

Abschnitt I: Die Behandlung von Bauleistungen im Umsatzsteuerrecht

1. Grundsätze des Umsatzsteuerrechts

1.1. Was ist die Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer wird in Österreich grundsätzlich in Höhe von 20 %¹ auf Lieferungen und sonstige Leistungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern sowie den innergemeinschaftlichen Erwerb erhoben.

Da die Umsatzsteuer als **Konsumsteuer** ausgestaltet ist, hat der private Letztverbraucher bzw der Konsument die Kosten der Umsatzsteuer zu tragen. Die Steuer wird als Teil des Rechnungsbetrages an den Unternehmer bezahlt, von dem die Leistung bezogen wurde. Als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer wird der Nettobetrag des Kaufpreises (= Entgelt) herangezogen.

- **Beispiel**

€	100	Entgelt
+	€	20 20 % USt
<hr/>		
€	120	Rechnungsbetrag
<hr/>		

Für die ordnungsgemäße Abfuhr der Umsatzsteuer an das Finanzamt ist der Unternehmer zuständig, der die steuerpflichtige Leistung ausführt und die Umsatzsteuer vom Konsumenten einhebt. Somit ist der Konsument zwar (wirtschaftlicher) Steuerträger, (formeller) Steuerschuldner ist jedoch der Unternehmer. Die Umsatzsteuer ist damit eine **indirekte Steuer** (Steuerträger und Steuerschuldner sind grundsätzlich nicht ident).

Bei Geschäften zwischen Unternehmern ist die Umsatzsteuer in der Regel als kostenneutraler Posten zu bewerten, weil dem leistungsempfangenden Unternehmer bei Berechtigung zum Vorsteuerabzug (Regelfall) keine Mehrkosten aus der Erhebung dieser Steuer entstehen (Grundsatz der **Kostenneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmernetz**).²

Gemäß § 11 Abs 12 („**unrichtiger Steuerausweis**“; die Umsatzsteuer ist auf der Rechnung zu hoch oder zu niedrig ausgewiesen) und Abs 14³ („**unberechtigter Steuerausweis**“; fehlende Leistung oder fehlende Unternehmereigenschaft – „Scheinrechnung“) kann die Umsatzsteuer auch kraft bloßer Rechnungslegung geschuldet werden. Das bedeutet, dass sie – sofern keine Rechnungsberichtigung erfolgt⁴ – auch dann abzuführen ist, wenn sie irrtümlich auf der Rechnung ausgewiesen wurde.

¹ Zu den Steuersätzen siehe § 10 UStG; zu den Steuerbefreiungen siehe § 6 UStG.

² Vgl *Beiser*, Steuern²⁰ (2022) Rz 459 und *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II⁸ (2019) Rz 1207.

³ Im gesamten Abschnitt I beziehen sich §§ ohne Gesetzesbezeichnungen – sofern nicht anders angegeben – auf das UStG.

⁴ Im Gegensatz zum unrichtigen Steuerausweis nach § 11 Abs 12 kann eine Scheinrechnung iSd § 11 Abs 14 nur berichtigt werden, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Die Berichtigung darf bei rechtzeitiger und vollständiger Beseitigung nicht vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig gemacht werden (anders bei nicht vollständiger Aufhebung der Gefährdung). Eine rechtzeitige und vollständige Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens liegt vor, wenn der Rechnungsempfänger die Vorsteuer entweder gar nicht geltend gemacht oder sie an das Finanzamt zurückgezahlt hat (vgl im Detail *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ [2018] § 11 Tz 140 ff).

1.2. Der Unternehmer als Steuerschuldner

§ 19 Abs 1 Satz 1 spricht vom Unternehmer als Steuerschuldner.

Gemäß § 2 ist Unternehmer, wer

- selbständig
- Einnahmen erzielt,
- dabei nachhaltig tätig ist und
- auch nach außen hin in Erscheinung tritt.

Unternehmer können somit sowohl natürliche und juristische Personen als auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit (zB ARGE, GesbR) sein.

Bei juristischen Personen haben jene Personen, die zur Vertretung der Körperschaft befugt sind (zB die Geschäftsführer einer GmbH, der Vorstand einer AG), die aus der Steuerschuldnerschaft resultierenden Verpflichtungen wahrzunehmen (vgl § 80 Abs 1 BAO).

Bei Personenzusammenschlüssen ohne Rechtspersönlichkeit sind die Gesellschafter zur Abfuhr der Umsatzsteuer als Gesamtschuldner gemäß § 6 Abs 2 BAO verpflichtet. Das bedeutet, dass jeder Einzelne von ihnen zur Bezahlung der gesamten Steuerschuld herangezogen werden kann.⁵

1.3. Der Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette

Ein Unternehmer ist grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit Lieferungen oder sonstige Leistungen⁶ empfängt und dafür eine ordnungsgemäße Rechnung gemäß § 11 vorliegt.

Im Regelfall ist derjenige, der die Leistung erbringt, Schuldner der Umsatzsteuer (§ 19 Abs 1 erster Satz). Er muss die Umsatzsteuer für seine Leistungen an das Finanzamt abführen, wohingegen der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückfordern kann.

Ein Unternehmer kann somit die Umsatzsteuerbeträge, die ihm für Leistungen an sein Unternehmen im Inland in Rechnung gestellt werden, mit den Umsatzsteuerbeträgen, die er selbst schuldet, gegenverrechnen bzw sie beim Finanzamt einfordern.⁷

1.4. Rechnungen gemäß § 11

Für die Vornahme des Vorsteuerabzugs ist es grundsätzlich notwendig, dass die erhaltene Rechnung exakt den gesetzlichen Vorgaben des § 11 Abs 1 entspricht.

Eine ordnungsgemäße Rechnung hat folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers,

⁵ Vgl *Berger/Pirklbauer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} (Stand 1.12.2021) § 19 Rz 5.

⁶ Davon ausgenommen sind unecht steuerbefreite Lieferungen und sonstige Leistungen gemäß § 6 Abs 1 Z 7 bis 28.

⁷ Vgl *Beiser, Steuern*²⁰ (2022) Rz 459 ff.

Abschnitt I: Die Behandlung von Bauleistungen im Umsatzsteuerrecht

- den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers⁸,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Waren bzw die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Leistungszeitraum (Tag oder Zeitraum),
- das Entgelt (§ 4),
- den anzuwendenden Steuersatz oder einen Hinweis auf die Steuerbefreiung bzw -überbindung,
- das Datum der Rechnungsausstellung,
- eine fortlaufende Rechnungsnummer,
- die UID-Nummer des Leistenden.

Beachte

Auch elektronische Rechnungen können zum Vorsteuerabzug berechtigen. Neben der Zustimmung des Rechnungsempfängers ist für den Vorsteuerabzug die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung zu gewährleisten.⁹

Bei **Kleinbetragsrechnungen** (§ 11 Abs 6) – das sind Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 400 Euro – genügen:

- der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw die Art und der Umfang der sonstigen Leistung,
- der Leistungszeitraum (Tag oder Zeitraum),
- das Entgelt und der Steuerbetrag in einer Summe (Bruttobetrag),
- der Steuersatz (zB inkl 20 % Umsatzsteuer).

Beachte

Erfüllt eine Rechnung die Formvorschriften des § 11 nicht, ist der empfangende Unternehmer grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt! Nach der Rechtsprechung des EuGH stehen fehlende Rechnungsmerkmale einem Vorsteuerabzug jedoch nicht entgegen, soweit die ausständigen/mangelhaften Angaben anderweitig nachgewiesen werden.¹⁰

1.5. Entstehung der Umsatzsteuerschuld

Für den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld muss zwischen zwei Systemen unterschieden werden:

- Sollbesteuerung (nach vereinbarten Entgelten)
- Istbesteuerung (nach vereinnahmten Entgelten)

⁸ Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 10.000 Euro, ist zusätzlich die UID-Nummer des Leistungsempfängers erforderlich – vorausgesetzt es handelt sich um ein Unternehmergegeschäft und der leistende Unternehmer ist Inländer iSd § 11 Abs 1 Z 3 lit b.

⁹ Vgl UStR 2000 Rz 1564c ff.

¹⁰ Vgl EuGH 15.9.2016, C-516/14, *Barlis 06*; 1.3.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*; 21.4.2005, C-25/03, *HE*; 21.11.2018, C-664/16, *Vădan*.

1.5.1. Sollbesteuerung gemäß § 19 Abs 2

Bei der Sollbesteuerung entsteht die Umsatzsteuerschuld im Regelfall mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die **Lieferung bzw sonstige Leistung** erbracht wird. Entscheidend ist dabei der Zeitpunkt der Vollendung.

- **Beispiel**

Der Unternehmer A repariert eine Baumaschine des Unternehmers B. Er beginnt damit im März 2023, schließt im April 2023 ab und stellt auch noch in diesem Monat die Rechnung. Die Steuerschuld entsteht Ende April 2023. Der Umsatz ist in die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für April aufzunehmen, die Steuer ist bei monatlichem Voranmeldungszeitraum am 15. Juni 2023 fällig.

Wird die entsprechende Rechnung erst in einem späteren Monat gestellt, so verschiebt sich – ausgenommen beim Reverse Charge gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz – die Steuerschuld um maximal einen Monat (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a).

- **Beispiel**

Stellt der oa Unternehmer A seine Rechnung erst im Mai 2023, so entsteht die Steuerschuld Ende Mai. Die Steuer ist am 15. Juli 2023 fällig.

Sollte die Rechnung erst im Juni ausgestellt werden, würde die Steuerschuld trotzdem bereits Ende Mai 2023 entstehen.

Die Sollbesteuerung ist im Wesentlichen anzuwenden bei

- buchführungspflichtigen Unternehmen,
- anderen Tätigkeiten mit Ausnahme jener der Freiberufler, wenn die Umsätze in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre mehr als 110.000 Euro betragen haben.

1.5.2. Istbesteuerung gemäß § 17

Die Umsatzsteuerschuld entsteht bei der Istbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das **Entgelt vereinnahmt** wurde (Zuflussprinzip), unabhängig vom Zeitpunkt der Erbringung der Leistung.

Die Istbesteuerung gilt zwingend für bestimmte Versorgungsunternehmen und darüber hinaus für alle jene Tätigkeiten, auf welche die Sollbesteuerung keine Anwendung findet:

- Unternehmer, die der Art nach eine freiberufliche Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG ausüben (wie zB Wissenschaftler, Künstler, Wirtschaftstreuhänder, Schriftsteller), unabhängig von der Höhe ihrer Umsätze und der Rechtsform, in der das Unternehmen betrieben wird,
- nicht buchführungspflichtige Unternehmen,
- Umsätze aus anderen Tätigkeiten, wenn diese in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre maximal 110.000 Euro betragen haben.

In aller Regel birgt die Anwendung der Istbesteuerung für den Unternehmer einen Liquiditätsvorteil, da er – im Unterschied zur Sollbesteuerung – die Umsatzsteuer erst an das Finanzamt abführen muss, wenn sie tatsächlich vereinnahmt wurde.

1.5.3. Übergang der Steuerschuld

Schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, entsteht die Steuerschuld für vereinbarte Entgelte mit Ablauf des Kalendermonats der Leistungserbringung. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs 1 zweiter Satz – bei verspäteter Rechnungsausstellung um einen Kalendermonat (§ 19 Abs 2 Z 1). Der Zeitpunkt des Übergangs der Steuerschuld richtet sich nach dem Entstehen der Steuerschuld beim Leistenden. Unterliegt der Leistende der Istbesteuerung, entsteht in den Fällen des § 19 Abs 1a die Steuerschuld nach § 19 Abs 2 Z 1 lit b entweder bereits mit Ablauf des Kalendermonats der Leistungserbringung oder – bei verspäteter Rechnungslegung – einen Monat später.¹¹

1.5.4. Anzahlungen

Wird Entgelt vereinnahmt, bevor die Leistung erbracht wurde, so kommt die sogenannte „**Mindest-Istbesteuerung**“ zur Anwendung (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a letzter Satz):

Ausschlaggebend für das Entstehen der Steuerschuld ist in diesem Fall der Zeitpunkt der **Vereinnahmung des Entgeltes**. Das gilt auch für Unternehmer, für die grundsätzlich das Soll-System zur Anwendung gelangt.

Zu beachten ist hierbei, dass in der Schlussrechnung die Nettoanzahlungen vom gesamten Nettobetrag abgezogen werden. Die Umsatzsteuer darf nur vom Differenzbetrag ausgewiesen werden, da ansonsten die Steuerschuld für die Anzahlungen ein weiteres Mal entsteht (Steuerschuld kraft Rechnungslegung).

1.5.5. Optionsmöglichkeit

Sollte ein unter die Istbesteuerung fallendes Unternehmen die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bevorzugen, besteht nach § 17 Abs 1 und Abs 2 die Möglichkeit, zur Sollbesteuerung zu optieren (Ausnahme: Versorgungsbetriebe). Dazu ist ein Antrag an das zuständige Finanzamt zu stellen und spätestens bis zum Abgabetermin der ersten UVA für den neuen Veranlagungszeitraum (meist das neue Kalenderjahr) einzubringen.¹²

1.6. Die rechtzeitige Abfuhr der Umsatzsteuer beim Finanzamt

IdR hat ein Unternehmer eine monatliche UVA beim zuständigen Finanzamt elektronisch einzureichen.

Für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht höher als 100.000 Euro waren, gilt das **Kalendervierteljahr** als Voranmeldungszeitraum (§ 21 Abs 2).

In der UVA wird die zu entrichtende Vorauszahlung bzw das sich aufgrund eines Vorsteuerüberhangs ergebende Guthaben für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum berechnet.

¹¹ Vgl *Berger/Pirklbauer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} (Stand 1.12.2021) § 19 Rz 140 ff.

¹² Vgl WKO, Soll- und Istbesteuerung (Stand 1.4.2021), http://wko.at/service/steuern/Soll-_und_Istbesteuerung.html.

Bis zum 15. des zweitfolgenden Monats ist die UVA beim zuständigen Finanzamt einzureichen und die Umsatzsteuer abzuführen (§ 21).

- **Beispiel**

Lieferung und Rechnung im Mai 2023, Zahlung im August 2023

Sollbesteuerung: Steuerschuld entsteht mit Ende Mai 2023, UVA und Umsatzsteuer haben bis spätestens 15. Juli 2023 beim Finanzamt einzulangen.

Istbesteuerung: Steuerschuld entsteht mit Ende August 2023, UVA und Umsatzsteuer haben bis spätestens 15. Oktober 2023 beim Finanzamt einzulangen.

Darüber hinaus ist jeder Unternehmer grundsätzlich¹³ verpflichtet, eine jährliche Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt einzureichen, worüber dieses mittels Bescheid abspricht.¹⁴

2. Die Reverse-Charge-Regelung

2.1. Allgemeines

Wie unter 1.1. dargestellt, wird die Umsatzsteuer im Regelfall von demjenigen Unternehmer geschuldet, der die Leistung erbringt (bzw eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausstellt).

Abweichend von dieser allgemeinen Vorschrift wurde bei **reinen Unternehmergeschäften** in bestimmten Fällen die Überwälzung der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung festgelegt. Grund für diese Ausnahmeregelungen ist die Sicherung des Steueraufkommens in besonders lückenhaften Bereichen des Steuerrechts.

Für diese Umkehr der Steuerschuld hat sich in der Praxis der Begriff „**Reverse Charge**“ etabliert.

Die Anwendung des Reverse-Charge-Systems weist im Verhältnis zur regulären umsatzsteuerrechtlichen Abwicklung bestimmte Besonderheiten auf (zB hinsichtlich Rechnungsstellung, Aufzeichnungspflichten), auf die in den folgenden Kapiteln näher eingegangen wird.

Beachte

Bei Leistungen eines Unternehmers an einen privaten Empfänger kommt die Umkehr der Steuerschuld **nie** zur Anwendung! Sie gilt nur bei Geschäften zwischen Unternehmern.

¹³ Ein Kleinunternehmer, dessen Nettoumsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 35.000 Euro nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, ist von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich (§ 21 Abs 6).

¹⁴ Vgl *Beiser, Steuern*²⁰ (2022) Rz 657.

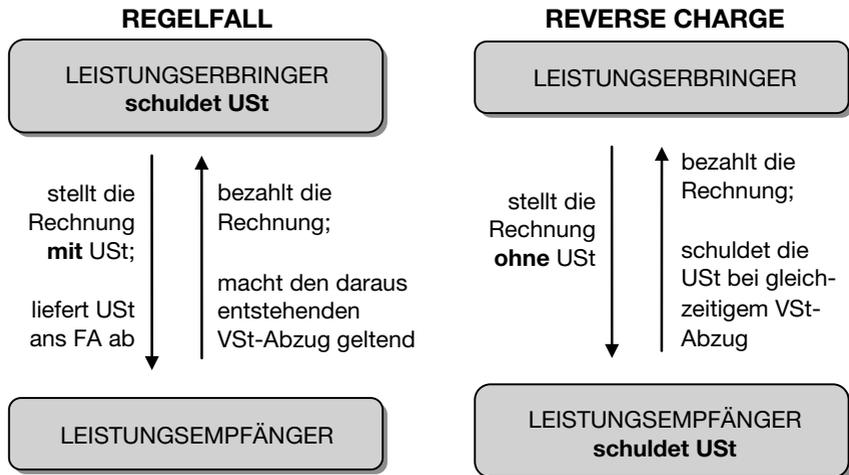


Abb 1: Reguläres Verfahren vs Reverse Charge

2.2. Überblick über die Entwicklung des Reverse-Charge-Systems in Österreich

2.2.1. Einführung der Steuerschuldumkehr mit dem EU-Beitritt Österreichs

Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union im Jahr 1995 wurde durch die 6. Richtlinie des Europäischen Rates (RL 77/388/EWG¹⁵) das Reverse-Charge-System in die nationale Rechtsordnung aufgenommen, was zu einer Systemänderung im österreichischen UStG führte.

Die maßgeblichen Vorschriften über die Bestimmung des Steuerschuldners¹⁶ enthielt Art 21 der 6. EG-RL¹⁷. Dieser besagte, dass die Steuer bei Leistungen grundsätzlich von demjenigen geschuldet wird, der den steuerpflichtigen Umsatz bewirkt hat. Davon abweichend geht die Steuerschuld in den Fällen

- der Katalogleistungen iSd § 3a Abs 10 und
- der innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen iSd Art 3a BMR

auf den Empfänger der Leistung über.¹⁸

Mit Hilfe des sog **Reparaturgesetzes 1995**¹⁹, welches am 6.1.1995 in Österreich in Kraft trat, wurde Art 21 der 6. EG-RL in das nationale Recht (§ 19 UStG und Art 19 BMR) transferiert.

¹⁵ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (RL 77/388/EWG; 6. EG-RL); siehe ABI L 145 vom 13.6.1977 S 1.

¹⁶ Zur Definition des Steuerschuldners und der Regelung der Entstehung der Steuerschuld durch die 6. EG-RL siehe Schwab in Ecker/Eppl/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer V (54. Lfg 2017) § 19 allg Anm 1 ff.

¹⁷ Nunmehr Art 193 MwStSyst-RL (2006/112/EG).

¹⁸ Vgl Khun/Rief, Generelles Reverse-Charge – pro und contra, SWK 22/1995, A 477.

¹⁹ Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (BGBl 1995/21).