Steuerschuld im Zusammenhang mit Bauleistungen immer mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wurde.<sup>223</sup>

---

<sup>219</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2611 ff.

<sup>220</sup> Vgl. § 19 Abs. 2 lit b UStG 1994.

<sup>221</sup> Vgl. § 19 Abs.2 UStG 1994.

<sup>222</sup> Vgl. § 19 Abs.2 lit a UStG 1994.

<sup>223</sup> Vgl. § 19 Abs.2 lit b UStG 1994.

Wurde die Beurteilung, ob es sich um eine Bauleistung handelt bzw. ob ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, vorliegt, nicht richtig vorgenommen und in der Folge die Besteuerung korrigiert wird von der Verhängung von Säumniszuschlägen durch die Finanzverwaltung abgesehen.<sup>224</sup>

### **5.3.3. Anzahlungen**

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.<sup>225</sup> Das heißt, wenn Anzahlungen geleistet werden, so sind diese im Voranmeldezeitraum, in dem sie eingenommen werden, zu melden.

Anzahlungen sind nur insofern steuerbar, wenn sie einer konkreten Bauleistung zugeordnet werden können. Es ist nicht relevant ob hierfür bereits eine Rechnung ausgestellt wurde.<sup>226</sup>

Bei der Schlussrechnung ist darauf zu achten, dass die Nettoanzahlungen vom gesamten Nettobetrag abgezogen werden müssen. Nachdem die Umsatzsteuer für die Anzahlung bereits ausgewiesen wurde, darf in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer nur vom Differenzbetrag ausgewiesen werden. Die Steuerschuld für die Anzahlungen würde andernfalls ein weiteres Mal entstehen (sogenannte „Steuerschuld kraft Rechnungslegung“<sup>227</sup>).<sup>228</sup>

### **5.3.4. Teilleistungen in der Bauwirtschaft**

In der Bauwirtschaft werden Gesamtaufträge auf Grund des Umfangs meistens nicht auf einmal erbracht, sondern es kommt immer wieder zur Erbringung von Teilleistungen. Für die Entstehung der Steuerschuld ist entscheidend, ob die Werklieferung als Ganzes oder in Teilen geschuldet wird.<sup>229</sup> Werden nämlich Teil-

---

<sup>224</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 13.

<sup>225</sup> Vgl. § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG.

<sup>226</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2606 f.

<sup>227</sup> Vgl. § 11 Abs. 14 UStG 1994.

<sup>228</sup> Vgl. Püzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 1.5.3.

<sup>229</sup> Vgl. Püzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.12.4.

leistungen erbracht unterliegen diese nach Ausführung, bereits der Umsatzsteuer.<sup>230</sup>

Ob eine geschuldete Bauleistung in einzelne Teilleistungen zerlegt werden kann, ist nach der Definition von Teillieferungen gem. UStR, Rz 2613 vorzunehmen. Für die Teilbarkeit von Werkleistungen gelten die zu den Werklieferungen getroffenen Aussagen sinngemäß.<sup>231</sup>

Demnach ist eine Werkleistung teilbar, wenn

- die geschuldete Werkleistung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar ist,
- die Teile der Werkleistung abgenommen worden sind,
- vor der Abnahme vereinbart worden ist, dass für die Teile der Werkleistung ein entsprechendes Teilentgelt zu zahlen ist,
- das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet wird; die Teilabrechnung kann auch nach der Abnahme erfolgen.<sup>232</sup>

„Maßgeblich für das Entstehen der Steuerschuld ist, in welchem Kalendermonat eine Leistung bewirkt bzw. vollendet wird.“<sup>233</sup> Bei Lieferungen ist gem. § 3 Abs. 7 UStG 1994 der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht maßgebend. Sonstige Leistungen, also Bauleistungen, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt.<sup>234</sup>

## **5.4. Der Kleinunternehmer<sup>235</sup> und Bauleistungen**

### **5.4.1. Allgemeines**

Eine Besonderheit im Umsatzsteuerrecht stellen die Kleinunternehmer dar. Gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind Kleinunternehmer umsatzsteuerbefreit. Grundsätzlich stehen Steuerbefreiungen im Umsatzsteuerrecht im Zusammenhang mit besonders förderungswürdigen Tätigkeiten oder Personen. Die Steuerbefreiung

---

<sup>230</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2612.

<sup>231</sup> Vgl. Reinbacher (2012), S.973.

<sup>232</sup> Vgl. UStR 2000, Rz 2613.

<sup>233</sup> Vgl. Reinbacher (2012), S.973.

<sup>234</sup> Vgl. Reinbacher (2012), S.973.

<sup>235</sup> Als Kleinunternehmer wird ein Unternehmer bezeichnet, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum € 30.000 nicht übersteigen, vgl. § 6 Z 27 UStG 1994.

führt zu einer Wettbewerbsverzerrung und wird nur durch die Vermeidung vom überhöhten Verwaltungsaufwand gerechtfertigt. Für Kleinunternehmer, die ihre Leistungen vorwiegend an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erbringen, kann auf Grund der Versagung des Vorsteuerabzuges ein Nachteil entstehen. Kleinunternehmern, die ihre Leistungen überwiegend an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Personen erbringen, kann demgegenüber ein Vorteil entstehen, da sie ihre Leistungen kostengünstiger anbieten können.<sup>236</sup> Der Kleinunternehmer hat des Weiteren die Möglichkeit, zur Regelbesteuerung zu optieren.<sup>237</sup> Dies ist in Abhängigkeit mit den zuvor genannten Vor- bzw. Nachteilen zu entscheiden und ist meist in jenen Fällen empfehlenswert, in denen die Leistungsempfänger stets vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sind oder aber auch wenn für den Unternehmer hohe Investitionen anfallen.<sup>238</sup>

Obwohl der Kleinunternehmer ausschließlich Umsätze ausführt, die nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei sind, gilt der Kleinunternehmer als Unternehmer. Dies ist dahingehend von Bedeutung, da ja die Reverse-Charge Bestimmungen für Bauleistungen an die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers gebunden sind.<sup>239</sup>

Im Zusammenhang mit Bauleistungen sind folgende Informationen für den Unternehmer zu berücksichtigen:

#### **5.4.2. Kleinunternehmer als Erbringer von Bauleistungen**

Nachdem die Leistungen der Kleinunternehmer von der Umsatzsteuer befreit sind, und somit keine Steuerschuld entsteht, kann es in weiterer Folge auch zu keinem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 kommen. Überschreitet der Unternehmer die für den Kleinunternehmer geltenden Umsatzgrenzen im Laufe eines Kalenderjahres, so werden alle Umsätze, auch die bereits bewirkten Umsätze dieses Jahres, steuerpflichtig. Daraus folgt, dass, wenn der Unternehmer Bauleistungen erbracht hat, auch diese steuerpflichtig werden. Der Unternehmer muss den Empfänger der Bauleistungen über das Überschreiten der Umsatzgrenzen informieren und die Rechnungen berichtigen.

---

<sup>236</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger* (2012), S. 6.

<sup>237</sup> Vgl. § 6 Abs. 3 UStG 1994.

<sup>238</sup> Vgl. *Berger* (2011), S. 53.

<sup>239</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger* (2012), S. 6.

Die berichtigte Rechnung muss den Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld beinhalten.<sup>240</sup>

Die schon bewirkten Umsätze fallen beim Leistungsempfänger in den Voranmeldezeitraum, in dem die maßgebliche Umsatzgrenze überschritten wurde, d.h. hier kommt für den Leistungsempfänger die in Rz 1000 UStR festgehaltene Erleichterung zur Anwendung. Um Säumnisfolgen zu vermeiden, sollte der leistende Unternehmer die Überschreitung der Umsatzgrenzen sofort an den Leistungsempfänger melden, damit dieser die Umsatzsteuer zeitgerecht voranmelden bzw. entrichten kann.<sup>241</sup>

#### **5.4.3. Kleinunternehmer als Empfänger von Bauleistungen**

„Die Steuer wird vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, oder der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt“<sup>242</sup>. Somit kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn Bauleistungen an einen Kleinunternehmer erbracht werden, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist, oder der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Ein Vorsteuerabzug steht in diesen Fällen nicht zu.<sup>243</sup>

#### **5.4.4. Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer beim Kleinunternehmer**

In der Praxis kann es vorkommen, dass sich Unternehmen zu Unrecht als Kleinunternehmer ausgeben bzw. die Leistungsempfänger die unterjährigen Umsatzgrenzen Überschreitung verschweigen. Eine diesbezügliche Haftung ist im § 19 Abs. 1a UStG 1994 nicht vorgesehen, obwohl dies bei anderen Reverse Charge Bestimmungen so vorgesehen ist. Nachdem der leistende Unternehmer nicht für die übergangene Steuer haftet, geht die Steuer (sowie in der Regel die Vorsteuer in

---

<sup>240</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger* (2012), S. 28.

<sup>241</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger* (2012), S. 28.

<sup>242</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a UStG 1994.

<sup>243</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger* (2012), S. 28.

gleicher Höhe) verloren, sofern der Leistungsempfänger, als ein mögliches Beispiel, nicht mehr in der Lage ist, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.<sup>244</sup>

## **5.5. Bauleistungen ausländischer<sup>245</sup> Unternehmer**

### **5.5.1. Anwendung der Reverse Charge Regelung im Zusammenhang mit ausländischen Unternehmern**

Bauleistungen ausländischer Unternehmer sind häufig bereits von den Bestimmungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 erfasst, in dem es heißt: Bei sonstigen Leistungen [...] und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat [.....]. Gegenüber dem § 19 Abs. 1a UStG 1994 hat der § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 Anwendungsvorrang. Somit ist der steuerliche Tatbestand bereits durch diese Bestimmung erfasst. Folglich ist die Leistung des ausländischen Unternehmers im Inland steuerpflichtig.<sup>246</sup>

„Erbringt ein österreichischer Unternehmer Bauleistungen an einen ausländischen Unternehmer oder bezieht er Bauleistungen von einem ausländischen Unternehmer, so sind die Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 gleichfalls anzuwenden und es kommt auch hier zum Übergang der Steuerschuld.“<sup>247</sup>

Grundsätzlich differenziert der § 19 Abs. 1a UStG 1994 nicht danach, ob der Leistungsempfänger im Inland oder im Ausland ansässig ist.<sup>248</sup>

Erbringt beispielsweise ein österreichischer Subunternehmer eine Bauleistung auf einer Baustelle des deutschen Generalunternehmers in Österreich, so geht die Steuerschuld vom inländischen Unternehmer auf den ausländischen Unternehmer über.<sup>249</sup> Werden also Bauleistungen von inländischen Unternehmern an ausländische Unternehmer erbracht, dann geht die Steuerschuld für Bauleistungen so wie bei inländischen Unternehmern auf den Leistungsempfänger über. Der ausländi-

---

<sup>244</sup> Vgl. *Gaedke / Wurzinger*(2012), S. 28.

<sup>245</sup> In diesem Kapitel wird der Begriff des „ausländischen Unternehmers“ nur auf den Raum der Europäischen Union bezogen. Demnach sind hierbei nur Unternehmer erfasst, die ihren Sitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat haben.

<sup>246</sup> Vgl. *UStR 2000*, Rz 2601b.

<sup>247</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 4.1.

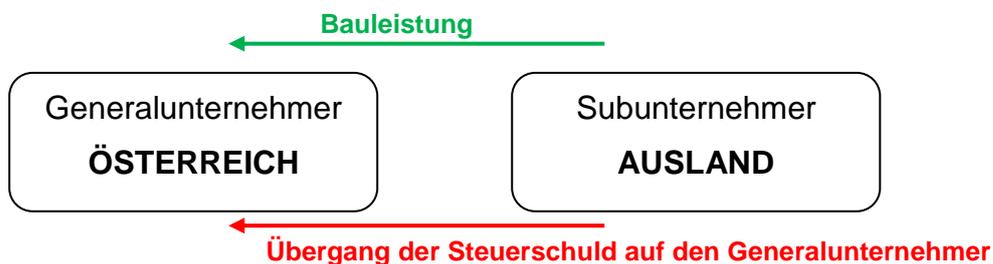
<sup>248</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 961.

<sup>249</sup> Vgl. *Reinbacher* (2012), S. 961.

sche Unternehmer kann die entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, muss dies jedoch im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens tun.<sup>250</sup> Hierfür muss sich der ausländische Unternehmer im Inland, auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, registrieren. Dies kann insofern unterbleiben, wenn er keine, oder nur solche Umsätze tätigt, für die die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, oder aber er nur Vorsteuern für Leistungen beansprucht, für welche die Steuerschuld auf ihn übergegangen ist.<sup>251</sup>

### 5.5.2. Der ausländische Unternehmer ist Leistungserbringer der Bauleistung

Werden Bauleistungen von einem ausländischen Unternehmer an einen inländischen Unternehmer erbracht, geht die Steuerschuld, wie bei der Erbringung der Bauleistungen durch einen inländischen Unternehmer, auf den Leistungsempfänger über.<sup>252</sup>



### Abbildung 11: Leistungserbringer ist ein ausländischer Unternehmer<sup>253</sup>

Ein ausländischer Unternehmer, der Bauleistungen gem. § 19 Abs.1a UStG 1994 für einen österreichischen Unternehmer erbringt, hat bezüglich der Rechnungslegung dieselben Erfordernisse zu erfüllen wie ein gleichgestellter inländischer Subunternehmer. Der leistende Unternehmer darf somit in diesem Zusammenhang für seine erbrachte Leistung keine Umsatzsteuer verrechnen.<sup>254</sup> Weiters muss er auf der Rechnung die UID-Nummer des Leistungsempfängers angeben.<sup>255</sup> Die Rech-

<sup>250</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 14.

<sup>251</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 14.

<sup>252</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994.

<sup>253</sup> Abbildung 9: eigene Darstellung.

<sup>254</sup> Vgl. Pölzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.11.1.

<sup>255</sup> Vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994.

nung muss darüber hinaus einen Hinweis enthalten, dass die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird.<sup>256</sup> Der ausländische Unternehmer kann österreichische Vorsteuern im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend machen. Ist dies der Fall, so ist der Umsatz der Bauleistungen in der UVA bzw. Jahreserklärung auszuweisen.<sup>257</sup>

Werden Bauleistungen von einem ausländischen Unternehmer erbracht, verschiebt sich die Entstehung der Steuerschuld bei verspäteter Rechnungslegung beim Reverse Charge System im Rahmen der Sollbesteuerung nicht mehr um einen Monat wie dies noch bis 2010 gültig war. Der Zeitpunkt der Rechnungslegung ist somit für ausländische Unternehmer nicht relevant, da die Steuerschuld in jedem Fall mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde, entsteht.<sup>258</sup> Gleiches gilt im Falle der Istbesteuerung.

### **5.5.3. Der ausländische Unternehmer ist Leistungsempfänger der Bauleistung**

Erbringt ein inländischer Unternehmer eine Bauleistung an einen ausländischen Unternehmer und ist der Leistungsort im Ausland, so kommen die jeweiligen ausländischen Rechtsvorschriften zur Anwendung.<sup>259</sup>

Sofern die Steuerschuld für Bauleistungen auf einen ausländischen Unternehmer übergeht, muss die Umsatzsteuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 vom ausländischen Unternehmer erklärt werden. Die Umsatzsteuer ist wie bei einem inländischen Unternehmer in der Umsatzsteuervoranmeldung zu melden. Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, so kann der Unternehmer die Umsatzsteuer in derselben UVA als Vorsteuer abziehen.

---

<sup>256</sup> Vgl. § 19 Abs. 1a zweiter Satz UStG 1994.

<sup>257</sup> Vgl. SWK Heft-Nr 10/2003, S. 318.

<sup>258</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), (Rz 2602j).

<sup>259</sup> Vgl. *Abgaben und Steuern: „Umsatzsteuerliche Regelungen im Umgang mit ausländischen Geschäftspartnern“* (2012) S. 5.



**Abbildung 12: Leistungsempfänger ist ein ausländischer Unternehmer<sup>260</sup>**

## 5.6. Gemeinden und Bauleistungen

### 5.6.1. Anwendung der Reverse Charge Regelung im Zusammenhang mit Gemeinden

Für Gemeinden (juristische Person des öffentlichen Rechts) kommen die Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 ebenfalls zur Anwendung. Demzufolge kommt es unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 auch hier zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Bauleistung.<sup>261</sup>

### 5.6.2. Die Gemeinde ist Leistungserbringer einer Bauleistung

Wenn Gemeinden Bauleistungen erbringen, gelten die Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994. Entsprechend dem § 19 Abs. 1a UStG 1994 geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, sofern der Empfänger ein Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist bzw. üblicherweise Bauleistungen erbringt.<sup>262</sup>

Als Beispiel kann eine Gemeinde genannt werden, die im Rahmen ihres Wirtschaftsbetriebes eine Zufahrtsstraße eines Glasereibetriebes asphaltiert. Die Rechnungsausstellung erfolgt auf Grund der anzuwendenden Reverse Charge Bestimmungen ohne Ausweis der Umsatzsteuer, da es sich bei der Glaserei um ein Unternehmen handelt, das üblicherweise Bauleistungen erbringt, und es demnach zur Umkehr der Steuerschuld kommt.<sup>263</sup>

<sup>260</sup> Abbildung 10: eigene Darstellung.

<sup>261</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.13.

<sup>262</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 i.V.m. § 19 Abs. 1a UStG 1994.

<sup>263</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), USt-Kommentar, Anhang 4, Punkt 45.44-02.

Wenn die Gemeinde von einem Generalunternehmer beauftragt wird, Bauleistungen zu erbringen, und ist der Generalunternehmer, ein Unternehmer, der selbst mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt worden ist, so kommt es auch hier zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der Generalunternehmer muss die Gemeinde über diesen Umstand rechtzeitig informieren.<sup>264</sup>

### **5.6.3. Die Gemeinde ist Leistungsempfänger einer Bauleistung**

Für die Anwendung der Reverse Charge Regelung gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 müsste die Bauleistung an einen Unternehmer geleistet werden, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, bzw. der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde. Jedoch fallen Gemeinden, auch wenn sie hin und wieder Bauleistungen erbringen, nicht unter die Unternehmen, die ihrerseits üblicherweise mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt werden.<sup>265</sup> Allerdings könnten von der Gemeinde ausgelagerte Rechtsträger hierbei eine Ausnahme darstellen.<sup>266</sup>

Wird beispielsweise ein Bauunternehmen von der Gemeinde mit der Errichtung eines Veranstaltungszentrums beauftragt, muss der Bauunternehmer in der Rechnung an die Gemeinde die Umsatzsteuer ausweisen. Dies ergibt sich daraus, dass es sich bei der Gemeinde weder um ein Unternehmen handelt, welches selbst mit der Errichtung des Veranstaltungszentrums beauftragt wurde, noch um ein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbringt, und es somit zu keinem Übergang der Steuerschuld kommt. Dies ist anders zu beurteilen, sofern die Gemeinde selbst mit der Errichtung des Veranstaltungszentrums beauftragt wurde. Dann kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger und die Rechnung ist ohne Umsatzsteuer zu fakturieren.<sup>267</sup>

Als weiteres Beispiel kann die Beauftragung der Gemeinde durch einen Dritten mit der Errichtung einer Straße genannt werden. Für diese beauftragt die Gemeinde als Subunternehmer eine Straßenbaugesellschaft. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 kommt es hier zum Übergang der

---

<sup>264</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.13.

<sup>265</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.13.2.

<sup>266</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.13.2.

<sup>267</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.13.2.

Steuerschuld von der Straßenbaugesellschaft auf die Gemeinde (Rechnungslegung ohne Ausweis der Umsatzsteuer). Die Gemeinde wiederum hat dem Auftraggeber, dem Dritten, eine Rechnung mit Umsatzsteuer auszustellen.<sup>268</sup>

---

<sup>268</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.13.2.

## **6. Organisatorische Anforderungen an den Unternehmer im Zusammenhang mit Bauleistungen**

### **6.1. Allgemeines**

Für einen Unternehmer, der Bauleistungen erbringt, ist es sowohl aus Sicht des Leistungserbringers als auch aus Sicht des Leistungsempfängers nicht unwesentlich, ob es sich um Bauleistungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 handelt und demzufolge die Reverse Charge Regelungen zur Anwendung kommen. So gibt es im Zusammenhang mit Bauleistungen, im Vergleich zur regulären umsatzsteuerrechtlichen Abwicklung, bestimmte Besonderheiten die beispielweise die Rechnungsausstellung und auch die Buchhaltung betreffen.<sup>269</sup>

### **6.2. Anforderungen an die auszustellende Rechnung**

#### **6.2.1. Allgemeine Anforderungen an die Rechnung**

##### **6.2.1.1. Verpflichtung zur Rechnungsausstellung**

Die Rechnung wird vom leistenden Unternehmer ausgestellt.<sup>270</sup> Gem. § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Unternehmer grundsätzlich zur Ausstellung einer Rechnung berechtigt, sofern er Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt. Führt der Unternehmer Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, so ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. Weiters ist der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, sofern er eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer ausführt. Die Rechnungsausstellung hat binnen 6 Monaten nach Ausführung des Umsatzes zu erfolgen.<sup>271</sup>

Grundsätzlich besteht die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung ab dem Zeitpunkt der Leistungserbringung. Bei einer Anzahlung für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung besteht die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung ab dem Zeitpunkt der Vereinnahmung.<sup>272</sup>

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht auch dann, wenn der Umsatz steuerfrei ist, wenn die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über-

---

<sup>269</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>270</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>271</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>272</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994.

gegangen ist oder wenn der Leistungsempfänger und Zahlungsverpflichtete nicht dieselbe Person ist.<sup>273</sup>

Die Rechnungen müssen, damit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann, zwingende Angaben enthalten. Diese sind in nachstehendem Kapitel angeführt.

#### **6.2.1.2. Rechnungsangaben**

Die Angaben in der Rechnung muss, sofern die weiteren Bestimmungen des § 11 UStG 1994 nichts anderes bestimmen, den Anforderungen gem. § 11 Abs. 1 Z1 bis Z6 UStG 1994 entsprechen. Demzufolge muss eine ordnungsgemäße Rechnung folgende Angaben beinhalten:

- Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers<sup>274</sup>
- Namen und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz oder Sitz seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, ist bei einem Gesamtbetrag über 10.000 € die UID-Nummer des Leistungsempfängers anzugeben<sup>275</sup>
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Waren bzw. die Art und den Umfang der sonstigen Leistung<sup>276</sup>
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder, sofern es sich um eine sonstige Leistung handelt, den Leistungszeitraum über den sich die sonstige Leistung erstreckt<sup>277</sup>
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und den anzuwendenden Steuersatz. Gilt für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung, so muss die Rechnung einen Hinweis auf die Steuerbefreiung enthalten<sup>278</sup>
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag<sup>279</sup>

---

<sup>273</sup> Vgl. *Schuchter / Kollmann* (2012) S.695.

<sup>274</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

<sup>275</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994.

<sup>276</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994.

<sup>277</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994.

<sup>278</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994.

<sup>279</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994.

- Ausstellungsdatum der Rechnung<sup>280</sup>
- Fortlaufende Rechnungsnummer<sup>281</sup>
- UID-Nummer des Leistenden (soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht)<sup>282</sup>

Unselbstständige Nebenleistungen, die umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung teilen, müssen für das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung nicht gesondert angeführt werden.<sup>283</sup>

## **6.2.2. Besondere Anforderungen an die Rechnung bei Bauleistungen**

### **6.2.2.1. Verpflichtung zur Rechnungsausstellung**

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung ist den allgemeinen Bestimmungen des § 11 UStG 1994 zu entnehmen.

#### **6.2.2.2. Rechnungsangaben bei Bauleistungen**

Die Rechnungen bei Bauleistungen sind entsprechend den allgemeinen Anforderungen gem. § 11 UStG 1994 zu erstellen, jedoch kommen bei Bauleistungen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt, zusätzliche Bestimmungen zur Anwendung:

In der Rechnung darf die Umsatzsteuer, auf Grund des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, nicht ausgewiesen werden (Nettobetrag). Wird die Steuer dennoch unberechtigter Weise ausgewiesen, so schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung entsprechend dem § 11 Abs. 12. UStG 1994 (In diesem Fall darf der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen.).<sup>284</sup>

Sowohl Teil-, Anschlags-, Anzahlungs-, aber auch Schlussrechnungen müssen ohne Umsatzsteuer ausgestellt werden. Von jeder Teil- sowie Schlussrechnung

<sup>280</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994.

<sup>281</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994.

<sup>282</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994.

<sup>283</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), (Rz 1508).

<sup>284</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.11.1.

muss dann in weiterer Folge die geschuldete Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 berechnet werden.<sup>285</sup> Bei der Erstellung der Schlussrechnung bestehen zwei Möglichkeiten. Entweder wird in der Schlussrechnung nur der noch offene Restbetrag ohne Ausweis der Umsatzsteuer fakturiert, oder es wird das gesamte Auftragsvolumen in Rechnung gestellt, wobei die Teilrechnungen vom Gesamtbetrag abgezogen werden.<sup>286</sup>

Zusätzlich zu den generellen Angaben, müssen Rechnungen im Zusammenhang mit der Erbringung von Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 die UID-Nummer des Leistungsempfängers und die UID-Nummer des leistenden Unternehmers beinhalten.<sup>287</sup>

Weiters ist auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers hinzuweisen.<sup>288</sup> Dies kann beispielsweise durch die Anmerkung „Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994“ erfolgen.<sup>289</sup> Der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen stellt eine rein formelle Anforderung an die Rechnung dar. Sollte der Hinweis nicht in der Rechnung angeführt sein, hat das auf den Übergang der Steuerschuld keinerlei Auswirkung.

Sind alle Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 erfüllt, kommt es jedenfalls zur Überwälzung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Daher sollte der Unternehmer in der Praxis stets die Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 prüfen und sich nicht auf das Vorhandensein eines entsprechenden Hinweises verlassen.<sup>290</sup>

Auf Grund der Komplexität bei der Beurteilung von Bauleistungen müssen diese besonders sorgfältig geprüft werden. Nachdem auf Baustellen mehrere unterschiedliche (Bau-)Leistungen erbracht werden, muss jede individuell für sich beurteilt werden. Dies ist besonders wichtig, da die Bauleistungen im Gegensatz zu anderen Leistungen auf der Rechnung gesondert ausgewiesen werden müssen,

---

<sup>285</sup> Vgl. *Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer*, (2003), S. 73.

<sup>286</sup> Vgl. *Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer*, (2003), S. 103.

<sup>287</sup> Vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994.

<sup>288</sup> Vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994.

<sup>289</sup> Vgl. *Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer*, (2003), S. 72.

<sup>290</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.11.1.

da nur für Bauleistungen die besonderen Bestimmungen der Reverse Charge Regelung zur Anwendung kommen.<sup>291</sup>

Auf Baustellen werden meist mehrere unterschiedliche Leistungen ausgeführt. Diese müssen einer besonders genauen Prüfung unterzogen werden, damit beurteilt werden kann, ob es sich um eine Bauleistung im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 handelt oder nicht. Für die Rechnungsausstellung ist dies dahingehend von großer Bedeutung, da je nachdem, ob die einzelne Leistung als haupt- oder nebensächlich einzustufen ist, es zu einer einheitlichen oder getrennten Auflistung in der Rechnung kommt.<sup>292</sup>

Sofern eine Leistung schon während der Leistungserbringung eindeutig im Vordergrund steht und alle anderen Leistungen weniger bedeutsam sind, werden die Nebenleistungen nicht gesondert angeführt, sondern automatisch der Hauptleistung untergeordnet.<sup>293</sup>

Sind diese Leistungen allerdings unterschiedlich zu beurteilen, d.h. handelt es sich sowohl um Bauleistungen (z.B.: Grabungsarbeiten), als auch um andere Leistungen (z.B.: Transporte, Materiallieferungen), so sind diese jedenfalls in der Rechnung gesondert auszuweisen. Leistungen, die teilweise Bauleistungen teilweise keine Bauleistungen sind, können, sofern es sich nicht um eine nebensächliche Leistung handelt, nicht einheitlich als Bauleistung betrachtet werden.<sup>294</sup>

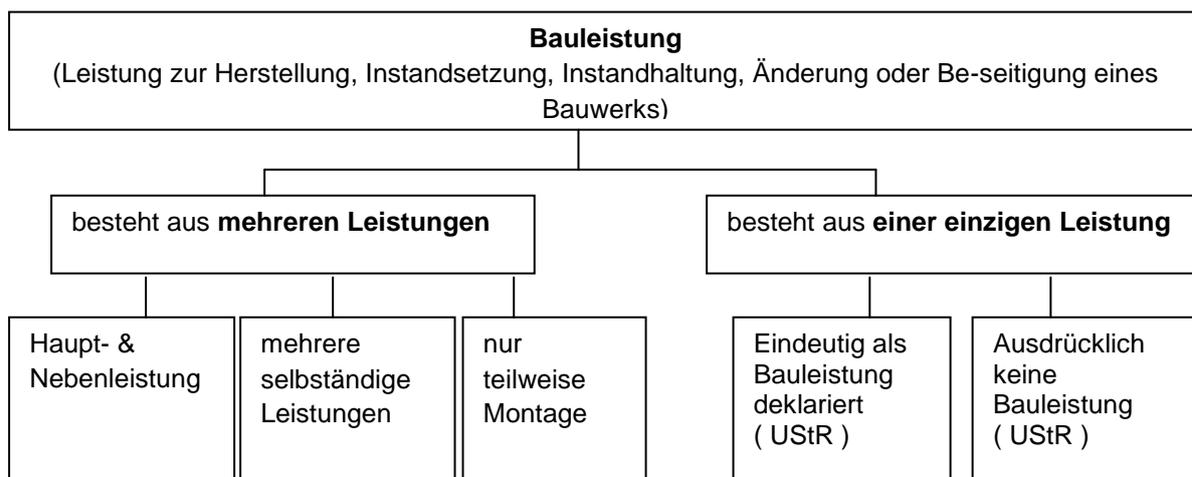
---

<sup>291</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.2.

<sup>292</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.2.

<sup>293</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.2.

<sup>294</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.2.



**Abbildung 13: Auflistung von Bauleistungen in Rechnungen**<sup>295</sup>

Zusammenfassend kann man dieser Darstellung entnehmen, dass man zunächst beurteilen muss, ob die erbrachte Leistung aus mehreren Leistungen, oder ob diese aus einer einzigen Leistung besteht. Sofern es sich nur um eine Leistung handelt, kann in weiterer Folge die Eigenschaft einer Bauleistung geprüft werden und diese dann, je nach dem, ob es sich um eine Bauleistung im Sinne des UStG 1994 handelt oder nicht, entsprechend den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften behandeln.

Besteht die Leistung aus mehreren Leistungen, so ist zunächst zu prüfen, ob es sich um Haupt- und Nebenleistungen handelt, ob mehrere selbstständige Leistungen vorliegen oder ob es sich um eine teilweise Montage handelt. Wie bereits erwähnt, werden Nebenleistungen der Hauptleistung untergeordnet, mehrere selbstständige Leistungen sind gesondert in der Rechnung auszuweisen und bei teilweiser Montage wird ebenfalls jede Leistung für sich betrachtet und somit auch in der Rechnung gesondert ausgewiesen.<sup>296</sup>

### 6.2.3. Korrektur fehlerhafter Rechnungen

Die korrekte Ausstellung der Rechnung hat auf den Übergang der Steuerschuld keinen Einfluss. Somit kommt es bei Vorliegen der gesetzlichen Bestimmungen

<sup>295</sup> Abbildung 13 entnommen aus: *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.5.

<sup>296</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.4.

zwingend zum Übergang der Steuerschuld unabhängig davon, ob die UID-Nummer des Leistungsempfängers angeführt wurde oder nicht, und auch unabhängig davon, ob ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld angeführt wird.<sup>297</sup>

Die Bestimmungen des § 11 Abs. 12 UStG 1994 (unrichtiger Steuerausweis) und Abs. 14 (unberechtigter Steuerausweis) kommen gegebenenfalls auch im Falle von Bauleistungen zur Anwendung.<sup>298</sup> Das UStG sieht gem. § 11 Abs. 12 (unrichtiger Steuerausweis) und Abs. 14 (unberechtigter Steuerausweis) vor, dass die Umsatzsteuer auch kraft Rechnungslegung geschuldet werden kann. Dies bedeutet, dass sie, sofern keine Rechnungsberichtigung erfolgt, auch dann abzuführen ist, wenn sie irrtümlich auf der Rechnung ausgewiesen wurde.<sup>299</sup> Eine Berichtigung der Rechnung ist jedoch empfehlenswert.<sup>300</sup> Grundsätzlich wird empfohlen, eine Rechnung bei falschem Umsatzsteuerausweis korrigieren zu lassen. Denn bei falscher Fakturierung besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug.<sup>301</sup>

### **6.3. Behandlung von Bauleistungen i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 in der Buchhaltung**

#### **6.3.1. Erfassung beim Leistungserbringer**

Beim Leistungserbringer müssen die Bauleistungen auf einem separaten Konto geführt werden.<sup>302</sup> Für die Umsätze, die durch Bauleistungen getätigt werden, ist ein eigenes Erlöskonto zu führen. Es empfiehlt sich diesbezüglich die Kontenklasse 4. Die Bezeichnung könnte beispielsweise lauten „Umsatzerlöse aus Bauleistungen“. Damit soll eine klare Trennung der Erlöse aus Bauleistungen und der übrigen Erlöse gewährleistet sein.<sup>303</sup>

---

<sup>297</sup> Vgl. *Schuchter / Kollmann* (2012) S. 710.

<sup>298</sup> Vgl. § 11 Abs. 12 UStG 1994.

<sup>299</sup> Vgl. § 11 Abs. 12 UStG 1994.

<sup>300</sup> Vgl. *Schuchter / Kollmann* (2012) S. 726.

<sup>301</sup> Vgl. *Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer*, (2003), S. 72.

<sup>302</sup> Vgl. *Pernegger / Doralt* (2012), (Rz 2602i).

<sup>303</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.11.2.

Buchungsbeispiel:

*Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Bauleistungen 0% Reverse Charge“ € 10.000,-*

Werden Anzahlungen für die Erfüllung eines Auftrages getätigt, können diese auf verschiedene Arten verbucht werden:

- Verbuchung als Teilzahlungserlös
- Verbuchung über das Kundenkonto
- Verbuchung bei Fakturierung der Anzahlung

**Beispiel A:** Direktverbuchung der Anzahlung als Erlös:

Gesamtauftrag: € 100.000,-

Rechnung wird ohne USt gelegt, da Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994

- 1) Buchung des Bankeingangs der Anzahlung i.H.v. € 40.000,-

*Kontenklasse 2 „Bank“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Teilzahlungsrechnung Bauleistungen 0% Reverse Charge“ € 50.000,-*

- 2) Verbuchung der Schlussrechnung:

*Kontenklasse 2 „Bank“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Bauleistungen 0% Reverse Charge“ € 50.000,-*

Bei der Direktverbuchung der Anzahlung als Erlös wird bereits die Teilzahlung sowie in weiterer Folge der noch offene Restbetrag, der mittels Schlussrechnung eingefordert wird, als Erlös verbucht.

**Beispiel B:** Verbuchung der Anzahlung über das Kundenkonto:

Gesamtauftrag: € 100.000,-

Rechnung wird ohne USt gelegt, da Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994

- 1) Buchung des Bankeingangs der Anzahlung i.H.v. € 40.000,-

*Kontenklasse 2 „Bank“ an Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ € 40.000,-*

- 2) Verbuchung der Schlussrechnung:

*Kontenklasse 2 „Bank“ an Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ € 60.000,-*

*Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Bauleistungen 0% Reverse Charge“ €100.000,-*

Bei dieser Variante wird die eingegangene Anzahlung über das Kundenkonto verbucht. Diese Variante ist zum einen zwar die schnellste Methode, jedoch kann dies zu Schwierigkeiten bei der Verwaltung der Offenen Posten führen, da die Übersichtlichkeit eingeschränkt wird. Die Teilzahlung muss auch in die monatliche UVA aufgenommen werden. Die Schlussrechnung wird nach Ausführung der Bauleistung über die gesamte Leistung ausgestellt, davon werden die Teilzahlungen abgezogen.

**Beispiel C:** Verbuchung bei Fakturierung der Anzahlung

Gesamtauftrag: € 100.000,-

Rechnung wird ohne USt gelegt, da Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994

1) Verbuchung der Teilrechnung

*Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Teilrechnungen Bauleistungen 0% Reverse Charge“ € 40.000,-*

2) Verbuchung der Schlussrechnung

*Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ an Kontenklasse 4 „Erlöse Bauleistungen 0% Reverse Charge“ € 100.000,-*

3) Storno Teilrechnung:

*Kontenklasse 4 „Erlöse Teilzahlungsrechnung Bauleistungen 0% Reverse Charge“ an Kontenklasse 2 „Kundenkonto“<sup>304</sup> € 40.000,-*

4) Verbuchung des Bankeingangs:

*Kontenklasse 2 „Bank“ an Kontenklasse 2 „Kundenkonto“ € 100.000,-*

In Beispiel C erfolgt die Verbuchung der Anzahlungsrechnung schon bei Rechnungslegung. Diese Methode ist nicht vorgeschrieben, aber zulässig und wird bei größeren Betrieben durchaus angewendet.<sup>305</sup>

---

<sup>304</sup> Vgl. Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer, (2003), S. 122 f.

<sup>305</sup> Vgl. Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer, (2003), S. 122 f.

## 6.3.2. Erfassung beim Leistungsempfänger

### 6.3.2.1. Allgemeines

Zum Zweck einer klaren Trennung von den sonstigen Leistungen sind Bauleistungen in der Buchhaltung auf eigenen Konten zu erfassen. Die Bauleistungen werden daher beim Leistungsempfänger auf einem eigenen Ertragskonto verbucht. Es wird empfohlen, die, vom Leistungserbringer geschuldete Umsatzsteuer, auf einem separaten Umsatzsteuerkonto zu erfassen. Dieses könnte beispielsweise mit der Bezeichnung „Umsatzsteuer aus Bauleistungen“ geführt werden. Für die Vorsteuer, die in selber Höhe besteht, sollte ebenfalls ein separates Konto errichtet werden. Dieses kann beispielsweise unter der Bezeichnung „Vorsteuer aus Bauleistungen“ geführt werden und würde dann in weiterer Folge die Vorsteuer erfassen.<sup>306</sup>

Buchungsbeispiel:

1. Eingangsrechnung:

*Kontenklasse 5 „Bezogene Bauleistungen 0% USt (Reverse Charge) an Kontenklasse 3 „Lieferantenkonto“*

2. Buchung der Umsatzsteuer:

*Kontenklasse 2 „Vorsteuern aus Reverse Charge - §19 Abs. 1a UStG 1994 an Kontenklasse 3 „Umsatzsteuer aus Bauleistungen“<sup>307</sup>*

### 6.3.2.2. Softwarebasierte Verbuchung von Teilrechnungen am Beispiel von BMD

Das Unternehmen BMD ist Hersteller einer kaufmännischen Spezialsoftware mit selben Namen und zählt zu den führenden Softwareherstellern in Österreich. Insgesamt hat das Unternehmen rund 23.000 Kunden die im Rahmen ihrer kaufmännischen Tätigkeit mit dieser Software arbeiten. Nachdem BMD zu den führenden Softwareherstellern in diesem Bereich zählt, wurde BMD exemplarisch für die softwarebasierte Verbuchung von Teilrechnungen herangezogen.<sup>308</sup>

<sup>306</sup> Vgl. Pülzl / Bodner / Pilgermaier (2012), Kapitel 3.11.2.

<sup>307</sup> Vgl. Karel / Abt / Handler / Krauland / Pfeiffer, (2003), S.73.

<sup>308</sup> Vgl. Unternehmensprofil von BMD auf [www.bmd.com](http://www.bmd.com).

Mittels Buchungsprogrammen, sowie auch BMD können Buchungen automatisiert durchgeführt werden. Dies bietet dem Unternehmer im Bereich der Buchhaltung einen erheblichen Vorteil.<sup>309</sup>

Generell gibt es bei der Verbuchung von Teilrechnungen zwei Varianten, nach denen man vorgehen kann. Bei Variante 1 erfolgt eine Verbuchung ohne automatischen Teilrechnungsstorno und bei Variante 2 mit automatischem Teilrechnungsstorno.

Bei Variante 1 (ohne automatischen Teilrechnungsstorno) wird jede Teilrechnung separat verbucht und bleibt bis zur Schlussrechnung erhalten. Wird dann die Schlussrechnung verbucht, wird automatisch jede zum Auftrag gehörende Teilrechnung storniert.<sup>310</sup> Bei der Variante 2 (mit automatischen Teilrechnungsstorno) wird die vorausgehende Teilrechnung, die demselben Bauvorhaben zugehörig ist, storniert. Als Buchungsbetrag wird der Gesamtbetrag der aktuellen und der vorausgehenden Teilrechnung angegeben. In dieser Variante ist immer nur eine Teilrechnung vorhanden, deren Betrag sich, durch Verbuchung einer eingelangten Teilrechnung, erhöht. Wird dann die Schlussrechnung verbucht so wird nur noch die letzte Teilrechnung storniert.<sup>311</sup>

#### **6.4. Aufzeichnungspflicht und Umsatzsteuervoranmeldung im Zusammenhang mit Bauleistungen**

Die Aufzeichnungspflichten der Unternehmer im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer sind dem § 18 UStG 1994 zu entnehmen. Alle für die Bemessung der Umsatzsteuer und für die Berechnung der Vorsteuer relevanten Vorgänge führen für den Unternehmer zu einer Aufzeichnungspflicht (außer bei Ausnahmen oder Erleichterungen). Im Zusammenhang mit Bauleistungen gelten die Bestimmungen wie sie generell im Umsatzsteuergesetz 1994 anzuwenden sind.<sup>312</sup>

Die Verpflichtung zur Abgabe einer UVA ist dem § 21 UStG 1994 zu entnehmen. Grundsätzlich ist der Unternehmer gesetzlich verpflichtet, monatlich eine Voran-

---

<sup>309</sup> Vgl. *Feckter* (2011), S. 3.

<sup>310</sup> Vgl. *Feckter* (2011), S. 3.

<sup>311</sup> Vgl. *Feckter* (2011), S. 4.

<sup>312</sup> Vgl. *Gaedke* (2012), S. 927.

meldung bis spätestens zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats abzugeben.<sup>313</sup>

Im Zusammenhang mit Bauleistungen muss der Leistungsempfänger die von ihm geschuldete Umsatzsteuer in der UVA unter der Kennzahl 048 erfassen, gleichzeitig kann die Vorsteuer unter der Kennzahl 082 geltend gemacht werden. Somit kommt es, bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung, zu keinem Zahlungsfluss und demnach in weiterer Folge zu keiner Steuerbelastung. Dennoch ist die korrekte Angabe in der UVA unbedingt einzuhalten.<sup>314</sup>

Der leistende Unternehmer muss die Umsätze, die er aus Bauleistungen generiert hat, in der UVA vom Gesamtumsatz abziehen. Dies erfolgt in der Kennzahl 021 sowie unter der Kennzahl 000 (Gesamtumsatz).<sup>315</sup>

## **6.5. Entrichtung der Umsatzsteuer an das Finanzamt**

Die UVA muss (außer dies ist mangels technischer Voraussetzung nicht zumutbar) vom Unternehmer monatliche auf elektronischem Weg an das zuständige Finanzamt übermittelt werden.<sup>316</sup> Mittels UVA wird die zu entrichtende Umsatzsteuervorauszahlung berechnet. Übersteigt die Umsatzsteuer des Voranmeldezeitraumes die Vorsteuer so liegt eine Vorauszahlung vor. Ist die Vorsteuer höher als die Umsatzsteuer liegt ein Überschuss vor.<sup>317</sup>

Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 ist die Umsatzsteuervorauszahlung bis spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats beim zuständigen Finanzamt abzuführen. Bei Nichteinhaltung dieses Termins wird entsprechend dem § 217 BAO ein Säumniszuschlag verhängt. Im Falle eines Guthabens wird dieses aufgrund des Vorsteuerüberhangs am Finanzamtskonto des Unternehmers ausgewiesen und in weiterer Folge mittels Antrag vom Finanzamt rückvergütet.<sup>318</sup>

---

<sup>313</sup> Vgl. § 21 UStG 1994.

<sup>314</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.11.2.

<sup>315</sup> Vgl. *Pülzl / Bodner / Pilgermaier* (2012), Kapitel 3.11.2.

<sup>316</sup> Vgl. § 21 Abs. 1 vierter Satz UStG 1994.

<sup>317</sup> Vgl. *Abgaben und Steuern: „Die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA)“* (2013), S. 1.

<sup>318</sup> Vgl. § 21 UStG 1994.

Im Zusammenhang mit Bauleistungen kommen auch hier die allgemeinen Bestimmungen des § 21 UStG 1994 zur Anwendung.

### **6.6. Haftung für die Umsatzsteuerabfuhr**

Generell haftet der Steuerschuldner für die Abfuhr der Umsatzsteuer. Je nachdem, ob es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Bauleistung kommt, haftet der Leistungsempfänger, in den anderen Fällen der Leistungserbringer für die Abfuhr der Steuer.<sup>319</sup>

Die Frage der Haftung stellt sich vor allem, wenn Bauleistungen falsch als solche qualifiziert werden und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung in weiterer Folge nicht korrekt erfolgt.

Nimmt beispielsweise ein leistender Unternehmer und der Empfänger einer Leistung im Zweifelsfall an, dass es sich bei der erbrachten Leistung um keine Bauleistung handelt, und stellt sich dies im Nachhinein als falsch heraus, so ist zunächst zu prüfen, ob die Umsatzsteuer die dafür entrichtet auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde. Ist dies der Fall, so wird dies im Rahmen einer nachträglichen Betriebsprüfung nicht aufgegriffen und nicht korrigiert. Den Umstand, dass die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt wurde, muss das Unternehmen, welches die Umsatzsteuer abgeführt hat, nachweisen.<sup>320</sup>

In der Praxis kommt es immer wieder zur Fehleinschätzungen bei der Beurteilung von Bauleistungen und damit in weiterer Folge zur falschen Anwendung der gesetzlichen Vorschriften. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn sich der Leistungsempfänger zu Unrecht als General- oder Subunternehmer ausgibt. Dabei kommt es zu keinem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Jedoch schuldet in diesem Fall auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Sowohl der leistende Unternehmer als auch der Empfänger der Bauleistung haften dem Finanzamt als Gesamtschuldner für die Abfuhr der Um-

---

<sup>319</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 UStG 1994.

<sup>320</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 7.

satzsteuer. Das Finanzamt kann die Steuer somit wahlweise vom Leistungsempfänger als auch vom Leistungserbringer einfordern.<sup>321</sup>

Eine andere Möglichkeit wäre, dass der Leistungsempfänger verschweigt, dass er General- oder Subunternehmer ist.<sup>322</sup> So kann der Leistungsempfänger ungewollt den Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld unterlassen. Somit käme es fälschlicherweise nicht zur Anwendung der Reverse-Charge Regelungen i. S. d. § 19 Abs. 1a UStG 1994. Hierbei kommt es dennoch zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Bauleistung.<sup>323</sup>

Für ein Unternehmen kann die Anwendung einer falschen Rechtslage im Nachhinein zu erheblichen Problemen führen. Wenn im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt wird, dass die vom leistenden Unternehmen getätigten Leistungen fälschlicherweise als Bauleistungen deklariert wurden, so kommt die Reverse Charge Regelung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 nicht zur Anwendung und die Steuerschuld bleibt beim leistenden Unternehmer. Somit kann das Finanzamt die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer verlangen. Der Leistungsempfänger hat nun die Möglichkeit, dem Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung inklusive Ausweis der Umsatzsteuer zu stellen, die den Leistungserbringer dann in weiterer Folge zum Vorsteuerabzug berechtigt. Grundsätzlich führt dies nur dann zu Schwierigkeiten, wenn der Leistungsempfänger sein Unternehmen aus verschiedenen Gründen (Insolvenz, Betriebsaufgabe, etc.) nicht mehr betreibt. Dann führt das für das leistende Unternehmen zu einer erheblichen Erhöhung der Kosten.<sup>324</sup>

---

<sup>321</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 9.

<sup>322</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 7.

<sup>323</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 9.

<sup>324</sup> Vgl. Abgaben und Steuern: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), S. 9

## 7. Zusammenfassung

Grundsätzlich erfolgt in Österreich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bauleistungen nach den allgemeinen Regelungen für sonstige Leistungen i. S. d. § 3a UStG 1994 (Grundregel). Seit dem 1.10.2002 gelten für Bauleistungen neue umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen. Diese wurden auf Grund der hohen Steuerausfälle, die durch Betrügereien im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer in der Baubranche entstanden sind, eingeführt. Somit kommt es unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, entsprechend dem § 19 Abs. 1a UStG 1994, zum Übergang der Steuerschuld (Reverse Charge) auf den Empfänger der Bauleistung. Als erste Voraussetzung muss es sich bei der getätigten Leistung um eine Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken einschließlich der Überlassung von Arbeitskräften für Bauleistungen) handeln. Weiters muss der Leistungsempfänger ein Unternehmer sein, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt oder selbst mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist. Das heißt dass Generalunternehmer die Bauleistungen, mit welchen er beauftragt wurde, an einen Subunternehmer weitergibt. Zusätzlich muss der Leistungsort in Österreich liegen oder andersgesagt muss sich die Baustelle in Österreich befinden. Wird die Bauleistung im Ausland erbracht, so befindet sich der Ort der Leistung nicht im Inland und der Umsatz ist in Österreich nicht steuerbar.

In der Praxis führt dies zu Problemen, da getätigte Leistungen nicht immer eindeutig als Bauleistungen qualifiziert werden könne. Zusätzlich gibt es im Umsatzsteuergesetz 1994 diesbezüglich keine genaue Auflistung. Demnach ist zusätzliche Literatur für die Beurteilung dieser erforderlich.

Werden Bauleistungen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ausgeführt, so muss bereits bei Vertragsabschluss darauf hingewiesen werden. Dies ist deswegen von wesentlicher Bedeutung, da für die beteiligten Unternehmen verschiedene organisatorische Verpflichtungen entstehen. So müssen beispielsweise zusätzliche Anforderungen an die Rechnungsausstellung erfüllt werden.

## Literaturverzeichnis

*Gesetze, Verordnungen, Richtlinien,*

### **Mehrwertsteuersystemrichtlinie, (MwStSyst-RL)**

RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1, am 1.1.2007 in Kraft getreten

### **Umsatzsteuergesetz 1994, (UStG)**

663. Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UstG 1994), zuletzt geändert durch das BGBl. I Nr. 112/2012: Abgabenänderungsgesetz 2012 – AbgÄG 2012

### **Einkommensteuergesetz 1988, (EStG)**

400. Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch das AbgÄG 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012)

### **Bundesabgabenordnung, (BAO)**

194. Bundesgesetz „über“ allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes „ , der Länder und Gemeinden“ verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), zuletzt geändert durch das BGBl. I Nr. 14/2013

### **Umsatzsteuerrichtlinien 2000**

Umsatzsteuerrichtlinien 2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00 idF GZ BMF-010219/0262-VI/4/2011 vom 23. November 2011

### **6.EG-Richtlinie**

Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. Nr. L 145 vom 13.06.1977

### **Durchführungsverordnung**

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung), ABl. Nr. L 77 vom 23.3.2011

*Erkenntnisse, Urteile:*

**VwGH Erkenntnis** - VwGH 30.09.1998 96/13/0211

<http://www.jusline.at/index.php?cpid=77cc2619465c939cd4189c33216b2d0c&feed=61285>, [Zugriff am 13.12.2012]

**VwGH Erkenntnis** - VwGH 12.12.1952, 2757/50

[http://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR\\_1950002757\\_19521212X01](http://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1950002757_19521212X01), [Zugriff am 7.1.2013]

**EuGH-Urteil vom 29.2.1996 (C 110/94) BStBl. 1996 II S. 655**

<http://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=EuGH&Datum=29.02.1996&Aktenzeichen=C-110/94>, [Zugriff am 13.12.2012]

*Fachbücher:*

**Reverse Charge und Auftraggeberhaftung in der Bauwirtschaft** (2012), SWK-Spezial von Mag. Claudia Bodner, Dr. Werner Pilgermaier, MMag. Dr. Peter Pülzl, LL. M.

<http://www.lindeonline.at/plink/doc-id/swks-reversecharge>, [Zugriff am 8.10.2012]

**Umsatzsteuerkompakt** (2010), Fachbuch Steuern, 4.Auflage von MR Dr. Wolfgang Berger, HR DDr. Marian Wakounig, Linde Verlag.

<http://www.lindeonline.at/plink/doc-id/fb-ustr-kompakt2010>, [Zugriff am 30.10.2012].

**KODEX des österreichischen Rechts, UStG-RL-Kommentar 2012**, 9.Auflage Stand 1.5.2012, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt, Robert Pernegger, Linde Verlag

**Umsatzsteuergesetz Kommentar**, 1.Auflage 2012, herausgegeben von Dr. Stefan Melhardt und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, bearbeitet von Dr. Susanne Baumann-Söllner, Prof. Gerhard Gaedke, Mag. Gerhard Kollmann, Dr. Stefan Melhardt, Mag. Robert Pernegger, MMag. Ingrid Rattinger, Dr. Petra Reinbacher, Dr. Helmut Schuchter, Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, Mag. Karoline Windsteig, Linde Verlag

**Privatrecht**, 7.Auflage 2007 von Univ.-Prof. Dr. Heinz Krejci, Manz Verlag

**Baurecht – Alles wissenswerte für Juristen Sachverständige und Bauunternehmen**, von Mag. Claudia Vitek und Ing. Thomas Vitek, (2009), Juridica, Manz Verlag

**Bauträger & Projektentwickler**: Dr. Winfried Kallinger, Dr. Herbert Gartner, Ing. Mag. Walter Stingl, 4. aktualisierte Auflage 2012, Manz Verlag

**Der Kleinunternehmer im UStG**, von Prof. Gerard Gaedke und Mag. Edith Wurzinger, SWK-Steuer und Wirtschaftskartei, 87. Jahrgang/ Mai 2012. Linde Verlag.

**Buchhaltung und Steuern, Branchenbuch für das Bauwesen**, Bauindustrie – Baugewerbe – Baunebengewerbe, (Oktober 2003) Bilanz Verlag für Wirtschaftsliteratur von Detlev Karel, Richard Abt, Edeltraud Handler, Werner Krauland, Bernhard Pfeiffer

**Umsatzsteuer 2012**: von Dr. Susanne Baumann-Söllner und Dr. Stefan Melhardt, SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei, Linde Verlag

**Teil-/Schlussrechnungen & Bausteuer** mit BMD 5.5, Skriptum zum Seminar der BMD Academy, Stand 1.3.2011 von Andreas Feckter

*Informationsblätter und -broschüren, Fachartikel, Skripten:*

**Abgaben und Steuern**: „Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen“ (2012), Infoblatt der Wirtschaftskammern Österreich

**Abgaben und Steuern**: „Eigenverbrauch“ (2012), Infoblatt der Wirtschaftskammern Österreich:

<http://portal.wko.at/wk/suche.wk?DstID=0&ChID=0&reiter=InternetAktiveInhalte&init=1&itemoffset=0&pagesize=20&details=1&sortierung=TopInhalte&suchbegrifftext=Eigenverbrauch>, [Zugriff am 12.11.2012].

**Abgaben und Steuern**: „Soll- und Istbesteuerung“ (2013), Infoblatt der Wirtschaftskammern Österreich:

[http://portal.wko.at/wk/format\\_detail.wk?angid=1&stid=457324&dstid=0&titel=Soll-und,Istbe-steuerung](http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=457324&dstid=0&titel=Soll-und,Istbe-steuerung), [Zugriff am 5.11.2013].

**Abgaben und Steuern**: „Die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA)“ (2013), Infoblatt der Wirtschaftskammern Österreich:

[http://portal.wko.at/wk/format\\_detail.wk?angid=1&stid=454134&dstid=725](http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=454134&dstid=725), [Zugriff am 7.2.2013].

**Arbeitsgemeinschaften (ARGEN) in der Baubranche (2012)**, Fachartikel der Siart + Team Treuhand GmbH von Mag. Rudolf Siart, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer;

<http://www.siart.at/wp-content/uploads/2012/11/ergebau.pdf>, [Zugriff am 3.12.2012].

**Umsatzsteuer**, Informationsbroschüre des Unternehmensserviceportals des Bundesministeriums für Finanzen

[https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/umsatzsteuer/50616.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/umsatzsteuer/50616.html), [Zugriff, am 16.10.2012]

**Betrugsbekämpfung aktiv und offensiv**, Broschüre des Bundesministeriums für Finanzen (2004):

<http://www.bmf.gv.at/publikationen/betrug2003.pdf>, [Zugriff am 8.10.2012]

**Neuorganisation der KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung)**, [derunternehmer.at](http://www.derunternehmer.at) – Die Zeitung mit den wichtigsten Rechtsinformationen für Unternehmer und Führungskräfte, Ausgabe 10/ Oktober 2006 von Stb Mag. Rain-er Brandl und Dr. Christian Huber, Leitner + Leitner

[http://www.krru.at/ashgard/derunternehmer/derunternehmer\\_2006-10.pdf](http://www.krru.at/ashgard/derunternehmer/derunternehmer_2006-10.pdf), [Zugriff am 14.2.2013]

**Einführung in das österreichische Steuerrecht**, Skriptum zur Lehrveranstaltung der Universität Wien „Grundzüge des Unternehmenssteuerrechts“ (2011) von Ministerialrat Dr. Wolfgang Berger

*Lexikon, Definitionen, Online Beiträge*

**Beiträge zur EU-Gesetzgebung**, „Zusammenfassungen der Gesetzgebung“ Informationsquelle in Zusammenarbeit von EUR-Lex, PreLex und Europe Direct;

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/index\\_de.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/index_de.htm) [Zugriff am 12.10.2012]

**Beitrag zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie**, Gabler Wirtschaftslexikon;

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/mehrwertsteuersystemrichtlinie.html>

[Zugriff am 16.10.2012]

**Beitrag zum Reverse Charge Verfahren**, Gabler Wirtschaftslexikon;

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/reverse-charge-verfahren.html>,

[Zugriff am 16.10.2012]

**Definition einer Verordnung**, Beitrag der Europäischen Kommission;

[http://ec.europa.eu/eu\\_law/introduction/what\\_regulation\\_de.htm](http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_regulation_de.htm), [Zugriff am 11.11.2012].

**Durchführungsverordnung**, Informationsblatt des Europäischen Parlaments:

[http://www.europarl.europa.eu/brussels/website/media/modul\\_03/Hintergrundinformationen/Pdf/DurchfuehrungsVO.pdf](http://www.europarl.europa.eu/brussels/website/media/modul_03/Hintergrundinformationen/Pdf/DurchfuehrungsVO.pdf), [Zugriff am 18.10.2012]

**Beitrag zum Ort der Sonstigen Leistung**, Zusammenfassung von Baldinger & Partner, Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH

[http://www.bup.at/fachinfo/publikationen/files/UST\\_Uebersicht-Ort-der-sonstigen-Leistungen-ab-2010.pdf](http://www.bup.at/fachinfo/publikationen/files/UST_Uebersicht-Ort-der-sonstigen-Leistungen-ab-2010.pdf), [Zugriff am 12.11.2012].

**Fachartikel zum Thema “Bauleistungen ausländischer Unternehmer”**

erschiene in im SWK Heft-Nr. 10/2003, S. 318,

[http://www.lindeonline.at/lindeonline/lindeonline/start.xav#\\_lindeonline\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D#art-swk-2003-10-s-318b%5D\\_1361278750191](http://www.lindeonline.at/lindeonline/lindeonline/start.xav#_lindeonline_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D#art-swk-2003-10-s-318b%5D_1361278750191), [Zugriff am 28. 2.2013]

**BMD – Business Software; Unternehmensprofil;**

<http://www.bmd.com/ueber-bmd/unternehmensprofil.html>, [Zugriff am 14.1.2013]

# ANHANG

## Kurzfassung

Im Jahr 2002 wurde in Österreich das Reverse Charge System für Bauleistungen eingeführt. Der Grund für die umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung der Bauleistungen waren die zahlreichen Betrugsfälle die sich in der Vergangenheit im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer und dem Baugewerbe ereigneten. Diese Betrugsfälle führten in Österreich zu einem erheblichen Steuerausfall, worauf der Gesetzgeber mit der Einführung dieser Spezialregelung reagierte.

Das Reverse Charge System für Bauleistungen kommt unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung. Grundsätzlich erfolgt in Österreich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bauleistungen nach den allgemeinen Regelungen für sonstige Leistungen i. S. d. § 3a UStG 1994 (Grundregel). Entsprechend dem § 19 Abs. 1a UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld (Reverse Charge) auf den Empfänger der Bauleistung, wenn es sich bei der getätigten Leistung um eine Bauleistung i. S. d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken einschließlich der Überlassung von Arbeitskräften für Bauleistungen) handelt. Weiters muss der Leistungsempfänger ein Unternehmer sein, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt oder selbst mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist. Zusätzlich muss der Leistungsort in Österreich liegen oder andersgesagt sich die Baustelle in Österreich befinden. Wird die Bauleistung im Ausland erbracht, so befindet sich der Ort der Leistung nicht im Inland und der Umsatz ist in Österreich nicht steuerbar.

In der Praxis führt dies dahingehend zu Problemen, da getätigte Leistungen nicht immer eindeutig als Bauleistungen qualifiziert werden könne. Zusätzlich gibt es im Umsatzsteuergesetz 1994 diesbezüglich keine genauen Erläuterungen, was unter dem Begriff der Bauleistung genauer zu verstehen ist. Demnach ist zusätzliche Literatur für die Beurteilung dieser erforderlich.

Werden Bauleistungen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ausgeführt so muss bereits bei Vertragsabschluss darauf hingewiesen werden. Dies ist deswegen von wesentlicher Bedeutung, da für die beteiligten Unternehmen verschiedene organisatorische Verpflichtungen entstehen. So müssen beispielsweise zusätzliche Anforderungen an die Rechnungsausstellung und auch an die Buchhaltung erfüllt werden.

## ABSTRACT

In Austria, the turnover tax in connection with construction work is basically carried out according to the general regulations for other performances i. S. d. § 3a UStG 1994 (basic norm). Since the 1/10/2002, new regulations for purchase taxes have applied. They were introduced due to high tax deficits, which emerged from fraud in connection with the purchase tax in the building sector. Therefore, under certain conditions, it results in a transition of the tax debt (Reverse Charge) to the recipient of the building work.

As a first requirement, the executed service has to be a matter of construction work i. S. d. § 19 Abs. 1a UStG 1994 (production, service, maintenance, cleaning, modification or removal of buildings including the cession of workers for construction work). Furthermore, the recipient of benefit has to be an entrepreneur, who usually provides or is in charge of the supply of building work himself. This means that a prime contractor passes on the construction work to a sub-contractor. In addition to this the location of performance, in other words the building site, has to be in Austria. If the construction work is executed abroad, the turnover is not taxable in Austria.

This practically leads to problems because executed performances can not always be explicitly qualified as construction work. In addition to this there is no accurate register in the law for turnover taxes 1994 concerning this matter. According to that one requires additional literature for the evaluation. If construction work where it comes to a transition of the tax debt is executed, it already has to be pointed to that when the contract is signed. This is crucial as various organisational commitments evolve for all companies involved. For instance, additional demands concerning invoicing have to be met.

*Annemarie Guger, Bakk*

Kurzlebenslauf:

Bakkalaureatsstudium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien mit Schwerpunkt Wirtschaftsrecht.

Masterstudium an der Universität Wien mit den Schwerpunkten Steuern, Revision und Treuhand sowie Externe Unternehmensrechnung.

Praxisjahre bei der KPMG Austria AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.