
Die Umsatzsteuer

I. Charakterisierung

A. Rechtsgrundlagen

Ein einheitliches Mehrwertsteuersystem ist eine wesentliche Voraussetzung für einen funktionierenden Binnenmarkt. Daher schreibt die EU den Mitgliedstaaten ihr Mehrwertsteuersystem in der **Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem** (Stand der angepassten Version 1. 7. 2022) detailliert vor. Die Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten ist im Wesentlichen auf die Steuersätze beschränkt, wobei der Normalsteuersatz mindestens 15 % betragen muss. Die Richtlinie enthält Regelungen für die grenzüberschreitende Umsatzbesteuerung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes. Die Bestimmungen der Binnenmarktrichtlinie bauen auf dem „Bestimmungslandprinzip“ auf. Dieses Prinzip soll später durch das „Ursprungslandprinzip“ ersetzt werden (Einzelheiten zu diesen Prinzipien vgl unten). Mit der generellen Umstellung auf das Ursprungslandprinzip ist aber in naher Zukunft nicht zu rechnen.

Mit dem UStG 1994 wurde das österreichische Umsatzsteuerrecht an das Mehrwertsteuerrecht der EU angepasst. Die Umsetzung der Binnenmarktrichtlinie (BMR) in nationales Recht erfolgte aufgrund des Übergangscharakters nicht durch Einarbeitung in die einzelnen Bestimmungen des UStG, sondern in einem eigenständigen Anhang. Dieser ist nicht in Paragraphen, sondern in Artikel (Art) gegliedert. Dabei modifiziert ein Artikel den entsprechenden Paragraphen für den Binnenmarkt (zB Art 7 BMR modifiziert die Bestimmungen des § 7). §-Angaben und Art-Angaben in diesem Kapitel beziehen sich auf das UStG 1994.

Als Auslegungsbehelf können die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 herangezogen werden.

Hinweis:

Aufgrund der derzeitigen **Übergangssituation** ist das Umsatzsteuerrecht, das Unternehmer ja täglich richtig anwenden können sollten, kompliziert und unübersichtlich. Da überdies das Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten nur „harmonisiert“ und nicht vereinheitlicht ist, bestehen zu zahlreichen Detailfragen in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Auffassungen, sodass bei grenzüberschreitenden Umsätzen auch innerhalb der EU die umsatzsteuerlich „richtige“ Vorgangsweise außer in Standardfällen bei Steuerberatern im Ausland erfragt werden muss. Überdies versuchen einzelne Mitgliedstaaten durch bürokratische Hürden, Unternehmern aus anderen Mitgliedstaaten diesen zustehende Vorsteuern vorzuenthalten oder die Auszahlung zumindest zu verzögern.

B. System und Bedeutung

Die Umsatzsteuer (USt) gehört in Österreich neben der Einkommensteuer zu den aufkommensmäßig bedeutendsten Steuern. Die USt ist eine **Sachsteuer**, dh, sie ist unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen.

Vom Ziel her ist die USt eine **Verbrauchssteuer**. Besteuert werden soll der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen durch den Endverbraucher und somit letztlich die **Einkommensverwendung**. Nicht belastet werden soll der Verbrauch durch Unternehmen, die ja mit ihrer Tätigkeit wieder Güter und Dienstleistungen für Endverbraucher herstellen. Da die USt vom Unternehmer abzuführen ist, während sie den Endverbraucher belasten soll, zählt sie zu den **indirekten Steuern**.

Damit Unternehmer nicht bei jedem Umsatz prüfen müssen, ob es sich beim Kunden um einen anderen Unternehmer, der Leistungen für sein Unternehmen bezieht (und somit keine USt zahlen soll), oder um einen Endverbraucher (der USt zahlen soll) handelt, wird die USt idR bei jedem Umsatzakt vorgeschrieben, egal, wer der Leistungsempfänger ist. Ausnahmen ergeben sich zur Vermeidung von Missbrauch, bei der sich Unternehmer eine Steuer als Vorsteuer erstatten lassen, die der andere Unternehmer nicht abgeführt hat. Von der Gesetzestchnik her ist die USt also eine **Verkehrsteuer**. Um dem Ziel gerecht zu werden, können Unternehmer die bezahlte USt für Leistungen für ihr Unternehmen als **Vorsteuer** „zurückholen“. Das System der Umsatzsteuer wird daher auch Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug genannt.

Dieses „Zurückholen“ sei an einem vereinfachten Beispiel dargestellt:

.....

Beispiel:

Der Produzent A liefert einen Schreibtisch an den Möbelhändler B. Der Schreibtisch kostet netto € 1.000. B muss A die € 1.000 + € 200 USt = € 1.200 zahlen. Der Produzent A schuldet dem Finanzamt aus diesem Vorgang € 200 (sofern er keine Vorsteuer aus eigenen Einkäufen geltend machen kann). Der Händler B will am Schreibtisch € 500 (Kosten und Gewinn) verdienen. Er verkauft den Schreibtisch also um € 1.500 + € 300 USt = € 1.800. B muss an das Finanzamt nicht € 300, die er als USt in Rechnung gestellt hat, abführen. Er kann die € 200 USt, die er selbst an den Produzenten gezahlt hat, als „Vorsteuer“ von den € 300 USt, die er in Rechnung gestellt hat, abziehen und führt € 100 an das Finanzamt ab. Im wirtschaftlichen Ergebnis hat der Konsument (= Endverbraucher) die gesamte USt gezahlt. Wer sie letztlich trägt, hängt von den Marktverhältnissen ab.

.....

Hinweis:

Es wird also auf jeder Unternehmensstufe USt vom „Mehrwert“ abgeführt. Daher wird die USt häufig auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet.

C. Bestimmungs- und Ursprungslandprinzip

Der österreichischen USt sollen nur „österreichische Umsätze“ unterliegen (**Territorialitätsprinzip**). Was österreichische Umsätze sind, ist aber nicht immer leicht zu bestimmen. Liefert beispielsweise ein österreichischer Unternehmer einem kanadischen Abnehmer eine Ware, ist nicht von vornherein klar, ob ein österreichischer oder ein kanadischer Umsatz vorliegt.

Entsprechend dem Verbrauchsteuercharakter sollen nur Waren und Dienstleistungen, die **in Österreich verbraucht** werden, der österreichischen USt unterliegen, egal, ob ein inländischer oder ein ausländischer Unternehmer die Umsätze tätigt. Im obigen Beispiel werden die Waren nicht im Inland „verbraucht“. Die ausgeführten Waren müssen also von der inländischen USt entlastet (technisch geschieht dies durch die „Befreiung für Ausfuhrlieferungen“ unter Beibehaltung des Vorsteuerabzuges) und stattdessen mit der kanadischen USt belastet werden. Werden dagegen die oben erwähnten Waren von Kanada nach Österreich importiert, werden sie mit der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) belastet und, soweit in Kanada ein vergleichbares USt-System angewandt wird, dort steuerfrei gestellt.

Dieses System wird als „**Bestimmungslandprinzip**“ bezeichnet. Bei unterschiedlichen Steuersätzen in den verschiedenen Herkunftsstaaten hat das Bestimmungslandprinzip den Vorteil, dass alle Verbräuche in einem Land denselben Steuersätzen unterliegen, unabhängig davon, woher die Waren kommen. Das Bestimmungslandprinzip entspricht dem theoretischen Konzept einer USt als Verbrauchsteuer,

erfordert aber einen hohen Verwaltungsaufwand und Grenzkontrollen. Dies ist mit einem europäischen Binnenmarkt nicht vereinbar. Daher strebt die EU (intern) den Übergang zum „**Ursprungslandprinzip**“ an. Danach sollen Lieferungen und Dienstleistungen unabhängig davon, wo sie „verbraucht“ werden, dort der USt unterliegen, wo sie ihren Ursprung haben (herkommen). Während einer Übergangszeit, deren Ende aus derzeitiger Sicht nicht absehbar ist, gilt für innergemeinschaftliche Umsätze eine Mischung aus Bestimmungslandprinzip und Ursprungslandprinzip. Im Wesentlichen gilt das Ursprungslandprinzip für Lieferungen im privaten Reiseverkehr und das Bestimmungslandprinzip für Lieferungen an „Unternehmer“.

Beispiel:

Ein Wiener Konsument kauft in einem Wiener Geschäft ein Sakko eines italienischen Erzeugers. Bei der Lieferung des Erzeugers an den österreichischen Händler gilt das Bestimmungslandprinzip. Demgemäß wird die Ware mit österreichischer und nicht mit italienischer USt belastet.

Kauft der Wiener das Sakko während eines Italienaufenthaltes in Mailand, gilt das Ursprungslandprinzip; das Sakko bleibt mit italienischer USt belastet und wird in Österreich nicht mehr besteuert.

In territorialer Hinsicht sind zu unterscheiden:

- **Inland** ist das österreichische Bundesgebiet; alles andere ist Ausland.
- Das **Gemeinschaftsgebiet** umfasst die Gebiete aller Mitgliedstaaten der EU einschließlich Österreich (auch Monaco, Azoren, Balearen, Madeira ...).
- **Übriges Gemeinschaftsgebiet** ist das Gebiet aller Mitgliedstaaten außer Österreich (bzw einem anderen gerade betrachteten Mitgliedstaat).
- **Drittlandsgebiet** ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Dazu gehören unter anderem auch Andorra, die Färöer Inseln, Jersey, Guernsey, die Kanarischen Inseln, San Marino, der Vatikan

Hinweis:

Innergemeinschaftlicher (ig) Handel ist die Lieferung von einem Mitgliedstaat der EU in einen anderen Mitgliedstaat. Als Binnenmarkt gilt der Markt innerhalb des Gemeinschaftsgebietes.

II. Die Steuerpflicht

A. Überblick

Um den oben dargelegten Intentionen gerecht zu werden, kennt das UStG neben einem **Haupttatbestand** verschiedene **Ergänzungstatbestände** (§ 1 Abs 1), die zu einer USt-Pflicht führen können. Diese werden durch die Binnenmarktregelung noch erweitert (zum Binnenmarkt siehe weiter unten).

Umsatzsteuerpflichtig sind:

- **Lieferungen und sonstige Leistungen**, die ein **Unternehmer** im **Inland** gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (Haupttatbestand);
- **der Eigenverbrauch** des Unternehmers im Inland;
- **die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet** in das Inland.

Daneben kann die Umsatzsteuerschuld auch ohne Umsatzakt ausschließlich kraft Rechnung entstehen (§ 11 Abs 12 und 14).

B. Der Steuerpflichtige (der Unternehmer)

1. Definition des Unternehmers

Im Regelfall unterliegen nur Unternehmer der USt. Auch einen Vorsteuerabzug können idR nur Unternehmer geltend machen. Eine wichtige Frage ist somit, wer Unternehmer idS UStG ist.

Kurzdefinition: **Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung selbständig ausübt.**

Hinweis:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. ... Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“ (§ 2 Abs 1 UStG)

Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gelten zB auch die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände sowie die Tätigkeit des Bundes, soweit sie in der Duldung der Benützung oder der Übertragung der Eisenbahninfrastruktur besteht.

Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt die Tätigkeit von öffentlich-rechtlichen Funktionären und Liebhaberei. (§ 2 Abs 5 Z 1 UStG)

Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art gelten stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Müllbeseitigungsanstalten, Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ... (§ 2 Abs 3).

Umsatzsteuerliche „Unternehmer“ können

- natürliche Personen,
- juristische Personen,
- Personengesellschaften,
- nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse (zB ARGE, Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Mit Eigentumsgemeinschaft)

sein, wenn sie **nach außen in Erscheinung treten**. Keine Unternehmer (und damit nicht vorsteuerabzugsberechtigt) sind zB reine Holdinggesellschaften.

Hinweis:

Der Unternehmerbegriff des UStG ist somit einerseits weiter als jener der betrieblichen Einkunftsarten im EStG. Er umfasst zusätzlich insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Andererseits sind zB die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht erfasst (Ausnahmen Rz 184 UStR 2000).

2. Unternehmensbegründende Tätigkeiten

Tätigkeit bedeutet das Erbringen von Lieferungen oder sonstigen Leistungen. Dies kann in

- einer **aktiven Betätigung** (zB Warenlieferung, Reparaturleistung), aber auch in
- **Duldungsleistungen** (zB Gestattung der Verwertung von urheberrechtlich geschützten Werken) oder **Unterlassungsleistungen** (zB Verzicht auf Mietrecht gegen eine Ablöse) bestehen.

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt ein nach außen erkennbares Tätigwerden, um später Umsätze zu erzielen. Damit besteht bereits in der Vorbereitungsphase einer Gesellschaft das Recht zum Vorsteuerabzug. Dies ist allerdings dann nicht gegeben, wenn ein Gegenstand zuerst für private Zwecke angeschafft und erst später zur Einnahmenerzielung verwendet wird.

Hinweis:

Eine **Kapitalgesellschaft** wird bereits vor ihrer Eintragung in das Firmenbuch als Steuersubjekt angesehen (Vorgesellschaft), wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen ist und eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit entfaltet wird. Als umsatzsteuerlicher Unternehmer ist in solchen Fällen nicht die Vorgesellschaft, sondern die erst später existent werdende Kapitalgesellschaft selbst anzusehen. Auch Vorleistungen an die sog Vorgründungsgesellschaft (bis zum Abschluss des schriftlichen Gesellschaftsvertrages) können der künftigen Kapitalgesellschaft zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erbracht wurden.

3. Selbständigkeit

Natürliche Personen sind nicht selbständig, wenn sie eine Tätigkeit in ihrer Eigenschaft als Arbeitnehmer für ihren Arbeitgeber ausüben („den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind“ – § 2 Abs 2 Z 1). Arbeitnehmer können aber neben der nichtselbständigen Tätigkeit für den Arbeitgeber zusätzlich selbständig tätig sein.

Juristische Personen sind nicht selbständig, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie keinen eigenen Willen haben (**Organschaft**). Die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Organschaft sind die

- finanzielle (Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft von grundsätzlich über 75 %),
- wirtschaftliche (enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Tätigkeit der Organgesellschaft mit der Tätigkeit des Organträgers) und
- organisatorische (Mitglieder der Geschäftsführung des Organträgers in der Geschäftsführung der Organgesellschaft)

Eingliederung.

Hinweis:

§ 2 Abs 2 Z 2 stellt nach wie vor auf die sog Organschaft ab. Diese wurde in der KSt seit 2005 durch die Gruppenbesteuerung ersetzt. Daher gelten in der KSt und der USt unterschiedliche Konzepte für Unternehmensgruppen.

Beispiel:

Die Coppa-Produktions-GmbH (CPG) besitzt 100 % der Anteile an der Coppa-Handels-GmbH (CHG), die die Produkte der Muttergesellschaft vertreibt. Ein Geschäftsführer der CPG ist zugleich Geschäftsführer der CHG.

Die CHG ist finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die CPG eingegliedert und daher nicht selbständig, sondern eine umsatzsteuerliche Organgesellschaft der CPG. Die CHG ist kein Unternehmer iSd UStG, daher muss sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen abgeben. Die Umsätze und Vorsteuern der CHG werden direkt bei der CPG erfasst. Lieferungen und Leistungen zwischen diesen beiden Gesellschaften sind nicht steuerbare Innenumsätze, weil ein vom Leistungserbringer unterschiedlicher Leistungsempfänger fehlt.

Die Wirkungen der Organschaft sind **auf das Inland beschränkt**. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer (§ 2 Abs 2 Z 2).

Beispiel (Fortsetzung):

Die oben dargestellte CPG besitzt in Deutschland die CHGD, eine weitere Vertriebsgesellschaft, die ebenfalls finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in die CPG eingegliedert ist.

Grundsätzlich ist die CHGD eine Organgesellschaft der CPG. Allerdings sind die Wirkungen der Organschaft auf das Inland beschränkt. Daher ist die CHGD als (selbständiger) Unternehmer zu behandeln, der auch eventuelle umsatzsteuerliche Pflichten in Österreich selbständig wahrnehmen muss. Lieferungen und sonstige Leistungen zwischen diesen Unternehmen sind grundsätzlich steuerbar (soweit der Ort der Leistung in Österreich liegt).

4. Nachhaltigkeit

Nachhaltig ist eine **aktive Betätigung**, wenn

- eine länger dauernde Tätigkeit vorliegt oder
- wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses wiederholt wird (innerer Zusammenhang zwischen einzelnen Tätigkeiten) oder
- Wiederholungsabsicht besteht (nachweisbar zB durch den Aufbau einer betrieblichen Infrastruktur).

Duldungs- und Unterlassungsleistungen begründen Nachhaltigkeit, wenn sie auf die Erzielung dauernder Einnahmen gerichtet sind.

Beispiel:

Die Veräußerung eines Patentes eines privaten Erfinders gegen einen einmaligen Betrag löst keine USt-Pflicht aus, dagegen unterliegt die Verwertung eines Urheberrechts gegen laufende Einnahmen der USt.

5. Einnahmenerzielung

Eine nachhaltige, selbständig ausgeübte Tätigkeit begründet nur dann die Unternehmereigenschaft, wenn sie der Erzielung von Einnahmen dient.

Weil jemand, der zB einen Reitstall hobbymäßig betreibt und ständig mehr Ausgaben als Einnahmen hat, sich sein Hobby uU aufgrund des Vorsteuerabzugs erheblich billiger gestalten könnte, sind Betriebe, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lassen, vom Vorsteuerabzug ausgenommen. Man spricht in diesem Fall von „Liebhaberei“ (§ 2 Abs 5).

Grundsätzlich gelten die Ausführungen im **Liebhaberei-Erlass** zur Abgrenzung von Liebhaberei und unternehmerischer Tätigkeit auch für die USt (siehe Steuerrecht I – ESt). Allerdings kann umsatzsteuerlich Liebhaberei nur bei Betätigungen, die ein besonderes „Naheverhältnis“ zur Lebensführung des Steuerpflichtigen vermuten lassen (zB Amateursport, Pferdezucht, Sammlertätigkeit, Oldtimervermietung, Reiseschriftsteller und Ähnliches – § 1 Abs 2 Liebhaberei-VO), und bei der Bewirtschaftung von Eigenheimen etc vorliegen. Bei erwerbs-/berufstypischen Tätigkeiten (insbesondere gewerbliche und freiberufliche Tätigkeit – § 1 Abs 1 Liebhaberei-VO) liegt umsatzsteuerlich auch dann keine Liebhaberei vor, wenn sich herausstellt, dass in der Totalperiode ein Verlust erwirtschaftet wird (anders als im Einkommensteuerrecht). Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich (§ 2 Abs 1 Liebhaberei-VO).

6. Das Unternehmen

Das umsatzsteuerliche Unternehmen umfasst stets die **gesamte unternehmerische Tätigkeit** des Unternehmers, egal ob im In- oder im Ausland. Ein Unternehmer kann daher umsatzsteuerlich immer nur ein Unternehmen besitzen. Dies gilt auch dann, wenn die einzelnen Zweige der unternehmerischen Tätigkeit völlig verschiedener Art sind.

Beispiel:

Der in Baden wohnhafte Inhaber einer Badener Rechtsanwaltskanzlei besitzt außerdem in Wien einen Installationsbetrieb und ein (zu keinem der beiden Betriebe gehörendes) Mietshaus in Linz. Sein Unternehmen umfasst alle drei Zweige unternehmerischer Tätigkeit. Erbringt der Wiener Installationsbetrieb Leistungen für das Linzer Mietshaus, so liegen Innenumsätze vor, die nicht der USt unterliegen.

Gehört dem Unternehmer das Mietshaus in Linz nicht allein, sondern gemeinsam mit seiner Ehegattin, so bildet das Mietshaus ein eigenes Unternehmen, da ein anderer Unternehmer, nämlich die Miteigentumsgemeinschaft vorliegt.

Konsequenzen aus dem Prinzip der Unternehmenseinheit:

- Wechselseitige Leistungen zwischen den Betrieben eines Unternehmers sind nicht steuerbare **Innenumsätze**.
- Für das gesamte Unternehmen sind nur **eine USt-Voranmeldung** und **eine Umsatzsteuererklärung** abzugeben.

Steuerbar ist eine Tätigkeit eines Unternehmers nur, wenn sie im Rahmen des Unternehmens ausgeübt wird, dh nicht der Privatsphäre des Unternehmers zuzuordnen ist.

C. Der Steuergegenstand (Umsätze)

1. Grundsätze

Der USt unterliegen

- Lieferungen und sonstige Leistungen (= **Leistungen**),
- die ein **Unternehmer** (vgl oben) im **Rahmen seines Unternehmens**

- im **Inland** (= österreichisches Bundesgebiet)
- **gegen Entgelt** ausführt (§ 1 Abs 1 Z 1).

a. Begriff der Leistung

Eine **Leistung** kann eine **Lieferung** oder eine **sonstige Leistung** sein. Während man unter **Lieferung** die **Verschaffung der Verfügungsmacht** über einen Gegenstand versteht (§ 3 Abs 1 UStG), sind **sonstige Leistungen** alle Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3a Abs 1).

b. Entgeltlichkeit

Eine Leistung unterliegt nur dann der USt, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt wird, dh, wenn ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch vorliegt. Ein **Leistungsaustausch** setzt voraus:

- zwei Beteiligte (Leistender und Leistungsempfänger);
- zwei Leistungen (Leistung und Gegenleistung, die nicht notwendigerweise in Geld bestehen muss);
- innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung.

Gefordert ist eine **wechselseitige finale Beziehung** zwischen Leistung und Gegenleistung: Die Leistung wird erbracht, um die Gegenleistung zu erhalten, aber auch die Gegenleistung wird erbracht, um die Leistung zu erhalten.

Kein Leistungsaustausch findet beispielsweise bei Innenumsätzen (es fehlt der vom Unternehmer verschiedene Empfänger), beim (echten) Schadenersatz, bei echten Subventionen (Subvention wird nicht für bestimmte Leistung des Subventionsempfängers gezahlt) oder bei einer Schenkung (keine Gegenleistung) statt. Einlagen in eine Gesellschaft (gegen Gewinnbeteiligung) gelten nicht als Leistungsaustausch, sondern als Leistungsvereinigung.

c. Einheitlichkeit der Leistung

Gegenstand der USt ist die einzelne einheitliche Leistung. Ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darf für Zwecke der USt nicht in einzelne Bestandteile aufgeteilt werden. Ob mehrere Leistungen Elemente einer einheitlichen Leistung oder aber selbständige Leistungen sind, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu entscheiden. Nach diesem Grundsatz kann eine Leistung nur entweder Lieferung oder sonstige Leistung sein.

Unselbständige Nebenleistungen (zB Transport, Verpackung, Montage) teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. Nach der Definition des EuGH ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Beispiel 1:

Ein Holzhändler verkauft Brennholz und transportiert es zum Abnehmer. Die Holzlieferung stellt die Hauptleistung dar. Sie unterliegt dem begünstigten Steuersatz von 13 % (Anlage 2 zu § 10 Abs 3). Die Beförderung des Brennholzes würde als selbständige Leistung dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegen, als Nebenleistung ist sie jedoch wie die Hauptleistung mit 13 % zu besteuern. Lässt der Abnehmer das Holz von einem Frachtführer abholen, dann ist er Empfänger von zwei Hauptleistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.

Beispiel 2:

Bei einem All-inclusive-Angebot im Fremdenverkehr können Tischgetränke (bis zu einem Einkaufswert von 5 % des Pauschalangebotes), Begrüßungsgetränke sowie die Bereitstellung von Sporteinrichtungen als unselbständige Nebenleistungen betrachtet werden (Rz 1373 UStR 2000).

Ausnahmen vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistungen:

- die Lieferung von **Wärme** unterliegt auch als Nebenleistung zur Vermietung und Verpachtung dem Normalsteuersatz von 20 % (§ 10 Abs 2 Z 4 lit a);
- bei **Sachgesamtheiten** (zB Geschenkkörbe, Aufenthalt in Tenniscamp, Beherbergungsleistungen mit Verpflegung) sind das Entgelt aufzuteilen und die Teile mit dem entsprechenden Steuersatz zu versteuern;
- die mit der Wohnung vermietete **Garage** ist eine zweite Hauptleistung und unterliegt dem Normalsteuersatz;
- bei Veräußerung eines Unternehmens (oder Teilbetriebes) ist das Entgelt aufzuteilen (§ 4 Abs 7).

2. Lieferungen

a. Definition

Eine Lieferung ist die **Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand** (§ 3 Abs 1). „Gegenstände“ sind neben körperlichen Gegenständen auch Wirtschaftsgüter, die im Verkehr wie körperliche Sachen umgesetzt werden (zB Gas, Strom).

Die **Verfügungsmacht** kann durch körperliche Übergabe, durch Zeichen oder durch Übergabe handelsrechtlicher Traditionspapiere (Lagerschein, Ladeschein oder Konnossement) erfolgen.

Hinweis:

Die **Verfügungsmacht** wird auch verschafft, wenn eine Ware unter Eigentumsvorbehalt verkauft wird. Bei einer Sicherungsübereignung verbleibt die Verfügungsmacht beim Schuldner (keine Lieferung).

Umfasst eine Leistung sowohl Elemente einer Lieferung als auch Elemente einer sonstigen Leistung, kann eine **Werklieferung** oder eine **Werkleistung** vorliegen. Überwiegen die Elemente der Lieferung, liegt eine Werklieferung vor, die nach den Regeln für Lieferungen zu behandeln ist (Lieferort). Überwiegt die sonstige Leistung, so liegt eine Werkleistung vor, die wie eine sonstige Leistung zu behandeln ist. Die Abgrenzung erfolgt danach, ob der Unternehmer (auch) einen **Hauptstoff** liefert oder nur **Zutaten oder sonstige Nebensachen**. Ein Hauptstoff macht das Wesen des Gegenstandes aus, das Fehlen von Nebensachen lässt das Wesen unangetastet. In Zweifelsfällen sind der Wille der Beteiligten und die Verkehrsauffassung maßgebend, nicht das Wertverhältnis.

Beispiel:

Fertigung eines Maßanzuges. Liefert der Schneidermeister auch den Anzugstoff, liegt eine Werklieferung vor. Beschafft der Kunde selbst den Stoff, während der Schneider nur die Knöpfe, Zwirn etc beistellt, dann handelt es sich um eine Werkleistung.

Ein häufiger Anwendungsfall der Werklieferung ist die **Montagelieferung**. Erstreckt sich der einheitliche Auftrag auf die Lieferung und Montage eines Gegenstandes (zB Maschinenanlage), liegt eine einheitliche Werklieferung vor, die nicht in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung gespalten werden kann. Die Montagelieferung ist erst mit dem fertigen Werk abgeschlossen, dort wird die Verfügungsmacht verschafft (Bedeutung für den Ort der Lieferung).

Einer Lieferung gegen Entgelt **gleichgestellt** ist die **Entnahme eines Gegenstandes** durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für

- Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- den Bedarf seines Personals, sofern keine bloßen Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert (€ 40 netto p.a.) und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Bezieht ein Unternehmer für sein Unternehmen Leistungen, kann er die dabei anfallende USt als Vorsteuer abziehen. Verwendet er diese Leistungen später für unternehmensfremde Zwecke (zB privater Bedarf), würden die Leistungen verbraucht, ohne dass dafür USt bezahlt worden wäre. Der Unternehmer soll aber als Konsument anderen Konsumenten gleichgestellt sein. Daher werden die für unternehmensfremde Zwecke verwendeten Leistungen einem „normalen“ Umsatz gleichgestellt. Derselbe Grundgedanke gilt für die anderen „gleichgestellten“ Tatbestände. Eine Besteuerung der Entnahme erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** berechtigt haben (§ 3 Abs 2).

.....
Beispiel:

Eine Unternehmerin schenkt einer Bekannten einen PC aus dem Betriebsvermögen ihres Unternehmens und entnimmt einen Pkw. Steuerpflichtig ist nur das Verschenken des PC, da bei der Anschaffung des Pkw üblicherweise kein VSt-Abzug geltend gemacht werden konnte.

.....

Wird eine einer Leistung gleichgestellte Entnahme für das Unternehmen eines anderen Unternehmers getätigt, so kann dem Empfänger die USt gesondert in Rechnung gestellt werden. Der Empfänger kann die USt dann – soweit alle Voraussetzungen erfüllt sind – als Vorsteuer abziehen (§ 12 Abs 15). Dasselbe gilt für die gleichgestellten sonstigen Leistungen (siehe unten).

.....
Beispiel:

Der Vater schenkt seinem Sohn das gesamte Unternehmen. Der Vorgang gilt als Entnahme des Unternehmens (durch den Vater) und wird damit einer Lieferung gleichgestellt. Wird der Sohn zum Unternehmer, kann er die USt als Vorsteuer abziehen (sofern der Vater sie in Rechnung stellt).

.....

b. Ort der Lieferung

Die Bestimmung des Ortes der Lieferung ist wichtig, weil nur in Österreich ausgeführte Lieferungen in Österreich steuerbar sind (Territorialitätsprinzip).

Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der **Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht** befindet (§ 3 Abs 7). Liegt der Ort, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird, im Ausland, unterliegt die Lieferung nicht der österreichischen USt (sie ist nicht steuerbar) – dafür aber wahrscheinlich der USt am Lieferort.