

Umsätze ausländischer Unternehmer

Esther Freitag

- 1. Einleitung und Rechtsgrundlagen**
- 2. Lieferungen als Umsätze ausländischer Unternehmer**
 - 2.1. Abfuhrverpflichtung und Haftung
 - 2.2. Fiskalvertreter
 - 2.3. Werklieferungen
 - 2.4. Sonderthema „Steuerfreie Einfuhr zur unmittelbaren Ausführung iger Lieferungen“
- 3. Dienstleistungen als Umsätze ausländischer Unternehmer**
 - 3.1. Begriff „Dienstleistung“
 - 3.2. Ort der Dienstleistung
 - 3.3. Steuerschuldnerschaft
 - 3.4. Rechnungsstellung
 - 3.5. Sonderthema „Umsätze ausländischer Unternehmer im Bereich elektronischer Dienstleistungen sowie Telekommunikations- und Rundfunkdienstleistungen“
- 4. Zusammenfassung**

1. Einleitung und Rechtsgrundlagen

Die MwStSyst-RL sieht keine Definition des Begriffspaars des ausländischen Unternehmers vor, bereits der Begriff des Unternehmers ist der MwStSyst-RL fremd. Art 9 MwStSyst-RL definiert als Steuerpflichtigen „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt“. Die wirtschaftliche Tätigkeit wird in Art 9 Abs 1 leg cit als „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten sowie der freien Berufe und diesen gleichgestellten Berufe“ bezeichnet. Die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt „insbesondere“ auch als wirtschaftliche Tätigkeit. Vereinzelt findet sich im Unionsrecht der Begriff „unternehmerisch“. Art 168a Abs 1 MwStSyst-RL unterscheidet zwischen der Verwendung eines Grundstückes für unternehmerische Zwecke und derjenigen für Zwecke des privaten Bedarfs. In diesem Zusammenhang ist unternehmerisch iSv wirtschaftlich zu verstehen und ist somit nicht Gegenstand des Beitrages.

Im österreichischen UStG sind zwei Regelungen für den Begriff des Unternehmers zu finden: Unternehmer ist gem § 2 UStG „*wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt*“. Dabei wird als gewerblich oder beruflich jede Tätigkeit „zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt, oder bei Personenvereinigungen nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird“, bezeichnet. Neben der Definition des Unternehmers ist gem § 3a Abs 5 leg cit zur Bestimmung des Leistungsortes für sonstige Leistungen ein Unternehmerbegriff vorgesehen, der über die Regelungen des § 2 UStG hinausgeht und der Definition in Art 43 MwStSyst-RL entspricht.

Die abweichende Definition im nationalen Umsatzsteuergesetz ist auf die Tatsache zurückzuführen, dass im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur Union die damals geltenden Rechtsvorschriften lediglich an die Vorgaben der MwStSyst-RL angepasst, nicht jedoch neu formuliert wurden. Der VwGH hält in ständiger Rechtsprechung dazu fest, dass § 2 UStG 1994 in Umsetzung des Art 9 MwStSyst-RL ergangen ist.¹

Im Zusammenhang mit dem Begriff „Ausland“ ist in der MwStSyst-RL im Titel II der räumliche Anwendungsbereich geregelt und damit die Definition für „Gemeinschaft“, „Mitgliedstaat“, „Drittgebiete“ sowie „Drittstaaten“. Aufgrund des sog Territorialitätsprinzips können nur Leistungen mit einem Unionsbezug (bzw Inlandsbezug) der MwStSyst-RL unterliegen. Wird dahingehend ein Unionstatbestand verwirklicht, gelten die umsatzsteuerlichen Regelungen sowohl für inländische als auch für ausländische Unternehmer. Besondere Regelungen finden sich in den Bestimmungen zum Steuerschuldner. Bspw Art 194 ff leg cit legt fest:

1 Vgl bspw VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, 25.7.2013, 2009/15/0143, 19.9.2013, 2010/15/0117.

Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer² geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

Unter Ansässigkeit ist dabei zu verstehen, wo der Steuerpflichtige den Sitz, die feste Niederlassung bzw in bestimmten Fällen auch den Wohnsitz hat. Auch diese Begriffe sind in der MwStSyst-RL nicht näher definiert, sie sind im Sinne der Rechtsprechung des EuGH³ auszulegen.⁴

„Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ ist der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen und die Handlungen zu dessen zentraler Verwaltung vorgenommen werden. Dies muss nicht der Ort sein, von dem aus die Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen ausgeübt wird. Eine Postanschrift allein begründet keinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Als „feste Niederlassung“ (Betriebsstätte) gilt jede Niederlassung, die eine Mindestgröße und einen ausreichenden Mindeststand an ständig anwesenden Personal- und Sachmitteln aufweist, die es ihr ermöglichen, an sie erbrachte Dienstleistungen zu empfangen und zu verwenden und Dienstleistungen zu erbringen. Als „Wohnsitz“ gilt der im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragene Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen Registers der Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat. Als „gewöhnlicher Aufenthalt“ einer natürlichen Person gilt der Ort, an dem die Person aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen, die eine Beziehung zwischen dieser Person und ihrem Aufenthaltsort erkennen lässt, gewöhnlich lebt.

Der VwGH hat im Erkenntnis⁵ den Begriff der Betriebsstätte (hinsichtlich § 3a UStG) unionsrechtskonform interpretiert. Kennzeichnend ist ein hinreichender Mindestbestand von Personal und Sachmitteln, die für die Erbringung von Dienstleistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln.

Im Folgenden soll jeweils auf Lieferungen und auch sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer im Inland und deren Besonderheiten hinsichtlich Schuldnerschaft, Gesamtschuldnerschaft sowie auf besondere Maßnahmen hinsichtlich der Übertragung von Steuerbeträgen (MOSS) eingegangen werden.

2 Im vorliegenden Beitrag ist der Begriff „Mehrwertsteuer“ als der unionsrechtliche Begriff ident mit dem im nationalen UStG gebrauchten Begriff „Umsatzsteuer“.

3 Vgl EuGH 28.6.2007, C-73/06 *Planzer*, Rz 60 zur Frage des Orts, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leistung eines Unternehmens getroffen werden; EuGH 4.7.1985, C-168/84 *Berkholz* sowie EuGH 16.10.2014 C-605/12 *Welmory* zur Definition der festen Niederlassung.

4 Vgl dazu auch Art 10 ff der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.3.2011; ebenso 14. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung zur Definition der festen Niederlassung unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH.

5 Vgl VwGH 29.4.2003, 2001/14/0226.

2. Lieferungen als Umsätze ausländischer Unternehmer

Eine Umsatzsteuerpflicht entsteht immer dann, wenn ein Unternehmer im Inland einen steuerbaren Umsatz ausführt. Ebenso entsteht eine Umsatzsteuerpflicht aufgrund einer Einfuhr von Gegenständen nach Österreich aus dem Drittlandsgebiet. Maßgeblich ist ein im Inland ausgeführter Umsatz.⁶ Für nicht im Inland ansässige Unternehmer gibt es idZ spezielle Vorschriften zur Sicherung des Steueranspruches. Mitgliedstaaten können gem Art 194 bis 199 sowie Art 202 MwStSyst-RL Maßnahmen ergreifen, wonach eine andere Person als der im Ausland ansässige Steuerpflichtige die Steuer schuldet. Dies kann unter anderem ein Vertreter oder jene Person, für die der steuerpflichtige Umsatz erbracht wurde, sein. Weiters können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.⁷

2.1. Abfuhrverpflichtung und Haftung

Gem § 27 Abs 4 UStG hat der Leistungsempfänger, wenn dieser eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist oder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen eine steuerpflichtige Leistung ausgeführt wird, die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und auf Rechnung des nicht im Inland ansässigen leistenden Unternehmers an das zuständige Finanzamt abzuführen. **Steuerschuldner** bleibt dennoch der ausländische Unternehmer, der den Umsatz ausführt.⁸ Relevant für die Bemessung des geschuldeten Umsatzsteuerbetrages ist die erbrachte steuerbare und steuerpflichtige Leistung, somit nicht zwingend der Rechnungsbetrag. Unabhängig ist die Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers von der Frage, ob Umsatzsteuer überhaupt in Rechnung gestellt wurde oder nicht. In Übereinstimmung mit Art 205 MwStSyst-RL haftet der Leistungsempfänger im Falle der Nichterfüllung dieser Verpflichtung für den dadurch entstehenden Steuerausfall. Damit soll der Abgabensanspruch des Inlandes sichergestellt werden. Für die Anwendbarkeit der Abfuhrverpflichtung muss es sich bei dem Leistenden um einen Unternehmer handeln, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte (feste Niederlassung) hat, und welcher eine im Inland steuerpflichtige Leistung erbringt. Die hL⁹ definiert idZ die Heranziehung von §§ 26 ff BAO zur Auslegung, auch wenn hinterfragt wird, ob §§ 26 ff BAO von Art 194 MwStSyst-RL

6 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 15.

7 Vgl Art 205 MwStSyst-RL 2006/112/EG vom 28.11.2006, ABl L 347 vom 11.12.2006.

8 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 20; *Berger/Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar, § 27 Rz 13.

9 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 17; *Berger/Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar § 27 Rz 19.

gedeckt ist.¹⁰ Kritisch dazu **Ritz**, der argumentiert, dass Art 194 ein Recht festlegt, nicht aber eine Verpflichtung der einzelnen Mitgliedstaaten, Maßnahmen hinsichtlich des im Inland nicht ansässigen Unternehmers zu ergreifen. Österreich hat dieses Recht nur für jene ausländischen (= im Ausland ansässigen) Unternehmer ausgeübt, die im Inland weder Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Betriebsstätte haben. Art 194 ist somit nicht abweichend vom nationalen Recht (dh § 27 Abs 4 UStG) auszulegen.¹¹

Verfügt ein ausländischer Unternehmer im Inland über eine Betriebsstätte, führt dies für den Leistungsempfänger zu keiner Abfuhrverpflichtung der aufgrund der ausgeführten Umsätze geschuldeten Umsatzsteuer. Das gilt auch dann, wenn die im Inland ausgeführte Leistung nicht im Rahmen dieser Betriebsstätte (feste Niederlassung) ausgeführt wurde.¹²

In der Praxis kann die Einschätzung für den Leistungsempfänger schwierig sein, ob der Leistende über eine Betriebsstätte im Inland verfügt oder nicht. Dazu hat der leistende Unternehmer die Möglichkeit, bei der Finanzbehörde die Ausstellung der Bescheinigung über das Vorliegen einer Betriebsstätte zu beantragen.¹³

Im Zusammenhang mit § 27 Abs 4 UStG ist auch die Regelung des § 19 leg cit zu berücksichtigen. Ist ein Umsatz unter das sog Reverse-Charge-System des § 19 Abs 1 UStG zu subsumieren, ist § 27 Abs 4 UStG nachrangig, dh, der Leistungsempfänger ist bereits Steuerschuldner und die Abfuhrverpflichtung greift nicht (mehr).¹⁴

2.2. Fiskalvertreter

Art 204 MwStSyst-RL sieht vor, dass die Mitgliedstaaten Regelungen vorsehen können, wonach einem im Inland nicht ansässigen Steuerpflichtigen die Nennung eines Steuervertreters erlaubt wird, welcher die Steuer schuldet. Nach diesem Wortlaut können ausländische Steuerpflichtige, die im Inland steuerpflichtige Umsätze tätigen, nur berechtigt werden, nicht aber verpflichtet. Nur für jene Steuerpflichtige, die in Drittstaaten (dh außerhalb der Gemeinschaft) ansässig sind, mit welchen keine mit den Regelungen des Unionsrechts vergleichbare Vereinbarung über eine gegenseitige Amtshilfe besteht, kann die Bestellung eines Fiskalvertreters zwingend vorgesehen werden.¹⁵

Gem § 27 Abs 7 UStG sind zur Bestellung eines Fiskalvertreters nur jene Unternehmer verpflichtet, deren Wohnsitz (Sitz) oder Betriebsstätte in einem Staat

10 Vgl *Hauhold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 297.

11 Vgl *Ritz*, Abfuhrpflicht, ÖStZ 2000, 360.

12 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 17.

13 Vgl *Kolacny/Caganeke*, UStG, § 27 Rz 4.

14 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 16.

15 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 5.

außerhalb der Union liegt, mit dem keine den Unionsbestimmungen vergleichbare Regelung über gegenseitige Amtshilfe besteht. Im Wege einer Verordnung legt der Bundesminister für Finanzen die Details dazu fest. Da bisher noch keine Verordnung dahingehend ergangen ist, ist davon auszugehen, dass die Regelung zu einem Fiskalvertreter im Verhältnis zu allen Drittstaaten anzuwenden ist.¹⁶

2.3. Werklieferungen

Führt ein im Inland nicht ansässiger Unternehmer eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung aus, dann geht die Steuerschuld gem § 19 Abs 1 UStG auf den Leistungsempfänger über. Nach den Vorgaben des Unionsrechts ist dazu Art 14 MwStSyst-RL zu nennen, welcher besagt, dass Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferungen behandeln können. Weitere Bestimmungen finden sich nicht, jedenfalls auch keine Definition von Werklieferungen. Art 14 regelt dabei jene Sachverhalte, bei denen die Lieferungs- und Dienstleistungselemente so eng miteinander verbunden sind, dass sie eine objektiv untrennbare Einheit bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.¹⁷ Ob die Liefer- oder Dienstleistungskomponenten überwiegen, ist in einer gesamthaften Betrachtung aus Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers zu beurteilen. Im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Werklieferung ist somit zu beurteilen, ob die Lieferelemente überwiegen. Dazu ist eine Voraussetzung, dass der leistende Unternehmer einen vom Leistungsempfänger beigestellten Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung übernimmt und nicht bloß Zutaten oder sonstige Nebensachen hinzufügt, sondern zumindest einen eigenen Hauptstoff, wodurch insgesamt ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entsteht. Für die Beurteilung, ob ein Hauptstoff vorliegt, ist entscheidend, ob dem verwendeten Stoff im Hinblick auf den Leistungsinhalt nach der Verkehrsauffassung eine ausschlaggebende wirtschaftliche Bedeutung zukommt.¹⁸ Wertrelationen können idZ allenfalls Anhaltspunkte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sein.¹⁹

Wird nun eine Werklieferung durch einen ausländischen Unternehmer im Inland ausgeführt, dann kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Werden anlässlich einer solchen Werklieferung Bestandteile aus dem Drittlandsgebiet in das Inland eingeführt, so gelten diese Bestandteile als für das Unternehmen des Leistungsempfängers eingeführt, wenn über diese Bestandteile eine gesonderte Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer gelegt wird und der Leistungsempfänger die EUSt entrichtet hat bzw diese für dessen Rech-

16 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 27 Tz 37.

17 Vgl EuGH 27.10.2005, C-41/04 *Levob Verzekeringen*, Rn 22.

18 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 3 Tz 122.

19 Vgl EuGH 29.3.2007, C-111/05 *Aktiebolaget NN*.