

ÖGWT - Salzburg

Dienstagsrunde

2.3.2010

Umsatzsteuer spezial:

**„ZM und Reverse Charge
– die häufigsten Zweifelsfragen“**

HR Mag. Gerhard Kollmann, GBP Salzburg

ÖGWT Landesstelle Salzburg • Ignaz-Rieder-Kai 13a, 5020 Salzburg • Tel: 0662/ 63 00 36 - 10• Fax-DW: 60
E-Mail: oegwt.sbg@mpd.at

ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG (ZM) für sonstige Leistungen ab 2010

Gesetzliche Grundlagen:

Ab 2010 sind auf Grund der RL 2008/8/EG in allen EU-Mitgliedsstaaten bestimmte sonstige Leistungen in die ZM aufzunehmen. Zweck der Regelung ist die Betrugsbekämpfung, weil die Umsetzung des Reverse Charge Systems (Übergang der Steuerschuld) im Bestimmungsland leichter überprüft werden kann. Die innerstaatliche Umsetzung erfolgte durch Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG (Neufassung einzelner Absätze).

Inhalt der ZM:

bisher:

- Innergemeinschaftliche (Waren-) Lieferungen (UID, Bemessungsgrundlage);
- Innergemeinschaftliche Verbringungen (UID, Bemessungsgrundlage);
- Dreiecksgeschäfte (UID, Bemessungsgrundlage, Hinweis);

zusätzlich ab 2010 (neu):

- **Sonstige Leistungen**, wenn der Leistungsempfänger die Steuer gem. Art. 196 der RL 2006/112/EG i.d.F. 2008/8/EG schuldet

Artikel 196:

Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedsstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

Artikel 44:

Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.

Reverse Charge – Leistungsempfänger:

Ab 2010 wurde der Empfängerkreis für das Reverse Charge dem Unternehmerbegriff im neuen § 3a Abs. 5 UStG angepasst. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es demnach bei folgenden Leistungsempfängern und Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (leistender ist ausländischer Unternehmer, steuerpflichtige Leistung):

- **Unternehmer** (in- oder ausländischer),
- **Körperschaft öffentlichen Rechts** oder
- juristische Person des privaten Rechts mit **UID**.

Betroffene sonstige Leistungen

Artikel 44 entspricht unserer „Generalklausel B2B“ ab 1.1.2010 in § 3a Abs. 6 UStG. Somit sind in die ZM ab 2010 alle sonstigen Leistungen aufzunehmen, wenn die Steuerschuld in einem **anderen EU-Staat** zwingend auf den Leistungsempfänger (d.h. nach der **Generalklausel B2B** / Empfängerortprinzip) übergeht.

Nicht in die ZM gehören sonstige Leistungen, die unter eine **Sonderregelung** fallen, das sind:

- Grundstücksleistungen
- Personenbeförderung
- Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche etc. (nur 2010)
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
- kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

In die **ZM aufzunehmen** sind alle anderen sonstigen Leistungen, die unter die „Generalklausel B2B“ fallen, wie beispielsweise:

- Vermittlungsleistungen (ausg. Grundstücksmakler)
- Güterbeförderung
- Umschlag, Lagerung u.ä.
- Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche etc. (ab 2011)
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen
- langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln
- Katalogleistungen

Voraussetzung für die Meldepflicht ist, dass die betreffende Leistung in einem anderen EU-Staat **steuerbar und steuerpflichtig** ist. Nicht in die ZM gehören somit etwa die steuerbefreiten Leistungen eines Arztes an einen Unternehmer aus der EU oder Leistungen an einen Unternehmer aus dem Drittland.

Meldezeitraum und -zeitpunkt:

Die ZM ist seit 2006 jeweils für einen **Kalendermonat** zu erstellen. Nur für Unternehmer, deren Umsätze im Vorjahr nicht höher waren als € 30.000,—, ist analog zur UVA das **Quartal** der Meldezeitraum.

Die Meldung hat unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung für den Monat zu erfolgen, in dem die sonstige Leistung **ausgeführt** worden ist. Ist vor Rechnungsausstellung die genaue Bemessungsgrundlage noch nicht bekannt, wird eine Schätzung und anschließend gegebenenfalls eine Ergänzung oder Berichtigung vorzunehmen sein. Es wird empfohlen, sich in diesen Fällen mit dem - ausländischen - Leistungsempfänger abzustimmen.

Für Meldezeiträume, in denen **keine** innergemeinschaftlichen Lieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach der Generalklausel B2B die Steuer schuldet, ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird vom Finanzamt dazu aufgefordert.

Nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage, z.B. durch Rabatte, Unerbrücklichkeit oder Storno, sind in der ZM für den Monat zu berücksichtigen, in dem die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Es ist der Änderungsbetrag mit der Summe der Bemessungsgrundlagen für die jeweiligen meldepflichtigen Umsätze im selben Zeitraum zu saldieren. Negative Salden sind mit einem Minuszeichen zu kennzeichnen.

Übermittlung:

Die Übermittlung hat elektronisch zu erfolgen, ausgenommen, dies ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar (Formular U-13, Fortsatzungsblatt U-14).

Die Eingabe erfolgt über den **Finanz-Online-Zugang** unter „Eingaben – Erklärungen – Zusammenfassende Meldung“. Nach Auswahl des Zeitraumes findet sich unter dem Punkt „Innere Gemeinschaftliche Warenlieferungen“ (heutiger Stand, leider keine perfekte Bezeichnung) eine neue letzte Spalte, in der im Fall von sonstigen Leistungen ein Häkchen gesetzt werden muss.

Werden im selben Meldezeitraum (z.B. Jänner 2010) an den selben Kunden sowohl innere gemeinschaftliche Lieferungen als auch von der ZM-Pflicht betroffene sonstige Leistungen erbracht, müssen zwei Zeilen (eine mit und eine ohne Häkchen) ausgefüllt werden.

Abgabefrist:

Ab der ZM für den Monat Jänner 2010 ist eine einheitliche Abgabefrist bis zum **Ende des** dem Meldezeitraum **folgenden Kalendermonats** vorgesehen. Die bisherige Abgabefrist (15. des übernächsten Monats, gleichzeitig mit der UVA) kann aus EU-rechtlichen Gründen nicht mehr beibehalten werden.

Das BMF hat allerdings eine Übergangsfrist durch eine **Toleranzregelung** in den USIR gesetzt. Lt. Rz 4153 USIR wird demnach für Meldezeiträume von Jänner bis Juni 2010 (bei quartalsweiser Abgabe für die ersten beiden Quartale 2010) von Säumnisfolgen (Verspätungszuschlag) Abstand genommen, wenn die elektronische Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung (wie bisher, gleichzeitig mit der Frist für die UVA) bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monats erfolgt.

Wirkung:

Die ZM löst keine Steuerzahlung aus, es handelt sich vielmehr um statistische Angaben, die von der Finanzverwaltung für Kontrollzwecke benötigt werden. Dabei geht es insbesondere um die Kontrolle der Erwerbsteuerpflicht des Warenempfängers und zusätzlich ab 2010 um die Überprüfung der Vornahme des „Reverse Charge“ im Empfängerstaat.

Säumnisfolgen:

Bei Nichtabgabe kann allerdings ein **Verspätungszuschlag bis zu 1 %** der Bemessungsgrundlage, jedoch maximal € 2.200,- pro ZM, verhängt werden.

Es handelt sich bei der Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages um eine Ermessensentscheidung, wobei lt. Umsatzsteuerprotokoll 2006 im Zuge der Ermessensausübung darauf Bedacht zu nehmen ist, ob ein monatlicher oder vierteljährlicher Meldezeitraum vorliegt.

Kein Verspätungszuschlag darf verhängt werden, wenn die Verspätung entschuldbar ist (siehe § 135 BAO, Verweis in Art. 21 Abs. 9 USiG).

Erfassung in der UVA

Sonstige Leistungen, die in die ZM aufzunehmen sind, sind auf Grund der Generalklausel B2B steuerbar im Empfängerstaat. Daher sind sie in Österreich nicht steuerbar und gehören **nicht** in die UVA. Die Kennzahl 000 ist nur für in Österreich steuerbare Umsätze vorgesehen.

In der Kennzahl 021 (negatives Vorzeichen) wären zwar grundsätzlich Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz USiG auf den Leistungsempfänger übergegangen ist, abzuziehen. Das setzt jedoch voraus, dass sie zunächst als steuerbar in der Kennzahl 000 enthalten sein müssen. Die Anwendungsfälle sind z.B. solche, bei denen ein beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagter ausländischer Unternehmer eine in Österreich steuerpflichtige sonstige Leistung an einen anderen (in- oder ausländischen) Unternehmer erbringt (siehe dazu weiterführend und ausführlich auch Kollmann, „Steuerfallen im USiG“).

Keinesfalls einzutragen sind Umsätze österreichischer Unternehmer, die im Ausland steuerbare und steuerpflichtige Umsätze tätigen, bei denen die Steuerschuld auf den (in- oder meist ausländischen) Leistungsempfänger übergeht. Solche Umsätze sind in Österreich nicht steuerbar und finden in der österreichischen UVA bzw. Umsatzsteuererklärung keinen Niederschlag.

ZM und UVA schließen diesbezüglich daher im Hinblick auf sonstige Leistungen einander aus. Sehr wohl einzutragen sind sowohl in der ZM als auch in der UVA innere gemeinschaftliche Lieferungen. Diese sind gem. § 3 Abs. 8 USiG steuerbar am Abgangsort der Ware, aber gem. Art. 7 USiG steuerfrei (Kennzahlen 000 und 017).

In anderen Ländern, etwa in der ab 2010 neu aufgelegten **deutschen** Umsatzsteuervoranmeldung, sind sehr wohl entsprechende Kennzahlen für die genannten nicht steuerbaren sonstigen Leistungen vorgesehen. Die österreichische UVA ab 2010 ist hingegen ohne diesbezügliche Änderungen identisch mit der für 2009.

Der **Leistungsempfänger** einer sonstigen Leistung, die in Österreich unter das o.a. Reverse Charge System fällt, trägt die selbst berechnete Umsatzsteuer in die Kennzahl 057 der UVA ein und zieht sich den Betrag, wenn er vorsteuerabzugsberechtigt ist, wieder unter der Kennzahl 066 ab.

Abschließende Beispiele

Beispiel 1:

Ein österreichischer Rechtsanwalt berät einen deutschen Unternehmer.

Lösung:

Steuerbar im Empfängerstaat (Generalklausel B2B, Deutschland); Rechnung ohne USt mit Hinweis auf § 13b dUStG (deklarativ, ein Fehlen dieses Hinweises führt zu keinem anderen Ergebnis), Aufnahme in die ZM, keine Aufnahme in die UVA (nicht steuerbar in Ö).

Beispiel 2:

Ein österreichischer Rechtsanwalt berät einen Schweizer Unternehmer.

Lösung:

Steuerbar im Empfängerstaat (Generalklausel B2B, Schweiz); Rechnung ohne USt, keine Aufnahme in die ZM (Drittland), keine Aufnahme in die UVA (nicht steuerbar in Ö).

Beispiel 3:

Ein österreichischer Rechtsanwalt berät einen österreichischen Unternehmer.

Lösung:

Steuerbar im Empfängerstaat (Generalklausel B2B, Österreich); Rechnung mit 20% USt, keine Aufnahme in die ZM (kein Reverse Charge), Aufnahme in die UVA (steuerbar in Ö).

Beispiel 4:

Ein österreichischer Architekt plant ein Bürogebäude in Berlin für einen deutschen Unternehmer.

Lösung:

Steuerbar am Grundstücksort (Deutschland), Rechnung ohne USt mit Hinweis auf § 13b dUStG, keine Aufnahme in die ZM (Sonderregelung; keine sonstige Leistung, die unter die Generalklausel B2B fällt), keine Aufnahme in die UVA (nicht steuerbar in Ö).

Beispiel 5:

Ein österreichischer Architekt plant ein Einfamilienhaus in Berlin für eine deutsche Privatperson.

Lösung:

Steuerbar am Grundstücksort (Deutschland), Rechnung mit deutscher USt (19%); keine Aufnahme in die ZM, Registrierung beim Finanzamt München II, Aufnahme in die deutsche UVA.

Reverse Charge System ab 2010

Voraussetzungen gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG

- ↗ Leistender ist ausländischer Unternehmer
- ↗ steuerpflichtige sonstige Leistung oder Werklieferung im Inland
- ↗ Leistungsempfänger ist
 - ↗ Unternehmer
- ↗ juristische Person des öffentlichen Rechts (auch ohne UID)
- ↗ juristische Person des privaten Rechts mit UID (NEU)

NEU ab 1.1.2010:

Reverse Charge auch dann, wenn der leistende ausländische Unternehmer in Österreich eine **Betriebsstätte** hat, diese aber an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist.

(C) Mag. Gerald Kolmann

1

Reverse Charge System ab 2010

Beispiel:

Ein Münchener Autozulieferer hat eine Zweigniederlassung (Vertrieb) in Salzburg. Die Mitarbeiter des Münchener Stammhauses führen für einen Linzer Einzelhändler vor Ort technische Schulungen durch.

Lösung bis 31.12.2009:

Ort der Leistung = Österreich (Tätigkeitsort), steuerpflichtig mit 20%. Kein Reverse Charge wegen Existenz einer österreichischen Betriebsstätte.

Lösung ab 1.1.2010:

Ort der Leistung = Österreich (Tätigkeitsort), Reverse Charge (20%), wenn die Salzburger Zweigniederlassung an der Leistung nicht beteiligt ist.

(C) Mag. Gerald Kolmann

2

Ort der sonstigen Leistung und Reverse Charge ab 2010

Unternehmerbegriff

(§ 3a Abs. 5 Z. 1 und 2 UStG)

- ↳ Unternehmer im Sinne des § 2 UStG
- ↳ auch wenn die Leistung für den „nicht steuerbaren“ Bereich erbracht wird
- ↳ Juristische Person mit UID (auch wenn sie keine unternehmerische Tätigkeit ausübt)

(C) Mag. Gerhard Kolmann

3

Ort der sonstigen Leistung und Reverse Charge ab 2010

Juristische Person mit UID (auch wenn sie keine unternehmerische Tätigkeit ausübt)

Beispiele:

- Gemeinde (nur Hoheitsbereich)
- gemeinnütziger Verein
- Reine Holding

(C) Mag. Gerhard Kolmann

5

Ort der sonstigen Leistung und Reverse Charge ab 2010

Leistung für den

„nicht steuerbaren“ Bereich

Beispiele:

- ↳ gemischte Holding
- ↳ Gemeinde mit unternehmerischem und hoheitlichem Bereich
- nicht jedoch:
- ↳ Leistungen für ausschließlich privaten Bereich

(C) Mag. Gerhard Kolmann

4

Reverse Charge System ab 2010

Entstehen der Steuerschuld bei sonstigen Leistungen und Wertlieferungen ausländischer Unternehmer (Reverse Charge gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz):

bis 31.12.2009:

- ↳ grundsätzlich im Monat der Leistungserbringung
- ↳ im Folgemonat bei späterer Rechnungslegung

ab 1.1.2010:

- ↳ ausnahmslos im Monat der Leistungserbringung
- ↳ keine Verschiebung mehr durch spätere Rechnungslegung

Beispiel: Leistung im Jänner, Rechnung im März bis 2009: Steuerschuld und Vorsteuerabzug im Februar ab 2010: Steuerschuld und Vorsteuerabzug im Jänner

Nicht betroffen: RC bei Bauleistungen und Sachstumsätzen

(C) Mag. Gerhard Kolmann

6

Übergang der Steuerschuld

(„Reverse Charge“, § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG)

Unter „Reverse Charge System“ (RCS) versteht man den automatischen und zwingenden Übergang der Steuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den Empfänger einer sonstigen Leistung oder Werklieferung.

Anwendungsfälle (ab 2004):

➔ Alle sonstigen Leistungen und Werklieferungen ausländischer Unternehmer.

Allgemeine Voraussetzungen:

1. Leistender = ausländischer Unternehmer (ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland);
2. Leistungsempfänger = Unternehmer (in- oder ausländischer), Körperschaft öffentlichen Rechts oder juristische Person des Privatrechts mit UID
3. Steuerpflichtige Leistung im Inland.

Ab 1. 1. 2010 kommt es auch dann zum Reverse Charge, wenn der ausländische Unternehmer in Österreich eine Betriebsstätte hat, diese jedoch an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist.

Beispiel: Reverse Charge bei inländischer Betriebsstätte

Ein Münchener Autogroßhändler hat eine Zweigniederlassung (Vertrieb) in Salzburg. Die Mitarbeiter des Münchener Stammhauses führen für einen Linzer Einzelhändler vor Ort technische Schulungen durch.

┌ Lösung bis 31. 12. 2009

Ort der Leistung = Österreich (Tätigkeitsort), steuerpflichtig mit 20 %. Kein Reverse Charge wegen Existenz einer österreichischen Betriebsstätte.

└ Lösung ab 1. 1. 2010

Ort der Leistung = Österreich (Tätigkeitsort), Reverse Charge (20 %), wenn die Salzburger Zweigniederlassung an der Leistung nicht beteiligt ist.

❗ Beachte: Bei Vorliegen der o. a. Voraussetzungen kommt es zwingend zum Reverse Charge. Es spielt dabei weder eine Rolle, ob in der Rechnung

a) ein Hinweis auf Reverse Charge enthalten ist,

b) die UID-Nummer des Leistungsempfängers angegeben ist.

Es handelt sich dabei um bloße Formvorschriften, deren Nichtbeachtung natürlich zu keinem anderen Ergebnis führen darf. Ansonsten könnte der Normzweck (Sicherung des Abgabenspruches) durch bewusstes Weglassen von Angaben ja auf einfachste Weise unterlaufen werden.

Beispiel: allgemeines Reverse Charge

Ein deutscher Rechtsanwalt berät einen österreichischen Unternehmer.

┌ Lösung

➔ Ort der Beratungsleistung ist der Empfängerort, also Österreich (Generalklausel B2B).

Der deutsche Rechtsanwalt tätigt eine in Österreich steuerbare (steuerpflichtige) sonstige Leistung

Aus Vereinfachungsgründen und zur Sicherung des Steueranspruchs geht die Steuerschuld sofort auf den inländischen Unternehmer über, welcher die Steuer selbst berechnet und gleichzeitig wieder als Vorsteuer geltend machen kann. Der ausländische Rechtsanwalt darf keine österreichische Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Rechnungsbetrag € 1.000,— ohne USt-Ausweis, mit Hinweis auf Reverse Charge.

Der österreichische Unternehmer muss selbst die Umsatzsteuer in Höhe von 20 % berechnen. Den Steuerbetrag von € 200,— trägt er in der UVA bzw. USt-Erklärung in der Kennzahl 057 ein und zieht sich (wenn er vorsteuerabzugsberechtigt ist) denselben Betrag in der Kennzahl 066 wieder ab.

❗ Beachte: Das „Reverse Charge“ ist auch anwendbar im Verhältnis zu Drittstaaten.

Beispiel: Rechtsanwalt aus Drittland

Ein Schweizer Rechtsanwalt berät einen österreichischen Unternehmer.

┌ Lösung

Ort der Beratungsleistung ist der Empfängerort, also Österreich. Reverse Charge in Höhe von 20 % des Rechnungsbetrages auf den österreichischen Unternehmer (Lösung ist identisch wie bei Beispiel vorher).

Beispiel: Software-Download

Entgeltlicher Software-Download von einem amerikanischen Softwarehaus für einen österreichischen Unternehmer. Es wird keine Rechnung ausgestellt, als einziger Beleg existiert die Abbuchung mittels Kreditkarte in Höhe von € 500,—.

┌ Lösung

Leistung steuerbar in Österreich (Empfängerstaat, Generalklausel B2B), da Kunde Unternehmer, steuerbar am Empfängerort). Reverse Charge auf den österreichischen Unternehmer in Höhe von 20 %, das sind € 100,—.

❗ Gleichzeitig Vorsteuerabzug (auch ohne Beleg, da die strengen Formvorschriften des § 11 UStG über eine ordnungsgemäße Rechnung weder für den Vorsteuerabzug beim Reverse Charge noch bei der Erwerbsteuer gelten!).

! **Beachte:** *Unternehmer, die ein in Österreich befindliches Grundstück besitzen und vermieten, sind für Zwecke des Reverse Charge insoweit als inländische Unternehmer zu behandeln.*

Beispiel: Grundstücksvermietung

Eine deutsche KG vermietet ein Bürohaus in Wien.

Lösung

Die deutsche KG gilt wegen des inländischen Grundstücksbesitzes nicht als ausländische Unternehmerin. Sie hat daher ihre Umsätze beim zuständigen Wiener Finanzamt selbst zu versteuern, es kommt nicht zum Übergang der Steuerschuld (im Falle der Option zur Steuerpflicht, da die Geschftsraummiete grundsätzlich unecht befreit ist) auf den oder die Mieter.

Reverse Charge bei Bauleistungen (§ 19 Abs. 1a UStG)

Zur Sicherung des Steueranspruches und zur Vermeidung von Vorsteuerbetrügerien darf für bestimmte Leistungen keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden.

Dadurch soll vermieden werden, dass sich einerseits Generalunternehmer Vorsteuerbeiträge (zu Recht) abziehen, obwohl die betreffenden Subunternehmer die Umsatzsteuer nicht abführen.

Dies ist immer dann der Fall, wenn

- **Bauleistungen**
- an einen Unternehmer erbracht werden, der entweder
 - a) seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist (somit also durch einen **Subunternehmer**) oder
 - b) seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt (also selbst **Baunternehmer** ist).

Standardfall a):

RCS (0 %) USt (20 %)

Subunternehmer $\xrightarrow{\text{RCS (0\%)}}$ Generalunternehmer $\xrightarrow{\text{USt (20\%)}}$ Bauherr
Der Übergang der Steuerschuld betrifft natürlich auch **Auftragnehmer des Subunternehmers**.

Standardfall b):

RCS (0 %)

Baunternehmer 1 $\xrightarrow{\text{RCS (0\%)}}$ Baunternehmer 2

Bauleistungen

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Bauwerke sind **Gebäude** sowie darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen wie z.B. **Hoch- und Tiefbauten, Straßen, Tunnel, Kraftwerke, Silos**. Weiters gehören zu den Bauwerken Fenster und Türen sowie Bodenbeläge und Heizungsanlagen, aber auch Einrichtungen gegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind (z.B. **Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen oder Einbauküchen**).

! **Beachte:** *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 und daher die Rechnung des Subunternehmers ohne USt ausgestellt wird.*

Bauleistungen sind beispielsweise auch die **Überlassung von Arbeitskräften**, wenn die Arbeitskräfte für den Entleiher **Bauleistungen** erbringen; der Verleih von Baugeräten mit Aufstellern; der Tribünenbau für Zuschauer bei Veranstaltungen; die Lieferung von Maschinen mit Fundamentierungsarbeiten und die Tätigkeit der Restaurateure an unbeweglichen Sachen (Gebäuden oder Gebäudeteilen).

Keine Bauleistungen sind

- ausschließlich planerische Leistungen (z.B. von **Architekten**);
- **Beförderungsleistungen** einschließlich des Be- und Entladens;
- Abtransport mit Entsorgung von **Bauschutt**;
- **Vermietung** von Geräten oder Baumaschinen **ohne Personal** sowie die Durchführung von Reparatur- und Wartungsarbeiten eines Baugerätes;
- **Reinigung** von Räumlichkeiten oder Flächen, Bauendreinigung;
- **Wartungsarbeiten** an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, solange nicht Teile verändertert, bearbeitet oder ausgetauscht werden;
- **Materiallieferungen** z.B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte. Dies gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der Baustelle abgeladen werden;
- **Bauaufsicht** und Rechnungskontrolle;
- „Aushubarbeiten“ durch Totengräber;
- Pflanzen von Bäumen und Sträuchern, **Gartengestaltung** ohne Veränderung des Geländes bzw. ohne Bauarbeiten.

Beispiele: Abgrenzung Bauleistungen

Ein Tischler liefert nach Maß angefertigte Fenster.

- Die Fenster werden nur auf die Baustelle geliefert:
- Keine Bauleistung, Rechnung mit USt.**
- Die Fenster werden auf die Baustelle geliefert und dort in die bestehenden Vorrichtungen eingehängt, ohne dass weitere Montagearbeiten erfolgen:
◆ **Keine Bauleistung, Rechnung mit USt.**
- Die Fenster werden vom liefernden Unternehmer montiert:
◆ **Bauleistung, Rechnung ohne USt (Reverse Charge).**
- Der Unternehmer liefert 50 Fenster. 45 Fenster werden nur abgeladen, 5 Fenster werden montiert.
◆ **Hinsichtlich der 5 montierten Fenster liegt eine Bauleistung vor (ohne USt), bei den übrigen 45 Fenstern handelt es sich um eine Materiallieferung (mit USt). Die Abrechnung in einer einzigen Rechnung ist ohne weiteres zulässig.**

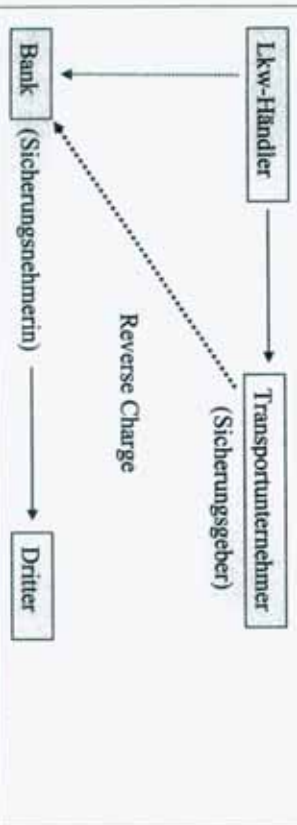
Reverse Charge in besonderen Fällen (§ 19 Abs. 1b UStG)

In folgenden Fällen kommt es zur Vermeidung von Steuerfällen zum Übergang der Steuerschuld (ab 1. 1. 2005):

- Lieferung **sicherungsübereigneter** Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer.

Beispiel: Sicherungsübereignung

Ein Transportunternehmer kauft Lkw und sicherungsübereignet die Lkw an seine kreditgebende Bank. Der Transportunternehmer kann die Raten nicht mehr zahlen, die Bank verwertet die Lkw.



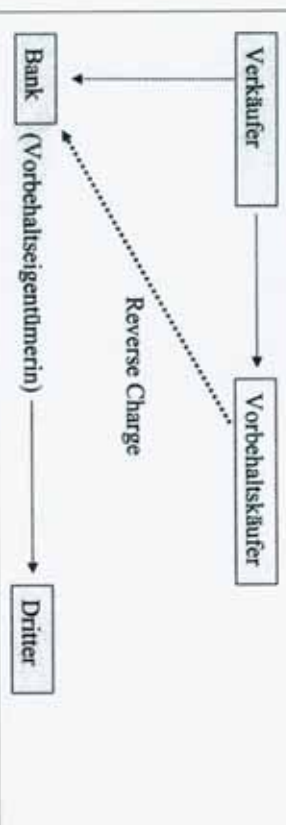
Der Verkauf der Lkw durch die Bank ist steuerpflichtig (20 %). Da die umsatzsteuerliche Lieferkette nicht geschlossen ist (die Bank ist zwar zivilrechtlich, noch nicht aber wirtschaftliche Eigentümerin der Lkw), muss steuerlich zuvor ein Umsatz zwischen Transportunternehmer und Bank angenommen

werden. Für diesen Umsatz darf jedoch wegen der Gefahr eines Steuerausfalls keine USt ausgewiesen werden (Reverse Charge).

- Lieferung des **Vorbehaltkäufers** an den Vorbehaltseigentümer im Falle der vorangegangenen Übertragung des Vorbehaltseigentums.

Beispiel: Eigentumsvorbehalt

Verkauf einer Maschine mit Eigentumsvorbehalt. Verkäufer tritt die Kaufpreisforderung sicherungsweise an eine Bank ab und überträgt dieser gleichzeitig das Vorbehaltseigentum am Kaufgegenstand. Der Vorbehaltskäufer zahlt nicht, die Bank verwertet den Gegenstand.



- Lieferung von Grundstücken im **Zwangsversteigerungsverfahren** durch den Verpflichteten an den Ersteher.

An sich wären Grundstücksumsätze steuerfrei. Es kann jedoch der Verpflichtete gem. § 6 Abs. 2 UStG **zur Steuerpflicht optieren**. Dies wird er insbesondere dann in Betracht ziehen, wenn er in den letzten zehn Jahren einen Vorsteuerabzug aus der Errichtung eines Gebäudes oder aus Großreparaturen in Anspruch genommen hat, um eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG zu seinen Ungunsten zu vermeiden.

Diese Option muss dem Exekutionsgericht **spätestens 14 Tage** nach Bekanntgabe des Schätzwertes mitgeteilt werden, um potenzielle Käufer rechtzeitig auf die umsatzsteuerlichen Folgen aufmerksam zu machen.

Normzweck dieser unter a) bis c) dargestellten Vorschriften ist die Vermeidung von Steuerfällen für den Fiskus. Der Lieferant befindet sich im Zeitpunkt der Verwertung regelmäßig schon in finanziellen Schwierigkeiten und könnte die ausgewiesene Umsatzsteuer womöglich nicht mehr ans Finanzamt abführen. Diesen ungeachtet hätte der Empfänger der Lieferung den vollen Vorsteuerabzug. Diese Fälle sollen vermieden werden. Die gemeinschaftsrechtliche Ermächtigung des Europäischen Rates wurde am 2. 11. 2004 erteilt.

2.16.5 Reverse Charge im Schrothandel (VO zu § 19 Abs. 1d UStG)

Ab 1. 7. 2007 gilt für bestimmte Umsätze im Schrothandel eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen (Schrott-Umsatzsteuerverordnung):

Bei folgenden Umsätzen wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer:

1. Die **Lieferung** der in der Anlage aufgezählten Gegenstände (z.B. Schlacke, Altkunststoffe, Papier, Glas, bestimmte Almetalle).
2. Die sonstigen Leistungen in Form des **Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens** (einschließlich der Demontage) und des **Pressens** der in der Anlage genannten Gegenstände.
3. Die Lieferung von Zusammensetzungen (Mischungen) aus den in der Anlage genannten Gegenständen oder in Verbindung mit anderen Gegenständen (z.B. Verbundstoffe), wenn das Entgelt überwiegend für die in der Anlage genannten Gegenstände geleistet wird. Dasselbe gilt für die Lieferung der genannten Gegenstände, nachdem sie gereinigt, sortiert, geschnitten, fragmentiert oder gepresst wurden.