MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH CAMPUS 02

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen in der Europäischen Union bei der Knapp AG

Betreuer:

FH-Prof. Mag. Peter Meiregger, StB

vorgelegt von:

Julia Hirschmann, BA (1810532011)

Graz, 23. April 2020

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 23. April 2020 Julia Hirschmann, BA, eh

Kurzfassung

Im internationalen Wettbewerb stehen Unternehmen vor immer größeren Herausforderungen, wenn es um die Erfüllung der steuerlichen Pflichten und die Kontrolle der steuerlichen Risiken geht. Dem Begriff Tax Compliance kommt daher immer größere Bedeutung zu.

Der Kooperationspartner dieser Masterarbeit ist die Knapp AG. Der weltweit tätige Konzern bietet effiziente Technologien für Lagerlogistiksysteme an, um im Versand- und Onlinehandel möglichst geringe Lieferzeiten zu ermöglichen.

Aufgrund der internationalen Ausrichtung des Unternehmens müssen täglich komplexe Geschäftsfälle abgewickelt werden. Die Klärung von umsatzsteuerlichen Fragestellungen spielt eine zentrale Rolle, da die Umsatzsteuer aufgrund des hohen Steuersatzes mit enormen Risiken behaftet ist.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht zählen die Anlagen der Knapp AG zu Montagelieferungen, da Gegenstände geliefert und im Anschluss montiert und installiert werden. Innerhalb der Europäischen Union gibt es keine vereinheitlichte Regelung für Montagelieferungen. Aufgrund der Wahlmöglichkeiten der einzelnen Mitgliedstaaten muss bei der Beurteilung von umsatzsteuerlichen Fragen das nationale Recht herangezogen werden.

Da eine ausreichende Dokumentation der umsatzsteuerlichen Behandlung von Montagelieferungen im Unternehmen fehlt, stellt sich die Frage, wie die Montagelieferungen in ausgewählten Ländern der Europäischen Union umsatzsteuerlich zu behandeln sind und wie diese Informationen an andere Abteilungen bzw. andere Unternehmen innerhalb der Knapp-Gruppe zur Verfügung gestellt werden können.

Durch die Anwendung der Methodik der Literaturrecherche wurde ein Excel-Informationstool erarbeitet, das von den Bereichen Beschaffung und Vertrieb zur Erstabklärung von umsatzsteuerlichen Themen verwendet werden soll. Das Tool ermöglicht eine kompakte Darstellung der Informationen zu den einzelnen Ländern und zeigt auf, worauf bei den einzelnen Geschäftsfällen zu achten ist. Dadurch werden Abteilungen erreicht, die mit ihren Entscheidungen teilweise erhebliche, jedoch unbewusste umsatzsteuerliche Auswirkungen auslösen. Die frühe Einbeziehung von umsatzsteuerlichen Aspekten erleichtert eine kostenwahre Kalkulation der Angebote und minimiert steuerliche Risiken.

Obwohl ein Tool nie die gesamte Komplexität der Umsatzsteuer abbilden kann, schafft es ein Bewusstsein für die Probleme in diesem Bereich und trägt dazu bei, dass Fehlentscheidungen vermieden werden. Der Kontakt zum VAT Department wird erleichtert, wodurch noch immer die Kommunikation von Mensch zu Mensch im Vordergrund steht.

Abstract

In international markets, companies are faced with increasing challenges when it comes to fulfilling tax obligations and dealing with tax risks. Therefore, the term tax compliance is becoming more and more important.

The cooperation partner of this master's thesis is the firm Knapp AG. The globally active group offers efficient technologies for warehouse logistics systems to ensure short delivery times in shipping and online trade.

Due to the international focus of the company, complex business cases have to be handled daily. The clarification of sales tax issues plays a central role, as the business is exposed to enormous risk resulting from relatively high sales tax rates.

From a sales tax point of view, the systems of Knapp AG are classified as assembly deliveries, since goods are delivered and subsequently assembled and installed. Within the European Union, there is no uniform regulation for assembly deliveries. Due to the scope for action of the various Member States, national law must be considered when assessing VAT issues.

Since there is insufficient documentation of the VAT treatment of assembly deliveries within the company, the question arises as to how assembly deliveries are to be treated in selected countries of the European Union and how this information can be passed on to other departments.

By applying the methodology of literature research, an Excel information tool was developed which is used by the procurement and sales department for initial clarification on VAT treatment. The tool enables a compact presentation of information for the selected country and shows what to bear in mind for the individual business case. This allows the VAT department to reach departments whose decisions sometimes have significant but unconscious impact on sales tax. The early integration of sales tax aspects into purchasing and sales decisions facilitates a fully costed calculation of quotations and minimises tax risks.

Although a tool can never cover the entire complexity of VAT, it creates an awareness of the problems in this area and thus helps to avoid wrong decisions. Getting in contact with the VAT department is made easier, which still puts the focus on communication from person to person.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung ... 1

1.1 Ausgangssituation und Problemstellung ... 1

1.2 Zielsetzung und Abgrenzung ... 4

1.3 Gang der Untersuchung ... 5

2 Die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen gemäß EU-Recht ... 7

2.1 Der Aufbau des Mehrwertsteuerrechts und dessen Auslegung ... 7

2.1.1 Das Mehrwertsteuerrecht der EU ... 7

2.1.2 Die Grundsätze der Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ... 10

2.1.2.1 Auslegungsmethoden ... 11

2.1.2.2 Rechtsgrundsätze ... 13

2.2 Die Montagelieferung im Mehrwertsteuerrecht der EU ... 18

2.2.1 Die Definition einer Montagelieferung ... 18

2.2.2 Der Ort der Montagelieferung ... 21

2.2.3 Die Festlegung des Steuerschuldners bei Montagelieferungen ... 21

2.2.4 Fazit zum Mehrwertsteuerrecht der EU in Bezug auf Montagelieferungen ... 24

3 Montagelieferungen in ausgewählten Ländern der EU ... 27

3.1 Die Auswahl der zu betrachtenden Länder ... 28

3.2 Die Festlegung der zu erhebenden Informationen ... 29

3.3 Die umsatzsteuerliche Behandlung im jeweiligen Land ... 31

3.3.1 Deutschland ... 31

3.3.2 Italien ... 39

3.3.3 Niederlande ... 45

3.3.4 Spanien ... 49

3.3.5 Frankreich ... 55

3.3.6 Österreich ... 61

3.3.7 Schweden ... 68

3.4 Zusammenfassende Betrachtung der ausgewählten Länder ... 75

4 Die Dokumentation im Informationstool ... 82

4.1 Die Festlegung der Anwendergruppen ... 82

4.2 Der Aufbau des Informationstools ... 83

4.2.1 Die Auswahlkriterien für den User ... 85

4.2.2 Die Ausgabe der Informationen ... 86
4.3 Die Anwendung des Tools anhand eines Praxisfalls ... 91
5 Resümee und Ausblick ... 96
Literaturverzeichnis ... 100

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Die drei Ebenen der Umsatzsteuerfunktion in einem Unternehmen ... 2
Abbildung 2: Schematische Übersicht über die Rechtsquellen des Unionsrechts ... 8
Abbildung 3: Prüfungsschema Montagelieferung gem. EU-Recht ... 20
Abbildung 4: Eingliederung der Umsatzsteuer in den Entscheidungsprozess Procurement und Sales ... 82
Abbildung 5: Konzept des Informationstools ... 84
Abbildung 6: Auswahlkriterien im Informationstool ... 85
Abbildung 7: Informationen zur umsatzsteuerlichen Registrierung der Knapp AG in Spanien ... 87
Abbildung 8: Allgemeine Informationen zur Umsatzsteuer für Schweden ... 89
Abbildung 9: Nationale Auslegung von umsatzsteuerlichen Begriffen in Deutschland ... 90
Abbildung 10: Vertragliche Konstellation eines Praxisfalls ... 91
Abbildung 11: Informationsausgabe Tool im Registerblatt SALES für die KSI ... 92
Abbildung 12: Informationsausgabe zur Bewertung von Zukäufen im Registerblatt SALES ... 93
Abbildung 13: Informationsausgabe Tool im Registerblatt SALES für die KAG ... 94

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Reihung der EU-Länder nach Umsatz ... 28
Tabelle 2: Festlegung der zu erhebenden Informationen ... 29
Tabelle 3: Zusammenfassende Betrachtung der ausgewählten Länder ... 81
Tabelle 4: Die unterschiedlichen Voraussetzungen für das Reverse-Charge-Verfahren für nicht ansässige Leistungserbringer ... 98

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Verträge über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BOI	Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (Kommentare der franz-ö-sischen Behörde)
CGI	Code Général des Impôts (französisches Mehrwertsteuerrecht)
DGT	Dirección General de Tributos (spanische Generaldirektion für Steuern)
DPR	Decreto del Presidente della Repubblica (italienisches Dekret)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
KAG	Knapp AG
KSI	Knapp Systemintegration GmbH
LPF	Livre des procédures fiscales (französische Steuerverfahrensordnung)
ML	Mervärdesskattelag 1994:200 (schwedisches Mehrwertsteuerrecht)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystem-Richtlinie
SNI	Standarden för svensk näringsgrensindelning (Standard für schwedische Unternehmensklassifizierung)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée (französisch für Mehrwertsteuer)
UID-Nummer	Umsatzsteueridentifikationsnummer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
VAT	Value Added Tax = Umsatzsteuer
Wet OB	Wet op de omzetbelasting (niederländisches Mehrwertsteuerrecht)

1 Einleitung

In Zeiten der Internationalisierung und einem stark ansteigenden Versand- und Onlinehandel braucht es effiziente Technologien für Lagerlogistiksysteme, um die Lieferzeiten möglichst gering zu halten. Die Knapp AG ist ein führender Anbieter für individuelle Lagerlogistiksysteme. Mit einer Exportquote von 98 % muss der international tätige Konzern täglich komplexe Geschäftsfälle abwickeln. Die Klärung von umsatzsteuerlichen Fragestellungen spielt eine zentrale Rolle, da sich im Bereich der Umsatzsteuer enorme Risiken aufgrund des relativ hohen Steuersatzes ergeben. Der Normalsteuersatz liegt zwischen 17 und 27 Prozent innerhalb der EU. Werden Umsätze unzutreffend abgerechnet und verbucht und in weiterer Folge falsch erklärt, kann dies zu hohen Steuernachzahlungen und Zinsen führen. Aufgrund des hohen Steuersatzes bedeutet eine nachträgliche Versteuerung der Umsätze den Gesamtverlust der Gewinnmarge.

Die Anlagen, die die Knapp AG erstellt, gehören aus umsatzsteuerlicher Sicht zu den Montagelieferungen, da Einzelteile sowie vorgefertigte geliefert und im Anschluss montiert und installiert werden. Innerhalb der Europäischen Union werden die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern mithilfe eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems harmonisiert. Im Bereich der Montagelieferungen gibt es von Seiten der Europäischen Union nur eine allgemeine Definition und Wahlmöglichkeiten für die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der nationalen Rechtsvorschriften. Aufgrund der unterschiedlichen nationalen Regelungen ergeben sich Probleme bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung.

1.1 Ausgangssituation und Problemstellung

Der Kooperationspartner[1] dieser Arbeit ist die Knapp AG, die ihren Hauptsitz in Hart bei Graz betreibt. Das Unternehmen ist in den Branchen HealthCare, Fashion, Retail, Food Retail, Industry und Service tätig und konstruiert für seine Kunden individuelle Lagerlogistiksysteme. Das Unternehmen hat rund 40 Tochterunternehmen weltweit. Um den administrativen Bereich möglichst effizient und zentral zu lenken, bietet das Headquarter einige zentrale Services für Tochterunternehmen in diversen Ländern an. Dazu gehören neben den allgemeinen Buchhaltungstätigkeiten und der Erstellung der Jahresbilanz auch die Beratung und Betreuung in steuerlichen Angelegenheiten. Um der zunehmenden Komplexität im Bereich der Steuern gerecht zu werden, hat die Knapp AG ein eigenes Income Tax und VAT Department, welches konzernweit für Fragestellungen zur Verfügung steht.

[1] In der folgenden Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit ausschließlich die männliche Form verwendet. Sie bezieht sich jedoch auf Personen aller Geschlechter.

Das VAT Department ist Ansprechpartner in Bezug auf umsatzsteuerliche Themen für diverse interne Fachabteilungen, sowie Kommunikationsstelle zu diversen Tochterunternehmen, Lieferanten und Kunden. Die Abteilung ist für folgende Tätigkeiten verantwortlich:

- die Einholung von Länderinformationen sowie die Aufbereitung der Daten und Zurverfügungstellung der Informationen,
- die umsatzsteuerliche Beurteilung von Sachverhalten und die Abklärung von umsatzsteuerlichen Registrierungspflichten,
- die Vorgabe des Customizings für die korrekte Steuerfindung im ERP System sowie die Hilfestellung bei der Fakturierung in Bezug auf die Steuerbarkeit von Umsätzen,
- die Vorbereitung und Durchführung von Schulungen im Unternehmen,
- die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuererklärungen in den jeweiligen Ländern sowie die fristgerechte Bezahlung bzw. Rückforderung von Überschüssen,
- die Einreichung von Vorsteuerrückerstattungen und die Überwachung der Auszahlung,
- und die Korrespondenz mit den Finanzbehörden.

Die Umsatzsteuer lässt sich nicht allein durch das VAT Department steuern, da umsatzsteuerlich relevante Entscheidungen und Impulse oftmals nicht von dieser Abteilung getroffen werden. In einem Unternehmen kann man von drei Ebenen der Umsatzsteuerfunktion sprechen, wie die nachfolgende Abbildung veranschaulichen soll:

Ebene 1	Umsatzsteuer-Abteilung	Umfassendes umsatzsteuerliches Wissen; Entscheidungen werden stets mit Blick auf mögliche umsatzsteuerliche Auswirkungen getroffen
Ebene 2 (in der Regel voll- oder teilautomatisiert)	Buchhaltung / Accounting und Ähnliche	Erfassung einzelner Geschäftsvorfälle und idealerweise zutreffende umsatzsteuerliche Würdigung bzw. Abstimmung mit der Umsatzsteuer-Abteilung
Ebene 3	„Steuerfremde“ Geschäftsbereiche z.B. Vertrieb, Logistik, Einkauf	Entscheidungen mit teilweise erheblichen, jedoch unbewussten umsatzsteuerlichen Auswirkungen

Abbildung 1: Die drei Ebenen der Umsatzsteuerfunktion in einem Unternehmen, Quelle: ERB/HECHL (2018), Onlinequelle [09.12.2019].

Diese drei Ebenen treffen auf die Knapp AG zu. Während die Abstimmung der Ebene 1 und Ebene 2 aufgrund der engen Zusammenarbeit meist problemlos funktioniert, ist es schwierig die Ebene 3 einzubinden und für die Umsatzsteuer zu sensibilisieren.

Während innerhalb der Umsatzsteuer-Abteilung die Arbeitsprozesse für die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen gut dokumentiert sind, wurde bisher noch keine vollständige Steuerrichtlinie geschaffen, in der vorgegeben wird, wann andere Fachbereiche das VAT Department zur Abklärung von umsatzsteuerlichen Fragestellungen kontaktieren sollen.

Beim Kooperationspartner ergeben sich durch die internationalen Anlagenbauprojekte Herausforderungen bei der Abwicklung der Umsatzsteuer. Aufgrund der uneinheitlichen Gesetzeslage in der EU sind manche Geschäftsfälle schwierig zu beurteilen und es ist nicht leicht, Informationen über die richtige Handhabung zu erhalten. Die Lagerlogistikprojekte der Knapp AG sind sehr speziell und es gibt nur wenige international tätige Steuerberater, die mit dem Anlagenbaugeschäft vertraut sind und Auskunft geben können. Innerhalb des Konzerns wurde bisher Wissen von überwiegend einer Person aufgebaut. Das angeeignete Wissen ist bisher noch nicht ausreichend für andere Abteilungen und Bereiche dokumentiert worden.

Um Angebote unter dem Aspekt der Kostenwahrheit kalkulieren zu können, ist es wichtig, die umsatzsteuerliche Beurteilung richtig durchzuführen und Kosten für neue Registrierungen oder Dokumentationspflichten zu eruieren. Wenn Umsatzsteuern zu spät gemeldet werden, weil Meldepflichten nicht bekannt waren, werden Zinszahlungen und Säumniszuschläge fällig.

Mangels Zeit, wegen neuer Mitarbeiter oder der Komplexität der Geschäftsfälle kann es im Beschaffungsprozess leicht zu Entscheidungen kommen, die sich negativ auf die Umsatzsteuer auswirken. Die Knapp AG und ihre Tochterunternehmen sind in diversen Mitgliedstaaten der EU umsatzsteuerlich registriert und haben für jedes Land eine eigene Umsatzsteueridentifikationsnummer (kurz UID-Nummer). Es ist wichtig, dass die Knapp AG und die Tochterunternehmen bei der Bestellung in Abhängigkeit von Leistung, Land und Lieferanten unter der richtigen UID-Nummer auftreten. Gibt die Knapp AG bei der Bestellung beispielsweise die österreichische statt der deutschen UID-Nummer an, stellt der Lieferant seine Rechnung falsch aus. Eine nachträgliche Korrektur der Rechnung ist mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden, da oftmals mehrere Anrufe und Nachrichten notwendig sind.

Eine Studie hat ergeben, dass neben der Ernennung eines Mehrwertsteuerverantwortlichen (92%) und der Beiziehung von externen Beratern einschließlich Schulungen (85%) vor allem die Erstellung von Checklisten bzw. eines Mehrwertsteuer-Handbuches (85%) von hohem Nutzen bei der Verminderung des Umsatzsteuerrisikos sein sollen. Obwohl die Erstellung eines Mehrwertsteuer-Handbuches sehr nützlich wäre, wird es laut dieser Umfrage nur von 36 % der

Unternehmen umgesetzt.[2] Aufgrund des starken Unternehmenswachstums der Knapp AG wäre es besonders wichtig, weiteres Wissen über die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen aufzubauen und zu dokumentieren, damit dieses konzernweit zur Verfügung steht und abrufbar ist.

Die Problemstellung leitet sich aus den zuvor beschriebenen Defiziten und dem Fehlen einer ausreichenden Dokumentation ab. Diese Masterarbeit untersucht, wie Montagelieferungen in ausgewählten Ländern der Europäischen Union umsatzsteuerlich zu behandeln sind und wie diese Informationen an andere Abteilungen und andere Unternehmen innerhalb der Knapp-Gruppe weitergegeben werden können.

Ausgehend von der Problemstellung ergeben sich weitere Detailfragestellungen. Es soll geklärt werden, wie das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union in Bezug auf Montagelieferungen aufgebaut ist und warum es zu Wahlrechten kommt.

Es muss eine Auswahl an Ländern getroffen werden, die für die Knapp AG von Bedeutung sind und im Rahmen dieser Arbeit behandelt werden sollen.

Es soll ausgearbeitet werden, wie Montagelieferungen in den ausgewählten Ländern der EU umsatzsteuerlich behandelt werden und welche weiteren Informationen in diesem Zusammenhang wesentlich sind.

Letztendlich ist zu analysieren, wie die ausgearbeiteten Informationen für den Kooperationspartner aufbereitet und dokumentiert werden können, damit sie für bestimmte Anwendergruppen verfügbar sind.

1.2 Zielsetzung und Abgrenzung

Ziel dieser Arbeit ist es, ein Informationstool für den Kooperationspartner anzufertigen, anhand dessen die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen in ausgewählten Mitgliedstaaten der EU ersichtlich wird. Um die Umsatzsteuerrisiken der Knapp AG zu verringern, ist es unabdingbar, eine bedienerfreundliche Informationsquelle zu schaffen, die für alle Konzernangehörigen zugänglich ist. Deswegen soll das Tool in englischer Sprache gestaltet werden.

Durch die Eingliederung des Tools in den Beschaffungs- und Vertriebsprozess werden umsatzsteuerliche Sachverhalte kontinuierlich richtig beurteilt, da Entscheidungen nicht mehr von einer einzelnen Person abhängig sind. Steuerfremde Geschäftsbereiche werden frühzeitig in

[2] Vgl. KPMG SCHWEIZ/UNIVERSITÄT ZÜRICH (2004), Onlinequelle [09.12.2019].

umsatzsteuerliche Entscheidungen eingebunden, indem das Tool verwendet wird und darauf hinweist, wann eine Kontaktaufnahme mit dem VAT Department dringend notwendig ist.

Das Informationstool soll für die Knapp AG sowie für ausgewählte Tochterunternehmen anwendbar sein. Dazu werden im Tool die umsatzsteuerlichen Registrierungen der einzelnen Unternehmen in den einzelnen Ländern hinterlegt und gewartet. Sowohl der Inhalt des Tools sowie die Registrierungen der Unternehmen sollen erweiterbar sein.

Aus dem Tool soll abgeleitet werden können, wo der Sachverhalt zu versteuern ist und ob es dadurch zu Registrierungspflichten kommt. Es sind die Rechnungsvorschriften des jeweiligen Landes hinterlegt.

Diese Arbeit wird dadurch abgegrenzt, dass die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Montagelieferungen bzw. Montagebetriebsstätten sowie lohnsteuerrechtliche Fragestellungen nicht beurteilt werden. Die Ausarbeitung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Montagelieferungen beschränkt sich auf die ausgewählten Mitgliedstaaten. Weitere Länder sind nicht Teil dieser Arbeit, können aber zukünftig im Tool ergänzt werden.

Es ist nicht Inhalt dieser Arbeit, neue Prozesse in der Knapp AG einzuführen, die sich auf die Verwendung des Informationstools beziehen.

1.3 Gang der Untersuchung

Um die Fragestellungen beantworten zu können, wird auf die Methodik der Literaturrecherche zurückgegriffen. Zur Recherche dienen die jeweiligen nationalen Gesetzestexte, Verordnungen und Erlässe, Kommentare, die aktuelle Literatur und facheinschlägige Zeitschriftenartikel. Bei der Verfassung dieser Masterarbeit werden ebenso das Mehrwertsteuerrecht der EU sowie Rechtsprechungen herangezogen. Auf Basis der ausgearbeiteten Informationen wird das Informationstool unter Berücksichtigung sämtlicher vertraglicher Konstellationen erstellt. Das Informationstool wird anhand eines Praxisfalls empirisch getestet.

Im zweiten Kapitel wird das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union erläutert. Es wird dargestellt, wie das Mehrwertsteuerrecht aufgebaut ist und warum es auf nationaler Ebene unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen gibt. Es wird definiert, was eine Montagelieferung gem. EU-Recht ist und wo diese besteuert werden muss. Daraus wird abgeleitet, wie der Steuerschuldner festgelegt werden kann. Es wird darauf hingewiesen, in welchen Bereichen die Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume haben.

Anschließend zeigt das Kapitel drei, wie die Montagelieferungen in ausgewählten Ländern der EU behandelt werden. Es wird eine Auswahl der Länder getroffen, die im Rahmen dieser Arbeit betrachtet werden sollen. Danach wird festgelegt, welche Informationen zu den einzelnen Ländern erhoben werden sollen. Im Anschluss erfolgt die Ausarbeitung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Montagelieferung in den ausgewählten Mitgliedstaaten.

Im vierten Kapitel wird erläutert wie die zuvor recherchierten Informationen im Tool dokumentiert werden. Um das Tool bedarfsgerecht gestalten zu können, wird zu Beginn festgelegt, welche Anwendergruppen das Tool zukünftig nutzen werden. Nachfolgend wird der Aufbau des Tools beschrieben. Anhand eines Praxisfalls wird die Anwendung des Tools vorgestellt.

Im letzten Kapitel findet sich ein Resümee und ein Ausblick auf die Erweiterungsmöglichkeiten des Tools.

2 Die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen gemäß EU-Recht

In diesem Kapitel wird beschrieben, wie das Mehrwertsteuerrecht der EU geregelt ist und wie diese Rechtsgrundlagen ausgelegt und interpretiert werden sollen. Aus dem Mehrwertsteuerrecht der EU und der Rechtsprechung des EuGH wird abgeleitet, was unter dem Begriff der Montagelieferung verstanden wird. Danach wird geklärt, wo der Ort der Lieferung bei einer Montagelieferung liegt und wer Steuerschuldner ist. Dabei wird erforscht, warum die Mitgliedstaaten Wahlrechte bei der Gestaltung der nationalen Gesetze haben. Abschließend erfolgt ein Fazit darüber, wann eine Montagelieferung vorliegt, wo diese zu versteuern ist und wer der Steuerschuldner ist.

2.1 Der Aufbau des Mehrwertsteuerrechts und dessen Auslegung

Nachfolgend wird beschrieben, wie das Mehrwertsteuerrecht der EU aufgebaut. Für die Beurteilung des Mehrwertsteuerrechts ist es wichtig, die Grundsätze der Auslegung zu kennen, da es teilweise Interpretationsspielraum gibt.

2.1.1 Das Mehrwertsteuerrecht der EU

Die Rechtsquellen bilden in ihrer Gesamtheit die Unionsrechtsordnung und können unterschieden werden nach geschriebenen Rechtsquellen, ungeschriebenen Rechtsquellen und Absprachen zwischen den Mitgliedsstaaten.[3] Die Rechtsquellen der Europäischen Union können schematisch wie folgt dargestellt werden:

(1) Primäres Recht:
○ Unionsverträge (EUV, AEUV) ○ Allgemeine (Verfassungs-)Rechtsgrundsätze
(2) Völkerrechtsabkommen der EU
(3) Sekundäres Recht:
• Rechtsakte mit Gesetzescharakter ○ Verordnungen ○ Richtlinien ○ Beschlüsse • Rechtsakte ohne Gesetzescharakter: ○ Einfache Rechtsakte

[3] Vgl. BORCHARDT (2015), S. 71.

○ Delegierte Rechtsakte ○ Durchführungsrechtsakte • Unverbindliche Rechtsakte: ○ Empfehlungen und Stellungnahmen • Sonstige Handlungen, die keine Rechtsakte sind ○ Interinstitutionelle Vereinbarungen ○ Entschließungen, Erklärungen, Aktionsprogramme
(4) Allgemeine Rechtsgrundsätze
(5) Übereinkommen zwischen Mitgliedsstaaten
○ Völkerrechtliche Übereinkommen ○ Akte der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten

Abbildung 2: Schematische Übersicht über die Rechtsquellen des Unionsrechts, Quelle: BORCHARDT (2015), S. 80.

Das Mehrwertsteuerrecht der EU stellt sekundäres Unionsrecht dar und wird durch Rechtsakte mit Gesetzescharakter festgehalten, die wie folgt beschrieben werden können:

Verordnungen:

Verordnungen kennzeichnen sich dadurch, dass sie eine allgemeine Geltung haben, in all ihren Teilen verbindlich sind und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gelten. Das bedeutet, das eine Verordnung eine unbestimmte Vielzahl von Sachverhalten generell und abstrakt regelt und dadurch Rechtsqualität hat. Im Gegensatz zu Richtlinien sind Verordnungen vollinhaltlich verbindlich und nicht nur hinsichtlich ihrer Ziele. Das besondere an Verordnungen ist, dass sie mit Inkrafttreten auf Gemeinschaftsebene auch in jedem Mitgliedstaat gelten, ohne dass die Organe des Staates diese Geltung angeordnet haben. Verordnungen gelten daher für den Einzelnen, weshalb der Einzelne sich vor den staatlichen Behörden und Gerichten direkt darauf berufen kann. Kollidieren die Bestimmungen einer Verordnung mit nationalen Recht, haben sie Vorrang. Dies hat zur Folge, dass das nationale Recht nicht mehr von den staatlichen Behörden und Gerichten angewendet werden darf. Verstoßen sie gegen diese Pflicht, kann ein Staatshaftungsanspruch ausgelöst werden.[4]

Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 regelt die Durchführung einiger Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Ergänzend bzw. zur Abänderung der ursprünglichen Verordnung wurde zuletzt die Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates vom 04.12.2018 erlassen. Diese Verordnung ist gültig seit 01.01.2020 und enthält

[4] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 68 f, Rz 255 ff.

unter anderem Änderungen zum Reihengeschäft, zu den Beförderungsnachweisen von innergemeinschaftlichen Lieferungen und zur Behandlung von Konsignationslagern.

Richtlinien:

Richtlinien sind hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich. Es bleibt den Mitgliedstaaten überlassen, die Form und Mittel auszuwählen, die sie für die Erreichung des Zieles als geeignet erachten, allerdings müssen sie die Richtlinie innerhalb einer bestimmten Frist umsetzen. Die einzelne Person wird erst mit der Umsetzung der Richtlinie durch den Mitgliedstaat berechtigt und/oder verpflichtet. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGHs haben die Mitgliedstaaten jene Form und Mittel zu ergreifen, die die praktische Wirksamkeit der Richtlinie am besten gewährleistet.[5]

Grundsätzlich entfalten Richtlinien keine unmittelbare Geltung in den Mitgliedstaaten. Nur wenn der Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht nachgekommen ist oder bei einer fehlerhaften Umsetzung kann die Kommission gegen den säumigen Mitgliedstaat mit einer Aufsichtsklage beim EuGH vorgehen. Der Einzelne kommt dadurch nicht zu seinem Recht. Aus diesem Grund spricht der EuGH einer Richtlinie oder einzelnen Richtlinienbestimmung unter gewissen Voraussetzungen eine unmittelbare Wirkung zu. Treffen die Voraussetzungen zu, kann sich der Einzelne gegenüber dem Staat direkt auf die einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie berufen und die Behörden und Gerichte müssen die Richtlinie als unmittelbare Rechtsgrundlage für ihre Entscheidungen heranziehen.[6]

Im Kapitel 2.1.2.2 werden unter dem Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien die Voraussetzungen erläutert.

Innerhalb der Europäischen Union war die 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem vom 17.05.1977 die erste wichtige Vorschrift zur Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts. Die 6. Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abgelöst. Diese Richtlinie wird als Mehrwertsteuersystemrichtlinie (kurz MwStSystRL) bezeichnet und stellt die wichtigste Rechtsvorschrift im Mehrwertsteuerrecht der EU dar.[7]

Folgende Rechtsvorschriften sind für die Mehrwertsteuer ebenfalls von Bedeutung:

- Richtlinie 2008/9/EG: Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige

[5] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 72 ff, Rz 266 ff.
[6] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 75, Rz 274 f.
[7] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 1.

- Richtlinie 86/560/EWG: Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige
- Richtlinie 2009/132/EG: Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen
- Richtlinie 2006/79/EG: Einfuhr von Privatsendungen aus dem Drittland
- Richtlinie 2007/74/EG: Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern

Entscheidungen:
Entscheidungen sind in all ihren Teilen verbindlich, haben jedoch eine individuelle Geltung. Das bedeutet, dass der Adressat, beispielsweise der Mitgliedstaat, ein Einzelner oder eine juristische Person, vergleichbar einem Verwaltungsakt, individuell bezeichnet und individuell gebunden wird. Dies wird durch eine namentliche Nennung oder durch Individualisierbarkeit umgesetzt. Wenn der Adressatenkreis im Zeitpunkt der Entscheidung feststeht und zukünftig nicht mehr erweitert wird, dann liegt Individualisierbarkeit vor. Dies grenzt eine Entscheidung von Verordnungen ab, da bei einer Verordnung der Personenkreis nicht individualisierbar ist.[8]

2.1.2 Die Grundsätze der Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Bei der Anwendung der MwStSystRL sind primär die Auslegungsmethoden und die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu beachten. Diese umfassen die allgemein gültigen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts sowie die spezifischen Grundsätze, die aus der Rechtsprechung zur MwStSystRL entwickelt wurden. Die Kenntnis der nachfolgenden Auslegungsmethoden und -grundsätze stellt die Basis für eine wissenschaftliche oder praktische Auseinandersetzung mit der MwStSystRL dar.[9]

Allgemein versteht man unter Auslegung die genaue Ermittlung des Inhalts von geschriebenen Worten und Sätzen. Aus zwei Gründen kommt der Auslegung des Gemeinschaftsrechts sehr große Bedeutung zu:[10]

1. das Erfordernis einer einheitlichen und gemeinschaftskonformen Anwendung des Gemeinschaftsrechts und
2. die Notwendigkeit der Präzisierung von teilweise unbestimmten Normen und Rechtsbegriffen.

[8] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S.87 f, Rz 304 ff.
[9] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 9.
[10] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 9.

Nach Artikel 19 Abs. 1 EUV unterliegt die Auslegungskompetenz des Gemeinschaftsrechts den Gemeinschaftsgerichten und im Besonderen dem EuGH. Nachfolgend werden die Auslegungsmethoden des EuGHs erläutert, die in Bezug auf das Mehrwertsteuerrecht primär die MwStSystRL betreffen.

2.1.2.1 Auslegungsmethoden

Bei der Auslegung der MwStSystRL können die nachfolgend beschriebenen Methoden unterschieden werden.

Wortinterpretation

Der Wortlaut der MwStSystRL ist der Ausgangspunkt für die Auslegung. Die Richtlinie ist derzeit in 23 Amtssprachen verbindlich. Deshalb muss das auf den Wortlaut einer Sprachfassung gewonnene Auslegungsergebnis anhand einer repräsentativen Anzahl anderer Sprachfassungen überprüft werden. Ist eine Sprachfassung unklar oder weicht sie von den übrigen ab, ist entsprechend nach den anderen Sprachfassungen auszulegen.[11]

Da in den meisten Fällen die wörtliche Auslegung nicht ausreichend ist und kein eindeutiges Ergebnis liefert, geht der EuGH oft schnell vom Wortlaut zu anderen Auslegungsmethoden über.[12]

Historische Auslegung

Der Sinn einer Bestimmung wird bei der historischen Auslegung anhand von historischen Materialien ermittelt. Dazu zählen im Sekundärrecht die Begründungserwägungen, die jedem gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakt zwingend vorausgehen. Die 67 Begründungserwägungen, die der MwStSystRL vorausgehen, geben Aufschluss über die Absichten und Zielsetzungen der Urheber, gehören jedoch nicht zum eigentlichen Rechtstext. Des Weiteren können Protokollerklärungen unter gewissen Einschränkungen zur historischen Auslegung herangezogen werden. Sie sind meist unveröffentlichte Überlegungen vom Rat oder der Kommission, die zum Erlass einer Richtlinie abgegeben wurden.[13]

Systematische-teleologische Auslegung

Angesichts der begrenzten Möglichkeiten von wörtlicher und historischer Auslegung greift der Gerichtshof der EU regelmäßig auf die systematisch-teleologische Auslegung zurück. Diese ist davon gekennzeichnet, dass einerseits der „Sinn und Zweck“ und das „Wesen“ einer Regelung

[11] Vgl. BORCHARDT (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 19 EUV, Rn 16 ff.
[12] S. Schlussantrag 07.09.2006, C-369/04, Hutchison, Rn 81.
[13] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 10.

herausgearbeitet werden sollen und andererseits soll eine Einheit mit allen anderen Vorschriften der Normebene hergestellt werden.[14]

Zu den Hauptzielen gehören die Schaffung einer einheitlichen, steuerlichen Grundlage für alle Wirtschaftsteilnehmer und die steuerliche Gleichbehandlung aller gleichartigen Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb der EU. Dies entspricht dem Neutralitätsgrundsatz.[15] Diesbezüglich ist auf das Regel-/Ausnahme-Prinzip hinzuweisen, das in der Rechtsprechung des EuGH insofern zur Anwendung kommt, dass die für die EU-Rechtsordnung grundlegenden Begriffe und Rechtsfiguren, wie insbesondere die Grundfreiheiten des Binnenmarktes, weit und Ausnahmen und Vorbehalte dazu hingegen eng ausgelegt werden.[16]

Vertragskonforme Auslegung

Dieser Auslegungsgrundsatz zielt darauf ab, dass bei verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten derjenigen der Vorzug zu geben ist, bei der die auszulegende Vorschrift mit dem höherrangigen Recht als vereinbar angesehen wird, beispielsweise die Auslegung von sekundärem EU-Recht im Verhältnis zum Primärrecht.[17]

Analoge Anwendung des EU-Rechts

Die Analogie ist eine Sonderform der Auslegung und ist nur in Ausnahmefällen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zulässig. Der Anwendungsbereich einer EU-Regelung ist grundsätzlich eindeutig festgelegt und kann nicht auf Situationen und Personen ausgedehnt werden, die nicht von dieser Regelung erfasst sind. Der EuGH lässt eine Ausnahme nur dann zu, wenn ein Einzelner geltend machen kann, dass eine analoge Anwendung einer EU-Rechtsvorschrift auf ihn und seine Situation gerechtfertigt ist. Die Regelung muss vergleichbar sein mit jener Regelung, der die betreffende Person unterworfen ist und die eine Lücke aufweist, die mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der EU unvereinbar ist.[18]

Ein Analogieschluss wurde in der MwStSystRL bisher nur einmal zugelassen. In den übrigen Entscheidungen wird Analogie stets abgelehnt.[19]

---

[14] Vgl. BORCHARDT (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 19 EUV, Rn 23.
[15] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 13.
[16] Vgl. BORCHARDT (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 19 EUV, Rn 30.
[17] Vgl. BORCHARDT (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 19 EUV, Rn 28 f.
[18] Vgl. BORCHARDT (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 19 EUV, Rn 31 f.
[19] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 14; EuGH 12.09.2000, C-359/97; EuGH 17.03.2016, C-40/15.

Rangordnung der Auslegung

Der Ausgangspunkt jeder Interpretation sollte der Wortlaut bzw. ein Textvergleich der verschiedenen Sprachfassungen der MwStSystRL sein. Davon ausgehend werden meist Überlegungen zur historischen Auslegung gemacht, bevor auf systematisch-teleologische Wertungen übergegangen wird. Jedoch ist hierbei der historischen Auslegungsmethode klar der Nachrang zu geben. [20]

Die Heranziehung der allgemeinen Rechtsgrundsätze soll zur Schließung von Lücken und zur Ergänzung des unvollständigen Gemeinschaftsrechts dienen.[21]

2.1.2.2 Rechtsgrundsätze

Neben den Auslegungsmethoden nehmen bei der Interpretation der MwStSystRL die allgemeinen Rechtsgrundsätze eine bedeutende Rolle ein.[22] Der EuGH entwickelt die allgemeinen Rechtsgrundsätze nicht nur aus dem geschriebenen Unionsrecht, sondern auch aus den Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten.[23] Die allgemeinen Rechtsgrundsätze zählen neben dem Gewohnheitsrecht zum ungeschriebenen, primären Unionsrecht.[24] Es sind demnach Sätze von grundsätzlicher Bedeutung mit Rechtscharakter, d.h. sie binden Verwaltungsbehörden und Gerichte.[25]

Allgemeine Rechtsgrundsätze

Neben den hier dargestellten allgemeinen Rechtsgrundsätzen gibt es noch weitere Rechtsgrundsätze. Nachfolgend werden nur jene Rechtsgrundsätze erwähnt, die für die Rechtsprechung zum gemeinsamen Mehrwertsteuerrecht von Bedeutung sind:[26]

- **Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts**
  In jedem Mitgliedstaat gelten die nationale Rechtsordnung und die Unionsrechtsordnung. Hierbei ist der Unionsrechtsordnung der Vorrang zu geben.

- **Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien**
  Im Gegensatz zu Verordnungen, die in allen ihren Teilen verbindlich sind, schreiben Richtlinien den Mitgliedstaaten lediglich das zu erreichende Ziel vor, überlassen ihnen aber die

[20] S. Schlussantrag 07.09.2006, C-369/04, Hutchison, Rn 81 ff.
[21] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 201, Rz 730.
[22] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 17.
[23] Vgl. WEGENER (2016) in: CALLIESS/RUFFERT (Hrsg.), Artikel 19 EUV, Rn 37.
[24] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 65, Rz 240.
[25] Vgl. REICHELT (2002), S. 47.
[26] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 18 ff.

Wahl der Vorgehensweise. Die Ziele der Richtlinien können sehr detailliert definiert werden, sodass dem Mitgliedstaat faktisch kein Handlungsspielraum zur Verfügung steht.[27]

Unter gewissen Umständen können einzelne Richtlinien eine unmittelbare Wirkung entfalten. Die Bestimmung einer Richtlinie ist direkt anwendbar, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:[28]

- die Umsetzungsfrist ist abgelaufen,
- die Bestimmung ist inhaltlich unbedingt sowie hinreichend genau,
- und verleiht dem Individuum nur Rechte, aber keine Verpflichtungen.

Eine Richtlinie entfaltet nie unmittelbare Wirkung zwischen Privaten, sondern nur zwischen einem Privaten und dem Mitgliedsstaat.[29]

In der MwStSystRL sind die meisten Bestimmungen unbedingt und hinreichend genau ausgeführt.[30] Ein Steuerpflichtiger kann sich vor dem nationalen Gericht des betreffenden Mitgliedstaates immer dann auf die Bestimmungen einer Richtlinie berufen, wenn ihre vollständige Anwendung nicht tatsächlich gewährleistet ist. Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn die Richtlinie nicht oder nur unzureichend umgesetzt wurde, sondern auch, wenn die ordnungsgemäß umgesetzte nationale Maßnahme nicht entsprechend den Zielen der Richtlinie angewandt wird.[31]

Es lässt sich daraus ein Anwendungsvorrang der Richtliniennorm vor entgegenstehendem innerstaatlichem Recht ableiten. Dies wurde vom deutschen Bundesverfassungsgericht als zulässige Rechtsfortbildung gebilligt.[32]

- **Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung nationalen Rechts**
  Die unionsrechtskonforme Auslegung soll innerhalb der Unionsrechtsordnung Einheit und Gleichheit schaffen. Das nationale Gericht muss das innerstaatliche Recht anhand des Wortlauts und des Zwecks der MwStSystRL auslegen. [33]

- **Das steuerliche Diskriminierungsverbot**
  Artikel 110 AEUV verbietet die unmittelbare oder mittelbare höhere Belastung von

[27] Vgl. GREISMANN (2015) in: GROEBEN/SCHWARZE/HATJE (Hrsg.), Onlinequelle [17.11.2019], Artikel 288 AEUV, Rn 41.
[28] Vgl. HETMEIER (2013) in: LENZ/BORCHARDT (Hrsg.), Onlinequelle [20.04.2020], Artikel 288 AEUV, Rn 13.
[29] S. EuGH 19.04.2016, C-441/14, Rn 15 i.V.m. Rn 30.
[30] Vgl. HAUNOLD (1997), S. 41.
[31] S. EuGH 08.06.2006, C-430/04, Rn 29.
[32] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 20.
[33] S. EuGH 19.04.2016, C-441/14.

Waren aus anderen Mitgliedstaaten im Vergleich mit gleichartigen inländischen Waren bzw. gilt ein Protektionsverbot, wenn keine Gleichartigkeit gegeben ist.

- **Grundsatz der Gleichbehandlung**
  Vergleichbare Sachverhalte dürfen nicht unterschiedlich behandelt werden. Nur bei einer objektiven Rechtfertigung wäre eine Differenzierung erlaubt.[34]

- **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**
  Die Verhältnismäßigkeit einer zu ergreifenden Maßnahme muss anhand von drei Kriterien geprüft werden: der Eignung (Tauglichkeit), der Erforderlichkeit und der Angemessenheit der Maßnahme.[35]

  Im Bereich der Mehrwertsteuer kommt diesem Grundsatz große Bedeutung zu. Die Mitgliedstaaten dürfen sich nur solcher Mittel bedienen, die zwar das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam erreichen, aber dennoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen.[36]

- **Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes**
  Erlassene Maßnahmen müssen eindeutig sein und die Vorhersehbarkeit ihrer Anwendung muss für die betroffenen Personen gegeben sein.[37]

- **Grundsatz der Verfahrensautonomie**
  Es obliegt den Mitgliedstaaten, das für die Vollziehung des Gemeinschaftsrechts innerstaatlich anzuwendende Verfahren und die zuständigen Vollzugsorgane zu bestimmen. Dabei sind die Mitgliedstaaten allerdings an mehrere Vorgaben gebunden.[38]

- **Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität**
  Diese Grundsätze sollen verhindern, dass die Wirksamkeit des zu vollziehenden Unionsrechts durch die Anwendung mitgliedstaatlichen Verfahrensrechts beeinträchtigt wird. [39]

  Ein Verfahren, das das Unionsrecht betrifft, darf nach dem Äquivalenzprinzip nicht ungünstiger gestaltet sein als entsprechende Verfahren, die nur innerstaatliches Recht betreffen. Hingegen besagt das Effektivitätsprinzip, dass innerstaatliche Bestimmungen die

[34] S. EuGH 29.10.2009, C-174/08; EuGH 10.04.2008, C-309/06.
[35] Vgl. REICHELT (2002), S. 52.
[36] S. EuGH 18.10.2012, C-525/11.
[37] S. EuGH 02.06.2016, C-81/15.
[38] Vgl. SCHWEITZER/HUMMER/OBWEXER (2007), S. 194, Rz 715.
[39] Vgl. OBWEXER (2015) in: GROEBEN/SCHWARZE/HATJE (Hrsg.), Onlinequelle [17.11.2019], Artikel 4 EUV, Rn 103.

Ausübung von Rechten, die von der Unionsrechtsordnung verliehen wurden, nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen. [40]

- **Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung**
  Die Steuerverwaltung ist an Recht und Gesetze gebunden und darf keine mit den Rechtsvorschriften nicht vereinbare Besteuerung vornehmen.[41]

Spezifische Rechtsgrundsätze des Mehrwertsteuerrechts

Neben den Rechtsgrundsätzen des Mehrwertsteuerrechts, zu dem der Neutralitätsgrundsatz gehört, wird auch von den Kennzeichen und systembildenden Prinzipien der Mehrwertsteuer gesprochen. Dem Gesetz soll eine übergeordnete Wertung entnommen werden, damit die Bestimmungen im Einklang mit den Zielen und Zwecken der Mehrwertsteuer ausgelegt werden.[42]

Nachfolgend werden die übergeordneten Wertungen des Mehrwertsteuerrechts dargestellt, die sich dem Wesen der Mehrwertsteuer ergeben. Die vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind:[43]

- Die Mehrwertsteuer wird **allgemein** auf die Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen erhoben.

- Die Höhe der Mehrwertsteuer ist **proportional** zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält.

- Die Mehrwertsteuer wird ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, **auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe** einschließlich der Einzelhandelsstufe erhoben.

- Es besteht ein **Vorsteuerabzugsrecht** innerhalb der Unternehmerkette, sodass die Mehrwertsteuer nur auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen erhoben wird. Dadurch wird die Belastung vom Verbraucher getragen.

Folgende Rechtsgrundsätze und Charakterisierungen der Mehrwertsteuer können aus den zuvor angeführten Wesensmerkmalen abgeleitet werden:[44]

- **Grundsatz der Neutralität (1. Merkmal)**
  Der Grundsatz der Neutralität leitet sich ab aus Artikel 1 Abs. 2 MwStSystRL. Das Mehr-

[40] S. EuGH 26.04.2017, C-564/15.
[41] S. EuGH 10.04.2008, C-309/06.
[42] Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), S. 23, Rz 30.
[43] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 30.
[44] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 30.

wertsteuersystem gewährleistet hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten die vollständige Neutralität.[45]

Es ist unzulässig, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.[46] Es ist nur eine objektiv gerechtfertigte Differenzierung zulässig.[47] Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die der Mehrwertsteuer unterliegt, ist Voraussetzung für die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes.[48]

- **Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug (2. und 3. Merkmal)**
  Wie schon zuvor erwähnt, soll die Belastung durch die Mehrwertsteuer proportional zum Preis und unabhängig von der Anzahl der Produktionsstufen sein.[49] Dies wird erreicht, indem die Mehrwertsteuer zwar auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird, jedoch abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente belastet worden sind. Dies wird als Vorsteuerabzug bezeichnet.[50]

- **Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer (4. Merkmal)**
  Die Mehrwertsteuer soll Aufwendungen des Leistungsempfängers für die erworbenen Gegenstände oder die empfangenden Dienstleistungen besteuern.[51] Dabei ist von Bedeutung, ob das Einkommen bzw. Vermögen zum Erwerb von Gütern und Dienstleistungen für Konsumzwecke verwendet wurde, weshalb die Mehrwertsteuer auch als allgemeine Einkommesverwendungssteuer bezeichnet wird.[52]

Neben den erläuterten vier wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer gibt es noch weitere Grundsätze, die bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts zur Anwendung kommen:[53]

- Grundsatz der Steuergerechtigkeit
- Grundsatz eines einzigen Steuerschuldners
- Grundsatz des steuerpflichtigen Verbrauchs
- Grundsatz der Entrichtung der Mehrwertsteuer nur für durchgeführte Geschäfte
- Grundsatz der Rechtskraft

---

45 Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 33.
46 S. EuGH 05.04.2017, C-699/15, Rn 35.
47 S. EuGH 13.03.2014, C-599/12, Rn 53.
48 S. EuGH 14.06.2017, C-38/16, Rn 34.
49 Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 32.
50 S. EuGH 22.06.2016, C-267/15, Rn 33.
51 Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 31.
52 Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), S. 25, Rz 35.
53 Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 40.

2.2 Die Montagelieferung im Mehrwertsteuerrecht der EU

Das Mehrwertsteuerrecht der EU unterscheidet bei den steuerbaren Umsätzen zwischen Lieferungen von Gegenständen gem. Artikel 14 MwStSystRL und Dienstleistungen gem. Artikel 24 MwStSystRL. Eine Lieferung eines Gegenstandes mit Montage ist eine Mischung aus beiden Tatbeständen, weshalb nachfolgend geklärt wird, wann eine Montagelieferung vorliegt und welche Vorgaben der EuGH zur Qualifizierung einer gemischten Leistung festlegt.

Liegt eine Montagelieferung vor, bestimmt sich der Ort des steuerbaren Umsatzes nach Artikel 36 MwStSystRL. Nachfolgend wird beschrieben, wie eine Montagelieferung umsatzsteuerlich gem. EU-Recht zu behandeln ist und wer der Steuerschuldner ist. Es wird geklärt, warum es auf nationaler Ebene bei der Besteuerung zu Wahlrechten.

2.2.1 Die Definition einer Montagelieferung

In der MwStSystRL und in der Verwaltungspraxis vieler Mitgliedstaaten existiert grundsätzlich nur die Unterscheidung zwischen Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen.[54] Für die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist das Wesen des Umsatzes aus der Sicht des gewöhnlichen Verbrauchers zu bestimmen. Dabei muss im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände eruiert werden, ob die charakteristischen Merkmale einer Lieferung oder einer Dienstleistung überwiegen. [55] Eine Montagelieferung ist eine Mischform aus Lieferung und Montage und stellt daher eine gemischte Leistung dar.

Grundsätzlich ist gem. MwStSystRL jeder Umsatz als selbständige Leistung zu betrachten und einzeln als Lieferung oder Dienstleistung zu kategorisieren. Jedoch darf ein Umsatz, der eine wirtschaftliche Einheit darstellt, nicht künstlich aufgespalten werden, weshalb es bei der Erbringung einer einheitlichen Leistung zu einer abweichenden Vorgehensweise kommt.[56] Eine Aufspaltung von zwei oder mehreren Hauptleistungen an einen Kunden, die so eng miteinander verknüpft sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, wäre wirklichkeitsfremd und ist daher zu unterlassen.[57]

Bei der Prüfung, ob eine Montagelieferung vorliegt, kann wie folgt vorgegangen werden:

1. **Klärung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt:[58]**
   Bei der Prüfung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, ist auf den Vertragsinhalt der

[54] Vgl. PLATZER (2014), Onlinequelle [03.01.2020], S. 27.
[55] S. EuGH 02.05.1996, C-231/94, Rn 14; EuGH 17.05.2001, C-322/99 und C-323/99, Rn 62.
[56] S. EuGH 29.03.2007, C-111/05, Rn 22.
[57] S. EuGH 27.10.2005, C-41/04, Rn 22.
[58] S. Schlussantrag 14.09.2006, C-111/05, Aktiebolaget NN, Rn 39 ff.

beiden Vertragspartner abzustellen. Wenn die einzelnen Elemente so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, darf keine Aufspaltung vorgenommen werden. Eine zusammengesetzte Leistung wird d als einheitliche Leistung beurteilt, wenn sich alle von ihr erfassten Elemente als notwendig herausstellen.

Beispiel:
Die Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Leistungserbringer beinhaltet die Lieferung eines verlegten und funktionstüchtigen Glasfaserseekabels.

Da die Verfügungsmacht erst nach Abschluss der Installation auf den Auftraggeber übergeht und die Installation für die Funktionsfähigkeit des Kabels notwendig ist, liegt bei der Lieferung und Installation eines Glasfaserseekabels eine einheitliche Leistung vor.

2. **Beurteilung, ob bei der einheitlichen Leistung die Lieferung oder Dienstleistung überwiegt:**[59]

Sofern eine einheitliche Leistung vorliegt, ist zu prüfen, ob diese gemischte Leistung als Lieferung oder Dienstleistung zu qualifizieren ist. Mithilfe einer Gesamtbetrachtung aller Umstände sollen alle charakteristischen Merkmale des Umsatzes bei der Beurteilung berücksichtigt werden.

Für diese Beurteilung ergeben sich aus der Rechtsprechung des EuGH zwei wesentliche Erwägungen:

a. Eine gemischte Leistung kann nur dann als Dienstleistung qualifiziert werden, wenn die Dienstleistungen innerhalb der Gesamtleistung überwiegen. Dabei ist nicht nur auf die Bedeutung der Dienstleistung für das Gesamtwerk abzustellen, sondern auch auf ihren Umfang, ihre Dauer und ihre Kosten.

b. Die bei der Beurteilung berücksichtigten Kriterien müssen von objektiver Art sein.

Daher muss bei der Qualifizierung einer gemischten Leistung ein Vergleich zwischen der jeweiligen Bedeutung der Lieferung und der Dienstleistung erfolgen. Dieser Vergleich muss nach objektiven Gesichtspunkten durchgeführt werden, um zu einem für die Wirtschaftsteilnehmer vorhersehbaren Ergebnis zu führen.

Ein objektives und identisches Kriterium bei der gemischten Leistung ist der Preis. Mithilfe einer Aufteilung des Gesamtpreises auf den Gegenstand und auf die Dienstleistungen kann die Bedeutung der Lieferung des Gegenstandes mit der Bedeutung der Dienstleistungen verglichen werden.

[59] S. Schlussantrag 14.09.2006, C-111/05, Aktiebolaget NN, Rn 46 ff.

Beispiel:

Die Gesamtkosten für das Glasfaserseekabel setzen sich zusammen aus 85 % für das Material und 15 % für die Dienstleistungen.

Da der Preis für den körperlichen Gegenstand eindeutig den überwiegenden Teil der Gesamtkosten der gemischten Leistung ausmacht, überwiegt die Lieferung eines Gegenstandes.

Zusammenfassend liegt eine Montagelieferung gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH vor, wenn eine gemischte Leistung bestehend aus einer Lieferung eines körperlichen Gegenstandes und einer Montage- bzw. Installationsleistung erbracht wird, die als einheitliche Leistung zu qualifizieren ist und bei der die Komponente der Lieferung überwiegt. Dies kann mit dem folgenden Prüfungsschema grafisch dargestellt werden:

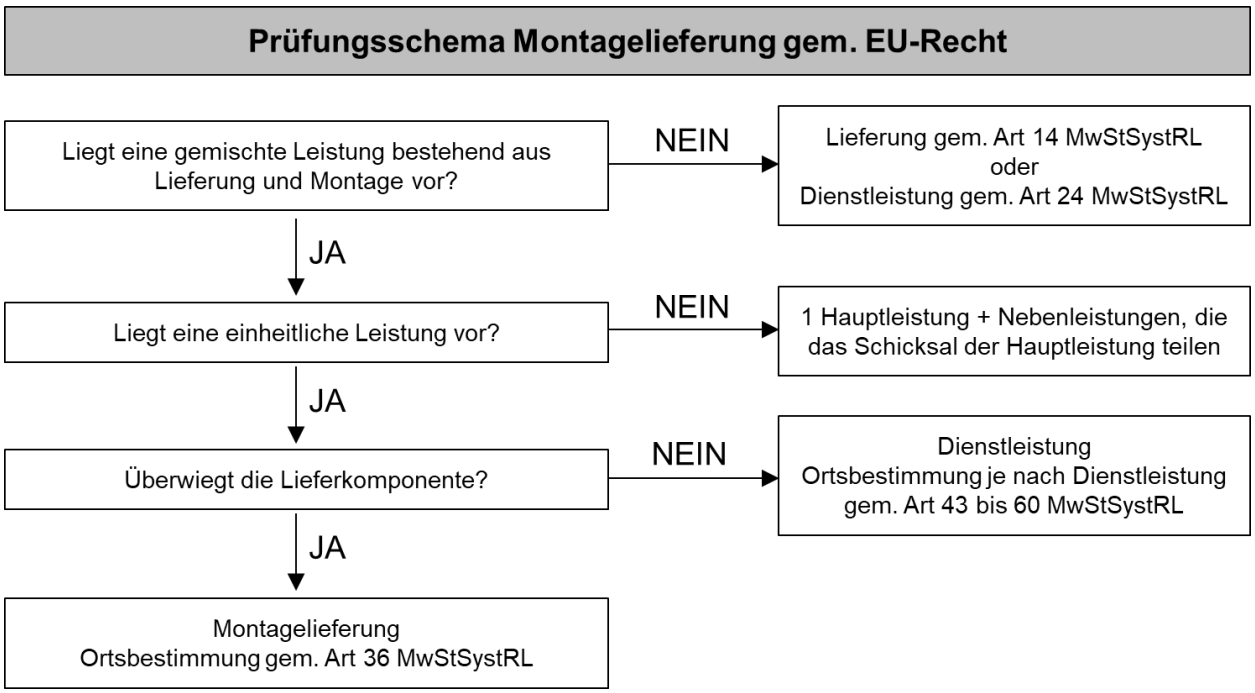

Abbildung 3: Prüfungsschema Montagelieferung gem. EU-Recht, Quelle: Eigene Darstellung.

Aufgrund des Fehlens einer konkreten Definition in der MwStSystRL kommt es zu einer begrifflichen Lücke, die zu unterschiedlichen Interpretationen und Auffassungen in den einzelnen Mitgliedstaaten führt.[60] Beispielsweise weicht der österreichische Begriff der Werklieferung von der Definition einer Montagelieferung ab, wodurch eine Montagelieferung nach EU-Recht in Österreich nicht automatisch zu einer Werklieferung führt. Jedoch ist an die Erfüllung einer Werklieferung die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für ausländische Leistungserbringer geknüpft.

[60] Vgl. PLATZER (2014), Onlinequelle [03.01.2020], S. 27.

2.2.2 Der Ort der Montagelieferung

Der Ort einer Montagelieferung wird im Artikel 36 MwStSystRL geregelt und enthält folgende Bestimmung:

„Wird der vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandte oder beförderte Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.

Wird der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers installiert oder montiert, trifft der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Installation oder Montage vorgenommen wird, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in diesem Mitgliedstaat erforderlichen Maßnahmen.“

Da der Erwerber erst nach der Installation oder Montage über den funktionsfähigen installierten oder montierten Gegenstand verfügen kann, verlagert sich der Ort der Besteuerung zum Montageort. Der Verkäufer führt daher eine steuerbare Lieferung des Gegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat aus. Es liegt für diesen Tatbestand gem. Artikel 2 Abs. 1 lit. b Z i MwStSystRL kein innergemeinschaftlicher Erwerb beim Erwerber vor. Für den Verkäufer erfolgt gem. Artikel Abs. 2 lit. b MwStSystRL keine innergemeinschaftliche Verbringung, wenn der verbrachte Gegenstand in jenen Gegenstand eingeht, der montiert oder installiert wird.[61]

Sofern die Montagetätigkeiten technisch und wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung sind, liegt keine einheitliche Leistung vor, sondern eine Lieferung als Hauptleistung und eine Montage als Nebenleistung, die das Schicksal der Hauptleistung teilt. Der Ort der Lieferung wird im Falle einer Beförderung gem. Artikel 32 MwStSystRL bestimmt. Es gilt jener Ort als Ort der Lieferung, an dem sich der Gegenstand zu Beginn der Versendung befindet.

Da sich der Ort der Besteuerung bei Montagelieferungen zum Montageort verlagert, muss das nationale Umsatzsteuergesetz des jeweiligen Landes geprüft werden, um zu erfahren, welche Konsequenzen die Steuerbarkeit in einem anderen Mitgliedstaat hat.

2.2.3 Die Festlegung des Steuerschuldners bei Montagelieferungen

Grundsätzlich schuldet das leistende Unternehmen gem. Artikel 193 MwStSystRL die Mehrwertsteuer an den Fiskus. Ausgenommen von dieser Regelung sind jene Fälle, in denen die Steuer gem. Artikel 194 bis 199b sowie 202 MwStSystRL von einer anderen Person geschuldet wird. In

[61] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 174.

diesen Fällen kommt es zu einem Übergang der Steuerschuld vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger, das sogenannte Reverse Charge. Diese Regelung soll den Geschäftsverkehr innerhalb der EU erleichtern, indem sich nicht ansässige Leistungserbringer nicht in jedem Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registrieren müssen. Außerdem wird das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten gesichert, da die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.

Die Regelungen hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld können unterschieden werden in optionales und zwingendes Recht. Ein zwingender Übergang der Steuerschuld ist in allen EU-Mitgliedstaaten gleich und einheitlich geregelt. Beispielsweise geht gem. Artikel 196 MwStSystRL die Steuerschuld zwingend auf den Leistungsempfänger bei Dienstleistungen gem. Artikel 44 MwStSystRL über, wenn der Leistende im Inland nicht ansässig ist und der Leistungsempfänger eine steuerpflichtige Person ist. Zu den B2B-Grundregel-Dienstleistungen zählen unter anderem Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern.

Der Artikel 194 MwStSystRL normiert hingegen eine optionale Reverse-Charge-Regel. Mitgliedstaaten können optional vorsehen, dass die Steuer für bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen vom Leistungsempfänger geschuldet wird, wenn der Leistende nicht im Inland ansässig ist.[62] Für Bauleistungen ist gem. Artikel 199 MwStSystRL ein optionales Reverse Charge vorgesehen. Im Gegensatz zum zwingenden Reverse Charge können die EU-Mitgliedstaaten für das optionale Reverse Charge die Bedingungen und die Voraussetzungen für die Anwendung selbst festlegen. Dies führt zu unterschiedlichen Bestimmungen in den Mitgliedstaaten, weshalb bei jedem Anwendungsfall das nationale Recht geprüft werden muss.

Da die Steuerschuld für Montagelieferungen in jenem Land entsteht, wo die Montage vorgenommen wird, ist es im internationalen Geschäftsverkehr wichtig, den Steuerschuldner festzulegen. In den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Inland an einen anderen Unternehmer eine Montagelieferung erbringt, schuldet der Leistungserbringer gem. Artikel 193 MwStSystRL die Steuer. Erbringt der Steuerpflichtige in einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, eine steuerpflichtige Montagelieferung an einen anderen Unternehmer, so ist der Artikel 194 MwStSystRL anwendbar. Da es sich hierbei um ein optionales Reverse Charge handelt, hängt es von den Bestimmungen des jeweiligen Mitgliedstaates ab, ob die Steuerschuld in diesem Fall tatsächlich auf den Leistungsempfänger übergeht.

Dies hat für den Leistungserbringer zur Folge, dass er die nationalen Bestimmungen der einzelnen Mitgliedstaaten prüfen muss, wenn eine Montagelieferung in einem anderen Mitgliedstaat

[62] Vgl. BERGER/TOIFL/WAKOUNIG (2018), S. 612.

getätigt wird. Bei der Prüfung der nationalen Bestimmungen sollten folgende Schritte vorgenommen werden:

1. **Prüfung des Umfangs und der Anwendbarkeit des Reverse Charge**
   Einzelne Mitgliedstaaten legen die Reverse-Charge-Bestimmung unterschiedlich aus, weshalb geprüft werden muss, für welche Leistungen ein Übergang der Steuerschuld erfolgt. Beispielsweise schränkt Österreich die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens gem. § 19 Abs. 1 UStG auf sonstige Leistungen und Werklieferungen ein.

2. **Prüfung der Voraussetzungen beim leistenden Unternehmen**
   Rür den Leistungserbringer kann es für die Anwendbarkeit der Erleichterung gewisse Voraussetzungen geben. Zum Beispiel muss der Leistungserbringer in Österreich folgende Kriterien erfüllen:
   - Unternehmereigenschaft
   - im Inland nicht ansässig
   - keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte

3. **Prüfung der Voraussetzungen beim Leistungsempfänger**
   Neben dem Leistungserbringer muss der Leistungsempfänger gewisse Voraussetzungen erfüllen, die je nach Land unterschiedlich sein können. In Österreich muss der Leistungsempfänger bloß Unternehmer gem. § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG sein oder eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Dabei ist es nicht bedeutsam, ob der Leistungsempfänger in Österreich ansässig ist bzw. den Sitz im Inland hat oder in Österreich umsatzsteuerlich registriert ist oder eine Betriebsstätte im Inland hat.

Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger als Steuerschuldner qualifiziert werden kann, muss geprüft werden, ob den Leistungserbringer Haftungsbestimmungen zur Sicherung des Steueraufkommens treffen.

Laut EuGH ist bei Nichtanwendbarkeit des Reverse Charge Systems immer der Leistungserbringer der Schuldner der Mehrwertsteuer. Dies trifft auch auf jene Fälle zu, in denen sich Leistungserbringer und Leistungsempfänger über die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld geirrt haben. Aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes darf eine Rückabwicklung der ursprünglichen Zahlungen bzw. ein Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen werden.[63]

[63] S. EuGH 23.04.2015, C-111/14.

2.2.4 Fazit zum Mehrwertsteuerrecht der EU in Bezug auf Montagelieferungen

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass bei der Beurteilung einer Montagelieferungen verschiedene Prüfschritte notwendig sind. Bei einer Montagelieferung handelt es sich um eine Mischform aus Lieferung eines Gegenstandes und Dienstleistung. Da im Mehrwertsteuerrecht der EU keine Definition für eine Montagelieferung enthalten ist, muss auf die Rechtsprechung des EuGH zurückgegriffen werden. Bei der Prüfung, ob eine Montagelieferung im Sinne des EU-Rechts vorliegt, sind folgende Schritte notwendig:

1. Beurteilung, ob eine gemischte Leistung bestehend aus Lieferung und Montage vorliegt
2. Klärung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, das heißt eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung
3. Prüfung, ob die Lieferkomponente überwiegt

Eine Montagelieferung ist daher eine gemischte Leistung, bestehend aus der Lieferung eines Gegenstandes und einer Montage. Aufgrund der wirtschaftlichen Einheit darf dieser Umsatz nicht künstlich aufgespalten werden – es liegt daher eine einheitliche Leistung vor. Überwiegt bei dieser gemischten, einheitlichen Leistung die Komponente der Lieferung, ist es eine Montagelieferung. Aufgrund des Fehlens einer einheitlichen Definition kommt es national zu unterschiedlichen Begriffsbestimmungen und Spezialnormen im Zusammenhang mit Montagelieferungen. Dies bedeutet für den internationalen Geschäftsverkehr, dass jeweils die nationale Rechtslage geprüft werden muss.

Bei Vorliegen einer Montagelieferung wird der Ort der Lieferung gem. Artikel 36 MwStSystRL zum Montageort verlagert. Dadurch erhält der Bestimmungsmitgliedstaat das Recht der Besteuerung.

Erbringt ein inländischer Unternehmer an einen anderen inländischen Unternehmer eine Montagelieferung, so schuldet der Leistungserbringer gem. Artikel 193 MwStSystRL die Steuer.

Sofern ein ausländisches Unternehmen eine Montagelieferung an einen Unternehmer erbringt, ist der Artikel 194 MwStSystRL anwendbar. Es handelt sich bei dieser Regelung um ein optionales Reverse Charge. Das bedeutet, dass jeder Mitgliedstaat selbst den Umfang sowie die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Regelung festlegen kann.

Deshalb muss bei der Festlegung des Steuerschuldners das nationale Recht geprüft werden. Folgende Prüfungsschritte sind notwendig:

1. Prüfung der Anwendbarkeit des Reverse Charge für Montagelieferungen
2. Prüfung der Voraussetzungen für den Leistungserbringer
3. Prüfung der Voraussetzungen beim Leistungsempfänger

Zusätzlich muss geprüft werden, ob der Mitgliedstaat Haftungsbestimmungen für den Leistungserbringer vorsieht.

Für Unternehmen, die in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten Montagelieferungen ausführen, ergeben sich daher zwei große Unsicherheiten:

1. Die Unsicherheit, ob eine Montagelieferung vorliegt
2. Die Unsicherheit, ob für Montagelieferungen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt

Diese Unsicherheiten sind auf das Mehrwertsteuerrecht der EU zurückzuführen, das keine einheitliche Begriffsbestimmung enthält bzw. den Mitgliedstaaten Wahlrechte bei der Ausgestaltung des Reverse-Charge-Verfahrens überlässt. Dies zeigt, dass es trotz der Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems der EU zu unterschiedlichen rechtlichen Ausgestaltungen auf nationaler Ebene kommt.

Der folgende Fall soll verdeutlichen, zu welcher Problematik dies führen kann:[64]

Das deutsche Unternehmen Z-GmbH verbringt die Einzelteile einer großen Dampfmaschine mit einem LKW von Deutschland zum österreichischen Unternehmer A. Für die umfangreichen technischen Arbeiten brauchen die Mitarbeiter des deutschen Unternehmens zwei Tage für die Montage bzw. Installation. Die Maschine wird auf einer vom deutschen Unternehmen selbst beschafften Spezialplatte aufgesetzt, so dass eine spätere Demontage ohne Substanzverlust erfolgen kann.

Es liegt gem. EU-Recht eine Montagelieferung vor, da der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung noch nicht existierte. Der Gegenstand wird erst am Bestimmungsort durch eine umfangreiche technische Montage funktionsfähig.[65]

Das deutsche Unternehmen muss prüfen, wie das EU-Recht hinsichtlich Montagelieferungen in Österreich ausgelegt wird. In Österreich gibt es eine Spezialnorm für Werklieferungen gem. § 3 Abs. 4 UStG. Der österreichische Unternehmer stellt zwar das Betriebsgrundstück bei, allerdings erfolgt keine feste Verbindung zwischen Dampfmaschine und Boden, da diese lediglich auf die Spezialplatte montiert wird. Daher liegt keine Werklieferung vor.

[64] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 940.
[65] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 940.

Aus österreichischer Sicht liegt eine innerstaatliche steuerpflichtige Lieferung vor, da die Dampfmaschine erst in Österreich zu einem funktionsfähigen Gegenstand wird. Der Ort der Montagelieferung liegt gem. § 3 Abs. 7 UStG in Österreich.

Bei unionsrechtskonformer Interpretation ist die Verbringung der Einzelteile von Deutschland nach Österreich als umsatzsteuerlich irrelevant zu qualifizieren. Das deutsche Unternehmen muss sich in Österreich für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen, da es sich bei der Montagelieferung um keine Werklieferung handelt. Mangels Vorliegen einer Werklieferung kommt es nicht zur Anwendung des Reverse-Charge-Systems.[66]

Das deutsche Unternehmen muss eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer ausstellen. Der Unternehmer A haftet gem. § 27 Abs. 4 UStG für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer.

Dieser Fall verdeutlicht, dass im Land der Montagetätigkeit geprüft werden muss, wie das EU-Recht auf nationaler Ebene umgesetzt wird. Da es in Österreich eine Spezialnorm gibt, die von der Definition einer Montagelieferung gem. EU-Recht abweicht, entstehen für ausländische Unternehmer umsatzsteuerliche Risiken bei der Beurteilung von Sachverhalten. Da Österreich das optionale Reverse Charge für Montagelieferungen so ausgestaltet hat, dass es nur für Werklieferungen anwendbar ist, müssen sich ausländische Unternehmer vorab über umsatzsteuerliche Registrierungspflichten informieren.

Auch andere Mitgliedstaaten haben spezielle Regelungen bezüglich Montagelieferungen und der Anwendung des Reverse-Charge-Systems. Darauf wird im Kapitel 3 detailliert eingegangen.

[66] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 940.

3 Montagelieferungen in ausgewählten Ländern der EU

Die Knapp AG entwickelt und erstellt kundenspezifische Lagerlogistiksysteme, die aus verschiedenen Komponenten bestehen. Ein Lagerlogistiksystem besteht meist aus

- Förderbänder, die die Waren zwischen einzelnen Stationen befördern,
- Hochregale, in denen die Waren gelagert werden,
- Shuttles, die die Waren im Regal und zwischen Arbeitsplätzen transportieren,
- Lifte, die die Waren innerhalb der verschiedenen Ebenen des Hochregals bewegen,
- Kommissionier-Tische, an denen Arbeitskräfte die Waren kommissionieren,
- Verpackungsmaschinen, die die Waren verpacken,
- speziell entwickelter Software, die auf die Kundenbedürfnisse abgestimmt ist,

und zahlreiche andere innovative Technologien, die eine effiziente Lagerwirtschaft ermöglichen.

Die Anlagen haben gemeinsam, dass sie für jeden Kunden individuell geplant und entwickelt werden. Die einzelnen Teile werden produziert, teilweise in der Produktionsstätte vormontiert und zum Kunden geliefert. Einige fertige Komponenten werden zugekauft und mit eigenem Personal oder von Dritten vor Ort montiert. Diverse Einzelteile werden von den Lieferanten auf die Baustelle verbracht und erst vor Ort zu fertigen Komponenten zusammengesetzt. Die fertige Anlage entsteht erst beim Kunden vor Ort durch die Installation. Abschließend werden Probeläufe durchgeführt bis das System fehlerfrei arbeitet und die Anlage in Betrieb genommen wird.

Daraus ergibt sich, dass ein Anlagenprojekt der Knapp AG aus umsatzsteuerlicher Sicht eine gemischte Leistung darstellt. Da die einzelnen Elemente so eng miteinander verbunden sind, dass sie eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, kann von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden. Wie die Anlage in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU behandelt wird, muss aufgrund der nationalen Unterschiede im konkreten Fall geprüft werden.

In diesem Kapitel werden eingangs jene Länder ausgewählt, die für die Knapp AG von Bedeutung sind. Anschließend wird festgelegt, welche Informationen zu den einzelnen Ländern erhoben werden sollen. Danach erfolgt die Ausarbeitung der umsatzsteuerlichen Behandlung in den ausgewählten Ländern.

Um einen Überblick über die einzelnen Länder zu erhalten, gibt es am Ende dieses Kapitels eine Zusammenfassung über die nationalen Begriffsdefinitionen, die Ortsbestimmung und die Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

3.1 Die Auswahl der zu betrachtenden Länder

Die Analyse der Projektumsätze der Knapp AG für das Jahr 2019 hat ergeben, dass aktuell rund 50 % der Umsätze in Mitgliedstaaten der Europäischen Union getätigt werden. Bei der Betrachtung der Umsätze für 2019 ergibt sich folgende Länderreihung nach den größten Umsatzanteilen gerechnet auf die Gesamtumsätze in der EU:

1.	Deutschland	36,9 %
2.	Italien	16,3 %
3.	Niederlande	10,8 %
4.	Spanien	6,3 %
5.	Frankreich	5,7 %
6.	Österreich	5,3 %
7.	Schweden	3,4 %
8.	Sonstige	15,4 %
Summe		**100,0 %**

Tabelle 1: Reihung der EU-Länder nach Umsatz, Quelle: KNAPP AG (2019a), Excel-Auswertung der Umsätze 2019 nach Ländern.

Bei der Heranziehung jener sieben Länder mit den größten Umsatzanteilen innerhalb der EU können rund 85 % der Umsätze in der EU abgedeckt werden. Aus der Tabelle kann entnommen werden, dass Deutschland, Italien und Niederlande die drei wichtigsten Märkte für die Knapp AG innerhalb der EU sind.

Da Großbritannien am 31.01.2020 aus der EU ausgetreten ist und am 31.12.2020 die Übergangsphase endet, wurden diese Umsätze in der oben dargestellten Betrachtung nicht berücksichtigt.

Bei der Betrachtung der geplanten Projektumsätze für das Jahr 2021 ergibt sich ein ähnliches Bild. Innerhalb der Top-7-Länder reihen sich einige Länder um, jedoch würde nur Polen hinzu kommen und Österreich würde einen hinteren Rang einnehmen.[67]

Auf Basis dieser Auswertung wird die umsatzsteuerliche Behandlung von Montagelieferungen für die umsatzstärksten sieben EU-Mitgliedstaaten im Kapitel 3.3 dargestellt.

[67] Vgl. KNAPP AG (2019b), Excel-Auswertung der Planumsätze 2021 nach Ländern.

3.2 Die Festlegung der zu erhebenden Informationen

Aufgrund der überwiegenden internationalen Geschäftstätigkeit der Knapp AG entsteht im täglichen Berufsalltag ein erheblicher Informationsbedarf in verschiedenen Abteilungen. In den Bereichen Beschaffung und Vertrieb werden die verschiedensten Informationen zu den einzelnen Ländern benötigt. Im Rahmen dieser Masterarbeit sollen die für die Knapp AG relevantesten Informationen erhoben werden. In der nachfolgenden Tabelle wurde gemeinsam mit dem Kooperationspartner festgelegt, welche Informationen in den ausgewählten Mitgliedstaaten erhoben werden sollen.

1. Nationale Auslegung von Montagelieferungen	
Nationale Begriffsdefinition Montagelieferung	– Was versteht man unter einer Montagelieferung nach nationalen Bestimmungen und wie wird diese abgegrenzt? – Wie wird die EU-Norm national ausgelegt? Gibt es eine Spezialnorm?
Umsatzsteuerliche Behandlung	– Wie ist die Montagelieferung aus umsatzsteuerlicher Sicht national zu behandeln? – Unter welchen Voraussetzungen ist die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens möglich? – Welche Voraussetzungen müssen der Leistungserbringer und Leistungsempfänger erfüllen? – Wann ist in diesem Zusammenhang eine umsatzsteuerliche Registrierung obligatorisch?
2. Rechnungslegung	
Rechnungserstellung	– Wann muss die Rechnung gelegt werden? – Welche Rechnungsanforderungen gibt es in Bezug auf Montagelieferungen? – Wie können wichtige Rechnungshinweise in der Landessprache angegeben werden?
3. Meldepflichten	
Meldezeitpunkt	– Zu welchem Zeitpunkt entsteht die Steuerschuld? – Gibt es Besonderheiten bei Anzahlungen?
Aufbewahrungsfrist	– Welche Aufbewahrungsfristen gibt es für Belege?

Tabelle 2: Festlegung der zu erhebenden Informationen, Quelle: Eigene Darstellung.

Die Informationen, die zu erheben sind und im Informationstool enthalten sein sollen, wurden in Kategorien geclustert, um die Übersichtlichkeit zu erhöhen. Die Kategorien und die dazugehörigen Fragestellungen wurden aus folgenden Gründen gewählt:

1. Montagelieferungen:

Da es im Mehrwertsteuerrecht der EU keine einheitliche Definition der Montagelieferung gibt, kann es in den einzelnen Mitgliedstaaten zu einer unterschiedlichen Auslegung des Begriffes kommen. Deshalb ist es wichtig, dass als Erstes festgelegt wird, ob die Begriffsbestimmung auf nationaler Ebene von der EU-Norm abweicht. Es muss geklärt werden, ob es eine nationale Spezialnorm für Montagelieferungen gibt und wie sich diese von anderen Leistungen abgrenzt. Da die Anlagen des Kooperationspartners mit dem Gebäude verbunden werden, muss auch der Begriff der Bauleistung im jeweiligen Land betrachtet werden. Die Begriffsbestimmung ist für die Knapp AG von besonderer Bedeutung, da es im Anlagenbau im Bereich der Lagerlogistik zu Schwierigkeiten bei der Beurteilung der einzelnen Leistungen kommen kann.

Im nächsten Schritt muss geprüft werden, wie die Montagelieferung aus umsatzsteuerlicher Sicht auf nationaler Ebene zu behandeln ist. Zuerst muss der Ort der Montagelieferung festgelegt werden, um zu sehen, welches Land das Besteuerungsrecht hat. Da die MwStSystRL nur ein optionales Reverse-Charge für ausländische Leistungserbringer vorsieht, wird recherchiert, ob das Reverse-Charge-Verfahren im jeweiligen Land für Montagelieferungen anwendbar ist und welche Voraussetzungen dazu beim Leistungserbringer und Leistungsempfänger vorliegen müssen. Etwaige Registrierungspflichten, die sich aufgrund der Montagelieferung ergeben könnten, werden erläutert.

2. Rechnungslegung

Die Informationen der Kategorie Rechnungslegung sind für die Bereiche Fakturierung und Buchhaltung relevant.

Im Bereich der Rechnungserstellung, wird erhoben, wann eine Rechnung ausgestellt werden muss und welche nationalen Sonderbestimmungen es zu Anzahlungsrechnungen gibt, da Anzahlungsrechnungen im Projektgeschäft eine wichtige Rolle einnehmen.

Abschließend wird angeführt, welche speziellen Rechnungsanforderungen es im Zusammenhang mit Montagelieferungen gibt und wann die Rechnungserstellung zu erfolgen hat.

3. Meldepflichten

In der Kategorie Meldepflichten wird zu Beginn geklärt, zu welchem Zeitpunkt die Steuerschuld für einen Umsatz entsteht und wann die Rechnungen gemeldet werden müssen. Es wird erhoben, welche Aufbewahrungsfrist für Belege gilt.

3.3 Die umsatzsteuerliche Behandlung im jeweiligen Land

Nachfolgend werden die ausgewählten Länder einzeln betrachtet und die umsatzsteuerliche Behandlung der Montagelieferung beschrieben. Es wird erhoben, welche Besonderheiten es im jeweiligen Land gibt.

Die Informationen zu den einzelnen Ländern werden in der Reihenfolge dargestellt, die im vorhergehenden Kapitel festgelegt wurde. Das bedeutet, dass zuerst untersucht wird, was im jeweiligen Land unter einer Montagelieferung zu verstehen ist. In diesem Zusammenhang wird unter dem Begriff Montagelieferung eine Lieferung mit anschließender Montage verstanden, so wie es bei den Anlagen des Kooperationspartners der Fall ist. Bei der Begriffsdefinition wird jeweils auch der Begriff der Bauleistung betrachtet, da sich dieser Begriff mit der Montagelieferung decken kann. Im nächsten Schritt wird der Ort der Montagelieferung ermittelt. Danach erfolgt eine Beurteilung, wann das Reverse-Charge-Verfahren für ausländische Leistungserbringer anwendbar ist bzw. unter welchen Voraussetzungen das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen zur Anwendung kommt.

Im nächsten Schritt wird dargestellt, welche Fristen bei der Rechnungslegung einzuhalten sind und welche Merkmale eine Rechnung bei der Umkehr der Steuerschuld aufweisen muss.

Im letzten Schritt wird erläutert, wann die Steuerschuld entsteht und ob es Besonderheiten bei Anzahlungen gibt. Ebenfalls wird die Aufbewahrungsfrist von Rechnungen erhoben.

3.3.1 Deutschland

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Deutschland dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale deutsche Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das deutsche Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im Umsatzsteuergesetz (kurz UStG)[68].

Nationale Auslegung von Montaglieferungen

Nationale Begriffsdefinition:

Werklieferung

In Deutschland gibt es den Begriff der Werklieferung, der gem. § 3 Abs. 4 UStG wie folgt definiert ist:

[68] S. UStG Deutschland, Onlinequelle [15.04.2020].

„Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen (Werklieferung), wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden."

In Deutschland liegt eine Werklieferung vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet. Diese Stoffe dürfen nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sein. Wenn das Werk aus mehreren Hauptstoffen besteht, bewirkt der Werkunternehmer bereits dann eine Werklieferung, wenn er nur einen Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffs selbst beschafft hat. Wenn der Werkunternehmer bei seiner Leistung keine selbstbeschafften Stoffe verwendet oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, dann handelt es sich um eine Werkleistung.[69]

Bei der Beurteilung, ob es sich um einen Hauptstoff oder um Nebensachen oder Zutaten handelt, ist auf die Sicht eines Durchschnittsbetrachters abzustellen. Nebensachen oder Zutaten dürfen nicht das Wesen des Umsatzes ausmachen.[70] Grundsätzlich muss die Abgrenzung nach qualitativen Kriterien erfolgen. Es darf nicht danach beurteilt werden, ob der Entgeltanteil für das Material oder die Arbeitsleistung überwiegt. Nur in Ausnahmefällen kann bei der Reparatur von beweglichen körperlichen Gegenständen, soweit nicht nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien entschieden werden kann, von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Materialanteil mehr als 50 % des Gesamtentgeltes ausmacht.[71]

Ein weiteres Merkmal der Werklieferung ist, dass der Auftraggeber dem Auftragnehmer eine Sache beistellt, wobei es sich hierbei um Hauptstoffe, Nebenstoffe oder sonstige Beistellungen wie beispielsweise Arbeitskräfte, Maschinen und Hilfsstoffe wie Elektrizität, Kohle, Baustrom und Bauwasser handeln kann. [72] Das beigestellte Material muss im Rahmen der Werklieferung vom Auftragnehmer be- oder verarbeitet werden.[73] Wenn nur Gegenstände be- oder verarbeitet werden, die dem leistenden Unternehmer gehören, führt dies zu einer Lieferung.[74]

Eine Werklieferung liegt auch vor, wenn ein Unternehmer ein Gebäude auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück errichtet. Gem. § 3 Abs. 4 2. Satz UStG ist es hierbei Voraussetzung, dass

[69] S. UStAE (2019), Abschnitt 3.8. Werklieferung, Werkleistung (1).
[70] S. BFH 09.06.2005, V R 50/02.
[71] Vgl. RADEISEN (2020a), Onlinequelle [24.02.2020], S. 2.
[72] S. BFH 12.03.1959, V 205/56 S.
[73] S. UStAE (2019), Abschnitt 3.8. Werklieferung, Werkleistung (3).
[74] Vgl. RADEISEN (2020a), Onlinequelle [24.02.2020], S. 1; UStAE (2019), Abschnitt 3.8. Werklieferung, Werkleistung (6).

eine feste Verbindung zwischen Grund und Boden des Auftraggebers und der eingebauten Gegenstände entsteht.[75]

Zusammenfassend müssen für eine Werklieferung in Deutschland folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Verwendung selbst beschaffter Hauptstoffe durch den Auftragnehmer
- Beistellung eines Gegenstandes bzw. von Grund und Boden durch den Auftraggeber
- Be- oder Verarbeitung des beigestellten Gegenstandes durch den Auftragnehmer oder feste Verbindung zwischen Grund und Boden und der eingebauten Gegenstände bei Beistellung eines Grundstückes.

Die Werklieferung ist eine Mischung aus Lieferung und sonstiger Leistung, wobei die Lieferkomponente überwiegt. Deshalb bestimmt der deutsche Gesetzgeber, dass die Werklieferung umsatzsteuerlich als Lieferung zu behandeln ist.

Bauleistung

In Deutschland gibt es eine Spezialnorm für Bauleistungen. Da bestimmte Werklieferungen unter die Spezialnorm der Bauleistung fallen, wird nachfolgend dargestellt, wobei es sich dabei handelt.

Gem. § 13b Abs. 2 Z 4 UStG versteht man unter Bauleistungen, Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. In diesem Zusammenhang gelten als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Zu Bauleistungen gehören insbesondere auch Werklieferungen oder der Einbau von Ausstattungsgegenständen oder Maschinenanlagen, wenn sich diese unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken. Dies ist anzunehmen, wenn die Ausstattungsgegenstände oder Maschinenanlagen auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder erheblich zu verändern.[76]

Daraus kann geschlossen werden, dass Werklieferungen unter die Norm der Bauleistung fallen, wenn die selbst beschafften Stoffe des Auftragnehmers fest mit dem beigestellten Grund und Boden des Auftraggebers verbunden werden.

[75] Vgl. ZAUMSEIL (2020) in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 3 Abs. 4 UStG, Rz 7.
[76] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.2. Bauleistungen (5).

Im nächsten Schritt erfolgt die Abklärung, wo der Ort der Werklieferung bzw. der Bauleistung ist und unter welchen Voraussetzungen das Reverse-Charge-System zur Anwendung kommt.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Werklieferung und der Bauleistung

Der Ort der Werklieferung richtet sich nach den Vorschriften, die für Lieferungen anzuwenden sind. Bei Bauleistungen und Werklieferungen, bei denen der Gegenstand der Lieferung nach der Fertigstellung nicht mehr befördert oder versendet werden, ist der Grundsatz der ruhenden Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG anzuwenden. Die Werklieferung bzw. Bauleistung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Bei Bauleistungen und Werklieferungen im Zusammenhang mit Grundstücken wird die Verfügungsmacht im Regelfall mit der Abnahme des Werks verschafft.[77]

Wenn der Hauptstoff des Auftragnehmers in einen beweglichen Gegenstand des Auftraggebers eingebaut wird und der Gegenstand nach dem Einbau befördert oder versendet wird, ist die Lieferung gem. § 3 Abs. 6 UStG dort ausgeführt, wo die Warenbewegung beginnt.

Wenn eine steuerpflichtige Werklieferung oder Bauleistung in Deutschland ausgeführt wird, stellt sich die Frage, ob das Reverse-Charge-System Anwendung findet oder die Rechnung mit Steuer auszustellen ist.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

Die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger für Werklieferungen ist in § 13b Abs. 2 Z 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG geregelt.

Wenn Werklieferungen oder sonstige Leistungen in Deutschland von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht werden, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn dieser ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.

Gem. § 13b Abs. 7 UStG ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte hat. Dies gilt auch, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland hat, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Ausland hat. Wenn der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte hat und eine Werklieferung durchführt, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als im

[77] Vgl. RADEISEN (2020b), Onlinequelle [02.03.2020], S. 13.

Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn die Betriebsstätte nicht an diesem Umsatz beteiligt ist.

Für den Übergang der Steuerschuld ist es unerheblich, ob der leistungsempfangende Unternehmer im In- oder Ausland ansässig ist. Der Leistungsempfänger schuldet daher auch die Steuer, wenn er im Ausland ansässig ist.[78] Sofern der ausländische Unternehmer noch nicht in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist, hat eine Registrierung zu erfolgen.[79]

Wenn der Leistungsempfänger im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, kann dieser unter den Voraussetzungen des § 15 UStG im allgemeinen Besteuerungsverfahren die nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG geschuldete Steuer und die für Vorleistungen an ihn in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Z 1 und 4 UStG abziehen. Die Geltendmachung der Vorsteuer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren ist nicht zulässig.[80]

Für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, und nur Steuer gem. § 13b UStG schulden, gelten Einschränkungen gem. § 15 Abs. 4b i.V.m. § 18 Abs. 9 Sätze 5 und 6 UStG.[81]

Zusammenfassend müssen folgende Voraussetzungen vorliegen, damit für Werklieferungen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht:

- Der Leistungserbringer ist nicht im Inland ansässig und eine inländische Betriebsstätte ist nicht an der Leistungserbringung beteiligt.
- Der Leistungsempfänger ist Unternehmer oder juristische Person und kann im Inland oder Ausland ansässig sein.

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Für Bauleistungen ist die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in § 13b Abs. 2 Z 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG geregelt.

Wenn Bauleistungen oder Werklieferungen, die fest mit dem Grundstück verbunden sind, in Deutschland von einem im Inland ansässigen Unternehmer erbracht werden, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende

[78] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.1. Leistungsempfänger als Steuerschuldner (1); BFH 06.04.2010, XI B 1/09.
[79] S. BFH 06.04.2010, XI B 1/09; FG Hamburg 04.12.2008, 5 K 32/07.
[80] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.15. Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers (4).
[81] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.15. Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers (4).

Leistungen erbringt. Damit ist gemeint, dass der Unternehmer selbst Bauleistungen bzw. Werklieferungen, die fest mit Grund und Boden verbunden sind, ausführt.

Im Fall eines ausländischen leistenden Unternehmers ist der Übergang der Steuerschuld ausschließlich nach § 13b Abs. 2 Z 1 UStG zu beurteilen. Hierbei ist nicht zu differenzieren, ob es sich um Bauleistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Z 4 UStG handelt oder nicht bzw. ob der Leistungsempfänger selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt oder nicht.[82]

Ein Unternehmer erbringt zumindest dann nachhaltig Bauleistungen, wenn er mindestens 10 % seines Weltumsatzes als Bauleistungen erbringt.[83]

Des Weiteren ist gem. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG davon auszugehen, wenn das zuständige Finanzamt dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung ausgestellt hat, dass er ein Unternehmer ist, der Bauleistungen erbringt. Die Bescheinigung „Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen“ (Formular USt 1 TG) ist längstens für drei Jahre gültig.[84]

Wenn der Leistungsempfänger und der leistende Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend von einer Bauleistung gem. § 13b Abs. 2 Z 4 UStG ausgegangen sind, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt gem. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen. Von einer Übereinstimmung wird ausgegangen, wenn der Leistende in der Rechnung den Leistungsempfänger auf die Anwendung des § 13b UStG hinweist und dieser dem nicht widersprochen hat. Es besteht keine Gefahr von Steuerausfällen, wenn der Leistungsempfänger den an ihn erbrachten Umsatz in richtiger Höhe versteuert.[85]

Da der leistende Unternehmer die zutreffende Versteuerung durch den Leistungsempfänger nicht nachweisen kann, empfiehlt es sich für ihn, eine schriftliche Zusicherung des Leistungsempfängers einzuholen, dass der Umsatz in zutreffender Höhe versteuert wird. Wenn der Leistungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nachkommt, macht er sich gegenüber dem leistenden Unternehmer schadensersatzpflichtig.[86]

Der Vereinfachungsregelung gilt nicht im umgekehrten Fall, d.h. wenn das Reverse-Charge-Verfahren nicht angewendet wird, obwohl die Voraussetzungen erfüllt waren. Dies hat zur Konsequenz, dass der leistende Unternehmer die fälschlicherweise in Rechnung gestellte Steuer gem.

---

[82] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 61.
[83] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.3. Bauleistender Unternehmer als Leistungsempfänger (2).
[84] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.3. Bauleistender Unternehmer als Leistungsempfänger (3) f.
[85] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 171.
[86] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 172.

§ 14c Abs. 1 UStG schuldet. Der Leistungsempfänger darf sich die in der Rechnung unrichtig ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. In Zweifelsfällen sollte daher der Leistungsempfänger auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens drängen.[87]

Zusammenfassend ist das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen anwendbar, wenn

- der leistende Unternehmer in Deutschland ansässig ist und
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig selbst Bauleistungen erbringt.

Bauabzugsteuer

In Deutschland gibt es die Besonderheit der Bauabzugsteuer für Bauleistungen. Der Leistungsempfänger einer Bauleistung muss unter bestimmten Voraussetzungen eine Summe von 15 % der Gegenleistung abziehen und einbehalten. Die Gegenleistung ist das Entgelt zzgl. der Umsatzsteuer. Der Abzug muss auch bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens vorgenommen werden, wobei die Gegenleistung in diesem Fall das Entgelt ist. Der Steuerabzug gilt ebenso für Teilzahlungen, Anzahlungen oder Vorauszahlungen.[88]

Die Voraussetzungen für den Abzug sind, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer gem. § 2 UStG ist und die Bauleistung für sein Unternehmen bezieht.[89]

Es gibt grundsätzlich zwei Ausnahmen von der Bauabzugsteuer:[90]

- Der leistende Bauunternehmer legt dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung des zuständigen Finanzamts vor. Eine Freistellungsescheinigung wird dem Bauunternehmer erteilt, wenn der zu sichernde Steuerabzug nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter ernannt ist.

- Bei Bagatellfällen liegt keine Abzugsverpflichtung vor. Ein Bagatellfall besteht, wenn von einem Bauunternehmer für einen Leistungsempfänger voraussichtlich im Kalenderjahr Leistungen von nicht mehr als 5.000 EUR erbracht werden. Wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt, gilt eine Grenze von 15.000 EUR.

Da die Knapp AG in Deutschland als Bauleister gilt, ist es für den Kooperationspartner wichtig, auf eine gültige Freistellungsbescheinigung zu achten, die den Leistungsempfängern vorgelegt

[87] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 173.
[88] Vgl. RADEISEN (2020b), Onlinequelle [02.03.2020], S. 25 f.
[89] Vgl. RADEISEN (2020b), Onlinequelle [02.03.2020], S. 26.
[90] Vgl. RADEISEN (2020b), Onlinequelle [02.03.2020], S. 26.

werden kann. Wenn die Knapp AG Bauleistungen von anderen Unternehmen bezieht, muss darauf geachtet werden, dass die leistenden Bauunternehmer eine Freistellungsbescheinigung vorlegen können, damit ein Abzug vermieden werden kann.

Rechnungslegung

Fristen:

Ein Unternehmer ist gem. § 14 Abs. 2 UStG verpflichtet eine Rechnung für Werklieferungen im Zusammenhang mit Grundstücken innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung auszustellen. Wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor Ausführung der Leistung vereinnahmt wurde, ist die Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Vereinnahmen des Entgelts auszustellen.[91]

Rechnungsanforderungen:

Grundsätzlich muss eine Rechnung die in § 14 Abs. 4 UStG genannten Merkmale enthalten. Davon abweichend gibt es gesonderte Regelungen, wenn es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Wenn ein ausländischer Unternehmer im Inland einen Umsatz ausführt, für den der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, so gelten gem. § 14 Abs. 7 UStG für die Rechnungserteilung die Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem der Unternehmer ansässig ist. Dies gilt nicht für die Abrechnung mittels Gutschrift.

Führt ein Unternehmer eine Leistung gem. § 13b Abs. 2 UStG aus, für die der Leistungsempfänger gem. § 13b Abs. 5 UStG die Steuer schuldet, ist auf der Rechnung der Vermerk „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gem. § 14 Abs. 5 UStG anzugeben. Die Steuer darf nicht gesondert in der Rechnung ausgewiesen werden.

Bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen zwischen EU-Unternehmern ist die UID-Nummer des Leistenden und des Leistungsempfängers gem. § 14a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 UStG anzugeben.[92]

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

Grundsätzlich entsteht bei der Sollbesteuerung die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden

[91] S. UStAE (2019), Abschnitt 14.1. Zum Begriff der Rechnung (3).
[92] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 209.

ist. Wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt wird, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

Für Werklieferungen, die von einem Unternehmer erbracht wurden, der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, entsteht die Steuer gem. § 13b Abs. 2 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des Kalendermonats, der auf den Monat der Leistungserbringung folgt. Diese Regelung ist auch auf Bauleistungen anwendbar, die von einem inländischen Unternehmer erbracht werden.

Bauleistungen, die von einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht werden, sind nach § 13b Abs. 1 UStG zu versteuern. In diesem Fall entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Leistungen in vollem Umfang bewirkt worden sind. Diese Regelung ist nicht sehr praxistauglich, da häufig vor Rechnungsstellung die genaue Bemessungsgrundlage nicht bekannt ist. Der Leistungsempfänger darf eine Schätzung anhand des Angebots oder Vertrags vornehmen.[93]

Gem. § 13 Abs. 4 UStG entsteht die Steuer für Entgelte oder Teilentgelte, die vor der Leistungsausführung vereinnahmt wurden, mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Die Verwaltung lässt es zu, dass für den Leistungsempfänger der Zeitpunkt der Verausgabung der Beträge maßgeblich ist.[94]

Aufbewahrungsfristen:

Der Leistungsempfänger muss gem. § 14b Abs. 1 UStG eine Kopie der Rechnungen zehn Jahre aufbewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ende des Kalenderjahrs, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist. Wenn die Aufbewahrung elektronisch erfolgt, kann diese auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet erfolgen.[95]

3.3.2 Italien

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Italien dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale italienische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das italienische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im Decreto del Presidente della Repubblica 26.10.1972, Nr. 633 (kurz DPR Nr. 633/1972), wobei bei rechtlichen Definitionen auf den Codice Civile, dem italienischen Zivilgesetzbuch, verwiesen wird.

[93] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 31.
[94] S. UStAE (2019), Abschnitt 13b.12 Entstehung der Steuer beim Leistungsempfänger (3) Satz 2.
[95] Vgl. BÜLOW (2020), in: SCHWARZ/WIDMANN/RADEISEN (Hrsg.), § 13b UStG, Rz 214.

Nationale Auslegung von Montaglieferungen:

Nationale Begriffsdefinition:

Werklieferung

Das italienische Mehrwertsteuerrecht unterscheidet nicht zwischen Werklieferung und Werkleistung und stützt sich bei der rechtlichen Definition auf den Artikel 1655 Codice Civile. Darin wird der Begriff des Unternehmerwerkvertrages wie folgt festgelegt:

„Der Unternehmerwerkvertrag ist der Vertrag, mit dem eine Partei die Ausführung eines Werkes oder die Leistung eines Dienstes unter organisiertem Einsatz der notwendigen Mittel und auf eigene Verantwortung um eine Gegenleistung in Geld übernimmt.“ [96]

Beim Werkvertrag wird die Errichtung eines bestimmten Werks geschuldet im Gegensatz zur Lieferung von Standardgüter. Der Unternehmer übernimmt die Organisation der notwendigen Mittel und trägt das unternehmerische Risiko.

Die Abgrenzung des Werkvertrages zum Liefervertrag, insbesondere Lieferung mit Montage, hängt von der vertraglichen Gestaltung ab. Der Gegenstand des Unternehmerwerkvertrages ist ein bestimmtes Werk oder eine bestimmte Leistung, dagegen ist der Gegenstand eines Liefervertrages die Übergabe des Gegenstandes. Wenn es sich um einen Standardgegenstand handelt und die Montage lediglich eine Nebenleistung darstellt, ist von einem Liefervertrag auszugehen. Für die Beurteilung im Maschinen- und Anlagenbau ist ein wesentliches Merkmal die Frage, ob es sich um ein Standardprodukt oder um eine Einzel- oder Sonderanfertigung handelt.[97]

Aufgrund des hohen Spezialisierungsgrades bei den Logistikanlagen des Kooperationspartners kann von einem Unternehmerwerkvertrag ausgegangen werden.

Bauleistung

Bauleistungen sind Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wobei hier die Definition der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 anwendbar ist.[98]

---

[96] Vgl. BAUER u. a. (2015), in: AMT FÜR SPRACHANGELEGENHEITEN DES LANDES SÜDTIROL (Hrsg.), Onlinequelle [06.04.2020], Artikel 1655 Zivilgesetzbuch.
[97] Vgl. GROSSMANN (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 125 f.
[98] Vgl. GROSSMANN (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 126 f.

Unter Grundstück ist in diesem Zusammenhang zu verstehen:[99]

- Jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie beispielsweise Türen, Fenster, Dächer, Stiegenhäuser und Aufzüge;
- Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Als Grundstücksleistungen zählen unter anderem:[100]

- Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenstände, die damit als Grundstück gelten;
- Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die als Grundstück gelten.

Wenn eine Anlage fest mit Grund und Boden verbunden ist und nur unter großem Aufwand entfernt werden kann bzw. durch die Entfernung Schäden an Gebäude oder Anlage entstehen, ist von einer Bauleistung auszugehen.

Im nächsten Schritt erfolgt die Abklärung, wo der Ort der Werklieferung bzw. der Bauleistung ist und unter welchen Voraussetzungen das Reverse-Charge-System zur Anwendung kommt.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Werklieferung und der Bauleistung

Werklieferungen sind gem. Artikel 7-bis Abs. 1 DPR Nr. 633/1972 im Inland steuerbar, wenn sie in Italien von einem in einen anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer installiert oder montiert werden.

Grundstücksbezogene Bauleistungen sind gem. Artikel 7-quater Abs. 1 lit. a DPR Nr. 633/1972 dort steuerbar, wo das Grundstück gelegen ist.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In Italien gibt es ein allgemeines Reverse-Charge-System für Lieferungen und Dienstleistungen, die in Italien steuerbar sind und von einem ausländischen Unternehmen an ein in Italien ansässiges Unternehmen erbracht werden. Die Bestimmung über die Umkehr der Steuerschuld ist in

[99] S. Artikel 13b Durchführungsverordnung (EU) des Rates Nr. 282/2011 vom 15.03.2011.
[100] S. Artikel 31a Abs. 2 Durchführungsverordnung (EU) des Rates Nr. 282/2011 vom 15.03.2011.

Artikel 17 Abs. 2 DPR Nr. 633/1972 geregelt. Diese Regelung ist grundsätzlich auch für Werklieferungen anwendbar, wenn die Installation bzw. Montage in Italien stattfindet.

Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ist, dass der Leistungserbringer nicht in Italien, sondern in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des Leistenden in Italien ist nicht schädlich.

Eine weitere Voraussetzung für die Umkehr der Steuerschuld ist, dass der Leistungsempfänger in Italien ansässig ist oder eine Betriebsstätte betreibt, die die Leistung empfängt. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des Leistungsempfängers in Italien ist nicht ausreichend.

Für nichtansässige Unternehmen aus Drittländern ist das Verfahren der „autofattura" anzuwenden. Dabei geht die Steuerschuld auf den in Italien ansässigen Unternehmer über.[101] Unter dem Verfahren der „autofattura" ist zu verstehen, dass der Käufer der Ware oder der Nutznießer der Dienstleistung ein eigenes Dokument, welche die Eingangsrechnung ersetzt, erstellen muss. Dieses Dokument wird Eigenrechnung genannt und ist ein Beleg, der vom Rechnungsempfänger ausgestellt wird, wobei im Text auf den erhaltenen Rechnungsbeleg, den Namen des Leistenden und die Dienstleistung Bezug zu nehmen ist.[102]

Für ausländische Leistungserbringer entsteht keine Registrierungspflicht, wenn das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt. Erbringt allerdings ein nicht ansässiges Unternehmen eine Werklieferung in Italien an ein nicht ansässiges Unternehmen, dann ist die Vereinfachungsregelung nicht anwendbar und die Werklieferung muss mit italienischer Steuer an den Kunden abgerechnet werden. In diesem Fall ist eine umsatzsteuerliche Registrierung notwendig.

Wenn der ausländische Leistungserbringer in Italien eine Betriebsstätte unterhält, entsteht für den Unternehmer eine Ansässigkeit in Italien für jene Umsätze, die der Betriebsstätte zurechenbar sind. In der italienischen Praxis fehlt eine Unterscheidung zwischen dem umsatzsteuerlichen und dem ertragsteuerlichen Betriebsstättenbegriff, weshalb es bei der Anmeldung einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte auch zur Registrierung einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte kommt.[103]

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

In Italien gibt es für den Bausektor verschiedene Reverse-Charge-Regelungen, die verschiedene Bauleistungen und Anwendungsgebiete abdecken.

[101] Vgl. GROSSMANN (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 131 f.
[102] Vgl. AICHNER (2019), Onlinequelle [06.04.2020].
[103] Vgl. GROSSMANN (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 128 ff.

Das Reverse-Charge-Verfahren gem. Artikel 17 Abs. 6 lit. a-ter) DPR Nr. 633/1972 ist für spezifische Bauleistungen anwendbar, die im technischen Begleitbericht zum Gesetz festgelegt sind. Dabei handelt es sich um die Leistungen der Gruppe 81.2 Reinigungsleistungen und 43 für Leistungen im Baugewerbe der Gewerbskennzahlung nach der Kodifizierung ATECO 2007[104]. Davon umfasst sind Leistungen wie Abbruch, Installationen und Fertigstellung von Gebäuden. Dieses Verfahren muss bei Vorliegen aller Kriterien auch gegenüber dem Hauptauftraggeber angewandt werden und nicht nur bei Unterwerkverträgen.[105] Ob diese Regelung anwendbar ist, muss im Einzelfall anhand der Kodifizierung der Leistung geprüft werden.

Bei Unterwerkverträgen kommt es bei Erfüllung aller Voraussetzungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gem. Artikel 17 Abs. 6 lit. a) DPR Nr. 633/1972. Damit diese Regelung zur Anwendung kommt, müssen folgende Voraussetzungen zutreffen:[106]

- Es muss sich um eine Leistung im Bausektor handelt. Dazu zählen alle Leistungen des Abschnittes F in der Kodifizierung der Gewerbskennzahlen laut ATECO 2007. Die Finanzverwaltung stellt immer auf die effektive Leistung im Einzelnen ab, die tatsächlich erbracht wird.
- Es müssen mindestens drei Unternehmen beteiligt sein und es muss sich um das Vertragsverhältnis zwischen dem Generalunternehmer und dem Subunternehmer oder einem weiteren Subunternehmer handeln.
- Es muss sich um einen Werkvertrag handeln.
- Das Generalunternehmen muss einen Hauptwerkvertrag mit dem Kunden haben, wobei dieser zwingend eine Bauleistung betreffen muss.

Das Reverse-Charge-Verfahren gem. Artikel 17 Abs. 6 lit. a-bis) DPR Nr. 633/1972 betrifft die Lieferung von Gebäuden und umfasst Wohnimmobilien und gewerbliche Immobilien.

Der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens in Italien ist eng auszulegen, weshalb im Einzelfall sehr genau geprüft werden muss, ob es zur Umkehr der Steuerschuld im Bausektor kommt.

Rechnungslegung

In Italien müssen seit 01.01.2019 die Rechnungen von in Italien ansässigen Unternehmen über das zentrale und offizielle Austauschsystem „Sistema di Interscambio“ an den jeweiligen Rechnungsempfänger übermittelt werden. Davon sind Unternehmen ausgenommen, die in Italien

[104] S. ATECO 2007 (2020), Onlinequelle [15.04.2020].
[105] Vgl. GÖLLER (2016), S. 18.
[106] Vgl. GÖLLER (2016), S. 33.

weder eine Betriebsstätte haben noch eine Tochtergesellschaft gründen, wenn dadurch eine faktische Betriebsstätte vorliegen würde.[107]

Fristen:

Gem. Artikel 21 Abs. 4 DPR Nr. 633/1972 ist die Rechnung innerhalb von zwölf Tagen ab Erbringung des Umsatzes auszustellen, wobei sich der Zeitpunkt der Umsatztätigung nach Artikel 6 DPR Nr. 633/1972 richtet. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen verschiebt sich die Frist der Rechnungsausstellung auf den 15. Tag des auf die Lieferung folgenden Monats.

Die Lieferung von beweglichen Waren gilt im Zeitpunkt der Beförderung oder des Versands als ausgeführt. Bei der Lieferung von Immobilien wird der Umsatz zum Zeitpunkt der Vereinbarung getätigt.

Die Erbringung von Dienstleistungen gilt gem. Artikel 6 Abs. 3 DPR Nr. 633/1972 zum Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts als erfolgt.

Für An- und Vorauszahlungen ist die Rechnung im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Entgelte auszustellen.

Rechnungsanforderungen:

Eine Rechnung muss die in Artikel 21 Abs. 3 DPR Nr. 633/1972 genannten Merkmale enthalten. Für Kleinbetragsrechnungen unter 400 EUR gibt es gem. Artikel 21-bis DPR Nr. 633/1972 Erleichterungen.

Die MwSt-Identifikationsnummer des Kunden ist jedenfalls auf der Rechnung anzuführen. Wenn der Kunde keine italienische UID-Nummer besitzt, muss die UID-Nummer des Ansässigkeitsstaates auf der Rechnung ausgewiesen werden.

Wenn es gem. Artikel 17 DPR Nr. 633/1972 zum Übergang der Steuerschuld kommt, ist auf der Rechnung der Hinweis „inversione contabile“ anzuführen.

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

In Italien entsteht die Steuerschuld gem. Artikel 6 DPR Nr. 633/1972 grundsätzlich zum Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes.

[107] Vgl. AUSSENWIRTSCHAFTSCENTER MAILAND (2019), Onlinequelle [15.04.2020], S. 3.

Für Lieferungen ist die Steuer gem. Artikel 6 Abs. 1 DPR Nr. 633/1972 fällig, wenn der Steuertatbestand eintritt, d.h. zum Zeitpunkt der Lieferung. Die Lieferung von beweglichen Waren gilt zum Zeitpunkt des Transportes als ausgeführt. Die Lieferung von Immobilien erfolgt im Zeitpunkt der Vereinbarung.

Die Erbringung der Dienstleistung gilt zum Zeitpunkt der Zahlung der Gegenleistung als erfolgt.

Wenn das Entgelt teilweise oder zur Gänze vor Eintritt der zuvor genannten Ereignisse vereinnahmt wird, dann gilt der Umsatz als ausgeführt.

Aufbewahrungsfristen:

In Italien besteht fiskalisch für Buchhaltungsunterlagen und Geschäftsbücher eine Aufbewahrungspflicht bis zum 31. Dezember des fünften darauffolgenden Jahres, in welchem die Steuererklärung abgegeben wurde. Beispielsweise ist für Dokumente, die das Jahr 2017 betreffen, die Erklärung im Jahr 2018 abzugeben und die Dokumente sind bis zum 31.12.2023 aufzubewahren. Es ergibt sich de facto eine Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren. [108]

Zivilrechtlich besteht gem. Artikel 2220 Codice Civile für alle Buchhaltungsunterlagen eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren. Daher ist in Summe eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren empfehlenswert.

3.3.3 Niederlande

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in den Niederlanden dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale niederländische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das niederländische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im „Wet op de omzetbelasting 1968“ (kurz Wet OB 1968)[109].

Nationale Auslegung von Montaglieferungen:

Nationale Begriffsdefinition:

Montagelieferung

Im niederländischen Mehrwertsteuergesetz gibt es keine explizite Definition zur Montagelieferung. Gem. Artikel 3 Abs. 1 lit. f Wet OB 1968 zählt die Übertragung eines Gegenstandes, der entsteht, indem dieser Gegenstand mit anderen Gegenständen verbunden wird, als Lieferung.

[108] Vgl. GRABER & PARTNER (2018), Onlinequelle [15.04.2020].
[109] S. Wet OB 1968, Onlinequelle [15.04.2020].

Das bedeutet, dass die Lieferung und Installation eines Gegenstandes als einheitliche Lieferung zu verstehen ist.

Im Gesetz werden keine weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer Montagelieferung genannt. Daher ist grundsätzlich zu prüfen, ob eine Montagelieferung als einheitliche Leistung vorliegt oder ob es sich bei der Montage um eine unselbständige Nebenleistung handelt, die wirtschaftlich nicht von Bedeutung ist.

Wenn der Zusammenbau ein wesentlicher Leistungsinhalt ist und sich dadurch die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändert, wird die fertige Anlage im Zeitpunkt der Übergabe geliefert. Es liegt in diesem Fall eine Montagelieferung vor.[110]

Wenn die Montagearbeiten technisch und wirtschaftlich unbedeutend sind, gilt die Lieferung bereits mit Beginn der Beförderung oder Versendung gem. Artikel 5 Abs. 1 lit. a Wet OB 1968 als ausgeführt.

Erfolgt eine Montageüberwachung im Rahmen einer Montagelieferung, wird diese der Montagelieferung zugeordnet, da ein Leistungsbündel vorliegt. Bei einer Lieferung mit wirtschaftlich bedeutender Montageüberwachung wird eine Montagelieferung anzunehmen sein, wenn der Überwachende die Verantwortung bzw. Haftung für die ordnungsgemäße Ausführung der Montage trägt und diese Tätigkeit der eigentlichen Montage gleichgesetzt werden kann.[111]

Zusammenfassend gibt es in den Niederlanden keine klare Definition für eine Montagelieferung. Es ist jedoch von einer einheitlichen Lieferung auszugehen, wenn ein Gegenstand mit einem anderen Gegenstand verbunden wird und sich dabei die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändert.

Bauleistung

In den Niederlanden liegt eine Bauleistung gem. Artikel 3 Abs. 2 Wet OB 1968 vor, wenn Gebäude errichtet werden oder Arbeiten an Gebäuden vorgenommen werden. Unter Gebäude wird gem. Artikel 11 Abs. 3 lit. a Wet OB 1968 jede Struktur verstanden, die fest mit dem Boden verbunden ist. Wenn bewegliche Gegenstände in ein Gebäude eingebaut werden, werden sie zum Bestandteil des Gebäudes, wenn sie nach dem Einbau ihre physische und wirtschaftliche Eigenschaft verloren haben und zu einer nachhaltigen Wertsteigerung des Gebäudes führen. Es handelt sich hierbei in der Regel um Gegenstände, die ihren eigentlichen Verwendungszweck erst nach der Installation in oder auf dem Gebäude erfüllen können. Dazu zählen beispielsweise

[110] Vgl. HOLZWEBER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 178.
[111] Vgl. HOLZWEBER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 179.

Heizkessel, Boiler und Einbauküchen. Es ist unerheblich, ob der Einbau von Bauteilen eine Lieferung oder eine Dienstleistung beinhaltet.[112]

Die Logistiksysteme der Knapp AG werden in den Niederlanden nicht als Bauleistung, sondern als Montagelieferung betrachtet. Dies könnte im eigentlichen Verwendungszweck der Anlagen begründet sein, da diese nicht der Erfüllung einer Gebäudefunktion im herkömmlichen Sinn dienen.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Montagelieferung und der Bauleistung

Der Ort der Montagelieferung ist gem. Artikel 5 Abs. 1 lit. b Wet OB 1968 jener Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung befinden. Unter Zeitpunkt der Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht zu verstehen. Dies bedeutet für die Montagelieferung, dass diese am Ort der Montage bzw. der Übergabe des fertigen Werks steuerbar ist.

Wenn die Knapp AG in den Niederlanden eine Montagelieferung ausführt, ist diese in den Niederlanden steuerbar. Ob die Montagelieferung mit Steuer abgerechnet werden muss oder ob das Reverse-Charge-System anwendbar ist, muss in einem nächsten Schritt geprüft werden.

Der Ort der Bauleistung befindet sich gem. Artikel 5 Abs. 1 lit. b Wet OB 1968 dort, wo sich das Gebäude zum Zeitpunkt der Übergabe befindet.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In den Niederlanden gibt es ein generelles Reverse-Charge-Verfahren für sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen von ausländischen Unternehmern, die in den Niederlanden steuerbar sind und nicht von der B2B-Generalklausel gem. Artikel 44 MwStSystRL erfasst werden. Die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist in Artikel 12 Abs. 3 Wet OB 1968 geregelt und auch für Montagelieferungen gültig.

Als ausländischer Leistungserbringer wird in den Niederlanden ein Unternehmen angesehen, das nicht im Inland ansässig ist und keine inländische umsatzsteuerliche Betriebsstätte hat, die an der Leistungserbringung beteiligt ist. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des Leistungserbringers in den Niederlanden ist nicht schädlich für die Anwendung des Reverse-Charge-Systems. Würde die Montagelieferung eine Betriebsstätte begründen, so kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld.

[112] S. Staatscourant Nr. BLKB2013/1686M vom 19.09.2013, Onlinequelle [11.03.2020], 3.1.5. Konzept der "Komponente eines unbeweglichen Vermögens".

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen in den Niederlanden ansässigen Unternehmer oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt.[113] Es ist nicht ausreichend, wenn der Leistungsempfänger in den Niederlanden umsatzsteuerlich registriert ist. Wenn der Leistungsempfänger in den Niederlanden eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte hat, für die die Leistung erbracht wird, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, welcher die Steuer berechnen und abführen muss.

Für die Knapp AG bedeutet diese Regelung, dass besonders darauf zu achten ist, ob der Leistungsempfänger in den Niederlanden ansässig ist. Wird in den Niederlanden eine Logistikanlage installiert, die an einen ausländischen Leistungsempfänger abgerechnet wird, so ist die Rechnung mit niederländischer Umsatzsteuer auszustellen.

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Es gibt ein spezielles Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen und Leistungen in den Bereichen Bau, Stahlbau, Schiffsbau, der Bekleidungsindustrie usw. gem. Artikel 12 Abs. 5 Wet OB 1968. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld, sofern es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der selbst mit der Erbringung derartiger Leistungen beauftragt wurde. Es handelt sich hierbei um einen Generalunternehmer, wobei es nicht notwendig ist, dass dieser im Inland ansässig ist. Bei dieser Konstellation ist es nicht schädlich, wenn der Subunternehmer in den Niederlanden ansässig ist. Aufgrund des Übergangs der Steuerschuld auf den Generalunternehmer muss sich der Subunternehmer nicht in den Niederlanden für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Allerdings ist eine Registrierung für den Subunternehmer notwendig, wenn dieser Aufträge an weitere Subunternehmer vergeben hat und er die Steuerschuld für diese Zukäufe in den Niederlanden übernehmen muss. [114]

Rechnungslegung

Fristen:

In den Niederlanden müssen die Unternehmer gem. Artikel 34g Wet OB 1968 bis spätestens zum 15. des Folgemonats, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, die Rechnung ausstellen. Bei Anzahlungen oder Vorauszahlungen von Unternehmern muss die Rechnung gem. Artikel 34c Abs. 1 lit. e Wet OB 1968 spätestens mit Leistung der Zahlung ausgestellt werden.

Grundsätzlich wären Anzahlungen zum Zeitpunkt der Vereinnahmung zu besteuern. Aufgrund der Bestimmung, dass die Rechnung an einen leistungsempfangenden Unternehmer spätestens

[113] Vgl. DELOITTE GLOBAL TAX CENTER (EUROPE) (2018), S. NL-4.
[114] Vgl. HOLZWEBER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 182.

im Zeitpunkt der Zahlung ausgestellt werden muss, entsteht die Steuerschuld mit Rechnungsdatum. Es kommt de facto zur Sollbesteuerung bei Anzahlungen.[115]

Rechnungsanforderungen:

Eine Rechnung muss die im Artikel 35a Wet OB 1968 genannten Merkmale enthalten, außer es handelt sich um eine Kleinbetragsrechnung.

Wenn es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ist auf der Rechnung gem. Artikel 35a Abs. 1 lit. m Wet OB 1968 der Hinweis „btw verlegd“ anzuführen. Der Hinweis „VAT reverse charged“ oder Ähnliches wird akzeptiert.

Die MwSt-Identifikationsnummer des Kunden ist gem. Artikel 35a Abs. 1 lit. d Wet OB 1968 auf den Rechnungen anzuführen, wenn der Leistungsempfänger die Steuer schuldet oder der leistende Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung durchgeführt hat.

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

In den Niederlanden entsteht die Steuerschuld gem. Artikel 13 Abs. a Wet OB 1968 zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung bzw. wenn die Rechnung nicht rechtzeitig gelegt wurde, spätestens zum Zeitpunkt, an dem die Rechnungsausstellung erfolgen hätte müssen. Grundsätzlich ist dies der 15. des Folgemonats, indem die Leistung stattgefunden hat bzw. wenn die Zahlung zuvor erfolgt, der Zahlungszeitpunkt.

Diese Regelung ist auch auf Montagelieferungen und Bauleistungen anwendbar.

Aufbewahrungsfristen:

Es besteht die Verpflichtung, die Rechnungen für sieben Jahre aufzubewahren. Für Leistungen im Zusammenhang mit einer Immobilie, für elektronische Dienste, Telekommunikationsdienste und Rundfunk- und Fernsehdienste gilt eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren.[116]

3.3.4 Spanien

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Spanien dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale spanische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das spanische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im Ley 37/1992,

[115] Vgl. HOLZWEBER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 182.
[116] Vgl. BELASTINGDIENST (2020), Onlinequelle [12.03.2020].

vom 28.12.1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (kurz Ley 37/1992)[117], wobei bei rechtlichen Definitionen teilweise auf den Código Civil, dem spanischen Zivilgesetzbuch, verwiesen wird.

Nationale Auslegung von Montaglieferungen

Nationale Begriffsdefinition:

Werklieferung

In Spanien gibt es keine genaue Definition der Werklieferung, weshalb auf die Norm des Werkvertrages in Artikel 1588 Código Civil zurückgegriffen wird. Aufgrund dieses Vertrages verpflichtet sich eine Partei, die als Unternehmer oder Bauunternehmer bezeichnet wird, zur Herstellung eines Werkes oder einer Bauausführung zugunsten der anderen Partei, die als Eigentümer des Werkes oder der Bauausführung bezeichnet wird.[118]

Das Vorliegen eines Werkvertrages muss anhand der Vereinbarungen, die zwischen den Parteien geschlossen werden, im Einzelfall geprüft werden.

Maßgeblich bei der Beurteilung ist, ob sich der leistende Unternehmer im Vertrag zu einem bestimmten Resultat verpflichtet. Wenn das nicht konkret festgelegt wurde, kann darauf abgestellt werden, wann das Eigentum des Produktes oder die Haftung für Schäden, die eventuell vom Produkt herrühren, auf den Auftraggeber übergeht. Wenn der Übergang nach der Fertigstellung des Produktes auf den Auftraggeber stattfindet, kann das ein Indiz dafür sein, dass ein Werkvertrag vereinbart worden ist. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spricht, wenn das Eigentum der Baumaterialien, die der leistende Unternehmer zur Verfügung gestellt hat, erst auf den Auftraggeber übergehen und danach eine Dienstleistung an fremder Ware durchgeführt wird.[119]

In Spanien wird zwischen einer Werklieferung und einer Werkleistung unterschieden, je nachdem, ob der Auftraggeber oder das leistende Unternehmen die Montagematerialien bereitstellt. Die Qualifizierung als Werklieferung oder Werkleistung wirkt sich auf die Bestimmung des Leistungsortes und die Entstehung der Steuerschuld aus.

Bei einem beweglichen Wirtschaftsgut ist nur von einer Werklieferung auszugehen, wenn der Unternehmer, der die Montage vornimmt, sämtliche zu diesem Zwecke nötigen Elemente liefert. Ansonsten liegt eine Dienstleistung vor.[120]

[117] S. Ley 37/1992, Onlinequelle [08.04.2020].
[118] Vgl. LAMARQUE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 273.
[119] Vgl. LAMARQUE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 273.
[120] Vgl. LAMARQUE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 274.

Gem. Artikel 8 Abs. 2 Z1 Ley 37/1992 ist in Summe eine Werklieferung anzunehmen, wenn ein unbewegliches Wirtschaftsgut errichtet wird, sofern der Unternehmer, der die Arbeiten ausführt, einen Teil der verwendeten Materialien beistellt und diese Materialien mindestens 40 % der Besteuerungsgrundlage ausmachen.

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn die Nebenleistung nicht mehr als 15 % der Haupttätigkeit beträgt und zu deren Ausübung beiträgt.[121] Daraus ergibt sich, dass nur dann eine Werklieferung vorliegt, wenn die Montage oder Installation mindestens 15 % des Gesamtauftrages ausmacht. Wenn der Wert der Montage weniger als 15 % des Gesamtwertes beträgt, dann ist von einer Nebenleistung auszugehen, die das Schicksal der Hauptleistung teilt. In Summe liegt bei einer untergeordneten Montage eine Lieferung vor, die bei einer Grenzüberschreitung zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führt.

Es müssen folgende Voraussetzungen für eine Werklieferung in Spanien vorliegen:

- Werkvertrag, bei dem sich der leistende Unternehmer zum Erbringen eines bestimmten Resultates verpflichtet.
- Bei Errichtung eines unbeweglichen Wirtschaftsgutes muss der Leistungserbringer einen Teil der Materialien beistellen, die zumindest 40 % der Besteuerungsgrundlage ausmachen.
- Der Montageanteil beträgt mehr als 15 % des Gesamtauftragswertes.

Bauleistung

Bauleistungen zählen in Spanien zu den sonstigen Leistungen und liegen gem. Artikel 70 Abs. 1 Z 1 Ley 37/1992 vor, wenn Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien erbracht werden.

Gem. Artikel 6 Ley 37/1992 zählen als unbewegliches Vermögen Gebäude, die dauerhaft mit dem Boden oder mit anderen ober- oder unterirdischen Gütern verbunden sind. Folgende Bauwerke gelten als Gebäude, sofern sie dauerhaft mit einem Gebäude verbunden sind, so dass eine Trennung nicht ohne Beschädigung der Gegenstände oder des Gebäudes erfolgen kann:

- Gebäude, die als dauerhafte und unabhängige Konstruktionen betrachtet werden, die als Wohnraum oder zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit dienen;
- nicht bewohnbare Industrieanlagen wie Deiche, Tanks oder Verladerampen;
- Plattformen für die Erschließung und Gewinnung von fossilen Brennstoffen;
- Häfen, Flughäfen und Märkte;

[121] Vgl. LAMARQUE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 274.

- Freizeit- und Sportanlagen, die nicht zu anderen Gebäuden gehören;
- Straßen, Schifffahrtskanäle, Eisenbahnlinien, Autobahnen, Schnellstraßen und andere Verkehrswege sowie Brücken und Tunnel;
- Feste Seilbahnanlagen.

Bauleistungen setzen demnach eine feste Verbindung mit einem Grundstück voraus. Eine Anlage wird als Immobilie eingestuft, wenn die Entfernung nicht ohne größeren Aufwand bzw. Beschädigung möglich ist.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Werklieferung

Die Werklieferung ist als Lieferung zu qualifizieren ist, weshalb sich der Ort der Lieferung nach Artikel 68 Ley 37/1992 bestimmt.

Die Lieferung eines beweglichen Gutes, das in Spanien montiert wird, ist gem. Artikel 68 Abs. 2 Z 2 Ley 37/1992 in Spanien steuerbar, wenn die Montage in Spanien abgeschlossen wird und die Installation oder Montage zu einer Immobilisierung der gelieferten Wirtschaftsgüter führt.

Der Ort der Lieferung von unbeweglichen Vermögen liegt gem. Artikel 68 Abs. 2 Z 3 Ley 37/1992 in Spanien, wenn sich das unbewegliche Vermögen im Inland befindet.

Die Lagerlogistikanlagen der Knapp AG stellen eine Werklieferung da, die fest mit dem Gebäude verbunden werden. Da die Montage in Spanien stattfindet und eine feste Verbindung mit dem Gebäude hergestellt wird, liegt der Ort der Lieferung in Spanien.

Ort der Bauleistung

Da Bauleistungen als sonstige Leistungen einzustufen ist, richtet sich der Ort der Bauleistung nach Artikel 70 Abs. 1 Z 1 Ley 37/1992.

Demnach liegt der Ort der Bauleistung in Spanien, wenn die Leistung ein in Spanien befindliches unbewegliches Vermögen betrifft.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In Spanien gibt es ein Reverse-Charge-Verfahren für sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen von ausländischen Unternehmern, die in Spanien steuerbar sind und nicht von der B2B-Generalklausel gem. Artikel 44 MwStSystRL erfasst werden. Die Anwendung des Übergangs der

Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist in Artikel 84 Abs. 1 Z 2 lit. a Ley 37/1992 geregelt und auch für Werklieferungen gültig.

Ausländische Unternehmer sind gem. Artikel 84 Abs. 2 Ley 37/1992 jene, die nicht in Spanien ansässig sind und keine inländische umsatzsteuerliche Betriebsstätte haben, die an der Leistungserbringung beteiligt ist. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des Leistungserbringers in Spanien ist nicht schädlich für die Anwendung des Reverse-Charge-Systems. Wenn die Werklieferung eine Betriebsstätte begründet, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld.

Es ist für den Übergang der Steuerschuld unerheblich, ob der leistungsempfangende Unternehmer im In- oder Ausland ansässig ist. Wesentlich ist nur, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Selbständiger ist. Die Steuerschuld geht daher auch dann auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser im Ausland ansässig ist. Sofern der ausländische Auftraggeber noch nicht in Spanien für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist, hat eine Registrierung zu erfolgen. Vorsteuern sind nicht mehr über das Vergütungsverfahren, sondern über das Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Für Bauleistungen gibt es in Spanien ein spezielles Reverse-Charge-System gem. Artikel 84 Abs. 1 Z 1 lit. f Ley 37/1992. Es findet Anwendung bei Bauarbeiten und der Entsendung von Personal zur Ausübung von Bauarbeiten.

Folgende Voraussetzungen müssen für die Umkehr der Steuerschuld vorliegen:

- Der Leistungsempfänger muss als Unternehmer oder Selbständiger handeln und beauftragt vertraglich ein Bauvorhaben.
- Die Leistungen müssen in der Erschließung von Grundstücken oder im Bau bzw. der Sanierung von Gebäuden liegen.
- Die Art der Leistung muss eine Bauausführung sein, die mit oder ohne Bereitstellung der Materialien geleistet wird

Das Gesetz stellt keine weiteren Voraussetzungen an den Leistungsempfänger, weshalb dieses Reverse-Charge-Verfahren gleichermaßen zwischen dem Bauherrn und Generalunternehmer wie zwischen General- und Subunternehmer gilt.

Da die Bauausführung mit oder ohne Bereitstellung der Materialien ausgestaltet werden kann, kann es sich hierbei um eine Bauleistung oder eine Werklieferung handeln. Es ist unbeachtlich, ob und in welchem Ausmaß nur Ware und nur Dienstleistungen erbracht werden.[122]

Reparatur- und Wartungsleistungen gelten üblicherweise nicht als Bauausführung, da sie nicht dem Bau oder der Sanierung von Gebäuden dienen.

Damit der Auftragnehmer eine Rechnung ohne Umsatzsteuer ausstellt, muss der Leistungsempfänger eine Bescheinigung ausstellen, die bestätigt, dass er Unternehmer ist und das Projekt die Bedingungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens erfüllt.[123]

Rechnungslegung

Fristen:

In Spanien müssen Unternehmer gem. Artikel 164 Abs. 1 Z 3 Ley 37/1992 eine Rechnung für Lieferungen und Dienstleistungen erstellen, die sie im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit ausführen. Für Anzahlungen, die vor der Lieferung bzw. vor der Erbringung von Dienstleistungen, vereinnahmt wurden, besteht gem. Artikel 2 Real Decreto 1619/2012[124] ebenfalls die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung.

Die Rechnungen müssen gem. Artikel 11 Real Decreto 1619/2012 grundsätzlich zum Zeitpunkt der Durchführung des Umsatzes ausgestellt werden. Wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Selbständiger ist und in dieser Eigenschaft handelt, müssen die Rechnungen spätestens vor dem 16. des Monats ausgestellt werden, der auf den Steuerzeitraum folgt, in dem der Umsatz bewirkt wurde.

Rechnungsanforderungen:

Eine Rechnung muss die in Artikel 6 Real Decreto 1619/2012 genannten Merkmale enthalten. Für Kleinbetragsrechnungen unter 400 EUR brutto gibt es Erleichterungen.

Die MwSt-Identifikationsnummer des Kunden ist auf den Rechnungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und bei Leistungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, anzuführen.

Wenn es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ist auf der Rechnung der Hinweis „inversión del sujeto pasivo“ anzuführen.

---

[122] S. DGT 27.12.2012, V2583-12.
[123] S. DGT 27.12.2012, V2583-12.
[124] S. Real Decreto 1619/2012, Onlinequelle [11.04.2020].

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

Die Entstehung der Steuerschuld ist in Spanien in Artikel 75 Ley 37/1992 geregelt.

Für Lieferungen ist die Steuer gem. Artikel 75 Abs. 1 Z 1 Ley 37/1992 zu zahlen, wenn die Verfügungsmacht auf den Erwerber übergeht. Da Werklieferungen als Lieferung zu qualifizieren sind, bedeutet das, dass die Steuer für Werklieferungen im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht entsteht. Das ist jener Zeitpunkt, in dem das fertige Werk an den Auftraggeber übergeben wird.

Für Bauleistungen, die als Dienstleistungen einzustufen sind, entsteht die Steuerschuld gem. Artikel 75 Abs. 1 Z 2 Ley 37/1992. Grundsätzlich ist die Steuer für Dienstleistungen fällig, wenn die Dienstleistung ausgeführt wurde. Werden wie bei der Bauleistung Materialien bereitgestellt, so entsteht die Steuerschuld, wenn die fertig bearbeiteten Materialien dem empfangenden Unternehmer zur Verfügung gestellt werden.

Davon abweichend gilt gem. Artikel 75 Abs. 2 Ley 37/1992 für Anzahlungen und Vorauszahlungen, dass die Steuer im Zeitpunkt der teilweisen oder vollständigen Vereinnahmung der Entgelte entsteht. Dies ist für Lieferungen und Dienstleistungen gleichermaßen anzuwenden.

Aufbewahrungsfristen:

Grundsätzlich besteht aufgrund der Abgabenordnung aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Aufbewahrungspflicht von vier Jahren gem. Artikel 66 Ley 58/2003[125]. Dies entspricht der Verjährungsfrist. Aus handelsrechtlicher Sicht müssen Bücher und Geschäftsunterlagen gem. Artikel 30 Código de Comercio[126] sechs Jahre lang aufbewahrt werden.

3.3.5 Frankreich

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Frankreich dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale französische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das französische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im „Code Général des Impôts“ (kurz CGI)[127] im Kapitel Taxe sur la valeur ajoutée, welches die Artikel 256 bis 298 umfasst.

[125] S. Ley 58/2003, Onlinequelle [11.04.2020].
[126] S. Código de Comercio, Onlinequelle [11.04.2020].
[127] S. CGI, Onlinequelle [13.04.2020].

Nationale Auslegung von Montaglieferungen

Nationale Begriffsdefinition:

In Frankreich gibt es keine explizite Definition für eine Montagelieferung, jedoch gibt es eine Unterscheidung zwischen einer Lieferung und Montage eines beweglichen Gegenstandes und einer Bauleistung. Diese Unterscheidung ist wesentlich für die weiteren Rechtsfolgen in Frankreich.

Montagelieferung eines beweglichen Gegenstandes („livraison de biens meubles corporels")

Grundsätzlich wird die Lieferung eines beweglichen Gegenstandes im Artikel 256-II-1° CGI definiert. Darunter versteht man, die Übertragung der Befugnis, als Eigentümer über materielle Güter zu verfügen.

Gegenstände zählen als beweglich, wenn sie auch nach der Montage bzw. Installation ihren beweglichen Charakter behalten. Die Installation von Geräten und Maschinen, die autonom sind und ohne Beschädigung demontiert und an einem anderen Arbeitsplatz wiederverwendet werden können, stellt keine Bauleistung dar. Die Installation von Werkzeugmaschinen, unabhängig von ihrer Art, ihrem Gewicht oder ihrem Volumen zählen nicht zu den Bauleistungen. Darunter fallen Drehbänke, Bohrmaschinen, Hobelmaschinen, Pressen und ähnliche Werkzeuge.[128]

Der Begriff der sonstigen Leistungen ist in Frankreich gem. Artikel 256-IV CGI negativ formuliert, d. h. alle steuerbaren Vorgänge, die keine Lieferung darstellen, gelten als sonstige Leistung.

Bauleistung („travaux immobiliers")

Bauleistungen werden im Artikel 256-IV CGI explizit als „travaux immobiliers" genannt und zählen zu den sonstigen Leistungen. Das Gesetz definiert den Begriff der Bauleistung nicht genauer.

Die französischen Behörden folgen bei der Auslegung dem EU-Recht und haben dies in ihren Kommentaren[129] am 11.03.2020 aufgenommen. Unter unbewegliches Vermögen ist Folgendes zu verstehen:[130]

- ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- jedes über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;

[128] S. BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20180801 vom 01.08.2018, Onlinequelle [23.03.2020], Punkt II.A.2.b).3° § 180.
[129] Kommentare der französischen Behörde werden veröffentlicht als Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts.
[130] S. BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-20200311 vom 11.03.2020, Onlinequelle [24.03.2020], Punkt II. § 130; Artikel 13b Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 vom 15.03.2011.

- jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, z.B. Türen, Fenster, Dächer, Treppen und Aufzüge;
- Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Bei der Beurteilung, ob ein Bauwerk leicht abgebaut oder verlegt werden kann, können folgende Aspekte berücksichtigt werden:[131]

- die Gesamtkosten des Abbaus oder der Demontage im Verhältnis zu den Kosten der demontierten oder verlagerten Sache,
- die für den Abbau oder die Verlagerung benötigte Zeit,
- die Tatsache, dass die Demontage oder der Abbau zur Zerstörung oder zu einer erheblichen Wertminderung des Gebäudes oder der Sache selbst führen würde.

Bauleistungen setzen demnach eine Verbindung mit einem Grundstück voraus. Eine Anlage wird als Immobilie eingestuft, wenn die Entfernung nicht ohne größeren Aufwand möglich ist.

Im Gegensatz dazu liegt eine Lieferung vor, wenn eine oder mehrere Maschinen angeliefert und montiert werden, die einen Teil der Gesamtanlage bilden, jedoch getrennt davon funktionsfähig sind und nicht als wesentlicher Bestandteil der Gesamtanlage betrachtet werden können.[132]

Grundsätzlich werden die Anlagen der Knapp AG in Frankreich als Bauleistung qualifiziert, da davon auszugehen ist, dass die Anlagen fest mit dem Grundstück bzw. dem Gebäude verbunden sind und eine Demontage nicht ohne erheblichen Aufwand und ohne Beschädigung des Gebäudes oder der Anlage erfolgen kann.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

In Frankreich gibt es zwischen Montagelieferungen und Bauleistungen einen Unterschied bei der Ortsbestimmung, da diese auf unterschiedliche gesetzliche Grundlagen basieren. Diese Unterschiede werden nachfolgend dargestellt.

Ort der Montagelieferung eines beweglichen Gegenstandes

Die Montagelieferung eines beweglichen Gegenstandes ist als Lieferung zu qualifizieren, weshalb sich der Ort der Lieferung nach Artikel 258-I-b) CGI bestimmt. Der Ort der Lieferung von

[131] S. BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-20200311 vom 11.03.2020, Onlinequelle [24.03.2020], Punkt II. § 130.
[132] Vgl. SCHULTZE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 75.

beweglichen körperlichen Gegenständen gilt als in Frankreich gelegen, wenn sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Montage oder Installation, welche vom Verkäufer oder im Namen des Verkäufers durchgeführt wird, in Frankreich befinden.

Demzufolge ist eine Montagelieferung am Ort der Montage steuerbar.

Ort der Bauleistung

Bauleistungen stellen in Frankreich sonstige Leistungen dar, weshalb sich der Ort der Bauleistung nach Artikel 259 A-2° CGI richtet.

Bauleistungen sind in Frankreich steuerbar, wenn es sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem in Frankreich gelegenen Grundstück handelt.

Die Anlagen der Knapp AG sind daher in Frankreich steuerbar, wenn die Anlage in Frankreich montiert wird.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In Frankreich gibt es ein generelles Reverse-Charge-System für Lieferungen von Gegenständen und sonstigen Leistungen von ausländischen Unternehmen, die in Frankreich steuerbar sind und nicht von der B2B-Generalklausel gem. Artikel 44 MwStSystRL erfasst werden. Die gesetzliche Regelung findet sich im Artikel 283-1° 2. Satz CGI und ist auch für Montagelieferungen anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es liegt eine in Frankreich steuerbare Montagelieferung vor.
- Der Leistungserbringer ist nicht in Frankreich ansässig.
- Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der über eine französische UID-Nummer verfügt.

Für den Übergang der Steuerschuld ist es nicht schädlich, wenn das leistungserbringende Unternehmen in Frankreich für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist. Führt der Leistungserbringer die Leistung im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte aus, so ist das generelle Reverse-Charge-Verfahren nicht anwendbar.

Der Leistungsempfänger kann ein in Frankreich ansässiges Unternehmen sein oder ein Unternehmen, das nicht ansässig ist, jedoch in Frankreich eine Betriebsstätte betreibt. Das generelle Reverse-Charge-Verfahren kommt auch zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Unternehmer ist, der in Frankreich für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist.

Wenn beispielsweise ein österreichischer Unternehmer in Frankreich eine Montagelieferung ausführt und einen nicht in Frankreich ansässigen Subunternehmer zur Ausführung einer Montagelieferung beauftragt, dann ist die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahren davon abhängig, ob der österreichische Unternehmer in Frankreich für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist.

Wenn der österreichische Unternehmer eine französische UID-Nummer besitzt, kann der Subunternehmer seine Montagelieferung mit Übergang der Steuerschuld abrechnen. Ist der österreichische Unternehmer nicht in Frankreich registriert, dann ist das Reverse-Charge-Verfahren für den Subunternehmer nicht anwendbar und der Subunternehmer muss sich in Frankreich registrieren lassen.

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Für Bauleistungen, die durch Subunternehmer durchgeführt werden, gibt es in Frankreich ein spezielles Reverse-Charge-System gem. Artikel 283-2° nonies CGI. Es findet Anwendung bei Bauarbeiten einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbrucharbeiten, die im Zusammenhang mit einer Immobilie stehen.

Voraussetzung für die Anwendung dieses Reverse-Charge-Verfahrens ist, dass ein Unternehmer, der an seinen Kunden eine Bauleistung ausführt, einen Subunternehmer mit der Ausführung der Gesamtheit oder eines Teils der Bauleistung beauftragt.

In diesem Fall schuldet der Generalunternehmer die Steuer für den Subunternehmer. Die Umsatzsteuer muss vom Subunternehmer weder angemeldet noch bezahlt werden.[133]

Das Verfahren kommt nicht zur Anwendung, wenn der leistungserbringende Subunternehmer nicht in Frankreich ansässig ist. Der nicht ansässige Subunternehmer muss prüfen, ob das generelle Reverse-Charge-System gem. Artikel 283-1° 2. Satz CGI anwendbar ist.[134]

Demnach kommt das spezielle Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen nur in den folgenden zwei Fällen zur Anwendung:[135]

- Wenn der Generalunternehmer und der Subunternehmer in Frankreich ansässig sind.
- Wenn der Subunternehmer in Frankreich ansässig ist und der Generalunternehmer in Frankreich umsatzsteuerlich erfasst ist.

[133] Vgl. SCHULTZE (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 78.
[134] S. BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-20200311 vom 11.03.2020, Onlinequelle [13.04.2020], Punkt II. § 180.
[135] Vgl. KANIA (2014), Onlinequelle [13.04.2020], S. 4 f.

Bei der Abrechnung der Bauleistung an den Kunden, kommt dieses spezielle Verfahren für die Beauftragung von Subunternehmer nicht zur Anwendung. Es ist zu prüfen, ob das generelle Reverse-Charge-Verfahren gem. Artikel 283-1° 2. Satz CGI für nicht in Frankreich ansässige Leistungserbringer anwendbar ist.

Rechnungslegung

Fristen:

Grundsätzlich ist in Frankreich gem. Artikel 289-I-3. CGI die Rechnung auszustellen, sobald die Gegenstände geliefert wurden bzw. die Dienstleistung erbracht wurde. Für Anzahlungen oder Vorauszahlungen, die vor der Lieferung bzw. Leistungserbringung erfolgen, muss gem. Artikel 289-I-1.-c. CGI eine Rechnung gelegt werden.

Rechnungsanforderungen:

Nähere Angaben zur Rechnungserstellung enthält die im Bulletin Officiel des Impôts veröffentlichte Sonderanweisung 3 CA Nr. 136 vom 07.08.2003.

Eine Rechnung muss die in Artikel 242 nonies A, annexe II CGI genannten Merkmale enthalten. Für Kleinbetragsrechnungen unter 150 EUR gibt es Erleichterungen.

Die MwSt-Identifikationsnummer des Kunden ist auf den Rechnungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und bei sonstigen Leistungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, anzuführen.

Wenn es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ist auf der Rechnung der Hinweis „Autoliquidation“ anzuführen.

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

In Frankreich entsteht die Steuerschuld gem. Artikel 269-1.-a) CGI grundsätzlich zum Zeitpunkt der Lieferung oder zum Zeitpunkt der Erbringung von Dienstleistungen.

Für Lieferungen ist die Steuer gem. Artikel 269-2.-a) CGI zu zahlen, wenn der Steuertatbestand eintritt, d.h. zum Zeitpunkt der Lieferung. Da Montagelieferungen als Lieferung zu qualifizieren sind, bedeutet dies, dass die Steuer für Montagelieferungen immer im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht entsteht. Anzahlungen auf Lieferungen werden nicht besteuert, da der Lieferzeitpunkt ausschlaggebend ist.

Davon abweichend entsteht für Bauleistungen, die als sonstige Leistungen zu klassifizieren sind, die Steuerschuld gem. Artikel 269-2.-c) CGI bei Vereinnahmung der Gegenleistung. Deshalb sind bei Bauleistungen Anzahlungen und Vorauszahlungen zu versteuern.

Aufbewahrungsfristen:

Die Aufbewahrungspflichten sind in Frankreich geregelt im „Livre des procédures fiscales“ (kurz LPF). Grundsätzlich sind die Unterlagen und Dokumente aus umsatzsteuerlicher Sicht gem. Artikel L102 B LPF für mindestens sechs Jahre aufzubewahren. Aus handelsrechtlicher Sicht ist gem. Artikel L169 LPF eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren vorgesehen.

3.3.6 Österreich

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Österreich dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale österreichische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das österreichische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im Umsatzsteuergesetz (kurz UStG).

Nationale Auslegung von Montaglieferungen

Nationale Begriffsdefinition:

Werklieferung

In Österreich gibt es, wie in Deutschland, den Begriff der Werklieferung. Die Definition einer Werklieferung lautet gem. § 3 Abs. 4 UStG wie folgt:

„Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hiebei 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.“

Bei einer Werklieferung schuldet der Auftragnehmer dem Auftraggeber nicht nur die Verschaffung der Verfügungsmacht an bestimmten Gegenständen, sondern auch die Be- oder Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes. Daher enthält eine Werklieferung sowohl Elemente einer Lieferung in Form der vom Auftragnehmer beigestellten Hauptstoffe als auch einer sonstigen Leistung in Form der Be- oder Verarbeitung des vom Auftraggeber beigestellten

Gegenstandes. Wenn die vom Auftragnehmer selbst beschafften Gegenstände nicht nur unwesentliche Sachbeiträge sind, dann ist der gesamte Vorgang als Lieferung zu qualifizieren.[136]

Für eine Werklieferung müssen folgende Voraussetzungen erfüllt werden:[137]

- Verwendung selbst beschaffter Hauptstoffe durch den Auftragnehmer
- Be- oder Verarbeitung durch den Auftragnehmer
- Beistellung eines Gegenstandes bzw. von Grund und Boden durch Auftraggeber
- Feste Verbindung zwischen Hauptstoff und beigestellten Gegenstand bzw. mit Grund und Boden

Werklieferungen sind einheitliche Leistungen, die als Lieferung zu qualifizieren sind. Es darf keine Aufspaltung in eine selbständige Warenlieferung und eine selbständige sonstige Leistung (Dienstleistungsanteil) vorgenommen werden.[138] Die Gesamtbetrachtung des einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs ist entscheidend. Die Aufteilung auf zwei Aufträge - ein Auftrag über die Lieferung und ein Auftrag über die Verarbeitung des Materials - sowie die Ausstellung getrennter Rechnungen ändert nichts daran, dass wirtschaftlich eine einheitliche Werklieferung vorliegt.[139]

Als Be- oder Verarbeitung wird gem. § 3 Abs. 6 UStG jede Behandlung des Gegenstandes verstanden, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut entsteht. Es kommt zur Änderung der Marktgängigkeit des be- oder verarbeiteten Gegenstandes.

Der Hauptstoff muss nach der Be- bzw. Verarbeitung in irgendeiner Form im beigestellten Gegenstand enthalten sein bzw. mit diesem oder mit dem Grund und Boden so fest verbunden sein, dass sich der Hauptstoff nicht wieder leicht entfernen lässt. Es wird von einer festen Verbindung ausgegangen, wenn der Hauptstoff nicht ohne Zerstörung, Beschädigung oder mindestens einer Veränderung des Gegenstandes von diesem gelöst werden kann.[140]

Der nationale Begriff der Werklieferung unterscheidet sich von einer Montagelieferung gem. EU-Recht in den folgenden Punkten:[141]

- Bei einer Montagelieferung wird nicht hinsichtlich des Ausmaßes der Montagetätigkeit unterschieden.
- Bei Montagelieferungen muss kein Gegenstand vom Auftraggeber beigestellt werden.

[136] Vgl. PERNEGGER (2015) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 283, Rz 122.
[137] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 934.
[138] S. UStR 2000 (2019), Rz 346.
[139] S. VwGH 14.01.1963, 1364/60; VwGH 24.06.1971, 0107/71.
[140] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 934.
[141] Vgl. RATTINGER/KUDERER (2019), S. 939.

- Bei Werklieferungen muss der Hauptstoff des Auftragnehmers fest mit dem Gegenstand bzw. mit Grund und Boden verbunden sein. Dies gilt nicht für Montagelieferungen.

Bauleistung

Des Weiteren gibt es in Österreich die Spezialnorm der Bauleistung, welche gem. § 19 Abs. 1a UStG wie folgt definiert wird: „Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung von Bauwerken dienen. Dies gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen." Diese Definition deckt sich mit einem Gerichtsurteil des EuGH vom 13.12.2012.[142]

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst neben Gebäude auch sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen. Dazu zählen sämtliche Hoch- und Tiefbauten und mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke, Silos, Fenster, Türen, Bodenbeläge, Heizungsanlagen und Einrichtungsgegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind.[143]

Aufgrund der identen Begriffsinterpretation zwischen einer Werklieferung, die fest mit Grund und Boden verbunden ist und einer Bauleistung, die an Bauwerken oder an mit dem Erdboden fest verbundenen Anlagen ausgeführt wird, kann eine Werklieferung eine Bauleistung darstellen.

Im nächsten Schritt erfolgt die Abklärung, wo der Ort der Werklieferung bzw. der Bauleistung ist und unter welchen Voraussetzungen das Reverse-Charge-System zur Anwendung kommt.

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Werklieferung

Grundsätzlich ist in Österreich der Ort der Werklieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG jener Ort, an dem sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Wenn der Hauptstoff in einen beweglichen Gegenstand eingebaut wird, der nach der Werklieferung befördert oder versendet wird, so gilt gem. § 3 Abs. 8 UStG der Abgangsort als Leistungsort.

Bei einer in Österreich ausgeführten Werklieferung, liegt ein steuerbarer Umsatz im Inland vor, weshalb der Auftragnehmer prüfen muss, ob die Rechnung mit Umsatzsteuer auszustellen ist oder ob es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

[142] S. EuGH 13.12.2012, C-395/11.
[143] S. UStR 2000 (2019), Rz 2602c.

Ort der Bauleistung

Bauleistungen stellen aufgrund des Zusammenhangs mit einem Grundstück gem. § 3a Abs. 9 UStG eine Grundstücksleistung dar. Dies bedeutet, dass eine Bauleistung an jenem Ort steuerbar ist, an dem das Grundstück gelegen ist.

Im nächsten Schritt wird geprüft, ob das Reverse-Charge-System für Werklieferungen und Bauleistungen zur Anwendung kommt und welche Voraussetzungen vorliegen müssen.

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In Österreich kommt das Reverse-Charge-System gem. § 19 Abs. 1 UStG für sonstige Leistungen und für Werklieferungen zur Anwendung, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der leistende Unternehmer betreibt im Inland weder sein Unternehmen noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte und
2. der Leistungsempfänger ist Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Wird eine Werklieferung von einem ausländischen Unternehmer im Inland an einen Unternehmer erbracht, so geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über. Allerdings haftet der Leistungserbringer für diese Steuer.

Da § 19 Abs. 1 zweiter Satz nicht unterscheidet, ob der Leistungsempfänger im In- oder Ausland ansässig ist, geht die Steuerschuld auch auf einen ausländischen Leistungsempfänger über. Wenn dieser voll zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann eine Veranlagung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 21 Abs. 4 UStG unterbleiben.[144] Von der Registrierungspflicht sind Unternehmer gem. § 21 Abs. 4 UStG ausgenommen, die

- im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder
- nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, und
- selbst als Leistungsempfänger eine Steuer gem. § 19 Abs. 1 2. Satz oder Abs. 1a UStG aufgrund der Anwendung des Reverse-Charge-Systems schulden, wenn sie hinsichtlich der übergegangenen Umsatzsteuer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Eine freiwillige Veranlagung ist nur bei ausdrücklich schriftlicher Beantragung möglich.[145]

Wenn die Voraussetzungen für eine Werklieferung nicht erfüllt werden und es liegt nur eine Montagelieferung vor, weil beispielsweise der Hauptstoff nicht fest mit Grund und Boden verbunden

[144] Vgl. KUDER (2015) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1350, Rz 38.
[145] Vgl. KOLLMANN (2015) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1406 f, Rz 33.

ist, so kann die Reverse-Charge-Regelung für das ausländische Unternehmen nicht angewandt werden.

In diesem Fall müsste sich das ausländische Unternehmen in Österreich umsatzsteuerlich registrieren lassen und die Rechnung mit Steuer ausstellen, da der Ort der Besteuerung gem. § 3 Abs. 7 UStG im Inland liegt. Die Verfügungsmacht geht erst mit der Übergabe der funktionsfähigen Anlage über. Wenn ein ausländischer Unternehmer im Inland eine steuerpflichtige Leistung an einen inländischen Leistungsempfänger erbringt, so haftet der Leistungsempfänger gem. § 27 Abs. 4 UStG für die in Rechnung gestellte Steuer.

Der Leistungsempfänger muss die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer einbehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers an das Finanzamt Graz-Stadt abführen.[146]

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Bei Bauleistungen kommt es in Österreich zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn gem. § 19 Abs. 1a UStG folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der selbst mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde, oder
2. der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Es geht im ersten Fall um einen Unternehmer, der mit der Erbringung einer konkreten Bauleistung beauftragt wurde und in diesem Zusammenhang eine Bauleistung in Anspruch nimmt. Der Leistungsempfänger muss den leistenden Unternehmer darauf hinweisen, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Die Form lässt das Gesetz offen, wobei die Schriftform zu empfehlen ist.[147]

Wenn dieser Hinweis zu Unrecht erfolgt, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld, aber der Leistungsempfänger schuldet trotzdem die auf den Umsatz entfallene Steuer. Wenn der Hinweis unterbleibt, geht die Steuerschuld trotzdem auf den Leistungsempfänger über. Der Leistungserbringer schuldet die in Rechnung gestellte Steuer gem. § 11 Abs. 12 UStG, wobei der Leistungsempfänger diesen in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen kann.[148]

[146] Vgl. KUDER (2015) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1346, Rz 30.
[147] Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 19 UStG, Rz 50, S. 1448 f.
[148] S. UStR 2000 (2019), Rz 2602e.

Im zweiten Fall kommt es stets zum Übergang der Steuerschuld, wenn der Leistungsempfänger üblicherweise Bauleistungen ausführt, d.h. auch dann, wenn dieser seinerseits nicht zur Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt worden ist. Ein Unternehmer erbringt üblicherweise Bauleistungen, wenn die Bauleistungen mehr als 50 % des Umsatzes betragen.[149]

Es wird gem. § 19 Abs. 1a UStG nicht darauf abgestellt, ob der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger inländischer Unternehmer ist. Wenn die Bauleistung einem ausländischen Unternehmer gegenüber erbracht wird, der seinerseits zur Erbringung der Bauleistung beauftragt worden ist, kommt es zum Übergang der Steuerschuld.[150] Wenn ein ausländischer Unternehmer eine Werklieferung an einen inländischen Bauunternehmer erbringt, bei der es sich zugleich um eine Bauleistung i.S.d. § 19 Abs. 1a UStG handelt, so ist die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 19 Abs. 1 UStG zu beurteilen.[151]

Rechnungslegung

Fristen:

Gem. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG hat der leistende Unternehmer die Verpflichtung, die Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des inländischen Umsatzes zu erstellen.

Davon abweichend ist gem. § 11 Abs. 1 Z 2 UStG geregelt, dass die Rechnungsausstellung bis zum 15. des auf die Leistungserbringung folgenden Monats zu erfolgen hat, wenn es sich um innergemeinschaftliche Lieferungen oder Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet handelt oder die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.

Dies bedeutet im Hinblick auf Werklieferungen, dass österreichische Unternehmer, die eine Werklieferung im Inland erbringen für die Rechnungsausstellung bis zu sechs Monate nach Übergabe der Werklieferung Zeit haben. Erbringt allerdings ein ausländischer Unternehmer eine Werklieferung in Österreich, so ist die Rechnung bis spätestens zum 15. des Folgemonats, in dem die Übergabe der fertigen Anlage erfolgte, zu erstellen, da es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Rechnungsanforderungen:

Sofern es sich um eine Werklieferung handelt, bei der es nicht zum Übergang der Steuerschuld kommt, da der Leistungserbringer ein inländisches Unternehmen ist, sind die Rechnungsmerkmale gem. § 11 Abs. 1 Z 3 UStG einzuhalten.

[149] S. UStR 2000 (2019), Rz 2602f.
[150] S. UStR 2000 (2019), Rz 2602b.
[151] Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 19 UStG, Rz 25, S. 1437 f.

Wenn es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt, dann ist gem. § 11 Abs. 1a UStG die UID-Nummer des Leistungsempfänger auf der Rechnung anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Rechnung wird netto ohne Ausweis der Steuer ausgestellt.

Die Angabe „Übergang der Steuerschuld“ auf der Rechnung ist ein ausreichender Hinweis für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

In Österreich ist zwischen Sollbesteuerung gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG und Istbesteuerung gem. § 17 Abs. 1 und 2 UStG zu unterscheiden. Die Sollbesteuerung stellt den Regelfall dar. Hierbei entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld verschiebt sich maximal um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungslegung in einem späteren Monat erfolgt.

Eine Verschiebung um ein Monat durch spätere Rechnungslegung ist nicht für jene Fälle anwendbar, in denen die Steuerschuld eines ausländischen Unternehmers auf den inländischen Unternehmer übergeht. Dazu zählen gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG sonstige Leistungen und Werklieferungen, bei denen die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird.

Bei der Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Monats der Bezahlung, wobei der tatsächliche Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Rechnungslegung irrelevant ist. Eine generelle Istbesteuerung ist nur für bestimmte Unternehmen anwendbar. Dazu zählen beispielsweise Freiberufler.

Bei Anzahlungen entsteht gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG die Steuerschuld in jenem Kalendermonat, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Das bedeutet, dass für Anzahlungen eine Ausnahme von der Sollbesteuerung besteht und es zu einer Istbesteuerung kommt.

Aufbewahrungsfristen:

Grundsätzlich sind in Österreich Belege und Aufzeichnungen gem. § 132 BAO sieben Jahre lang aufzubewahren. Gem. § 18 Abs. 10 UStG müssen die Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke betreffen, 22 Jahre aufbewahrt werden.

3.3.7 Schweden

In diesem Kapitel werden die umsatzsteuerlichen Regelungen in Schweden dargestellt. Die zitierten Gesetzestexte beziehen sich auf das nationale schwedische Recht, sofern nicht explizit das MwSt-Recht der EU genannt wird. Das schwedische Mehrwertsteuerrecht ist geregelt im „Mervärdesskattelag 1994:200“ (kurz ML)[152].

Nationale Auslegung von Montaglieferungen

Nationale Begriffsdefinition:

Montagelieferung

In Schweden wird unter einer Montagelieferung die Lieferung eines Gegenstandes verstanden, die gemäß der Vereinbarung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer vom Verkäufer montiert oder installiert wird. In diesem Fall liegt eine einheitliche Warenlieferung vor.[153] Es ist unerheblich, ob der Verkäufer die Montage mit eigenem Personal durchführt oder dafür Dritte in seinem Namen beauftragt.

Damit eine Montagelieferung vorliegt, dürfen die Installationsarbeiten nicht unerheblich sein. Wenn ein Gegenstand mit einer geringfügigen Montage oder Installation geliefert wird, liegt in Summe eine Warenlieferung vor. Der Ort der Warenlieferung wird danach beurteilt, wo sich die Ware zu Beginn der Beförderung oder Versendung befindet. Wenn die Dienstleistungen so umfangreich sind, dass sie in Summe den Lieferanteil überwiegen, dann liegt keine Montagelieferung vor. Der Gesamtauftrag wird als Dienstleistung bewertet und es sind die entsprechenden Vorschriften anzuwenden. Bei dieser Beurteilung können Faktoren wie der Vertrag, der Preis, die Arbeitszeit oder die Arbeitskosten herangezogen werden.[154]

Wenn die Durchführung der Montage bzw. Installation in einem vom Liefervertrag separaten Vertrag vereinbart wird, ändert das die mehrwertsteuerliche Behandlung als einheitliche Leistung nicht. Der Montage- bzw. Installationsbegriff ist nach dem umgangssprachlichen Verständnis auszulegen. Die Lieferung von komplexen Anlagen und Maschinen, für die bei der Inbetriebnahme das Wissen des Lieferanten bzw. Herstellers notwendig ist, fällt üblicherweise unter diese Regelung. Das Verbringen von Gegenständen nach Schweden zur dortigen Installation ist kein Vorgang, der als innergemeinschaftliches Verbringen zu melden ist.[155]

[152] S. Mervärdesskattelag (1994:200), Onlinequelle [13.04.2020].
[153] Vgl. SKATTEVERKET (2020d), Onlinequelle [14.04.2020].
[154] Vgl. SKATTEVERKET (2020d), Onlinequelle [14.04.2020].
[155] Vgl. WIESNER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 231.

Wenn der Leistungserbringer neben der Lieferung der Gegenstände nur die Überwachung der Montage bzw. Installation schuldet und die Montage bzw. Installation vom Leistungsempfänger selbst oder von einem Dritten, der vom Leistungsempfänger beauftragt wurde, durchgeführt wird, dann liegt keine Montagelieferung im vorher dargestellten Sinne vor. Die Lieferung der Gegenstände wäre dann als bewegte Lieferung zu qualifizieren und würde bei einer grenzüberschreitenden Lieferung innerhalb der EU eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Erwerb darstellen. Die Überwachung würde in diesem Fall als gesonderte Dienstleistung beurteilt werden, die unter die Grundregel für Dienstleistungen im B2B-Bereich fällt. Hierfür muss die Überwachung in einer separaten Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien vertraglich geregelt sein.[156]

Reparatur- und Wartungsarbeiten zählen in der Regel als reine Dienstleistung, auch wenn Bestandteile, z.B. einer Maschine, ausgetauscht werden. Der Leistungsort richtet sich nach dem Ort, an dem die Leistung tatsächlich ausgeführt wird.[157]

Bauleistung

Bauleistungen sind Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit Gebäuden erbracht werden. Die schwedische Steuerbehörde bezieht sich beim Begriff des Gebäudes auf die Auslegung gem. Artikel 13b der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011. Genauere Erläuterungen zum Begriff des unbeweglichen Vermögens wurden im Kapitel 3.3.5 Frankreich angeführt.

Bei der Beurteilung, ob Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen auf Dauer fest in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, führt die schwedische Steuerbehörde an, dass durch das Entfernen der Objekte das Gebäude oder die Struktur zerstört oder verändert werden muss. Diese Änderungen müssen erheblich sein und es liegt keine signifikante Veränderung vor, wenn nur Löcher entstehen, die leicht ausgebessert werden können. Ein Indiz, ob die Entfernung des Objektes zu einer Zerstörung oder Änderung führt, kann sein, wenn das Gebäude beim Entfernen einer Maschine oder eines anderen Gegenstandes so beschädigt wird, dass es in dieser Form nicht mehr existiert, nicht reparierbar ist oder wenn das Dach oder die Wand entfernt werden müssen. Faktoren wie Arbeitsaufwand, Zeitaufwand oder die Kosten für die Reparatur des Gebäudes können ebenfalls bei der Beurteilung herangezogen werden. In einigen Fällen kann es auch von Bedeutung sein, ob die Maschine nach ihrer Entfernung keinen Wert mehr hat oder ihren Zweck nicht mehr erfüllen kann. [158]

[156] Vgl. WIESNER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 231.
[157] Vgl. SKATTEVERKET (2020d), Onlinequelle [14.04.2020].
[158] Vgl. SKATTEVERKET DNR 202 448424-19 / 111 vom 22.11.2019, Onlinequelle [13.04.2020].

Bei der Beurteilung, ob eine Bauleistung vorliegt, kann SNI 2002 als Leitfaden dienen. Dabei handelt es sich um einen statistischen Standard zur Klassifizierung von Unternehmen nach Geschäftszweigen und Branchen.[159] Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bautätigkeiten finden sich im Abschnitt F unter der Hauptgruppe 45.[160]

Die Klassifizierung nach SNI 2002 sind nur Richtwerte und die schwedische Steuerbehörde kann Dienstleistungen auch als Bauleistung qualifizieren, wenn es sich dabei nicht um Bautätigkeiten nach SNI 2002 handelt.[161]

Bei der Montage und Installation von selbsterstellten Waren handelt es sich nach SNI 2002 nicht um Tätigkeiten, die eine Bautätigkeit darstellen. Die schwedische Steuerbehörde ist der Ansicht, dass diese Leistung eine Bauleistung sein kann, wenn die selbsterstellten Teile fest mit dem Gebäude verbunden werden. Dazu zählen beispielsweise die Installation von selbstgebauten Teilen in einem Gebäude wie Treppen, Fenster und Bleche.[162]

Bei der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Montage bzw. Installation von Geräten und Maschinen beurteilt die schwedische Steuerbehörde danach, ob die Geräte oder Maschinen durch die Installation ein Teil des Gebäudes werden. Wie eingangs dargelegt, ist es von Bedeutung, auf welche Art die Geräte und Maschinen installiert werden. Ob die installierten Geräte oder Maschinen selbst hergestellt werden ist für die Beurteilung nicht relevant.[163]

Umsatzsteuerliche Behandlung:

Ort der Montagelieferung

Die Montagelieferung ist als Lieferung zu qualifizieren. Der Ort der Montagelieferung befindet sich gem. 5. Kapitel § 2 Abs. 2 ML in Schweden, wenn die Ware vom Lieferanten im Inland montiert oder installiert wird. Diese Bestimmung ist unabhängig davon, ob der Transport der Ware in Schweden beginnt.[164]

Das bedeutet für die Anlagen des Kooperationspartners, dass eine steuerbare Montagelieferung in Schweden vorliegt, wenn die Anlage in Schweden installiert wird. Ob die Montagelieferung mit Steuer abgerechnet werden muss oder ob das Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer anwendbar ist, muss in einem nächsten Schritt geprüft werden.

[159] Vgl. SKATTEVERKET (2020a), Onlinequelle [13.04.2020].
[160] S. SNI 2002 vom 14.12.2007, Onlinequelle [13.04.2020].
[161] Vgl. SKATTEVERKET (2020a), Onlinequelle [13.04.2020].
[162] Vgl. SKATTEVERKET DNR 131 771227-07 / 111 vom 18.12.2007, Onlinequelle [13.04.2020].
[163] Vgl. SKATTEVERKET DNR 131 554069-16 / 111 vom 22.12.2016, Onlinequelle [13.04.2020].
[164] Vgl. SKATTEVERKET (2020d), Onlinequelle [14.04.2020].

Ort der Bauleistung

Bauleistungen stellen grundstücksbezogene Dienstleistungen dar. Sie sind daher an jenem Ort steuerbar, wo das Grundstück belegen ist.[165]

Reverse-Charge-System für ausländische Leistungserbringer

In Schweden gibt es ein Reverse-Charge-Verfahren für sämtliche Lieferungen und grundstücksbezogene Leistungen von ausländischen Unternehmern, die in Schweden steuerbar sind und nicht von der B2B-Generalklausel gem. Artikel 44 MwStSystRL erfasst werden. Die Anwendung des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist im 1. Kapitel § 2 1. Abs. Z 4 c. ML geregelt und für Montagelieferungen gültig.

Ein ausländischer Unternehmer ist, wer keinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Schweden hat und keine inländische umsatzsteuerliche Betriebsstätte betreibt, die an der Leistungserbringung beteiligt ist.[166] Das ausländische Unternehmen kann auf Antrag gem. 1. Kapitel § 2 d ML geltend machen, dass es in Schweden für seine Umsätze selbst steuerpflichtig ist, für die ansonsten der Leistungsempfänger die Steuer geschuldet hätte. Diese beantragte Steuerschuld gilt für alle Umsätze, die der ausländische Steuerpflichtige in Schweden tätigt.[167]

Der Leistungsempfänger muss ein Steuerpflichtiger oder eine juristische Person, die für die Mehrwertsteuer registriert ist, sein.[168] Ein Steuerpflichtiger ist jede Person, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Es spielt keine Rolle, in welcher Rechtsform das Geschäft betrieben wird.[169] Der Leistungsempfänger muss in Schweden für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein, damit die Umkehr der Steuerschuld zur Anwendung kommt.[170]

Reverse-Charge-System für Bauleistungen

Das Reverse-Charge-Verfahren im Bausektor ist für folgende Dienstleistungen anzuwenden:[171]

1. Dienstleistungen in Bezug auf Immobilien, Gebäude oder Konstruktionen, wie
    - Boden- und Fundamentarbeiten
    - Bau- und Tiefbauarbeiten
    - Gebäudeinstallation
    - Fertigstellung von Gebäuden

[165] Vgl. WIESNER (2018), in: MEISSNER (Hrsg.), S. 232.
[166] Vgl. SKATTEVERKET (2020e), Onlinequelle [14.04.2020].
[167] Vgl. SKATTEVERKET (2020f), Onlinequelle [14.04.2020].
[168] Vgl. SKATTEVERKET (2020f), Onlinequelle [14.04.2020].
[169] Vgl. SKATTEVERKET (2020g), Onlinequelle [14.04.2020].
[170] Vgl. SKATTEVERKET (2020f), Onlinequelle [14.04.2020].
[171] Vgl. SKATTEVERKET (2020b), Onlinequelle [13.04.2020].

    - Vermietung von Baumaschinen mit Fahrer
2. Gebäudereinigung
3. Einstellung von Arbeitskräften für Dienstleistungen zu den Punkten 1. und 2.

Bestimmte Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Bausektor werden nicht als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien, Gebäuden oder Bauarbeiten eingestuft. Dazu zählen beispielsweise die Bepflanzung und Pflege von Grünflächen, kleinere Reparaturen, Architekturplanungen, Bauberatung- und Projektmanagement oder die Vermietung von Baumaschinen ohne Fahrer.[172]

Das Reverse-Charge-Verfahren im Bausektor ist unter den folgenden Voraussetzungen verpflichtend anzuwenden:[173]

- Der Leistungserbringer erbringt in Schweden die zuvor genannten Dienstleistungen in Bezug auf Immobilien, Gebäude oder Konstruktionen.
- Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der selbst solche Bauleistungen unter bestimmten Bedingungen verkauft.

Genauer definiert muss der Leistungsempfänger ein Steuerpflichtiger sein, der

- nicht nur gelegentlich bestimmte Bauleistungen verkauft, wobei es keine Rolle spielt, an wen die Bauleistungen verkauft werden, oder
- selbst mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde.[174]

Im ersten Fall tritt die Umkehr der Steuerschuld auch dann ein, wenn der Leistungsempfänger die Bauleistung für sein eigenes Unternehmen als Endkunde erwirbt und nicht weiterverkauft. Im zweiten Punkt werden Unternehmen erfasst, die die Bauleistung vermitteln, damit das Reverse-Charge-System nicht umgangen werden kann durch das Einfügen eines „Vermittlers“.[175]

Das verpflichtende Reverse-Charge-System im Bausektor ist auch für ausländische Unternehmer anwendbar, wenn diese in Schweden an ein Bauunternehmen Bauleistungen unter den zuvor genannten Voraussetzungen erbringen. Der ausländische Unternehmen muss sich in diesem Fall nicht umsatzsteuerlich registrieren lassen und kann die Vorsteuern über das Vorsteuerrückerstattungsverfahren beantragen. Wenn ein ausländisches Bauunternehmen in Schweden eine Bauleistung erwirbt, geht die Steuerschuld auf den ausländischen Leistungsempfänger über. Der

[172] Vgl. SKATTEVERKET (2020b), Onlinequelle [13.04.2020].
[173] Vgl. SKATTEVERKET (2020c), Onlinequelle [13.04.2020].
[174] Vgl. SKATTEVERKET (2020c), Onlinequelle [13.04.2020].
[175] Vgl. SKATTEVERKET (2020c), Onlinequelle [13.04.2020].

ausländische Unternehmer muss sich umsatzsteuerlich registrieren lassen und Steuererklärungen abgeben.[176]

Rechnungslegung

Fristen:

Es gibt für bestimmte Umsätze eine Frist, innerhalb der die Rechnung ausgestellt werden muss. Für alle anderen Geschäfte gibt es keine gesetzliche Frist zur Ausstellung der Rechnung, jedoch soll der Verkäufer die Rechnung innerhalb eines Zeitrahmens ausstellen, der für die Branche üblich ist. Nachfolgend werden jene Umsätze erläutert, für die es eine gesetzliche Frist gibt.[177]

Für Bauleistungen oder Waren, die in diesem Zusammenhang gehandelt werden, muss die Rechnung gem. 11. Kapitel § 3 a Abs. 1 ML spätestens am Ende des zweiten Monats ausgestellt werden, der auf den Monat folgt, in dem die Dienstleistungen erbracht oder die Waren geliefert wurden.

Für innergemeinschaftliche Lieferungen muss die Rechnung gem. 11. Kapitel § 3 a Abs. 2 ML bis spätestens zum 15. Tag des Folgemonats, in dem die Lieferung ausgeführt wurde, erstellt werden. Bei sonstigen Leistungen an ein anderes Unternehmen in der EU muss die Rechnung gem. 11. Kapitel § 3 a Abs. 3 ML bis zum 15. des Folgemonats ausgestellt werden.

Rechnungsanforderungen:

Eine Rechnung muss die im 11. Kapitel § 8 ML angeführten Merkmale enthalten. Für Kleinbetragsrechnungen unter 4.000 SEK brutto gibt es Erleichterungen.

Die MwSt-Identifikationsnummer des Kunden ist auf den Rechnungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und bei Leistungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, anzuführen.[178]

Wenn es zum Übergang der Steuerschuld kommt, ist auf der Rechnung der Hinweis „omvänd betalningsskyldighet" oder ein ähnlicher Begriff in einer anderen Sprache anzuführen.[179]

[176] Vgl. SKATTEVERKET (2020c), Onlinequelle [13.04.2020].
[177] Vgl. SKATTEVERKET (2020h), Onlinequelle [14.04.2020].
[178] Vgl. SKATTEVERKET (2020i), Onlinequelle [14.04.2020].
[179] Vgl. SKATTEVERKET (2020i), Onlinequelle [14.04.2020].

Meldepflichten

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld:

Die Entstehung der Steuerschuld ist in Schweden im 1. Kapitel § 3 ML geregelt. Grundsätzlich entsteht die Steuerschuld zum Zeitpunkt, in dem die Ware geliefert oder die Dienstleistung erbracht wurde.

Bei einer Lieferung entsteht die Steuerschuld zu jenem Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht auf den Erwerber übergeht. Das bedeutet für Montagelieferungen, dass sie grundsätzlich zum Zeitpunkt der Übergabe des fertigen Werkes steuerpflichtig sind.[180] Für eine Dienstleistung entsteht die Steuerschuld, im Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bzw. wenn der Auftraggeber die abgeschlossene Leistung erhalten hat.[181]

Bei einer An- oder Vorauszahlung vor der Durchführung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung, entsteht die Steuerschuld gem. 1. Kapitel § 3 Abs. 2 ML zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes.

Aufbewahrungsfristen:

In Schweden sind Belege und Aufzeichnungen gem. 7. Kapitel § 2 BFL[182] mindestens sieben Jahre lang aufzubewahren. Die Unterlagen im Zusammenhang mit Immobilien müssen mindestens 17 Jahre ab der Anschaffung aufbewahrt werden.[183]

[180] Vgl. SKATTEVERKET (2020j), Onlinequelle [14.04.2020].
[181] Vgl. SKATTEVERKET (2020j), Onlinequelle [14.04.2020].
[182] S. Bokföringslag (1999:1078), Onlinequelle [14.04.2020].
[183] Vgl. SKATTEVERKET (2020k), Onlinequelle [14.04.2020].

3.4 Zusammenfassende Betrachtung der ausgewählten Länder

In der nachfolgenden Tabelle werden die Ergebnisse der ausgewählten Länder kurz und übersichtlich dargestellt. Diese Tabelle beinhaltet, wie die Montagelieferung und die Bauleistung in den einzelnen Ländern rechtlich ausgelegt werden, wo der Ort der Leistung ist und unter welchen Voraussetzungen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt.

Deutschland		
Werklieferung **§ 3 Abs. 4 UStG:** Verwendung selbst beschaffter Hauptstoffe durch den Auftragnehmer Beistellung eines Gegenstandes bzw. von Grund und Boden durch den Auftraggeber Be- oder Verarbeitung des beigestellten Gegenstandes durch den Auftragnehmer oder feste Verbindung zwischen Grund und Boden und der eingebauten Gegenstände bei Beistellung eines Grundstückes	Werklieferungen im Zusammenhang mit einem Grundstück - Ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG: Jener Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (= Abnahme des fertigen Werks). Werklieferungen, bei denen der Hauptstoff in einen beweglichen Gegenstand des Auftraggebers eingebaut wird und der Gegenstand nach dem Einbau befördert oder versendet wird - Bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 6 UStG: Jener Ort, wo die Warenbewegung beginnt.	Voraussetzungen für Reverse Charge gem. § 13b Abs. 2 Z 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG: Es liegt eine sonstige Leistung oder Werklieferung vor. Der Leistungserbringer ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer und hat keine inländische Betriebsstätte, die an der Leistungserbringung beteiligt ist. Leistungsempfänger ist ein Unternehmer oder juristische Person und kann im In- oder Ausland ansässig sein. Registrierungspflicht für ausländische Unternehmer.
Bauleistung **§ 13b Abs. 2 Z 4 UStG:** Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken Werklieferungen, wenn die selbst beschafften Stoffe des Auftragnehmers fest mit dem beigestellten Grund und Boden des Auftraggebers verbunden werden	Ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG: Jener Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (=Abnahme des fertigen Werks).	Voraussetzung für Reverse Charge gem. § 13b Abs. 2 Z 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG: Leistungserbringer ist im Inland ansässig (sonst vorheriges Reverse Charge prüfen) Leistungsempfänger erbringt nachhaltig selbst Bauleistungen (zumindest 10 % des Weltumsatzes).

Italien		
Werklieferung **Art. 1655 Codice Civile:** Unternehmerwerkvertrag liegt vor, wenn ein bestimmtes Werk geschuldet wird und der Auftragnehmer die Organisation der notwendigen Mittel übernimmt und das unternehmerische Risiko trägt.	Ort der Werklieferung gem. Art. 7-bis Abs. 1 DPR Nr. 633/1972: Jener Ort, an dem die Werklieferung installiert oder montiert wird.	Voraussetzungen für Reverse Charge gem. Art. 17 Abs. 2 DPR Nr. 633/1972: Es liegt eine in Italien steuerbare Lieferung oder Dienstleistung vor. Der Leistungserbringer ist nicht in Italien ansässig und hat keine an der Leistung beteiligte inländische Betriebsstätte. Der Leistungsempfänger ist Unternehmer und ist in Italien ansässig oder hat eine inländische Betriebsstätte, die die Leistung empfängt. Eine umsatzsteuerliche Registrierung ist nicht ausreichend.
Bauleistung: Grundstücksbezogene Dienstleistungen, bei denen eine feste Verbindung mit dem Gebäude hergestellt wird. Entfernung der Anlage ist nicht ohne größeren Aufwand oder Schaden möglich.	Ort der Bauleistung gem. Art. 7-quater Abs. 1 lit. a DPR Nr. 633/1972: Jener Ort, wo das Grundstück belegen ist.	Voraussetzungen Reverse Charge im Bausektor: Für spezielle Bauleistungen gem. Art. 17 Abs. 6 lit. a-ter) DPR Nr. 633/1972: Leistungen der Gruppe 81.2 oder 43 nach ATECO 2007 werden erbracht. Für Unterwerkverträge gem. Art. 17 Abs. 6 lit. a) DPR Nr. 633/1972: Leistung im Bausektor – Abschnitt F nach ATECO 2007. Drei beteiligte Unternehmen, wobei es sich um ein Vertragsverhältnis zwischen einen

		Generalunternehmer und einen Subunternehmer handelt. Es liegt ein Werkvertrag vor. Generalunternehmer muss einen Hauptwerkvertrag mit Kunden haben, wobei dieser zwingend eine Bauleistung enthält.
Niederlande		
Montagelieferung **Art. 3 Abs. 1 lit. f Wet OB 1968:** Einheitliche Lieferungen, wenn ein Gegenstand mit einem anderen Gegenstand verbunden wird und sich dabei die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändert.	Ort der Montagelieferung gem. Art. 5 Abs. 1 lit. b Wet OB 1968: Jener Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung befinden.	Voraussetzungen generelles Reverse Charge gem. Art. 12 Abs. 3 Wet OB 1968: Es liegt eine in den Niederlanden steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung vor. Der Leistungserbringer ist nicht in den Niederlanden ansässig und hat keine an der Leistung beteiligte inländische Betriebsstätte. Der Leistungsempfänger ist ein in den Niederlanden ansässiger Unternehmer oder eine juristische Person öffentlichen Rechts oder der Leistungsempfänger hat eine inländische Betriebsstätte, an die die Leistung ausgeführt wird. Eine umsatzsteuerliche Registrierung ist nicht ausreichend.
Bauleistung **Art. 3 Abs. 2 Wet OB 1968:** Errichtung von Gebäuden oder Arbeiten an Gebäuden oder	Ort der Bauleistung gem. Art. 5 Abs. 1 lit. b Wet OB 1968: Jener Ort, wo sich das Gebäude zum Zeitpunkt der Übergabe befindet.	Voraussetzungen spezielles Reverse Charge gem. Art. 12 Abs. 5 Wet OB 1968: Der Leistungsempfänger ist Generalunternehmer und wurde selbst mit einer

Einbau von Gegenständen, die erst nach der Installation in oder auf dem Gebäude ihren eigentlichen Verwendungszweck erfüllen		Bauleistung beauftragt. Die Ansässigkeit ist nicht relevant. Registrierungspflicht für ausländische Unternehmer. Die Ansässigkeit des leistungserbringenden Subunternehmers ist irrelevant.
Spanien		
Werklieferung **Art. 1588 Código Civil:** Werkvertrag, bei der Leistungserbringer ein bestimmtes Werk schuldet. Bei Errichtung eines unbeweglichen Wirtschaftsgutes muss der Leistungserbringer einen Teil der Materialien beistellen, die min. 40 % des Entgelts ausmachen. Der Montageanteil beträgt min. 15 % des Gesamtauftragswertes.	Lieferung eines beweglichen Gutes, das montiert wird, gem. Art. 68 Abs. 2 Z 2 Ley 37/1992: Steuerbar in Spanien, wenn die Montage in Spanien abgeschlossen wird und die Installation zu einer Immobilisierung des gelieferten Wirtschaftsgutes führt. Lieferung von unbeweglichen Vermögen gem. Art. 68 Abs. 2 Z 3 Ley 37/1992: Jener Ort, wo sich unbewegliches Vermögen befindet.	Voraussetzungen generelles Reverse Charge gem. Art. 84 Abs. 1 Z 2 lit. a Ley 37/1992: Es liegt eine in Spanien steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung vor. Der Leistungserbringer ist nicht in Spanien ansässig und hat keine an der Leistung beteiligte inländische Betriebsstätte. Der Leistungsempfänger ist Unternehmer und kann im In- oder Ausland ansässig sein. Registrierungspflicht für ausländische Unternehmer.
Bauleistung **Art. 70 Abs. 1 Z 1 Ley 37/1992:** Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien Feste Verbindung mit Grundstück	Ort der Bauleistung gem. Art. 70 Abs. 1 Z 1 Ley 37/1992: Jener Ort, wo sich das unbewegliche Vermögen befindet, an dem die Dienstleistungen vorgenommen werden.	Voraussetzungen spezielles Reverse Charge gem. Art. 84 Abs. 1 Z1 lit. f Ley 37/1992: Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmen, das vertraglich ein Bauvorhaben beauftragt. Die Leistungen müssen in der Erschließung von Grundstücken oder im Bau bzw. der Sanierung von Gebäuden liegen.

		Die Art der Leistung muss eine Bauausführung sein, die mit oder ohne Bereitstellung von Materialien geleistet wird.
Frankreich		
Montagelieferung eines beweglichen Gegenstandes Art. 256-II-1° CGI: Der bewegliche Charakter eines Gegenstandes wird auch nach der Montage beibehalten	Ort der Lieferung gem. Art. 258-I-b) CGI: Jener Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Montage befindet.	Voraussetzungen generelles Reverse Charge gem. Art. 283-1° 2. Satz CGI: Es liegt eine in Frankreich steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung vor. Der Leistungserbringer ist nicht in Frankreich ansässig und hat keine an der Leistung beteiligte inländische Betriebsstätte. Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer und verfügt über eine französische UID-Nummer.
Bauleistung Art. 256-IV CGI: Verbindung mit einem Grundstück wird vorausgesetzt. Entfernung der Anlage ist nicht ohne größeren Aufwand oder Schaden möglich.	Ort der Bauleistung gem. Art. 259 A-2° CGI: Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind dort steuerbar, wo sich das Grundstück befindet.	Voraussetzungen spezielles Reverse-Charge gem. Artikel 283-2° nonies CGI: Generalunternehmer führt eine Bauleistung an seinen Kunden in Frankreich aus und beauftragt einen Subunternehmer mit der Ausführung der Gesamtheit oder eines Teils der Bauleistung. Subunternehmer ist in Frankreich ansässig und Generalunternehmer ist in Frankreich ansässig oder registriert. Für Abrechnung an Kunden Prüfung, ob generelles

		Reverse Charge anwendbar oder Abrechnung mit Steuer.
Österreich		
Werklieferung **§ 3 Abs. 4 UStG:** Verwendung selbst beschaffter Hauptstoffe durch den Auftragnehmer Be- oder Verarbeitung durch den Auftragnehmer Beistellung eines Gegenstandes bzw. von Grund und Boden durch Auftraggeber Feste Verbindung zwischen Hauptstoff und beigestellten Gegenstand bzw. mit Grund und Boden	Werklieferungen im Zusammenhang mit einem Grundstück - Ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG: Jener Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (= Abnahme des fertigen Werks). Werklieferungen, bei denen der Hauptstoff in einen beweglichen Gegenstand des Auftraggebers eingebaut wird und der Gegenstand nach dem Einbau befördert oder versendet wird - Bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG: Jener Ort, wo die Warenbewegung beginnt.	Voraussetzungen Reverse Charge gem. § 19 Abs. 1 UStG: Es liegt eine sonstige Leistung oder Werklieferung in Österreich vor. Der Leistungserbringer ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer und betreibt im Inland keine Betriebsstätte, die an der Leistung beteiligt ist. Der Leistungsempfänger ist Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts und kann im In- oder Ausland ansässig sein. Keine Registrierungspflicht für ausländische Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen.
Bauleistung **§ 19 Abs. 1a UStG:** Alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung von Bauwerken dienen und die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.	Ort der Bauleistung gem. § 3a Abs. 9 UStG: Jener Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.	Voraussetzungen Reverse Charge gem. § 19 Abs. 1a UStG: Leistungserbringer ist im Inland ansässig (sonst Reverse Charge gem. § 19 Abs. 1 UStG prüfen). Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der selbst mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde, oder der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der

		üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt (mehr als 50 % des Umsatzes).
Schweden		
Montagelieferung: Einheitliche Lieferung, wenn der Verkäufer die Montage bzw. Installation übernimmt. Die Lieferkomponente überwiegt in Summe. Die Installationsarbeiten sind nicht unerheblich für das Funktionieren der Anlage.	Ort der Montagelieferung gem. 5. Kapitel § 2 Abs. 2 ML: Jener Ort, wo die gelieferten Gegenstände vom Verkäufer montiert bzw. installiert werden.	Voraussetzungen für Reverse Charge: Es liegt eine grundstücksbezogene Leistung oder Lieferung vor. Der Leistungserbringer ist nicht in Schweden ansässig und hat keine an der Leistung beteiligte inländische Betriebsstätte. Kein Antrag auf Steuerpflicht. Der Leistungsempfänger ist Unternehmer und verfügt über eine schwedische UID-Nummer.
Bauleistung: Dienstleistungen im Zusammenhang mit Gebäuden. Feste Verbindung mit Gebäude wird hergestellt. Entfernung der Anlage ist nicht ohne größeren Aufwand oder Schaden möglich.	Ort der Bauleistung: Jener Ort, wo das Grundstück belegen ist.	Voraussetzungen für Reverse Charge im Bausektor: Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der selbst mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde, oder der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der nicht nur gelegentlich Bauleistungen verkauft. Auch für ausländische Leistungserbringer und Leistungsempfänger anwendbar.

Tabelle 3: Zusammenfassende Betrachtung der ausgewählten Länder, Quelle: Eigene Darstellung.

4 Die Dokumentation im Informationstool

Wie in der Einleitung erwähnt, gibt es beim Kooperationspartner Geschäftsbereiche, die Entscheidungen mit teilweise erheblichen, jedoch unbewussten umsatzsteuerlichen Auswirkungen treffen. Beispielsweise sind die Geschäftsbereiche Beschaffung und Vertrieb mit vielen anderen Herausforderungen konfrontiert und müssen bei ihren Entscheidungen Aspekte wie Zeit, Qualität, Quantität, Kosten, Verfügbarkeit am richtigen Ort und die Kundenzufriedenheit berücksichtigen. Mögliche steuerliche Effekte werden nicht immer erkannt, weshalb das VAT Department teilweise zu spät kontaktiert wird.

Um es den Bereichen Beschaffung und Vertrieb, nachfolgend Procurement und Sales genannt, zu erleichtern, auch umsatzsteuerliche Aspekte bei ihren Entscheidungen zu berücksichtigen, wurde im Rahmen dieser Masterarbeit ein Informationstool speziell für diese beiden Bereiche entwickelt. Dadurch können umsatzsteuerliche Fragestellungen am Beginn des Beschaffungs- und Vertriebsprozesses abgeklärt werden und in den Bereichen Procurement und Sales wird ein höheres Problembewusstsein für Umsatzsteuerrisiken geschaffen. Wie nachfolgend dargestellt, kann mithilfe des Tools die Umsatzsteuer in den Entscheidungsprozess der Bereiche Procurement und Sales eingegliedert werden.

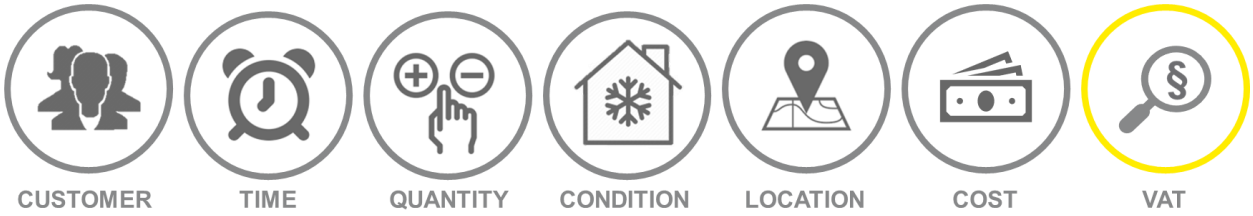

Abbildung 4: Eingliederung der Umsatzsteuer in den Entscheidungsprozess Procurement und Sales, Quelle: Eigene Darstellung.

4.1 Die Festlegung der Anwendergruppen

Grundsätzlich soll das Tool für steuerfremde Personen zur Verfügung stehen, um umsatzsteuerliche Fragen abzuklären. Unter steuerfremde Personen sind jene Gruppen zu verstehen, zu deren Kernkompetenz die umsatzsteuerliche Beurteilung von Geschäftsfällen nicht zählt. Sie sind in ihrer täglichen Arbeit mit vielen anderen herausfordernden Aufgaben beschäftigt.

Der Beschaffungs- und Vertriebsprozess zählt zu den Kernkompetenzen des Unternehmens. Gerade in diesen beiden Bereichen müssen regelmäßig umsatzsteuerliche Fragestellungen geklärt werden. Bei der Beschaffung geht es darum, ob in ein gewisses Land geliefert werden darf oder welcher Lieferant welche Leistung erbringen darf, um eine weitere umsatzsteuerliche

Registrierung und Zusatzkosten zu vermeiden. Beim Vertrieb muss geklärt werden, ob für die Abwicklung eines Kundenauftrages eine Registrierung notwendig ist und welche anderen Aspekte bei der Abrechnung an den Kunden berücksichtigt werden müssen.

Aus diesen Gründen und weil vom Kooperationspartner in diesen Bereichen ein Informationsbedarf kommuniziert wurde, wird das Informationstool für die Anwendergruppen Procurement und Sales entwickelt. Damit das Informationstool von diesen Anwendergruppen tatsächlich verwendet wird, ist es wichtig, das Tool benutzerfreundlich und leicht verständlich zu gestalten. Die Anwendung sollte möglichst selbsterklärend sein. Wenn die Abklärung der umsatzsteuerlichen Fragestellung aufgrund einer erhöhten Komplexität im Tool nicht möglich ist, wird die Kontaktaufnahme zum VAT Department erleichtert.

Die Anwendung des Tools beschränkt sich nicht auf die Knapp AG. Weitere in das Tool eingebundene Tochterunternehmen können das Tool für die Bereiche Beschaffung und Vertrieb nutzen. Vorerst werden ausgewählte österreichische Tochtergesellschaften in das Tool eingegliedert. In Zukunft ist es angedacht, dass auch ausländische Niederlassungen das Tool nutzen. Wegen der internationalen Ausrichtung des Konzerns wird das Tool in englischer Sprache verfasst. Eine zweisprachige Ausarbeitung des Tools würde die Wartung erheblich erschweren und mit einem zusätzlichen laufenden Aufwand verbunden sein. Dies möchte der Kooperationspartner mit einer englischen Version vermeiden.

Weitere Adressaten des Tools könnten Personen im Bereich des Risikomanagements sein, die die umsatzsteuerlichen Risiken und die Prozesse zur Vermeidung solcher Risiken evaluieren. Des Weiteren gibt es externe Adressaten wie die Wirtschaftsprüfer, die das Tool bei der Bewertung des Risikomanagements einbeziehen können und Entscheidungen zu einzelnen Geschäftsfällen mithilfe des Tools nachvollziehen können.

4.2 Der Aufbau des Informationstools

Das Informationstool wird mithilfe von MS-Excel umgesetzt. Wie bereits erwähnt, ist es wichtig, das Tool bedienerfreundlich zu gestalten, damit es gerne verwendet wird. Unter bedienerfreundlich wird verstanden, dass der Anwender mit wenig Aufwand und wenigen Handgriffen zu jenen Informationen kommt, die er benötigt. Die ausgegebenen Informationen sollen verständlich und übersichtlich dargestellt werden.

Deshalb wird das Tool in zwei Bereiche unterteilt. Der Anwenderbereich ist für den Anwender sichtbar, während der Wartungsbereich nur für berechtigte Personen mittels Passwort zugänglich ist.

Das Konzept des Tools mit den verschiedenen Registerblättern kann wie folgt dargestellt werden:

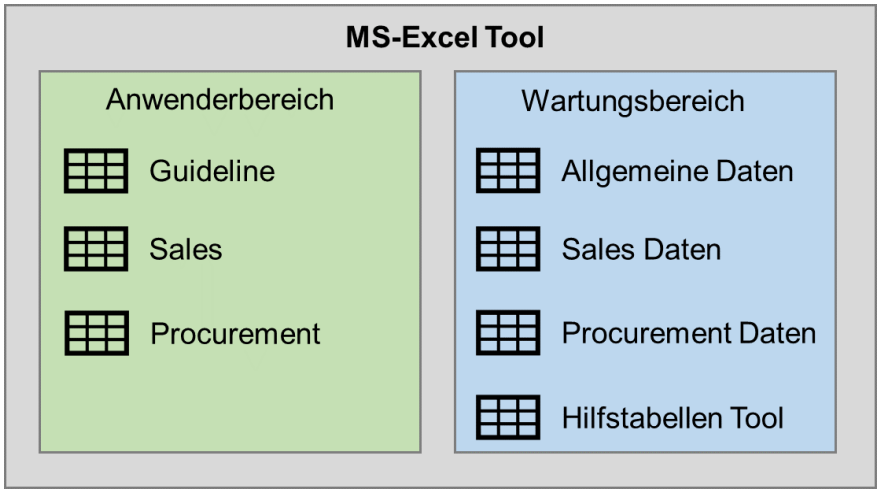

Abbildung 5: Konzept des Informationstools, Quelle: Eigene Darstellung.

Der Anwenderbereich ist an die Bedürfnisse der Anwendergruppen Procurement und Sales angepasst. Die Informationen sollen zielgerichtet und spezifisch bereitgestellt werden. Da der Vertrieb andere Informationen als die Beschaffung benötigt, gibt es für beide Gruppen eine eigene Ansicht. Um die Anwendung zu erleichtern, gibt es eine Guideline, in der die Bedienung des Tools und bestimmte Begriffe erklärt werden. Zum Anwenderbereich gehören in Summe drei Tabellenblätter: Guideline, Sales und Procurement. Die Auswahl der Parameter und die Ausgabe der Informationen erfolgt in den Registern Sales und Procurement. Die Daten für die Ausgabe werden im Hintergrund in weiteren Tabellen verwaltet.

Der Wartungsbereich des Tool besteht aus mehreren Tabellenblättern. Diese unterteilen sich in Hilfstabellen, die für die Bedienung des Tools z.B. für Schaltflächen oder Auswahlfelder benötigt werden und den folgenden drei Datentabellen:

1. Tabelle mit allgemeinen Informationen
2. Tabelle mit Informationen für den Sales-Bereich
3. Tabelle mit Informationen für den Procurement-Bereich

Im Tabellenblatt mit den allgemeinen Informationen werden länderspezifische Daten gespeichert, deren Ausgabe unabhängig ist von weiteren Faktoren und die universell für beide Anwendergruppen gelten. Dazu gehören beispielsweise die Umsatzsteuersätze, Begriffsdefinitionen, die erforderlichen Rechnungsmerkmale oder Fristen zur Rechnungslegung. Des Weiteren werden in diesem Tabellenblatt die umsatzsteuerlichen Registrierungen der einzelnen Tochtergesellschaften verwaltet und es ist hinterlegt, welche Niederlassungen in dem jeweiligen Land ansässig sind.

In der Datentabelle für den Sales-Bereich sind länderspezifische Informationen gespeichert, die nur für den Vertrieb relevant sind und von den selektierten Auswahlkriterien[184] abhängig sind. Pro Land müssen deshalb diverse Informationen für verschiedene Auswahlkombinationen hinterlegt werden. Für Montagelieferungen ergeben sich pro Land vier Kombinationen:

1. Das ausgewählte Unternehmen ist registriert und Generalunternehmer
2. Das ausgewählte Unternehmen ist nicht registriert und Generalunternehmer
3. Das ausgewählte Unternehmen ist registriert und Subunternehmer
4. Das ausgewählte Unternehmen ist nicht registriert und Subunternehmer

Für alle vier Kombinationen werden in der Datentabelle die entsprechenden Anweisungen hinterlegt und anhand der ausgewählten Kriterien erfolgt die Ausgabe der Informationen. Pro Land und pro Kombinationsmöglichkeit können mehrere Zellen mit verschiedenen Informationen befüllt werden.

Für jede weitere Leistungsart wie beispielsweise der Lieferung von Ersatzteilen ergeben sich wieder die zuvor dargestellten vier Kombinationsmöglichkeiten, die bei der Ausarbeitung der Informationen berücksichtigt werden müssen.

Nach demselben Prinzip ist die Datentabelle für den Bereich Procurement aufgebaut.

4.2.1 Die Auswahlkriterien für den User

Die beiden Tabellenblätter Sales und Procurement sind so aufgebaut, dass der Anwender die Möglichkeit hat, in einem Auswahlbereich bestimmte Parameter auszuwählen, die für die Informationsausgabe relevant sind. Der Auswahlbereich des Tools sieht für beide Anwendergruppen wie folgt aus:

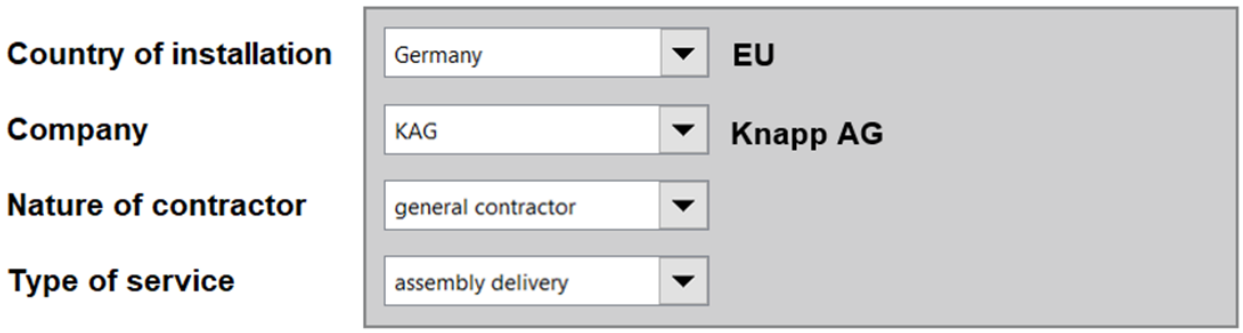

Abbildung 6: Auswahlkriterien im Informationstool, Quelle: Eigene Darstellung.

[184] Siehe Kapitel 4.2.1 Die Auswahlkriterien für den User.

Zu diesen Auswahlkriterien gehören:

- das Land, in dem die Anlage installiert wird;
- die Gesellschaft, für die eingekauft wird oder die ein Projekt verkauft;
- die Vertragsart, d.h. ob die Gesellschaft als General- oder Subunternehmer auftritt;
- die Leistungsart, wobei im Rahmen der Masterarbeit das Thema Montagelieferung behandelt wird und weitere Leistungsarten später ergänzt werden können.

Die Auswahl des Landes ist wesentlich für die Bereitstellung der Informationen, da diese für jedes einzelne Land aufgrund der unterschiedlichen nationalen Gesetze ausgearbeitet werden müssen.

Die Auswahl des Unternehmens ist wichtig, da im Hintergrund gespeichert ist, wo das Unternehmen umsatzsteuerlich registriert ist, wo es ansässig ist und ob es in dem entsprechenden Land eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte hat. In das Tool werden im ersten Schritt die wichtigsten österreichischen Tochterunternehmen des Kooperationspartners integriert. Der User erfährt nach seiner Auswahl, ob die Gesellschaft in dem ausgewählten Land registriert ist und im Falle einer Registrierung wird die entsprechende UID-Nummer angezeigt.

Im nächsten Schritt muss der Anwender auswählen, ob das Unternehmen als Generalunternehmer oder als Subunternehmer im Projekt involviert ist. Für die Beurteilung, ob und welches Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt, wird diese Auskunft benötigt.

Im Rahmen dieser Masterarbeit wird nur die Leistungsart Montagelieferung behandelt. Die Auswahlmöglichkeit der Leistungsart ist bereits im Tool integriert, um zukünftige Erweiterungen zu erleichtern, jedoch wurden die dazugehörigen Informationen noch nicht ausgearbeitet. Weitere Leistungsarten sind die Lieferung von Ersatzteilen, Dienstleistungen vor Ort und Remotedienstleistungen wie beispielsweise die Hotline.

4.2.2 Die Ausgabe der Informationen

Die Ausgabe der Informationen ist für beide Anwendergruppen ähnlich gegliedert, um die Übersichtlichkeit zu erhöhen. Grundsätzlich werden die ausgegebenen Informationen in folgende Bereiche eingeteilt:

- Informationen zur umsatzsteuerlichen Registrierung und zu niedergelassenen Tochtergesellschaften
- Spezifische Informationen und Anweisungen zur Abwicklung eines Kundenauftrages bzw. zur Abwicklung einer Lieferantenbestellung
- Allgemeine Informationen im Bereich der Umsatzsteuer
- Nationale Definition von Begriffen im Umsatzsteuerrecht

Der erste Teil der Ausgabe gibt Auskunft darüber, ob das ausgewählte Unternehmen in dem ausgewählten Land umsatzsteuerlich registriert ist. Wenn eine Registrierung vorliegt, wird die entsprechende UID-Nummer des Unternehmens ausgegeben. Wenn keine umsatzsteuerliche Registrierung vorliegt, gibt es einen Warnhinweis. Des Weiteren wird angeführt, ob das ausgewählte Unternehmen ansässig ist und ob das Unternehmen eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte vor Ort besitzt. Ergänzend werden die ansässigen Tochtergesellschaften des Konzern angezeigt, da diese eventuell für vertragliche Konstellationen relevant sind. Dieser Teil sieht bei beiden Anwendergruppen gleich aus und wurde im Tool wie folgt umgesetzt:

Display of Information		
Registration for VAT purposes	ESN0381807G	**Company is not resident**
Resident subsidiaries	- KNAPP Ibérica S.L.	**Company has a PE for VAT**

Abbildung 7: Informationen zur umsatzsteuerlichen Registrierung der Knapp AG in Spanien, Quelle: Eigene Darstellung.

Der nächste Teil unterscheidet sich zwischen den beiden Anwendergruppen, da der Informationsbedarf der Bereiche Beschaffung und Vertrieb unterschiedlich ist. Bei der Ermittlung dieser Informationen wird auf die beiden unterschiedlichen Datentabellen für Sales und Procurement zurückgegriffen.

Für den Bereich Sales werden folgende Daten in diesem Teil dargestellt:

- **Machbarkeit des potenziellen Kundenauftrags aus umsatzsteuerlicher Sicht:**
  Es erfolgt ein kurzer Hinweis zur Registrierung und ob der Kundenauftrag ohne Nachfrage beim VAT Department im System angelegt werden kann. Wenn keine Registrierung vorliegt und es dadurch zu einer Registrierungspflicht im jeweiligen Land kommen würde oder andere Probleme entstehen, wird darauf hingewiesen, dass das VAT Department zur weiteren Abklärung zu kontaktieren ist.

- **Vertragssplit:**
  Es wird angegeben, ob der Vertrag in einen Liefer- und einen Leistungsanteil gesplittet werden soll. Dieser Teil ist für Drittländer relevant, wo zollrechtliche Entscheidungen getroffen werden müssen.

- **Rechnungslegung:**
  Der User findet Anweisungen, unter welchen Voraussetzungen die Rechnung erstellt werden kann und was berücksichtigt werden muss. Würde es bei der Erstellung der Rechnungen zu Schwierigkeiten kommen, erfolgt der Hinweis, dass Kontakt zum VAT Department hergestellt werden soll.

- **Incoterms:**
  Es wird vorgegeben, welche Incoterms im Vertrag mit dem Kunden zu wählen sind.

- **Länderspezifika:**
  In diesem Bereich können länderspezifische Besonderheiten mitgeteilt werden. Beispielsweise gibt es in Deutschland die Bauabzugsteuer, die berücksichtigt werden soll.

Da es für den Vertrieb bei der Kundenakquise auch relevant ist, wie sich spätere Zukäufe von Fremdleistungen und Materialien auswirken, wurde für die Sales-Ansicht vorgesehen, dass auch Daten zur Beschaffung ausgegeben werden. Wenn als Leistungsart die Montagelieferung ausgewählt wird, dann erhält der Vertrieb die Möglichkeit, die Beschaffung von Zukäufen zu überprüfen. Dabei kann der Anwender auswählen, ob es sich beim Zukauf um eine Montagelieferung, um eine reine Lieferung oder um eine Dienstleistung vor Ort handelt. Dementsprechend werden die Informationen ausgegeben, was bei der Beschaffung zu berücksichtigen ist.

Für den Bereich Procurement werden folgende Daten in diesem Teil dargestellt:

- **Bestellung innerhalb des Konzern bei Gruppenmitgliedern:**
  Je nachdem, ob der Lieferant vor Ort ansässig ist oder nicht, erfolgt die Information, mit welcher UID-Nummer bestellt werden soll und welche Incoterms vereinbart werden sollen. Es wird auf etwaige Registrierungspflichten des Lieferanten hingewiesen. Sollte das bestellende Unternehmen selbst registrierungspflichtig werden oder wenn es einer weiteren Abklärung bedarf, muss das VAT Department kontaktiert werden. Da es innerhalb der Gruppe spezifische Anweisungen gibt, erfolgt die Trennung zwischen Bestellungen innerhalb des Konzerns und Bestellungen bei externen Lieferanten.

- **Bestellung bei einem externen Lieferanten:**
  Wie beim vorherigen Punkt beschrieben, wird angegeben, unter welchen Bedingungen bei einem externen Lieferanten bestellt werden kann.

- **Vertragssplit:**
  Hier erfolgt die Angabe, ob der Vertrag in einen Liefer- und Leistungsanteil gesplittet werden kann. Dieser Punkt ist für Drittländer relevant, wenn zollrechtliche Aspekte berücksichtigt werden müssen.

- **Länderspezifika:**
  In diesem Feld können weitere wichtige länderspezifische Besonderheiten mitgeteilt werden.

Ein konkretes Beispiel mit der Ausgabe der Informationen findet sich im Kapitel 4.3 Die Anwendung des Tools.

Im dritten Teil der Informationsausgabe finden sich allgemeine Informationen zur Umsatzsteuer in dem ausgewählten Land. Folgende Informationen werden angezeigt:

- Normaler und reduzierter Steuersatz,
- Drittlandsgebiete, die umsatzsteuerlich anders zu behandeln sind
- Lokale Bezeichnung der Umsatzsteuer und der UID-Nummer
- Landeswährung
- Rechnungsmerkmale und Frist zur Rechnungslegung
- Aufbewahrungsfrist für Unterlagen

Für Schweden werden beispielsweise folgende länderspezifische Informationen mitgeteilt:

General Information	
Normal	25 %
Reduced	12 % 6 %
Third country territories	none
Local name of VAT	mervärdeskatt (MOMS)
Local name for tax number	Mervärdeskatteregistreringsnummer
Currency	SEK
Invoice requirements	- Date of issuance - A unique, sequential number - Swedish VAT number of the supplier - Full address of the supplier and customer - Full description of the goods or services provided - Details of quantities of goods, if applicable - Unit prices, if applicable - Details of the fiscal representative (if applicable) - A date of the supply if different from the invoice date - The net, taxable value of the supply - The VAT rate(s) applied, and the amount of VAT broken out by rate - Total VAT amount in SEK (unless the business uses EUR as its accounting currency) - The gross, total amount of the invoice - If reverse charge, note "omvänd betalningsskyldighet" or "VAT reverse charged"
Deadline for invoicing	- generally no specific legal time limit (within the usual time frame of branch) - construction work: no later than the end of the second month in which the service was performed
Retention period	7 years | 17 years for documents regarding property

Abbildung 8: Allgemeine Informationen zur Umsatzsteuer für Schweden, Quelle: Eigene Darstellung.

Im vierten Teil der Informationsausgabe wird auf die nationale Auslegung bestimmter Begriffe im Umsatzsteuerrecht eingegangen. Dazu gehört, wie ein Knapp-Anlagenprojekt im jeweiligen Land gesehen wird und welche Voraussetzungen dazu vorliegen müssen. Des Weiteren werden die Voraussetzungen für das Reverse-Charge-Verfahren für ausländische Leistungserbringer

angeführt und die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für Bauleistungen. Beispielsweise werden für Deutschland die Begriffe wie folgt definiert:

Local Definitions for VAT Purposes	
Delivery with assembling (in the meaning of a KNAPP warehouse system)	Requirements "Werklieferung": - Use of main materials procured by the supplier - Customer provides object or property - Processing of the object provided by the supplier or firm connection between main material and property (if property is provided)
Reverse Charge for non-residents	Requirements RC non-residents: - assembly delivery (Werklieferung) or other services in DE - Supplier is not resident in Germany (and no PE) - Customer is an entrepreneur (resident in DE or abroad)
Reverse Charge for construction work	Requirements RC construction work: - Supplier is resident in DE (otherwise check RC for non-residents) - The customer provides usually construction work (more then 10 % of worldwide turnover)

Abbildung 9: Nationale Auslegung von umsatzsteuerlichen Begriffen in Deutschland, Quelle: Eigene Darstellung.

Damit die Informationen für jedes Land angemessen dargestellt werden, passt sich die Zeilenhöhe der Informationsausgabe automatisch bei jeder Änderung der Auswahlkriterien an. Wenn besondere Vorsicht gegeben ist bzw. wenn das VAT Department kontaktiert werden soll, dann werden die jeweiligen Felder gelb hinterlegt. Dies soll die Aufmerksamkeit auf kritische Entscheidungen lenken.

Um die Kontaktaufnahme zum VAT Department zu erleichtern, wurde in jedem Registerblatt eine Schaltfläche erstellt, die automatisch ein Mail öffnet, in dem die Anfrage gestellt werden kann. Das Mail wird an ein Gruppenpostfach versendet, auf welches alle Teammitglieder des VAT Departments Zugriff haben. So soll eine rasche Beantwortung der Fragestellungen sichergestellt werden. Gleichzeitig wird die Abklärung der umsatzsteuerlichen Problemstellungen im Postfach dokumentiert und kann bei ähnlich gelagerten Fällen von allen Teammitgliedern herangezogen werden.

4.3 Die Anwendung des Tools anhand eines Praxisfalls

Anhand eines Praxisfalles soll die Anwendung des Informationstools und die Funktionsweise dargestellt werden. Der Beispielfall lässt sich wie folgt beschreiben:

Die Knapp Systemintegration GmbH (kurz KSI) schließt einen Vertrag mit einem französischen Kunden über die Lieferung und Montage eines Lagerlogistiksystems in Frankreich. Die KSI bezieht Fremdleistungen bei weiteren Subunternehmen. Unter anderem wird bei der Knapp AG (kurz KAG) eine Fördertechnikanlage und weitere mechanische Komponenten inklusive Transport und Installation beauftragt. Bei dem französischen Lieferanten ABC wird eine Verpackungsanlage inklusive Installation zugekauft.

Die vertragliche Konstellation lässt sich wie folgt darstellen:

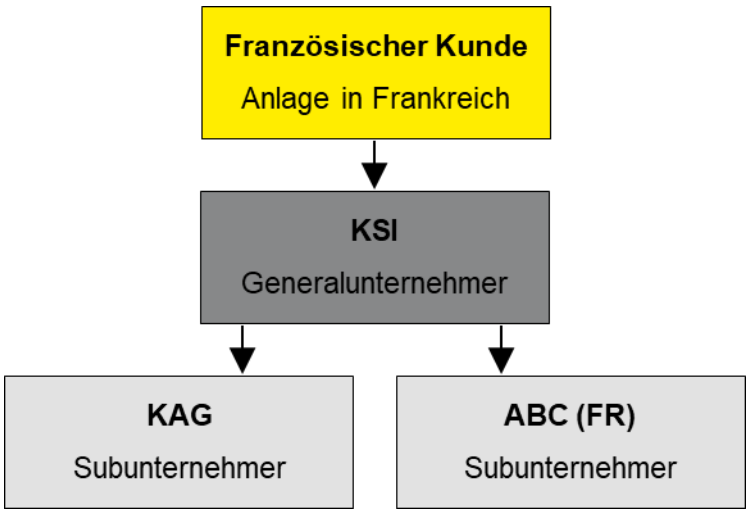

Abbildung 10: Vertragliche Konstellation eines Praxisfalls, Quelle: Eigene Darstellung.

Innerhalb des Knapp-Konzerns stellen sich die folgenden Fragen:

1. Wie muss die KSI an den französischen Kunden das Projekt abrechnen?
2. Worauf muss die KSI bei der Bestellung achten, wenn sie
    a. bei der KAG bestellt?
    b. bei ABC (FR) bestellt?
3. Wie muss die KAG die Montagelieferung an die KSI abrechnen?

Bei der ersten Frage geht es darum, wie etwas an den Kunden abzurechnen ist, weshalb im Tabellenblatt SALES das Land Frankreich, das Unternehmen KSI, die Vertragsart Generalunternehmer und die Leistungsart Montagelieferung ausgewählt werden müssen. Die nachfolgende Darstellung zeigt die Auswahl und Informationsausgabe.

KNAPP making complexity simple

TAX infotool

Sales

Country of installation	France	**EU**	**NOTE:** If a **different procedure** is desired, it is **necessary** to consult the **VAT Department!**
Company	KSI	**Knapp Systemintegration GmbH**	
Nature of contractor	general contractor		**Request via mail to VAT Department**
Type of service	assembly delivery		

Display of Information

Registration for VAT purposes	**ATTENTION - not registered!**	**Company is not resident**
Resident subsidiaries	- KNAPP France S.A.S.	

Information for Sales

VAT / Sales Tax	
Check if registered	- The company is not registered for VAT purposes - this is a problem if the customer doesn't have a French VAT number! - Sales order can only be created if customer has a French VAT number --> otherwise please contact VAT department because there would be a registration obligation!
Contract split into delivery and service on site	- Contract split not allowed
Invoicing	- If customer has a French VAT number: Reverse charge for non-residents is applicable, Invoice with net amount, VAT number of supplier and customer (FR) is required, note on invoice "TVA autoliquidation" - If customer doesn't have a French VAT number: Contact VAT department because invoice with French VAT is necessary - not possible, because company is not registered!
Incoterms	DDP + place of construction site
Country specifics	
Others	

Abbildung 11: Informationsausgabe Tool im Registerblatt SALES für die KSI, Quelle: Eigene Darstellung.

Der Anwender erhält die Information, dass die KSI nicht in Frankreich registriert ist und deshalb darauf Acht geben muss, dass eine Registrierungspflicht vermieden wird. Wenn der Kunde eine französische UID-Nummer hat, dann kann der Auftrag im System angelegt werden.

In diesem Fall ist die KSI nicht registrierungspflichtig und kann die Rechnung mit einem Nettobetrag unter Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für ausländische Leistungserbringer ausstellen. Als Incoterms soll DDP mit dem Ort der Baustelle vereinbart werden. Da der Kunde eine französische UID-Nummer hat, ist keine Kontaktaufnahme zum VAT Department notwendig.

Bei der zweiten Frage geht es darum, was die KSI bei der Bestellung von Zukäufen beachten muss. Das Tool bietet zwei Anwendungsmöglichkeiten, um zu den gewünschten Informationen zu kommen.

Wenn sich bereits der Vertriebsmitarbeiter diese Frage stellt, hat er im Registerblatt SALES die Möglichkeit die Zukäufe zu beurteilen, nachdem die zuvor beschriebenen Kriterien ausgewählt wurden. Es erscheint ein eigenes Auswahlfeld, in dem die Art des Zukaufes ausgewählt werden kann. In diesem Fall handelt es sich bei den Zukäufen um weitere Montagelieferungen.

Wenn in der Abteilung Beschaffung ein Mitarbeiter den Auftrag bekommt, die Bestellung für die Zukäufe zu tätigen, dann wählt der Anwender das Registerblatt PROCUREMENT aus und wählt die zuvor dargestellten Kriterien aus (Frankreich, KSI, Generalunternehmer, Montagelieferung).

Nachfolgend wird die Prüfungsmöglichkeit für Zukäufe des Vertriebsmitarbeiters im Registerblatt SALES dargestellt:

Review of acquisitions for project assembly delivery

VAT / Sales Tax	
Ordering from group companies (intercompany)	- If supplier is not resident: --> supplier needs French VAT number (otherwise he has obligation to register)! Purchase order with VAT number (state of residence), DDP + place of construction site (invoice with French VAT) - If supplier is resident: Purchase order with VAT number (state of residence), DDP + place of construction site (invoice with French VAT)
Ordering from suppliers (third party)	- If supplier is not resident: --> supplier needs French VAT number (otherwise he has obligation to register)! Purchase order with VAT number (state of residence), DDP + place of construction site (invoice with French VAT) - If supplier is resident: Purchase order with VAT number (state of residence), DDP + place of construction site (invoice with French VAT)
Contract split	- Contract split not allowed
Country specifics	
Others	

Abbildung 12: Informationsausgabe zur Bewertung von Zukäufen im Registerblatt SALES, Quelle: Eigene Darstellung.

Der Mitarbeiter in der Abteilung Beschaffung würde im Registerblatt PROCUREMENT dieselben Informationen erhalten, nachdem die vier Auswahlkriterien festgelegt wurden.

Wenn die KSI eine Montagelieferung bei der KAG bestellt, muss darauf geachtet werden, ob die KAG in Frankreich umsatzsteuerlich registriert ist. Da die KSI nicht in Frankreich registriert ist, besteht ansonsten eine Registrierungspflicht für den Lieferanten. Indem der Anwender das Land Frankreich und das Unternehmen KAG auswählt, ist eine Überprüfung möglich, ob die KAG in Frankreich registriert ist.

Da die KAG in Frankreich registriert ist, kann die KSI ohne Kontaktaufnahme mit dem VAT Department die Bestellung unter Angabe der UID-Nummer des Ansässigkeitsstaates und den Incoterms DDP erstellen. Die KAG muss die Rechnung mit französischer Umsatzsteuer ausstellen.

Die Bestellung bei dem externen Lieferanten ABC, der in Frankreich ansässig ist, ist ebenfalls mit der UID-Nummer des Ansässigkeitsstaates möglich. ABC muss die Rechnung mit französischer Umsatzsteuer ausstellen.

Die dritte Frage korrespondiert mit der Frage 2.a., allerdings wird sie aus der Sicht der KAG gestellt. Da die Frage beantwortet werden soll, wie eine Leistung an den Kunden verrechnet wird, muss der Anwender das Registerblatt SALES verwenden. Der Anwender muss in diesem Fall das Land Frankreich, das Unternehmen KAG, die Vertragsart Subunternehmer und die Leistung Montagelieferung auswählen. Auf Basis dieser Auswahl werden folgende Informationen im Tool generiert:

KNAPP making complexity simple — TAX infotool

Sales

Country of installation	France	**EU**
Company	KAG	**Knapp AG**
Nature of contractor	sub-contractor	
Type of service	assembly delivery	

NOTE: If a **different procedure** is desired, it is **necessary** to consult the **VAT Department!**

Request via mail to VAT Department

Display of Information

Registration for VAT purposes	FR27750863425	**Company is not resident**
Resident subsidiaries	- KNAPP France S.A.S.	

Information for Sales

VAT / Sales Tax	
Check if registered	- The company is registered for VAT purposes - Sales order can be created
Contract split into delivery and service on site	- Contract split not allowed
Invoicing	- If company is not resident: -- If customer has a French VAT number: Reverse charge for non-residents is applicable, Invoice with net amount, VAT number of supplier and customer (FR) is required, note on invoice "TVA autoliquidation" -- If customer doesn't have a French VAT number: Invoice with French VAT, VAT number of supplier (FR) is required - If company is resident: -- If general contractor has a French VAT number: Reverse charge for construction work, Invoice with net amount, VAT number of supplier (FR) and customer (FR) is required, note on invoice "TVA autoliquidation" -- If general contractor doesn't have a French VAT number: Invoice with French VAT, VAT number of supplier (FR) is required
Incoterms	DDP + place of construction site
Country specifics	
Others	

Abbildung 13: Informationsausgabe Tool im Registerblatt SALES für die KAG, Quelle: Eigene Darstellung.

Es ist ersichtlich, dass die KAG in Frankreich umsatzsteuerlich registriert ist. Da die KAG nicht in Frankreich ansässig ist, muss bei der Rechnungslegung unterschieden werden, ob der Kunde eine französische UID-Nummer hat oder nicht. Da die KSI keine französische UID-Nummer hat, muss die KAG die Rechnung mit französischer Umsatzsteuer unter Angabe der französischen UID-Nummer ausstellen.

Die Frage, wie das Vertragsverhältnis zwischen der KSI und der KAG umsatzsteuerlich abzuwickeln ist, wurde einmal aus der Sicht der KSI betrachtet, indem geprüft wurde, ob eine Bestellung problemlos erfolgen kann, und einmal aus der Sicht der KAG, indem geprüft wurde, wie die Abrechnung an die KSI erfolgen muss. Beide Betrachtungen führen zum selben Ergebnis: Die KAG muss die Rechnung mit französischer Umsatzsteuer ausstellen und die KSI muss sich nicht in Frankreich registrieren. Dies zeigt, dass in dem Informationstool die verschiedenen Sichten miteinander richtig korrespondieren und für die verschiedensten Konstellationen eine Handlungsempfehlung gegeben wird.

5 Resümee und Ausblick

Trotz der Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems innerhalb der Europäischen Union haben die Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume in der Gesetzgebung. Die unterschiedlichen nationalen Mehrwertsteuergesetze stellen international tätige Unternehmen vor großen Herausforderungen bei der Erfüllung aller steuerlichen Pflichten. Hinzu kommt, dass der Bereich der Mehrwertsteuer aufgrund des hohen Steuersatzes mit enormen Risiken behaftet ist. Wenn eine Fehlentscheidung getroffen wird, kann dies zur nachträglichen Versteuerung der Umsätze und den Gesamtverlust der Gewinnmarge führen.

Die vorliegende wissenschaftliche Arbeit beschäftigt sich mit den unterschiedlichen nationalen Auslegungen des Mehrwertsteuerrechts im Bereich der Montagelieferungen in ausgewählten Mitgliedstaaten der EU. Ziel ist es, die umsatzsteuerliche Behandlung der Lagerlogistikanlagen der Knapp AG auszuarbeiten und in einem Informationstool zu dokumentieren, um anderen Abteilungen und Unternehmen innerhalb der Gruppe einen Leitfaden für umsatzsteuerliche Entscheidungen zur Verfügung zu stellen.

Das Mehrwertsteuerrecht der EU stellt sekundäres Recht dar und wird in Richtlinien, Verordnungen und Entscheidungen geregelt. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist das zentrale Regelwerk auf EU-Ebene. Allerdings entfalten Richtlinien keine unmittelbare Geltung und müssen von den einzelnen Mitgliedstaaten in das nationale Recht aufgenommen werden. Erst wenn der Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht nachkommt oder bei einer fehlerhaften Umsetzung, kann die Kommission gegen den säumigen Mitgliedstaat mit einer Aufsichtsklage beim EuGH vorgehen. Die Durchführungsverordnungen der EU regeln beispielsweise den Grundstücksbegriff und haben eine allgemeine Wirkung und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Entscheidungen sind in all ihren Teilen verbindlich, haben jedoch eine individuelle Geltung. Das bedeutet, dass sie jeweils für die Adressaten der Entscheidung gültig sind.

Im Mehrwertsteuerrecht wird bei den steuerbaren Umsätzen zwischen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterschieden. Eine Montagelieferung ist eine Mischung aus beiden Tatbeständen und aufgrund der fehlenden Definition im Mehrwertsteuerrecht der EU, kann es bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung zu Schwierigkeiten kommen. Aus der Rechtsprechung des EuGH geht hervor, dass eine Montagelieferung im Sinne des EU-Rechts vorliegt, wenn eine gemischte Leistung, bestehend aus der Lieferung eines Gegenstandes und einer Montage, vorliegt, die eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheit darstellt. Zudem muss die Komponente der Lieferung überwiegen. Aufgrund der fehlenden Definition auf EU-Ebene können die einzelnen Mitgliedstaaten den Begriff der Montagelieferung eigenständig festlegen.

Der Ort der Lieferung ist gem. Artikel 36 MwStSystRL jener Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird. Das bedeutet, dass das Land, in dem die Montage getätigt wird, das Besteuerungsrecht für diesen Umsatz erhält. Grundsätzlich schuldet das leistende Unternehmen die Mehrwertsteuer an den Fiskus. Es gibt jedoch Ausnahmeregelungen, bei denen es unter bestimmten Voraussetzungen zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt. Das Reverse-Charge-Verfahren soll den Geschäftsverkehr innerhalb der EU erleichtern.

Die Regelungen hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld können in optionales und zwingendes Recht gegliedert werden. Ein zwingender Übergang der Steuerschuld ist in allen EU-Mitgliedstaaten gleich und einheitlich geregelt. Das Reverse-Charge-Verfahren gem. Artikel 194 MwStSystRL normiert hingegen eine optionale Reverse-Charge-Regel für nicht ansässige Leistungsempfänger. Im Gegensatz zum zwingenden Recht können die EU-Mitgliedstaaten für das optionale Reverse Charge die Bedingungen und Voraussetzungen für die Anwendung selbst festlegen. In Bezug auf Montagelieferungen bedeutet das, dass das nationale Gesetz geprüft werden muss, um den Steuerschuldner bestimmen zu können.

Für Unternehmen, die in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU Montagelieferungen ausführen ergeben sich daher zwei große Unsicherheiten:

1. Die Unsicherheit, ob eine Montagelieferung vorliegt.
2. Die Unsicherheit, ob für Montagelieferungen das Reverse-Charge-Verfahren für nicht ansässige Leistungserbringer zur Anwendung kommt.

Diese Unsicherheiten sind auf das Mehrwertsteuerrecht der EU zurückzuführen, das keine einheitliche Begriffsbestimmung enthält bzw. den Mitgliedstaaten Wahlrechte bei der Ausgestaltung des Reverse-Charge-Verfahrens überlässt.

Die Betrachtung des nationalen Mehrwertsteuerrechts in den einzelnen Ländern hat ergeben, dass der Begriff der Montagelieferung unterschiedlich ausgelegt wird und der Gestaltungsspielraum der EU ausgenutzt wird. Während Deutschland beispielsweise im Gesetz relativ genau definiert, unter welchen Voraussetzungen eine Werklieferung vorliegt, weist das niederländische Mehrwertsteuerrecht keine explizite Definition zur Montagelieferung auf. Es wird bloß normiert, dass eine einheitliche Lieferung vorliegt, wenn ein Gegenstand mit einem anderen Gegenstand verbunden wird und sich dabei die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändert.

Da der Ort einer Montagelieferung im Artikel 36 MwStSystRL festgelegt ist, kommt es bei der Bestimmung des Lieferortes zu keinen Unterschieden auf nationaler Ebene.

Die Analyse der nationalen Reverse-Charge-Regelungen für nicht ansässige Leistungserbringer zeigt, dass die Mitgliedstaaten vom Wahlrecht Gebrauch machen und unterschiedliche Voraussetzungen festlegen. Es gibt vor allem Unterschiede beim Anwendungsbereich der Regelung und bei den Voraussetzungen, die der Leistungsempfänger erfüllen muss. In der folgenden Tabelle werden diese Unterschiede dargestellt:

Land	Anwendungsbereich	Leistungsempfänger
Deutschland	Sonstige Leistung oder Werklieferung	Unternehmer - Ansässigkeit ist nicht relevant
Italien	Lieferung oder Dienstleistung	Unternehmer, der in Italien ansässig ist
Niederlande	Lieferung oder sonstige Leistung	Unternehmer, der in den Niederlanden ansässig ist
Spanien	Lieferung oder sonstige Leistung	Unternehmer – Ansässigkeit ist nicht relevant
Frankreich	Lieferung oder sonstige Leistung	Unternehmer, der eine französische UID-Nummer hat
Österreich	Sonstige Leistung oder Werklieferung	Unternehmer - Ansässigkeit ist nicht relevant
Schweden	Lieferung oder grundstücksbezogene Leistung	Unternehmer, der eine schwedische UID-Nummer hat

Tabelle 4: Die unterschiedlichen Voraussetzungen für das Reverse-Charge-Verfahren für nicht ansässige Leistungserbringer, Quelle: Eigene Darstellung.

Für den nicht ansässigen Leistungserbringer sind ist die angeführten Kriterien bei der Beurteilung, ob die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, essenziell. Wenn die Steuerschuld nicht auf den Leistungsempfänger verlagert werden kann und der Leistungserbringer im Land der Montagelieferung nicht umsatzsteuerlich registriert ist, besteht eine Registrierungspflicht, weil die Rechnung mit der nationalen Umsatzsteuer ausgestellt werden muss. Jede neue umsatzsteuerliche Registrierung ist mit Kosten und administrativem Aufwand verbunden und soll deshalb vermieden werden.

Auf Basis der nationalen Bestimmungen wurde ein Informationstool ausgearbeitet, das den Anwendergruppen Beschaffung und Vertrieb die umsatzsteuerliche Beurteilung von Montage-

lieferungen erleichtern soll. Nach Auswahl der relevanten Kriterien, dazu zählen das Land, das Unternehmen, die Vertragsart und die Leistungsart, erhält der Anwender eine Handlungsempfehlung. Wenn der Geschäftsfall aus umsatzsteuerlicher Sicht ohne Eingreifen des VAT Departments abgewickelt werden kann, wird dem Anwender mitgeteilt, worauf bei der Bestellung oder Auftragsabwicklung geachtet werden muss. Würde sich aufgrund des ausgewählten Geschäftsfalls eine Registrierungspflicht in dem ausgewählten Land ergeben oder besteht weiterer Abklärungsbedarf, erhält der Anwender die Nachricht, dass mit dem VAT Department Kontakt aufgenommen werden soll. Im Tool ist eine Schaltfläche zur vereinfachten Kontaktaufnahme per Mail integriert.

Zukünftig sollen im Tool die Informationen für weitere Leistungsarten und Länder hinterlegt werden. Es ist angedacht, neben den österreichischen Tochtergesellschaften auch ausländische Tochtergesellschaften im Tool zu implementieren, weshalb das Tool in englischer Sprache erstellt wurde. Zusätzlich zu den umsatzsteuerlichen Themen sollen in Zukunft Informationen zu ertragsteuerlichen Betriebsstätten und zur Quellensteuer bereit gestellt werden.

In einem Informationstool ist es nahezu unmöglich, alle Eventualitäten bzw. Länder vorzusehen, mit denen die Knapp AG konfrontiert ist. Die Zurverfügungstellung von länderspezifischen Informationen ist als laufender Prozess zu sehen, da einerseits neue Länder ergänzt werden müssen und andererseits bereits bestehende Informationen geprüft und an rechtliche Änderungen angepasst werden müssen.

Obwohl ein Tool nie die gesamte Komplexität der Umsatzsteuer abbilden kann, schafft es ein Bewusstsein für die Probleme in diesem Bereich und trägt dazu bei, dass Fehlentscheidungen vermieden werden. Die Kontaktaufnahme mit dem VAT Department soll durch das Tool gefördert werden, wodurch noch immer die Kommunikation von Mensch zu Mensch im Vordergrund steht.

Literaturverzeichnis

Allgemeine Literatur

AICHNER, L. [2019]: Rundschreiben Nr. 18/2019 – Steuern: Unterschiede zwischen der Integration der erhaltenen Rechnung und der Eigenrechnung, https://www.aichner.biz/de/news-detail/unterschiede-zwischen-der-integration-der-erhaltenen-rechnung-und-der-eigenrechnung_1819, [06.04.2020].

AUSSENWIRTSCHAFTSCENTER MAILAND [2019]: Außenwirtschaft Fachprofil Italien: Die neue E-Rechnung – FAQ zur E-Rechnung in Italien, Tipps für österreichische Unternehmen mit Niederlassung & Betriebsstätte in Italien, https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/die-neue-e-rechnung-in-italien-jaenner-2019.pdf, [15.04.2020].

BELASTINGDIENST [2020]: Hoe lang moet u uw administratie bewaren voor de btw: 7 of 10 jaar? (Wie lange müssen Unterlagen für die Mehrwertsteuer aufbewahrt werden: 7 oder 10 Jahre?), https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/administratie_bijhouden/administratie_bewaren/administratie_bewaren, [12.03.2020].

BERGER, W./ TOIFL, C./ WAKOUNIG, M. [2018]: Mehrwertsteuersystemrichtlinie: Praxiskommentar, 2., neu bearb. u. erw. Aufl., Wien: LexisNexis, 2018.

BORCHARDT, K. [2013]: Artikel 19 EUV, in: EU-Verträge Kommentar: EUV, AEUV, GRCh, hrsg. von LENZ, C./BORCHARDT, K., 6. Aufl., Köln: Bundesanzeiger Verlag, Wien: Linde, 2013, https://www.lindedigital.at/#id:ko-eu-vertraege, Onlinequelle [20.04.2020]

BORCHARDT, K. [2015]: Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, 6., überarb. Aufl., Stuttgart: UTB GmbH, Wien: facultas, 2015.

BÜLOW, H. [2020]: § 13b UStG Leistungsempfänger als Steuerschuldner, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, hrsg. von: SCHWARZ, B./ WIDMANN, W./ RADEISEN, R., Berlin: Haufe, 2020, https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/schwarzwidmannradeisen-ustg-13b-leistungsempfaenger-als-steuerschuldner_idesk_PI20354_HI865795.html, [02.03.2020].

DELOITTE GLOBAL TAX CENTER (EUROPE) [2018]: Quick Reference Guide to European VAT Compliance 2018, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2018.

ERB, H./HECHL, L. [2018]: Tax Compliance Management Systeme – Eine umsatzsteuerliche und steuerstrafrechtliche Zwischenbilanz, in: USt direkt digital, 2018, 5, https://umsatzsteuer.digital/tax-compliance-management-systeme/, [09.12.2019].

GÖLLER, P. [2016]: Reverse Charge im Bauwesen in Italien, Norderstedt: Books on Demand, 2016.

GRABER & PARTNER [2018]: Aufbewahrungsfristen Buchhaltungs- und Lohnunterlagen, https://www.graber-partner.com/de/gutachten-rundschreiben/658-aufbewahrungsfristen-buchhaltungs-und-lohnunterlagen-658.html, [15.04.2020].

GREISMANN, M. [2015]:], Artikel 288 AEUV, in: Europäisches Unionsrecht, hrsg. von: GROEBEN, H./SCHWARZE, J./HATJE, A., 7. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2015, https://beck-online.beck.de/?vpath=/bibdata/Komm/GroebenSchwarzeKoEUV_7/cont/GroebenSchwarzeKoEUV.htm, [17.11.2019].

GROSSMANN, W. [2018]: Italien, in: Umsatzsteuer in der Europäischen Union, hrsg. von: MEISSNER, U., 4. Aufl., Frankfurt am Main: VDMA, 2018, S. 125 - 145.

HAUNOLD, P. [1997]: Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen: die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, Wien: Linde, 1997.

HETMEIER, H. [2013]: Artikel 288 AEUV, in: EU-Verträge Kommentar: EUV, AEUV, GRCh, hrsg. von LENZ, C./BORCHARDT, K., 6. Aufl., Köln: Bundesanzeiger Verlag, Wien: Linde, 2013, https://www.lindedigital.at/#id:ko-eu-vertraege, Onlinequelle [20.04.2020].

HOLZWEBER, M. [2018]: Niederlande, in: Umsatzsteuer in der Europäischen Union, hrsg. von: MEISSNER, U., 4. Aufl., Frankfurt am Main: VDMA, 2018, S. 178 - 191.

KANIA, C. [2014]: Frankreichs Haushaltsgesetz 2014, in: Auslandsbrief Februar 2014 von Rödl & Partner GbR, 2014, 2, S. 2-5, https://www.roedl.de/de-de/de/medien/publikationen/newsletter/auslandsbrief/documents/auslandsbrief-1402.pdf, [13.04.2020].

KNAPP AG [2019a]: Excel-Auswertung der Umsätze 2019 nach Ländern, 2019.

KNAPP AG [2019b]: Excel-Auswertung der Planumsätze 2021 nach Ländern, 2019.

KOLLMANN, G. [2015]: § 21, II. Veranlagung, in: UStG: Umsatzsteuergesetz Kommentar, hrsg. von: MELHARDT, S./ TUMPEL, M., 2. Aufl., Wien: Linde, 2015, Rz 26 - 38.

KPMG SCHWEIZ/UNIVERSITÄT ZÜRICH [2004]: Management der Mehrwertsteuerrisiken: Eine Bestandsaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, 11/2004, https://www.business.uzh.ch/dam/jcr:00000000-7a68-b3e0-0000-000038d540d6/Studie_MWST_9976420.pdf, [09.12.2019].

KUDER, B. [2015]: § 19, II. Leistungsempfänger als Steuerschuldner, in: UStG: Umsatzsteuergesetz Kommentar, hrsg. von: MELHARDT, S./ TUMPEL, M., 2. Aufl., Wien: Linde, 2015, Rz 11 – 111.

LAMARQUE, L. [2018]: Spanien, in: Umsatzsteuer in der Europäischen Union, hrsg. von: MEISSNER, U., 4. Aufl., Frankfurt am Main: VDMA, 2018, S. 273 - 290.

OBWEXER, W. [2015]: Artikel 4 EUV, in: Europäisches Unionsrecht, hrsg. von: GROEBEN, H./SCHWARZE, J./HATJE, A., 7. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2015, https://beck-online.beck.de/?vpath=/bibdata/Komm/GroebenSchwarzeKoEUV_7/cont/GroebenSchwarzeKoEUV.htm, [17.11.2019].

PERNEGGER, R. [2015]: § 3, VII. Werklieferung, in: UStG: Umsatzsteuergesetz Kommentar, hrsg. von: MELHARDT, S./ TUMPEL, M., 2. Aufl., Wien: Linde, 2015, Rz 121 – 150.

PLATZER, G. [2014]: Werklieferung – eine österreichische Spezialnorm und ihre Bedeutung im EU-Binnenmarkt, in: BÖB, 2014, 59, S. 27-30, https://www.icon.at/fileadmin/media/News_Publikationen/Publikationen/Werklieferungen_BOEB_092014.pdf, [03.01.2020].

RADEISEN, R. [2020a]: Werklieferung oder Werkleistung – Unterschied mit Folgen, in: Haufe Finance Office Professional Online, HI3455668, 2020, https://products.haufe.de/?forceDesktop#G:pi=PI11525&&;;D:did=HI3481278&&y=0.7890295358649789&&;;, [24.02.2020].

RADEISEN, R. [2020b]: Baugewerbe, in: Haufe Finance Office Professional Online, HI863038, 2020, https://products.haufe.de/?forceDesktop#G:pi=PI11525&&;;C:l=nl=_:COLUMN_!PI11525_!LI1662833_!Bibliothek_!pf=_:null_;_!nl=_:COLUMN_!PI11525_!LI1662836_!Umsatzsteuer%252520Spezial_!pf=_:null_;_!nl=_:COLUMN_!PI11525_!LI1662861_!Branchenlexikon_!pf=_:null_;_!nl=_:null_;_;_;_;&&;;, [02.03.2020].

RATTINGER, I./KUDERER, J. [2019]: Montagelieferung – Werklieferung – Werkleistung: Unterschiede, Schnittstellen und Rechtsfolgen, in: SWK, 2019, 22, S. 932-940.

REICHELT, G. [2002]: Europarecht: Einführung und Grundsatzjudikatur, Wien: Manz, Bern: Stämpfli, 2002.

RUPPE, H./ACHATZ, M. [2017]: Umsatzsteuergesetz: Kommentar, 5., überarb. und erw. Aufl., Wien: Facultas, 2017.

SCHULTZE, P. [2018]: Frankreich, in: Umsatzsteuer in der Europäischen Union, hrsg. von: MEISSNER, U., 4. Aufl., Frankfurt am Main: VDMA, 2018, S. 74 - 86.

SCHWEITZER, M./ HUMMER, W./ OBWEXER, W. [2007]: Europarecht: das Recht der Europäischen Union, Wien: Manz, 2007.

SKATTEVERKET [2020a]: Vilka tjänster omfattas?, in: Byggsektorn (Welche Leistungen werden abgedeckt?, in: Der Bausektor), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/322351.html, [13.04.2020].

SKATTEVERKET [2020b]: Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet (Dienstleistungen, die der umgekehrten Steuerpflicht unterliegen), https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/byggverksamhet/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/tjanstersomomfattasavomvandskattskyldighet.4.19b9f599116a9e8ef36800022231.html, [13.04.2020].

SKATTEVERKET [2020c]: Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Reverse Charge im Bausektor), https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/byggverksamhet/omvandskattskyldighetinombyggsektorn.4.47eb30f51122b1aaad28000545.html, [13.04.2020].

SKATTEVERKET [2020d]: Vad är en monteringsleverans? (Was ist eine Montagelieferung?), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/329324.html, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020e]: Utländsk beskattningsbar person vid bedömningen av vem som är skattskyldig (Ausländische Steuerpflichtige bei der Beurteilung, wer steuerpflichtig ist), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/322356.html, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020f]: När säljaren är en utländsk beskattningsbar person (Wenn der Verkäufer ein ausländischer Steuerpflichtiger ist), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/322353.html#h-Omvand-skattskyldighet-vid-tillhandahallande-av-tjanster, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020g]: Beskattningsbar person (Steuerpflichtiger), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/321541.html, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020h]: Tidpunkt för att utfärda en faktura (Zeitpunkt der Ausstellung einer Rechnung), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/321571.html, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020i]: Innehållet i en faktura (Der Inhalt einer Rechnung), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/321574.html#h-Sarskild-uppgift-eller-hanvisning-i-fakturan, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020j]: Tidpunkten för skatt-skyldighetens inträde (Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/322358.html, [14.04.2020].

SKATTEVERKET [2020k]: Bevarande av fakturor (Erhaltung von Rechnungen), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/321579.html#h-Hur-lange-fakturor-ska-bevaras, [14.04.2020].

WEGENER, B. [2016]: Artikel 19 EUV, in: EUV/AEUV: Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, hrsg. von CALLIESS, C./ RUFFERT, M., 5. Aufl., München: C. H. Beck, 2016.

WIESNER, S. [2018]: Schweden, in: Umsatzsteuer in der Europäischen Union, hrsg. von: MEISSNER, U., 4. Aufl., Frankfurt am Main: VDMA, 2018, S. 231 - 249.

ZAUMSEIL, P. [2020]: § 3 Abs. 4 UStG Werklieferungen und Werkleistungen, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, hrsg. von: SCHWARZ, B./ WIDMANN, W./ RADEISEN, R., Berlin: Haufe, 2020, https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/schwarzwidmannradeisen-ustg-3-abs4-werklieferung-31-allgemeines_i-desk_PI20354_HI2725073.html, [24.02.2020].

Entscheidungen

BFH 12.03.1959, V 205/56 S, Möglichkeit nicht steuerbarer Beistellungen durch den Bauherrn an einen Bauunternehmer für die Überlassung von Strom, Kohle und ähnlichen Betriebsmitteln oder Hilfsstoffen.

BFH 09.06.2005, V R 50/02, Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung; „Zutaten“ und „sonstige Nebensachen“ bei der Be- oder Verarbeitung; kein ermäßigter Steuersatz für die orthopädische Zurichtung von Konfektionsschuhen.

BFH 06.04.2010, XI B 1/09, Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG für einen in Schweden ansässigen Reiseveranstalter.

EuGH 02.05.1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, Vorabentscheidungsersuchen - Mehrwertsteuer - Restaurationsumsätze auf einem Schiff - Ort der steuerbaren Umsätze.

EuGH 12.09.2000, C-359/97, Kommission der Europäischen Gemeinschaften/Großbritannien und Nordirland, Gestattung der Straßenbenutzung gegen eine Maut - Kein Mehrwertsteuer-Tatbestand.

EuGH 17.05.2001, C-322/99 und C-323/99, Fischer und Brandenstein, Entnahme eines Betriebsgegenstands zu privaten Zwecken - Besteuerung, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt haben - Begriff der Bestandteile des entnommenen Gegenstands.

EuGH 27.10.2005, C-41/04, Levob Verzekeringen BV und OV Bank, Übertragung von auf einem Datenträger gespeicherter Software - Nachträgliche Anpassung der Software an die besonderen Bedürfnisse des Erwerbers - Einheitliche steuerbare Leistung - Dienstleistung - Ort der Leistung.

EuGH 08.06.2006, C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Möglichkeit der Berufung auf Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 – Von einem privaten Steuerpflichtigen im Wettbewerb mit einer Behörde ausgeübte Tätigkeiten – Einrichtung des öffentlichen Rechts – Behandlung als Nichtsteuerpflichtige für die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten.

EuGH 29.03.2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, Glasfaserkabel, das zwei Mitgliedstaaten verbindet und teilweise außerhalb des Hoheitsgebiets der Gemeinschaft liegt - Auf die Länge des in seinem Hoheitsgebiet verlegten Kabels beschränkte Steuerhoheit jedes Mitgliedstaats - Keine Besteuerung des in der ausschließlichen Wirtschaftszone, auf dem Festlandssockel und auf hoher See befindlichen Teils.

EuGH 10.04.2008, C-309/06, Marks & Spencer, Befreiung mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern – Irrtümliche Besteuerung zum Normalsatz – Anspruch auf den Nullsatz – Anspruch auf Erstattung – Unmittelbare Wirkung – Allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts – Ungerechtfertigte Bereicherung.

EuGH 29.10.2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Vorsteuerabzug – Gemischt Steuerpflichtiger – Gegenstände und Dienstleistungen, die zugleich für besteuerte und für steuerfreie Tätigkeiten verwendet werden – Berechnung des Pro–rata–Satzes des Vorsteuerabzugs – Begriff der Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücksgeschäfte – Lieferungen an sich selbst – Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

EuGH 18.10.2012, C-525/11, Mednis, Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses – Nationale Regelung, mit der die Erstattung eines Teils des Mehrwertsteuerüberschusses bis zur Prüfung der Jahressteuererklärung des Steuerpflichtigen aufgeschoben wird – Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit.

EuGH 13.12.2012, C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, Anwendung einer abweichenden Regelung durch einen Mitgliedstaat – Ermächtigung Art. 2 Nr. 1 – Begriff der ‚Bauleistungen‘ – Auslegung – Einbeziehung der Lieferung von Gegenständen – Möglichkeit einer teilweisen Anwendung dieser Abweichung – Beschränkungen.

EuGH 13.03.2014, C-599/12, Jetair und BTWE Travel4you, Sonderregelung für Reisebüros - Stillhalte-Klauseln – Änderung der nationalen Rechtsvorschrift während der Umsetzungsfrist“.

EuGH 23.04.2015, C-111/14, GST - Sarviz AG Germania, Irrtümliche Zahlung der Mehrwertsteuer durch den Empfänger - Mehrwertsteuerpflichtigkeit des Dienstleistungserbringers - Ablehnung der Erstattung der Mehrwertsteuer an den Dienstleistungserbringer.

EuGH 17.03.2016, C-40/15, Aspiro SA, Steuerbefreiung im Versicherungsgeschäft – Begriffe ‚Versicherungsumsätze und dazugehörige Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden – Dienstleistungen der Schadensregulierung im Namen und für Rechnung eines Versicherers.

EuGH 19.04.2016, C-441/14, Dansk Industri, Verbot der Diskriminierung wegen des Alters – Nationale Regelung, die gegen eine Richtlinie verstößt – Möglichkeit des Einzelnen, den Staat wegen Verstoßes gegen das Unionsrecht haftbar zu machen – Rechtsstreit zwischen Privatpersonen – Abwägung verschiedener Rechte und Grundsätze – Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes – Rolle des nationalen Gerichts.

EuGH 02.06.2016, C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, Tabakwaren, die unter Steueraussetzung befördert werden – Haftung des zugelassenen Lagerinhabers – Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, den zugelassenen Lagerinhaber gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Beträge haftbar zu machen, die den gegen Schmuggler verhängten finanziellen Sanktionen entsprechen – Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit.

EuGH 22.06.2016, C-267/15, Gemeente Woerden, Mehrwertsteuer - Vorsteuer-Abzug.

EuGH 05.04.2017, C-699/15, Brockenhurst College, Befreiungen – Restaurant- und Unterhaltungsdienstleistungen, die eine Bildungseinrichtung einem eingeschränkten Publikum gegen Entgelt erbringt.

EuGH 26.04.2017, C-564/15, Farkas, Recht auf Vorsteuerabzug – Reverse-Charge-Verfahren – Art. 199 Abs. 1 Buchst. g – Anwendung ausschließlich auf Grundstücke – Rechtsgrundlose Zahlung der Steuer durch den Erwerber von Gegenständen an den Verkäufer aufgrund einer fehlerhaft ausgestellten Rechnung – Bescheid der Steuerbehörde, mit dem eine Steuerschuld zulasten des Erwerbers von Gegenständen festgestellt, die von ihm beantragte Erstattung abgelehnt und eine Geldbuße gegen ihn verhängt wird.

EuGH 14.06.2017, C-38/16, Compass Contract Services, Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer – Recht auf Vorsteuerabzug – Modalitäten – Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität – Grundsatz der Effektivität – Nationale Regelung, mit der eine Verjährungsfrist eingeführt wird.

FG Hamburg 04.12.2008, 5 K 32/07, Der Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 2 UStG steht nicht entgegen, dass dieser selbst im Ausland ansässig ist.

Schlussantrag 07.09.2006, C-369/04, Hutchison, Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott zum Verfahren bezüglich den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Schlussantrag 14.09.2006, C-111/05, Aktiebolaget NN, Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger zum Verfahren bezüglich der Lieferung eines Glasfaserkabels.

VwGH 14.01.1963, 1364/60, Rechtssatznummer 1, Beistellung von Stoffen und einheitlicher Vorgang.

VwGH 24.06.1971, 0107/71, Rechtssatznummer 1, Einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang auch bei getrennter Auftragserteilung.

Nationale Rechtsquellen und Richtlinien

Deutschland

UStAE, Umsatzsteuer-Anwendungserlass, BMF, Schreiben vom 01.10.2010, IV D 3 – S 7015/10/10002 in der Fassung 19.12.2019.

UStG, Umsatzsteuergesetz, https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/, [15.04.2020].

Frankreich

BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-20200311 vom 11.03.2020, TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Redevable de la taxe - Livraisons de biens et prestations de services - Détermination du redevable (Besteuerungssysteme und Melde- und Buchführungspflichten - Steuerpflicht - Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen - Bestimmung des Steuerschuldners), http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3218-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-DECLA-10-10-20-20200311, [13.04.2020].

BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20180801 vom 01.08.2018, TVA - Champ d'application et territorialité – Opérations imposables en raison de leur nature - Prestations de services (Mehrwertsteuer – Umfang und Territorialität – Transaktionen, die aufgrund ihrer Art steuerpflichtig sind – Erbringung von Dienstleistungen), http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/325-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20180801, [23.03.2020].

BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-20200311 vom 11.03.2020, TVA - Champ d'application et territorialité - Lieu des prestations de services - Dérogations aux règles générales afférentes à des prestations de services fournies à des assujettis ou à des personnes non assujetties (Anwendungsbereich und Territorialität – Ort der Dienstleistung – Ausnahmen von den allgemeinen Regeln für die Erbringung von Dienstleistungen an Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige), http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1490-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-20200311, [24.03.2020].

CGI, Code Général des Impôts, Titre II: Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, Chapitre premier: Taxe sur la valeur ajoutée, Article 256-298: Allgemeines Steuergesetzbuch, Titel II: Umsatzsteuern und ähnliche Steuern, Kapitel 1: Mehrwertsteuer, Artikel 256-298, https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577, [13.04.2020].

Italien

ATECO 2007 [2020]: Gewerbekennzahlen nach der Kodifizierung ATECO 2007, https://www.codiceateco.it/sezioni, [15.04.2020].

BAUER, M./ECCER, B./KÖNIG, B./KREUZER, J./ZANON, H. [2015]: Italienisches Zivilgesetzbuch: Deutsche Ausgabe, Stand 31.05.2015, hrsg. vom Amt für Sprachangelegenheiten des Landes Südtirol, http://www.provinz.bz.it/politik-recht-aussenbeziehungen/recht/downloads/PDF_ZGB_Stand_Mai_2015_deu(1).pdf, [06.04.2020].

Niederlande

Staatscourant Nr. BLKB2013/1686M vom 19.09.2013, Omzetbelasting, levering en verhuur van onroerende zaken (Umsatzsteuer, Lieferung und Vermietung von Immobilien), https://wetten.overheid.nl/BWBR0033962/2013-10-01#Circulaire.divisie10, BWB-ID: BWBR0033962, [11.03.2020].

Wet OB 1968, Wet op de omzetbelasting 1968: Mehrwertsteuergesetz 1968, https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2020-01-01, [15.04.2020].

Österreich

UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 13.07.2005, BMF-010219/0270-IV/4/2019 in der Fassung 28.11.2019.

Schweden

Bokföringslag (1999:1078): Rechnungslegungsgesetz (1999:1078), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/27111.html?date=2020-01-01#section7-2, [14.04.2020].

Mervärdesskattelag (1994:200): Mehrwertsteuergesetz (1994:200), https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200, [13.04.2020].

SKATTEVERKET DNR 131 554069-16 /111 vom 22.12.2016, Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid tillhandahållande av tjänst avseende montering/installation av utrustning och maskiner (Umkehr der Mehrwertsteuerpflicht für die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Montage/Installation von Geräten und Maschinen), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/358400.html?date=2016-12-22, [13.04.2020].

SKATTEVERKET DNR 131 771227-07 / 111 vom 18.12.2007, Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid tillhandahållande av tjänst avseende montering/installation av egentillverkade varor (Umkehr der Mehrwertsteuerpflicht für die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Montage/Installation von selbsterstellten Waren), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2322.html?date=2007-12-18, [13.04.2020].

SKATTEVERKET DNR 202 448424-19 / 111 vom 22.11.2019, Det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet (Das Mehrwertsteuer-Immobilienkonzept), https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/379315.html?date=2019-11-22, [13.04.2020].

SNI 2002 vom 14.12.2007, Standard für die schwedische Unternehmensklassifizierung, https://www4.skatteverket.se/download/18.7d4d4f0515244e542f53820/1453194385353/SNI%202002%2020071214.pdf, [13.04.2020].

Spanien

Código de Comercio, Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (Königliches Dekret vom 22.8.1885, mit dem das Handelsgesetzbuch veröffentlicht wird), https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627, [11.04.2020].

DGT 27.12.2012, V2583-12, Ejecuciones de obra, con o sin aportaciones de materiales (Ausführung von Arbeiten mit oder ohne der Beistellung von Materialien), https://www.supercontable.com/informacion/IVA_Impuesto_valor_a%C3%B1adido/Consulta_no_V2583-12._Ejecuciones_de_obra-_con_o_.html, [09.04.2020].

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: Gesetz 37/1992, vom 28.12.1192 über die Mehrwertsteuer, https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740, [08.04.2020].

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Gesetz 58/2003, vom 17.12.2003 über die Allgemeine Besteuerung, https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186, [11.04.2020].

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación: Königliches Dekret 1619/2012, vom 30.11.2012 über die Verordnung der Rechnungsstellungspflichten, https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-14696, [11.04.2020].