

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

**„Umsatzsteuerrechtliche Neuerungen in Bezug auf
die Zusammenfassende Meldung – eine
betriebswirtschaftliche Analyse“**

Verfasserin

Katharina Koller, BSc

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im Dezember 2011

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Magisterstudium Betriebswirtschaft

Betreuer:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS **I**

ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS **III**

1. EINLEITUNG **1**

1.1. PROBLEMSTELLUNG **1**

1.2. AUFBAU DER ARBEIT **3**

2. RECHTLICHE UND VERFAHRENSTECHNISCHE GRUNDLAGEN FÜR DIE ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG **5**

2.1. RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN DER ZUSAMMENFASSENDEN MELDUNG **5**

2.1.1. EU-RECHTLICHE VORGABEN **5**

2.1.1.1. ALLGEMEINES **5**

2.1.1.2. RELEVANTE RICHTLINIEN UND VERORDNUNGEN **7**

2.1.2. RECHTLICHE UMSETZUNG IN ÖSTERREICH **11**

2.2. DAS SYSTEM DER ZUSAMMENFASSENDEN MELDUNG **13**

2.2.1. MELDEPFLICHTIGE UNTERNEHMER **13**

2.2.2. MELDEPFLICHTIGE DATEN **15**

2.2.3. MELDEZEITRAUM UND FRISTERFORDERNISSE **18**

2.2.4. ART DER ÜBERMITTLUNG **21**

2.2.5. ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGEN UND BERICHTIGUNGEN **23**

2.2.6. FOLGEN DER NICHTEINHALTUNG DER RECHTLICHEN VORGABEN **25**

2.2.7. VERWENDUNG DER MELDEPFLICHTIGEN DATEN **25**

3. RECHTLICHE NEUERUNGEN IN BEZUG AUF DIE ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG DURCH DAS MEHRWERTSTEUERPAKET **27**

3.1. MELDEPFLICHT FÜR GRENZÜBERSCHREITENDE SONSTIGE LEISTUNGEN MIT ÜBERGANG DER STEUERSCHULD AUF DEN LEISTUNGSEMPFÄNGER **27**

3.1.1. ERWEITERUNG DER MELDEPFLICHT UND REVERSE-CHARGE-SYSTEM **27**

3.1.2.	ÄNDERUNGEN IN DEN LEISTUNGSORTREGELUNGEN FÜR SONSTIGE LEISTUNGEN	30
3.1.2.1.	<i>GRUNDREGELN FÜR B2B- UND B2C-LEISTUNGEN</i>	30
3.1.2.2.	<i>BESONDERE LEISTUNGSORTBESTIMMUNGEN</i>	37
3.1.2.3.	<i>ZWECK UND GRUND DER NEUERUNGEN IN DEN LEISTUNGSORTREGELUNGEN</i>	47
3.1.3.	MELDEZEITRAUM FÜR GRENZÜBERSCHREITEND ERBRACHTE SONSTIGE LEISTUNGEN	49
3.2.	VERKÜRZTER MELDEZEITRAUM	50
3.3.	NEUE FRIST FÜR DIE EINREICHUNG	51
4.	<u>BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE IMPLIKATIONEN DER RECHTLICHEN NEUERUNGEN IN BEZUG AUF DIE ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG</u>	53
4.1.	ORGANISATORISCHER HANDLUNGSBEDARF	53
4.1.1.	ALLGEMEINES	53
4.1.2.	VERKÜRZTER BUCHUNGSSCHLUSS FÜR MELDEPFLICHTIGE UMSÄTZE	54
4.1.3.	ÄNDERUNGEN IN DER FAKTURIERUNG	56
4.1.4.	STRUKTURIERUNG DER ERBRACHTEN DIENSTLEISTUNGEN	56
4.1.5.	ANPASSUNGEN DER KUNDENSTAMMDATEN	57
4.1.6.	NOTWENDIGE ÄNDERUNGEN DER SOFTWAREANFORDERUNGEN	58
4.1.7.	ÜBERPRÜFUNG DER VORHANDENEN KUNDEN- UND LIEFERANTENVERTRÄGE	59
4.2.	ANREIZE ZUR SACHVERHALTSGESTALTUNG	59
5.	<u>FAZIT</u>	64
	<u>LITERATURVERZEICHNIS</u>	66

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
bzw.	beziehungsweise
bspw.	beispielsweise
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
d.h.	das heißt
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EU	Europäische Union
etc.	et cetera
FOnerkIV	FinanzOnline-Erklärungsverordnung
idF	in der Fassung
idgF	in der geltenden Fassung
ig	innergemeinschaftlich
iHv	in Höhe von
iSd	im Sinne des
iZm	im Zusammenhang mit
MIAS	Mehrwertsteuer- Informationsaustauschsystem
MWSt-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Rz.	Randziffer

S.	Seite
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UID	Umsatzsteueridentifikation
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
uvm.	und vieles mehr
vgl.	vergleiche
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
XML	Extensible Markup Language

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Amtlicher Vordruck Formular U 13	22
Abbildung 2: Organisatorischer Handlungsbedarf durch die erweiterte Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung	54
 Tabelle 1: Leistungsort sonstiger Leistungen	 47

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Aufgrund der Internationalisierung und der Globalisierung nimmt die Bedeutung von Warenexporten und der Erbringung von Dienstleistungen im Ausland für die wirtschaftliche Aktivität eines Unternehmers stetig zu. Dabei spielt neben rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen auch die Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts mit internationalem Bezug eine wesentliche Rolle.¹

Unternehmer, die innergemeinschaftliche Umsätze ausführen, müssen einige Formalpflichten erfüllen. Dazu zählt bspw. die Führung von Nachweisen in Form von Ausfuhrbescheinigungen für die Erbringung einer umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferung. Die Zusammenfassende Meldung (kurz ZM) stellt ebenfalls einen solchen umsatzsteuerrechtlichen Nachweis als Teil eines Kontrollmechanismus dar. Die Zusammenfassende Meldung enthält Daten und Informationen über alle innergemeinschaftlichen Lieferungen ins übrige Gemeinschaftsgebiet², sowie bestimmte ausgeführte Dienstleistungen eines Unternehmers an EU-Unternehmer im jeweiligen Meldezeitraum. Die Zusammenfassende Meldung dient der Kontrolle der ordnungsgemäßen Besteuerung von Umsätzen innerhalb der Europäischen Union. Sie spielt vor allem für die Aufdeckung einer missbräuchlichen Verwendung einer UID-Nummer eine wesentliche Rolle. Denn die UID-Nummer wird benötigt, um eine Umsatzsteuerfreiheit für bestimmte innergemeinschaftliche Umsätze zu erlangen.³

Seitdem Österreich der Europäischen Union beigetreten ist, muss für umsatzsteuerliche Zwecke grundsätzlich zwischen zwei Arten von Ausland unterschieden werden: dem übrigen Gemeinschaftsgebiet und dem

¹ Vgl. *Pichler* (2005), S. 5

² Gemäß § 1 Abs. 3 UStG zählt zu dem übrigen Gemeinschaftsgebiet die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten. Ein Mitgliedstaat ist ein solcher der Europäischen Union.

³ Vgl. *Bruckner / Widinski* (2011), S. 465

Drittlandsgebiet⁴. Innerhalb des Binnenmarktes sehen EU-rechtliche Vorgaben das so genannte Bestimmungslandsprinzip vor, wonach prinzipiell eine Besteuerung der Umsätze zwischen Unternehmern in jenem Land erfolgt, indem auch der Verbrauch der Umsätze geschieht.⁵

Hintergrund für die Vollziehung des Bestimmungslandprinzips ist, dass die Umsatzsteuer nach dem derzeitigen System die Versteuerung des Letztverbrauchers zum Ziel hat. Der Letztverbraucher wird somit zum Steuerträger, wobei das leistende Unternehmen meist die Steuer schuldet. Diese Konstellation wird auch als indirekte Steuer bezeichnet. Im zwischenunternehmerischen Bereich kommt unter bestimmten Voraussetzungen allerdings der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, das so genannte Reverse-Charge-System, zum tragen.⁶

Das Bestimmungslandprinzip wird vor allem durch Steuerbefreiungen für Warenexporte und für Regelungen betreffend den Ort der sonstigen Leistungen verwirklicht. Dies setzt allerdings zahlreiche umsatzsteuerliche Formalpflichten voraus, die vor allem der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Besteuerung der grenzüberschreitenden Umsätze dienen. Die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung stellt dabei eine solche Formalpflicht dar.⁷

Das Mehrwertsteuerpaket brachte mit Wirkung ab 1.1.2010 umfangreiche Änderungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht mit sich. Die Regelungen betreffend den Leistungsort wurden weitgehend modifiziert und das Reverse-Charge-System wurde erweitert. Weiters wurde die Meldepflicht für grenzüberschreitende Dienstleistungen eingeführt, um deren Besteuerung sicherzustellen.⁸

⁴ Gemäß § 1 Abs. 3 UStG ist Drittlandsgebiet jenes Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist.

⁵ Vgl. *Bruckner / Widinski* (2011), S. 460 – 461

⁶ Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Rz. 7

⁷ Vgl. *Pichler* (2005), S. 5

⁸ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 3

Es müssen nun einerseits die rechtlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung detailliert betrachtet werden, um dann andererseits analysieren zu können, welchen betriebswirtschaftlichen Herausforderungen sich die Unternehmer dadurch stellen müssen.

1.2. Aufbau der Arbeit

Diese Arbeit gliedert sich in drei Kernbereiche. Der erste Teil befasst sich mit den rechtlichen und verfahrenstechnischen Grundlagen der Zusammenfassenden Meldung. Dabei wird zunächst auf die relevanten Richtlinien und Verordnungen eingegangen, um danach die rechtliche Umsetzung dieser europarechtlichen Vorgaben in Österreich zu beleuchten. Weiters wird das System der Zusammenfassenden Meldung als solches erläutert. Dabei werden die von der Meldepflicht betroffenen Steuerpflichtigen sowie die meldepflichtigen Umsätze dargestellt. Weiters wird darauf eingegangen, welche Daten für die jeweiligen Umsätze in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen sind. Die zeitlichen Aspekte wie der maßgebende Meldezeitraum und die Abgabefrist werden ebenso wie der Übermittlungsmodus und nachträgliche Änderungen der Zusammenfassenden Meldung dargelegt. Ein weiterer Unterpunkt dieses Teilbereichs behandelt die Konsequenzen der Nichteinhaltung der rechtlichen Vorgaben. Zuletzt wird auf die Verwendung der übermittelten Daten eingegangen.

Der zweite Abschnitt beschäftigt sich mit den rechtlichen Neuerungen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung, die das Mehrwertsteuerpaket mit sich gebracht hat. Dabei wird auf die Erweiterung der Meldepflicht auf bestimmte innergemeinschaftliche Dienstleistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger sowie auf die Änderung des Meldezeitraumes und der Verkürzung der Abgabefrist der Zusammenfassenden Meldung eingegangen.

Im letzten Teil werden betriebswirtschaftliche Implikationen, die sich durch diese rechtlichen Änderungen ergeben, beleuchtet. Zunächst werden sich dadurch ergebende Anreize zu Sachverhaltsgestaltungen analysiert. Danach wird der entstehende organisatorische Handlungsbedarf sowohl im Unternehmen als auch

unternehmensextern, der durch die umsatzsteuerrechtlichen Neuerungen entsteht, dargestellt.

Die Magisterarbeit endet mit einem Fazit, bei dem wesentliche Kernaspekte noch einmal systematisch aufbereitet werden.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass der umsatzsteuerrechtliche Begriff sonstige Leistung und der europarechtliche Begriff Dienstleistung als Synonym zu verstehen sind.

2. Rechtliche und verfahrenstechnische Grundlagen für die Zusammenfassende Meldung

2.1. Rechtliche Rahmenbedingungen der Zusammenfassenden Meldung

2.1.1. EU-rechtliche Vorgaben

2.1.1.1. Allgemeines

Durch Österreichs Beitritt zu der Europäischen Union mit Wirkung zum 1.1.1995 müssen seither auch EU-rechtliche Vorgaben in Form von Verordnungen, Richtlinien, Beschlüssen, Stellungnahmen und Empfehlungen beachtet werden. Das österreichische Steuerrecht ist vom EU-Recht umfassend betroffen. Dabei stellt die Umsatzsteuer die bisher einzige Steuerart dar, die innerhalb der EU weitgehend harmonisiert wurde. Diese Harmonisierung bedeutet, dass in allen 27 Mitgliedstaaten das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich gleich gestaltet ist. Hierbei müssen natürlich wenige Abweichungen beachtet werden. Diese Unterschiede betreffen vor allem die Umsatzsteuersätze.⁹

Hintergrund für ein harmonisiertes Umsatzsteuersystem ist die Wahrung des Binnenmarkts. Grundlage dafür ist ein freier Waren- und Dienstleistungsverkehr, der durch verfälschte Wettbewerbsbedingungen nicht behindert werden soll. Grobe Unterschiede in der Umsatzbesteuerung stellen mögliche Faktoren dar, die diese Bedingungen verfälschen können. Somit wird versucht, durch allgemein geltende Regeln betreffend der Umsatzsteuer, eine Neutralität des Mehrwertsteuersystems innerhalb der Mitgliedstaaten zu erreichen. Denn dadurch wird eine steuerlich gleiche Belastung von gleichartigen Gegenständen und Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union gewährleistet.¹⁰

Die fehlende Harmonisierung der Steuersätze und die großen Abweichungen in den Steuerbefreiungen zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten behindert

⁹ Vgl. Aigner / Partl (2011), S. 191

¹⁰ Vgl. Richtlinie 2006/112/EG, Erwägungsgründe 4 – 7

allerdings das Ziel der Wahrung des Binnenmarkts und der Erlangung eines freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs. Durch die Unterschiede in den Steuersätzen können Wettbewerbsverzerrungen und, durch den damit im Zusammenhang stehenden steigernden Steuerbetrug, auch Steuerausfälle auftreten. Durch eine angestrebte Harmonisierung der Steuersätze mittels einer Richtlinie wird versucht, dieser Entwicklung entgegenzuwirken. Es besteht derzeit eine einheitliche Regelung, dass der Normalsteuersatz in allen Mitgliedstaaten zumindest 15% betragen soll.¹¹ Diese Regelung ist in der Richtlinie 2006/112/EG (näheres siehe Kapitel 2.1.1.2.) im Artikel 97 Abs. 1 normiert. Gemäß dieser Bestimmung muss der Normalsteuersatz bis zum 31. Dezember 2010 mindestens 15% betragen. Um auch weiterhin strukturelle Ungleichgewichte durch vermehrte Unterschiede in den Mehrwertsteuersätzen in den verschiedenen Mitgliedstaaten zu vermeiden, wurde mittels der Richtlinie 2010/88/EG vom 7. Dezember 2010 die Gültigkeit des Mindestnormalsteuersatzes von 15% bis Ende 2015 verlängert. Diese Frist stellt sicher, dass innerhalb dieses Zeitraumes eine entsprechende Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze erfolgen kann.¹²

Es gibt allerdings aktuell auch eine Vielzahl an Ausnahmeregelungen in allen EU-Ländern wie bspw. stark ermäßigte Steuersätze für bestimmte Leistungen. Eine angestrebte Reduzierung dieser Ausnahmetatbestände scheiterte aber bis dato. Gründe dafür sind vor allem das starke nationale Interesse der Mitgliedstaaten und das vorgeschriebene Einstimmigkeitsprinzip für solche Änderungsmaßnahmen.¹³

Das EU-Recht hat somit die Gestaltung des österreichischen Umsatzsteuerrechts wesentlich beeinflusst.¹⁴

Im Folgenden soll auf die maßgebenden europarechtlichen Richtlinien und Verordnungen im Hinblick auf die Umsatzsteuerregelungen mit Bezug auf die Zusammenfassende Meldung eingegangen werden.

¹¹ Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Rz. 19 – 23

¹² Vgl. Richtlinie 2010/88/EG, Erwägungsgründe 1 – 5

¹³ Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Rz. 24

¹⁴ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 192

2.1.1.2. Relevante Richtlinien und Verordnungen

Die **Richtlinie 2006/112/EG** über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bildet die wichtigste Grundlage für das harmonisierte Umsatzsteuersystem innerhalb der EU. Diese Richtlinie hat die meisten bis dahin für die Umsatzsteuer maßgebenden EU-rechtlichen Vorgaben zusammengefasst oder ersetzt.¹⁵ Sie wurde aus Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit eingeführt, um die oftmals geändert und ersetzten relevanten Richtlinien für die Umsatzsteuer neu zusammenzufassen. Das Ziel dieser so genannten Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist die Festlegung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems innerhalb der Mitgliedstaaten.¹⁶

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist somit im Grundsatz dadurch gekennzeichnet, dass sie alle wesentlichen bisherigen Vorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vereint, überholte Bestimmungen und vorläufige Fassungen ersetzt, lange und komplexe Regelungen vereinfacht und die Anweisungen insgesamt neu strukturiert.¹⁷

Das Mehrwertsteuerpaket umfasst die Richtlinie 2008/8/EG, die Verordnung (EG) Nr. 143/2008 sowie die Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige. Des Weiteren wurde im Zuge des Mehrwertsteuerpakets die Richtlinie 2008/117/EG erlassen.¹⁸ Im Folgenden wird auf die einzelnen Richtlinien und Verordnungen, mit Ausnahme der Richtlinie 2008/9/EG, da diese keine Neuerungen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung vorsieht, eingegangen.

Das Mehrwertsteuerpaket wurde am 12.2.2008 durch den Rat der Europäischen Union verabschiedet. Dieses Paket beinhaltet umfangreiche Änderungen im Bereich der Mehrwertsteuer.¹⁹

¹⁵ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 191

¹⁶ Vgl. Richtlinie 2006/112/EG, Erwägungsgründe 1 – 3

¹⁷ Vgl. *Weimann* (2010), S. 16

¹⁸ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 4

¹⁹ Vgl. *Kindl / Reinbacher* (2009), S. 143

Die **Richtlinie 2008/117/EG** des Rates ändert die Mehrwertsteuersystemrichtlinie zum Zwecke der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen. Gründe für die notwendigen Änderungen sind vor allem die Störung des Wirtschaftsgeschehens innerhalb des Binnenmarkts aufgrund des Abgabenbetrugs.²⁰

Weiters führt der Steuerbetrug zu erheblichen Einnahmeausfällen der Mitgliedstaaten. Der Steuerbetrug wird indes erleichtert, als die Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur wenige bzw. unzureichende Vorgaben über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (kurz MIAS) enthält. Durch das Zusammenspiel des unzureichenden Informationsaustausches und der umsatzsteuerrechtlichen Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen wird der Steuerbetrug oft grenzüberschreitend in Form des Karussellbetrugs organisiert. Aus diesem Grund wurde der Wunsch nach einer koordinierten Strategie zur besseren Bekämpfung des Problems immer lauter.²¹

Der Karussellbetrug ist die Hauptursache für die Schädigung des Mehrwertsteueraufkommens im Gemeinschaftsgebiet. Aus diesem Grund ist auf Ebene der EU die Bekämpfung des Karussellbetrugs durch eine Ausweitung der Zusammenarbeit der Abgabenbehörden von besonderer Bedeutung. An einem Umsatzsteuerkarussell sind meist vier, häufig auch nur drei Unternehmen beteiligt. Ein Unternehmen in einem Mitgliedstaat verkauft Waren an ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen steuerbefreit. Letzteres verkauft dann die Gegenstände an einen dritten Unternehmer im selben Mitgliedstaat. Das zweite Unternehmen in der Kette wird meist als „missing trader“ bezeichnet, da er seinen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nicht nachkommt und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Der dritte Unternehmer holt sich aber zugleich die Vorsteuer vom Finanzamt zurück. Danach verkauft er die Waren an einen vierten Unternehmer, den Exporteur, der dann

²⁰ Vgl. Richtlinie 2008/117/EG, Erwägungsgrund 1

²¹ Vgl. Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG vom 17.3.2008, S. 2

wiederum die Waren steuerbefreit an den ersten Unternehmer in der Kette verkauft.²²

Ein wesentlicher Kritikpunkt der Richtlinie 2006/112/EG ist der darin begründete große Zeitabstand zwischen der Ausführung eines Umsatzes und der entsprechenden Information an das MIAS. Dieser Umstand verhindert, dass die gemeldeten Daten zur zeitnahen und effizienten Betrugsbekämpfung verwendet werden können. Aus diesem Grund sieht die Richtlinie 2008/117/EG vor, dass der Erklärungszeitraum von vierteljährlich auf monatlich sowie die Meldefristen für innergemeinschaftliche Lieferungen von drei Monaten auf ein Monat verkürzt werden. Der Mitgliedstaat, in dem der Mehrwertsteueranspruch entsteht, soll möglichst zeitnah die notwendigen Informationen über den entsprechenden Umsatz erhalten, um eine Kontrolle über die erfolgte Umsatzbesteuerung gewährleisten zu können. Um die Verwaltung dieses Informationsaustausches erleichtern zu können, legt die Richtlinie 2008/117/EG fest, dass die Meldezeiträume des Leistenden sowie des Empfängers identisch sind. Weiters sollen die Informationen mittels elektronischer Verfahren ausgetauscht werden, damit der Verwaltungsaufwand so gering wie möglich gehalten werden kann. Um den Verwaltungsaufwand für den Informationsaustausch so gering wie möglich zu halten, aber auch gleichzeitig die Möglichkeit der Bekämpfung des Steuerbetruges zu wahren, wurden Ausnahmen geschaffen. Diese betreffen die Dauer der Meldezeiträume, wenn es sich um Umsätze mit unwesentlichen Beträgen handelt.²³

Die **Richtlinie 2008/8/EG** dient der Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich der Regelungen über den Ort der Dienstleistung. Hintergründe für die notwendigen Änderungen sind die zunehmende Globalisierung, Deregulierung sowie der Strukturwandel, die es ermöglichen, dass Dienstleistungen immer öfter aus der Ferne erbracht werden können. Grundsätzlich wird die Idee verfolgt, dass Dienstleistungen umsatzsteuerrechtlich an jenem Ort erbracht werden sollen, an denen der Verbrauch erfolgt. Aus diesem Grund sollte die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort abstellen, an dem der Empfänger der

²² Vgl. Brandl (2008), S. 140

²³ Vgl. Richtlinie 2008/117/EG, Erwägungsgründe 2 – 6

Dienstleistung ansässig ist. Hier sieht die Richtlinie allerdings vor, dass zwischen Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen unterschieden wird. Aus verwaltungstechnischen und auch politischen Gründen muss diese Grundregel aber auch ein paar Ausnahmen vorsehen. Weiters sieht die Richtlinie 2008/8/EG vor, dass der meldungspflichtige Umsatz erweitert wird. Nicht nur innergemeinschaftliche Lieferungen, sondern auch grenzüberschreitende Dienstleistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger müssen im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung gemeldet werden.²⁴

Die **Verordnung (EG) Nr. 1798/2003** regelt die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum Zwecke der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung und bestand schon vor der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets. Die Verordnung regelt das System für die Informationserteilung, um den notwendigen Informationsaustausch aufgrund der Steuerharmonisierungen zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Sie ersetzt weiters die zuvor maßgeblichen Rechtsakte für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Mehrwertsteuerbereich. Dies hat den Grund, dass mittels klarer und einheitlicher Vorschriften ein intensiver und beschleunigter Informationsaustausch stattfinden kann.²⁵

Die **Verordnung (EG) Nr. 143/2008** sieht Änderungen im Informationsaustauschsystem gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung im Rahmen der Richtlinie 2008/8/EG vor. Da im Zuge der Richtlinie grundsätzlich Dienstleistungen an Steuerpflichtige am Sitz des Empfängers erbracht werden, ergibt sich oftmals eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft, wenn Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. Um in diesen Fällen eine korrekte Umsatzbesteuerung zu gewährleisten, sollen die vom Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers erhobenen Daten dem Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers mitgeteilt werden.²⁶

²⁴ Vgl. Richtlinie 2008/8/EG, Erwägungsgründe 1 – 9

²⁵ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1798/2003, Erwägungsgründe 1 – 4

²⁶ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 143/2008, Erwägungsgründe 1 – 2

Die **Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011** wurde am 15.3.2011 vom Rat der Europäischen Union erlassen. Mit dieser Verordnung wurden neue Durchführungsvorschriften zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeführt. Sie ersetzt die bisherige Durchführungsverordnung (EG) Nr. 1777/2005 und ist in allen EU-Mitgliedstaaten unmittelbar ab dem 1.7.2011 anwendbar. Durch das Mehrwertsteuerpaket ergaben sich umfassende Änderungen im Umsatzsteuerrecht. Die Verordnung enthält Klarstellungen und Anleitungen zu diesen neuen Vorschriften und hilft Zweifelsfragen und Auslegungsmöglichkeiten zu lösen. Zweck dieser Verordnung ist somit eine einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuerrechts in allen Mitgliedstaaten, um ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Die Durchführungsverordnung enthält vor allem Bestimmungen hinsichtlich der Feststellung des Status des Leistungsempfängers, ob dieser eine Dienstleistung für unternehmerische Zwecke bezieht und wo dieser ansässig ist. Da sich in den meisten Fällen der Leistungsort und somit auch der anzuwendende Mehrwertsteuersatz nach diesen Faktoren bestimmt, ist eine einheitliche Anwendung dieser Vorschriften unbedingt notwendig.²⁷

2.1.2. Rechtliche Umsetzung in Österreich

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie entstand ursprünglich nur provisorisch — ihre Geltungsdauer war auf die Jahre 1993 – 1996 beschränkt. Sie sollte den Übergang zu einer einheitlich geplanten Besteuerung am Unternehmerort darstellen. Dieses Besteuerungssystem sah eine Versteuerung der Umsätze des Unternehmers und den Vorsteuerabzug an seinem Sitz vor. Die Mitgliedstaaten konnten sich allerdings nicht auf ein System des dadurch entstandenen notwendigen Finanzausgleiches einigen. Somit wird weiterhin das System der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip (mit wenigen Ausnahmen) umgesetzt. Aufgrund des provisorischen Charakters der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wurden die EU-rechtlichen Vorgaben vom

²⁷ Vgl. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, Erwägungsgründe 1 – 18

Gesetzgeber in einem Anhang zum UStG²⁸, der so genannten Binnenmarktregelung, im österreichischen Recht festgehalten. Dabei werden Artikel verwendet, die in ihrer nummernmäßigen Bezeichnung den jeweiligen Paragraphen im UStG entsprechen. Für Umsätze mit Bezug zum Binnenmarkt ergänzen oder modifizieren die Artikel die korrespondierenden Paragraphen. Dies bedeutet nun, dass bei Sachverhalten mit Binnenmarktbezug zunächst das allgemeine Umsatzsteuerrecht und dann die jeweiligen Artikel im Anhang zum UStG zu berücksichtigen sind.²⁹

Der Inhalt der Richtlinie 2008/8/EG wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 in die neu gefassten § 3a Abs. 6 und 7 UStG zum Ort der Dienstleistung übernommen. Dabei wurde im Umsatzsteuergesetz der Begriff Unternehmer anstelle des inhaltsgleichen Begriffs Steuerpflichtiger, wie er in der Richtlinie verwendet wird, benutzt.³⁰

Ebenso fanden mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Richtlinie 2008/117/EG im Umsatzsteuergesetz Berücksichtigung. Die Vorgaben betreffend der Meldezeiträume und der Frist zur Einreichung der Zusammenfassenden Meldung wurden dementsprechend angepasst.³¹

Die Zusammenfassende Meldung als solche ist im Anhang des Umsatzsteuergesetzes im Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG geregelt.³²

Zusätzlich zum Umsatzsteuergesetz existieren in Österreich die so genannten Umsatzsteuerrichtlinien. Um eine einheitliche Vorgangsweise zu gewährleisten, helfen die Umsatzsteuerrichtlinien das Umsatzsteuergesetz auszulegen. In den Umsatzsteuerrichtlinien werden Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme von

²⁸ Umsatzsteuergesetz 1994 (BGBl. Nr. 663/1994), zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 (BGBl. I Nr. 76/2011)

²⁹ Vgl. *Heinrich / Ehrke-Rabel* (2010), S. 225

³⁰ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 86

³¹ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 3 – 4

³² Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4152, nachzulesen in Steuererlässe Band III, 25. Auflage, Stand 1.5.2011

allgemeiner Bedeutung behandelt. Sie dienen der einheitlichen Anwendung des geltenden Umsatzsteuerrechts, sind aber nur für die Finanzverwaltung bindend.³³

2.2. Das System der Zusammenfassenden Meldung

2.2.1. Meldepflichtige Unternehmer

Nicht jeder Unternehmer ist automatisch zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung verpflichtet. Ob ein Unternehmer von der Meldepflicht betroffen ist oder nicht, hängt davon ab, ob es sich um einen Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn handelt und ob auch meldepflichtige Umsätze im jeweiligen Meldezeitraum ausgeführt wurden. Im Folgenden werden diese zwei Kriterien näher erläutert.

Die Meldepflicht gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG umfasst **Unternehmer im Sinne des § 2 UStG**. Unternehmer im Sinne dieses Gesetzes ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist dabei so definiert, dass die Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt, ausgeübt wird.³⁴

Wird eine Tätigkeit nur einmalig, also nicht nachhaltig ausgeübt, ist das Unternehmerkriterium nicht erfüllt. Der Unternehmer muss seine Leistungen am Markt anbieten, muss also nach außen in Erscheinung treten. Die Eigenschaft als Unternehmer beginnt zeitlich mit Vorbereitungshandlungen und endet mit der letzten unternehmerischen Tätigkeit. Unter den Vorbereitungshandlungen versteht man lediglich die Absicht, als Unternehmer tätig zu werden. Es muss bspw. weder ein Gewerbeschein vorhanden, noch ein Geschäftslokal angemietet sein.³⁵

Gemäß § 2 Abs. 2 UStG wird die selbstständige Tätigkeit negativ formuliert. Dies bedeutet, das Gesetz sieht Regelungen vor, welche bestimmen, wann keine Selbstständigkeit vorliegt. Sind natürliche Personen, einzeln oder

³³ Vgl. *Caganek / Kolacny* (2000), S. 805

³⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 186 – 192

³⁵ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 26 – 27, vgl. auch Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 193 – 196

zusammengeschlossen, derart in ein Unternehmen eingegliedert, sodass sie den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet sind, ist nicht von Selbstständigkeit auszugehen. Bestimmte Faktoren können auf eine selbstständige Tätigkeit hinweisen. Darunter zählen bspw. die fehlende Beaufsichtigung durch den Auftraggeber, die freie Zeit- und Urlaubseinteilung, das Tragen des Unternehmerrisikos oder die Weisungsungebundenheit. Weitere Merkmale der Selbstständigkeit können die Übernahme der Geschäftsunkosten sowie eine Entlohnung, die nicht in Form eines laufenden Fixbetrages erfolgt, darstellen.³⁶

Man spricht von einer nachhaltigen Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben Verhältnisses vorgenommen werden. Es muss eine Wiederholungsabsicht dieser einmaligen Tätigkeit vorliegen, selbst dann, wenn die Tätigkeit erst in größeren Zeitabschnitten wiederholt wird. Somit ist keine Nachhaltigkeit gegeben, wenn die Handlung nur einmalig durchgeführt wird und auch die Absicht fehlt, diese zu wiederholen.³⁷

Unter dem umsatzsteuerrechtlichen Begriff des Unternehmens wird die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers zusammengefasst. Das bedeutet, dass umsatzsteuerrechtlich mehrere Betriebe eines Unternehmers ein einziges Unternehmen darstellen. Die Meldepflicht im Zuge der Zusammenfassenden Meldung umfasst somit alle meldepflichtigen Umsätze eines Unternehmers, welche er in all seinen Betrieben ausgeführt hat.³⁸

Zusätzlich zum Unternehmerkriterium muss weiters auch ein **meldepflichtiger Umsatz** während des Meldezeitraumes getätigt worden sein. Diese umfassen sowohl innergemeinschaftliche Lieferungen als auch steuerpflichtige sonstige Leistungen, sofern sie im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt werden und der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der

³⁶ Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2010), S. 13 – 14

³⁷ Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2010), S. 13, vgl. auch Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 188

³⁸ Vgl. *Bruckner / Widinski* (2011), S. 428

Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet (siehe auch § 19 Abs. 1 UStG).³⁹

Zu den meldepflichtigen Umsätzen zählen aber auch Erwerbe im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts gemäß Art. 25 UStG, sofern die Erwerber im Meldezeitraum steuerpflichtige Lieferungen getätigt haben. Weiters sind auch nichtselbstständige juristische Personen iSd § 2 Abs. 2 Z 2 UStG, die so genannten Organgesellschaften, von der Meldepflicht betroffen, wenn sie über eine eigene UID-Nummer verfügen. Meldepflichtig sind ebenfalls die innergemeinschaftlichen Lieferungen von pauschalierten Land- und Forstwirten, obwohl diese Umsätze nicht steuerbefreit sind.⁴⁰

2.2.2. Meldepflichtige Daten

Ist ein Unternehmer nun vom meldepflichtigen Adressatenkreis erfasst, muss eine Zusammenfassende Meldung mit den notwendigen Informationen erstellt und übermittelt werden. Im Folgenden wird näher darauf eingegangen, welche Daten unterschieden nach Art der Leistung in der Zusammenfassenden Meldung enthalten sein müssen.

Meldepflichtig sind gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG innergemeinschaftliche Warenlieferungen und steuerpflichtige sonstige Leistungen, welche im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt werden und für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet (siehe auch § 19 Abs. 1 UStG). Letzteres liegt vor, wenn ein Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat eine Dienstleistung im Sinne des Art. 44 MWSt-RL 2006/112/EG erbracht hat. Darunter sind solche sonstigen Leistungen zu verstehen, bei denen sich der Leistungsort dort befindet, von wo aus der Empfänger, falls dieser Unternehmer ist, sein Unternehmen betreibt bzw. wo der Unternehmer seine feste Betriebsstätte hat, falls die sonstige Leistung dort ausgeführt wird. Bei der Leistungsortregelung müssen eventuell zur Anwendung kommende Sonderregelungen beachtet werden. Zusammenfassend

³⁹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4154

⁴⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4154

handelt es sich dabei um solche sonstigen Leistungen, bei denen sich der Leistungsort nach dem Empfängerortprinzip richtet. Diese Grundregel befindet sich im § 3a Abs. 6 UStG.⁴¹

Es müssen also jene Leistungen in die ZM aufgenommen werden, bei denen sich der Leistungsort nach der Generalklausel lt. § 3a Abs. 6 UStG richtet und wo diese Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat der EU zu versteuern sind. Dabei handelt es sich insbesondere um folgende Leistungen:

- Güterbeförderungen
- Nebentätigkeiten zu diesen Beförderungen
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen
- Leistungen gemäß § 3a Abs. 14 UStG (ehemalige Katalogleistungen)
- Vermittlungsleistungen
- Besorgungsleistungen der hier angeführten sonstigen Leistungen
- elektronisch erbrachte Dienstleistungen.⁴²

Andere sonstige Leistungen, für die zwar der Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger eintritt, die aber nicht der Grundregel unterliegen, sind nicht in die ZM aufzunehmen. Es muss also eine korrekte Abgrenzung erfolgen. Ein Beispiel dafür wären sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, für die eine Spezialregelung existiert (näheres siehe Kapitel 3.1.2.2.).⁴³

Hinsichtlich der zu übermittelnden Angaben muss zwischen den verschiedenen Arten von meldepflichtigen Umsätzen unterschieden werden. Handelt es sich bei dem getätigten Umsatz um eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 UStG, mit Ausnahme der Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne UID-Nummer, sind gemäß Art. 21 Abs. 6 Z 1 UStG folgende Angaben zu machen:

⁴¹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4154

⁴² Vgl. *Hacker-Ostermann / Hinterleitner / Radlwimmer* (2010), Rz. 8/1

⁴³ Vgl. *Braun* (2010), S. 269

- die UID-Nummer jedes Erwerbers, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde und die er bei der Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung an ihn verwendet hat und
- die Summe der Bemessungsgrundlagen für jeden Erwerber der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen.⁴⁴

Gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 UStG das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes als innergemeinschaftliche Lieferung, sind gemäß Art. 21 Abs. 6 Z 2 UStG folgende Daten in der Zusammenfassenden Meldung zu übermitteln:

- die UID-Nummer des Unternehmers jener Mitgliedstaaten, in die er Gegenstände unternehmensintern verbracht hat und
- die hierauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.⁴⁵

Für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, hat die Zusammenfassende Meldung gemäß Art. 21 Abs. 6 Z 3 UStG folgende Angaben zu enthalten:

- die UID-Nummer jedes Leistungsempfängers, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde und die er bei der Erbringung der sonstigen Leistung an ihn verwendet hat und
- die Summe der Bemessungsgrundlagen für jeden Leistungsempfänger der an ihn erbrachten sonstigen Leistungen.⁴⁶

Handelt es sich bei dem meldepflichtigen Umsatz um ein Dreiecksgeschäft, muss eine Besonderheit beachtet werden, da der Erwerber (der zweite Unternehmer in der Kette) spezielle Angaben tätigen muss:

- die UID-Nummer des Empfängers, die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilt wurde,

⁴⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4161

⁴⁵ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4162

⁴⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4166

- die Summe der Bemessungsgrundlagen für jeden Empfänger der an ihn erbrachten innergemeinschaftlichen Lieferungen und
- den Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes.⁴⁷

Wurden innerhalb eines Meldezeitraumes vom Unternehmer keine meldepflichtigen Umsätze getätigt, entfällt die Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass diese Ausnahme entfällt, wenn der Unternehmer von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert wird.⁴⁸ Die Aufforderung der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM ist durch die Gleichstellung der ZM mit einer Steuererklärung möglich, woraus sich ergibt, dass § 133 Abs.1 Satz 2 und 3 BAO über die Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung durch die Abgabenbehörde gelten. Wird die Abgabe der ZM durch die Abgabenbehörde erzwungen, ist in diesem Fall auch eine Leermeldung zu tätigen.⁴⁹

Innerhalb eines Meldezeitraumes sind sämtliche innergemeinschaftlichen Lieferungen für jeden Erwerber unter dessen UID-Nummer in einer Zeile in der ZM zusammenzufassen. Gleichmaßen sind auch für jeden Leistungsempfänger sämtliche, während des Meldezeitraumes an ihn erbrachten sonstigen Leistungen, für die er gemäß Art. 196 Richtlinie 2006/112/EG idF der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, unter seiner UID-Nummer in einer Zeile zusammenzufassen.⁵⁰

2.2.3. Meldezeitraum und Fristerfordernisse

Der Meldezeitraum für die Zusammenfassende Meldung ist abhängig vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung. Demnach beträgt der Meldezeitraum ein Kalendermonat bzw. ein Kalenderquartal (näheres siehe Kapitel 3.2.). Gehört nun ein Unternehmer zum meldepflichtigen Adressatenkreis, muss dieser die Zusammenfassende Meldung bis zum Ende des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonats elektronisch einreichen. Es ist

⁴⁷ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4164

⁴⁸ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4155

⁴⁹ Vgl. *Pichler* (2005), S. 159

⁵⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4188

unzulässig, Zusammenfassende Meldungen für mehrere Meldezeiträume zusammenzufassen.⁵¹

Fällt das Ende der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung auf einen Samstag, Sonntag oder einen gesetzlichen Feiertag, endet gemäß § 108 Abs. 3 BAO die Frist mit Ablauf des nächstfolgenden Werktages.⁵²

Innergemeinschaftliche Warenlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Verbringungen sind für jenen Meldezeitraum zu melden, in welchem sie ausgeführt wurden. Ist dies nicht möglich, muss die Meldung spätestens in der ZM für den Folgemonat erfolgen.⁵³

Ist der maßgebliche Meldezeitraum das Kalendervierteljahr, sind einige Sonderbestimmungen zu beachten. Sind innergemeinschaftliche Lieferungen in den ersten beiden Monaten des Kalendervierteljahres ausgeführt worden, sind sie in die ZM für den Meldezeitraum aufzunehmen, unabhängig davon, wann die Rechnung dafür tatsächlich ausgestellt wurde. Wurde die innergemeinschaftliche Lieferung im letzten Monat des Meldezeitraumes ausgeführt, ist sie in jene ZM für den Meldezeitraum aufzunehmen, in dem die Rechnung dafür ausgestellt wurde. Dies bedeutet also, falls die Rechnung noch im letzten Monat des Meldezeitraumes gelegt wird, so ist die Meldung in diese ZM aufzunehmen. Wird die Rechnung erst nach dem Meldezeitraum ausgestellt, erfolgt die Meldung im Rahmen der nächsten ZM. Bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellten Verbringungen wird keine Rechnung ausgestellt. Somit wird das Grundprinzip angewendet, dass, sofern die Verbringung im letzten Monat des Meldezeitraumes durchgeführt wird, die Meldung für den nächsten Meldezeitraum erfolgt.⁵⁴

Betreffend den Dreiecksgeschäften und den sonstigen Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet gibt es weitere Vorgaben, für welchen Zeitraum eine

⁵¹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4186

⁵² Vgl. *Weimann* (2010), S. 369

⁵³ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 168

⁵⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4189 – 4191

Meldung zu erfolgen hat. Beim Dreiecksgeschäft sind die Angaben für jenen Meldezeitraum zu tätigen, in dem die Steuerschuld für die Lieferungen des Erwerbers, den mittleren Beteiligten, und den Empfänger, dem letzten Beteiligten in der Kette, entsteht. Die Angaben für die sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, sind gemäß Art. 21 Abs. 7 in jenem Meldezeitraum aufzunehmen, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.⁵⁵

Die Beurteilung, in welchem Meldezeitraum ein meldepflichtiger Umsatz aufzunehmen ist, erweist sich bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern als schwierig. Unternehmer, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, erfassen ihre Erlöse nach dem Ist-System. Das bedeutet, dass für die Gewinnermittlung und somit auch für die Berechnung der Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG jener Zeitpunkt maßgeblich ist, in dem der Zahlungseingang erfolgt bzw. in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Dieses Prinzip ist für die Zusammenfassende Meldung nicht anzuwenden, denn für die Daten der ZM ist jener Zeitraum relevant, in dem die Durchführung der Lieferung oder der sonstigen Leistung erfolgt ist. Daraus ergibt sich für die betroffenen Unternehmer ein erhöhter Verwaltungs- und Aufzeichnungsaufwand, damit sie ihren umsatzsteuerrechtlichen Formalpflichten nachkommen können.⁵⁶

Die Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung ist unabhängig vom Vorliegen einer Steuerbefreiung. Wird bspw. die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Warenlieferung aufgrund von fehlenden Nachweisen versagt, ist der betreffende Umsatz trotzdem in die ZM aufzunehmen.⁵⁷ Umgekehrt ist auch für das Vorliegen der Steuerbefreiung die Abgabe der ZM keine Voraussetzung.⁵⁸

⁵⁵ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4192 – 4193

⁵⁶ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 107 und S. 168

⁵⁷ Vgl. *Rothenberger* (2004), Tz. 25

⁵⁸ Vgl. *Pichler* (2005), S. 166

2.2.4. Art der Übermittlung

Gemäß Art. 21 Abs. 10 UStG hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Eine Übermittlung in Papierform unter der Verwendung des amtlichen Vordruckes ist in seltenen Fällen ausnahmsweise zulässig, wenn die elektronische Übermittlung aufgrund mangelnder technischer Voraussetzungen nicht möglich ist.

Das Bundesministerium für Finanzen hat eine Verordnung, welche u.a. die elektronische Übermittlung von Zusammenfassenden Meldungen regelt, erlassen (BGBl. II Nr. 512/2006 idgF, so genannte FinanzOnline-Erklärungsverordnung, kurz FOnErkIV). Laut § 1 Abs. 1 FOnErkIV hat die elektronische Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung im Verfahren FinanzOnline zu erfolgen. Die meldepflichtigen Daten der Zusammenfassenden Meldung können dabei entweder direkt online im System eingeben werden, oder es kann elektronisch eine XML-Datei, welche alle meldepflichtigen Daten enthält und die vom verwendeten Softwareprogramm erstellt wird, übermittelt werden. Gemäß § 2 FOnErkIV ist der Steuerpflichtige bzw. die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Person nur dann zur elektronischen Übermittlung verpflichtet, wenn er bzw. sie über einen Internetanschluss verfügt. Diese Regelung ist gleichermaßen anzuwenden, wenn die Übermittlung von inländischen berufsmäßigen Parteienvertretern erfolgt.⁵⁹

Ist nun die Unzumutbarkeit für die elektronische Übermittlung gegeben, ist der diesbezügliche amtliche Vordruck U 13 innerhalb der Fristenfordernisse beim zuständigen Finanzamt abzugeben.⁶⁰ Selbst hergestellte Vordrucke dürfen nicht verwendet werden.⁶¹

Die nachstehende Grafik auf der nächsten Seite zeigt ein Beispiel für ein ausgefülltes Formular U 13. Dabei werden die notwendigen Angaben für unterschiedliche Leistungen gezeigt. So ist bspw. der Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft bzw. eine sonstige Leistung markiert.

⁵⁹ Vgl. FinanzOnline-Erklärungsverordnung

⁶⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4153

⁶¹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4171

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer AT U 9 8 7 6 5 4 3 2

An die Finanzamt FA-Nr. 1 6 Steuernummer 1 2 3 4 5 6 7

Baden Modling
DI Wilhelm Haßlingerstraße 3
2340 Modling

Anzahl der angeschlossenen
Rechtsatzungsblätter (Vordruck U 34) 1 1

ACHTUNG! Innergemeinschaftliche Erwerbe sind in die Zusammenfassende Meldung **nicht** aufzunehmen!

Zusammenfassende Meldung
über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und sonstige Leistungen

Meldezeitraum: 0 1 20 1 0 Monat (MM) ACHTUNG: Die monatliche ZM-Abgabe (ab 2008) hat nur bei monatlichem Voranmeldungszeitraum (bzw. Umsatzsteuervoranmeldung) zu erfolgen. Zutreffendes bitte ankreuzen!

☐ 1. Quartal ☐ 2. Quartal ☐ 3. Quartal ☐ 4. Quartal

☐ Diese Meldung berichtigt hinsichtlich der folgenden Daten die Meldung vom T T M M 20 1 0

Name bzw. Firmenbezeichnung und Ort der Leistung des Unternehmens Telefonnummer

Maximilian MUSTER 02237/47650
Hauptstraße 207/2 Telefaxnummer
2330 Modling 02237/4765010

Zeile	Umsatzsteuer-ID erfüllt (in unserem Land -> Steuerbezahl. (innergemeinschaftliche Lieferung) bzw. -> Unternehmen in im anderen Mitgliedstaat (Verbringung) -> Empfänger sein (innergemeinschaftlich))	Summe der Basisumsatzgrundlagen in Euro	Umsatzsteuergewicht in %	
			30 = 1	30 = 1
1	D E 3 3 3 3 3 3 3 3 3 3	5 0 0 0 0 0 0 0 0 0	Beispiel 1	☐
2	D E 4 4 4 4 4 4 4 4 4 4	6 0 0 0 0 0 0 0 0 0	Beispiel 2	☐
3	S E 7 7 7 7 7 7 7 7 7 7	7 0 0 0 0 0 0 0 0 0	Beispiel 3	☐
4	L U 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	2 0 0 0 0 0 0 0 0 0	Beispiel 4	☒
5	D E 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5	1 0 0 0 0 0 0 0 0 0	Beispiel 5	☐
6	 	 		☐
7	 	 		☐
8	 	 		☐
9	 	 		☐
10	 	 		☐

Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind.

Unterschrift bzw. Firmenstempel und Zeichnung

Ausstellungsdatum T T M M 2 8 0 2 20 1 0

Steuerliche Vertretung (Name und Anschrift, Telefon/Telefaxnummer)

U 13 Bundesministerium für Finanzen

01

Abbildung 1: Amtlicher Vordruck Formular U 13⁶²

Die amtlichen Originalformulare sind beim Umsatzsteuer-Finanzamt verfügbar. Diese werden elektronisch eingelesen. Aufgrund dessen haben die Vordrucke eine spezielle Farbe, die die maschinelle Verarbeitung ermöglicht. Es sind

⁶² Vgl. Anleitung zum Ausfüllen der Zusammenfassenden Meldung, S. 4, online abrufbar unter <http://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdf/9999/U13a.pdf> [25.10.2011]

zwingend diese Originalformulare zu verwenden. Zusätzlich zum Formular U 13 gibt es ein Fortsetzungsblatt U 14, welches dann zu verwenden ist, wenn die vorgesehenen zehn Zeilen des Formulars U 13 nicht ausreichen. Die Fortsetzungsblätter sind fortlaufend zu nummerieren und ihre Anzahl ist auf dem Vordruck U 13 einzutragen (siehe Abbildung 1 rechts oben). Das Formular U 13a enthält Hilfestellungen zum Ausfüllen der Zusammenfassenden Meldung.⁶³

Die Zusammenfassende Meldung ist bei dem Finanzamt abzugeben, bei dem auch die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgt. In den Fällen, in denen festsetzendes und einhebendes Finanzamt nicht ident sind, ist die Zusammenfassende Meldung beim festsetzenden Finanzamt einzureichen. Beim festsetzenden Finanzamt handelt es sich um jenes, bei dem auch die Steuererklärungen abzugeben sind.⁶⁴

Die elektronische Einreichung bringt sowohl für die Finanzbehörden als auch für die Unternehmer viele Vorteile. Die Finanzverwaltung hat durch die elektronische Verfügbarkeit der Meldungen einen schnelleren Zugriff auf die Daten und somit bessere Kontrollmöglichkeiten. Die Unternehmer können sich durch die elektronische Übermittlung aufwendige Korrekturarbeiten der Zusammenfassenden Meldung ersparen. Denn über FinanzOnline können keine logisch falschen Daten, wie bspw. eine zu kurze UID-Nummer, übermittelt werden.⁶⁵

2.2.5. Änderung der Bemessungsgrundlagen und Berichtigungen

Aufgrund von bspw. Rabatten oder Uneinbringlichkeiten kann es zu nachträglichen Änderungen in der für die ZM relevanten Bemessungsgrundlage pro Leistungsempfänger kommen. Diese nachträglichen Änderungen müssen in der ZM für jenen Meldezeitraum berücksichtigt werden, in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlage aufgetreten sind. Wird ein meldepflichtiger Umsatz

⁶³ Vgl. *Hacker-Ostermann / Hinterleitner / Radlwimmer* (2010), Rz. 16

⁶⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4155

⁶⁵ Vgl. *Hacker-Ostermann / Hinterleitner / Radlwimmer* (2010), Rz. 9

bspw. aufgrund von Rechnungsstornierungen ganz oder teilweise rückgängig gemacht, ist in der ZM bei der Anpassung der Bemessungsgrundlage gleichermaßen zu verfahren. Der Änderungsbetrag ist für jeden Erwerber bzw. Empfänger mit der Summe der Bemessungsgrundlagen für die meldepflichtigen Umsätze im Meldezeitraum zu saldieren. Aus diesem Grund können auch negative Bemessungsgrundlagen entstehen bzw. kann die zu meldende Bemessungsgrundlage auch Null betragen. Im letzteren Fall ist für den jeweiligen Erwerber bzw. Empfänger eine Nullmeldung zu tätigen.⁶⁶

Von der Änderung der Bemessungsgrundlage ist die Berichtigung der ZM zu unterscheiden. Eine Berichtigung der ZM kann aufgrund von unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben notwendig sein. Dabei handelt es sich vor allem um Fehler, die bereits bei der Abgabe der ursprünglichen ZM vorhanden waren, wie bspw. eine falsche UID-Nummer oder fehlende Angaben über Lieferungen. Die ursprüngliche ZM ist innerhalb eines Monats ab Erkennen des Fehlers zu berichtigen. Dies erfolgt mittels Berichtigungsmeldungen. Dabei kann der Unternehmer entscheiden, ob er die gesamte ZM für einen Meldezeitraum berichtigen, oder nur die fehlerhaften Zeilen nochmals melden möchte. Müssen mehrere Meldezeiträume berichtigt werden, ist für jeden Meldezeitraum eine gesonderte Berichtigungsmeldung zu tätigen.⁶⁷

Die Berichtigungsmeldung muss den betroffenen Meldezeitraum sowie das Ausstellungsdatum der ursprünglichen ZM enthalten. Weiters ist eindeutig auf die Berichtigung hinzuweisen. Wird die UID-Nummer korrigiert, so ist die gesamte Meldezeile der ursprünglich falschen UID-Nummer mit dem Hinweis "Storno" und einer Bemessungsgrundlage von Null anzuführen. Danach ist die korrekte UID-Nummer mit den entsprechenden Daten einzutragen. Wird eine zusammenfassende Meldung berichtigt, die ursprünglich über FinanzOnline eingebracht wurde, ist es erforderlich, die Berichtigungsmeldung ebenfalls über FinanzOnline einzubringen. In diesem Fall ist es notwendig, dass eine korrigierte

⁶⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4201

⁶⁷ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4202 – 4204

Gesamtmeldung übermittelt wird und nicht nur die betroffenen Meldezeilen als Berichtigung.⁶⁸

2.2.6. Folgen der Nichteinhaltung der rechtlichen Vorgaben

Gemäß Art. 21 Abs. 9 UStG gilt die Zusammenfassende Meldung als Steuererklärung. Weiters ist die ZM ein Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85 BAO.⁶⁹ Durch die Gleichstellung mit einer Abgabenerklärung finden die Vorschriften der BAO Anwendung. Dabei handelt es sich insbesondere um die Regelungen über die Verhängung von Zwangsstrafen und Verspätungszuschlägen.⁷⁰ § 135 BAO ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei verspäteter Einreichung die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag in Höhe von bis zu 1% der Summe aller zu meldenden Bemessungsgrundlagen auferlegen kann. Dabei ist ein Höchstbetrag von € 2.200,00 zu beachten. Ist die Summe der Bemessungsgrundlagen negativ, ist kein Verspätungszuschlag zu verhängen. Weiters kann durch Festsetzung einer Zwangsstrafe die Abgabe einer ZM erzwungen werden. Die Zwangsstrafe darf den Betrag von € 5.000,00 nicht übersteigen.⁷¹ Die Regelungen zur Zwangsstrafe befinden sich im § 111 BAO.⁷²

2.2.7. Verwendung der meldepflichtigen Daten

Durch den Beitritt Österreichs zu der EU mit Wirkung zum 1.1.1995 entfallen seither die steuerlichen Kontrollen an den Binnenmarktgrenzen. Die Umsatzsteuer wird nicht mehr an der Grenze durch den Zoll erhoben. Vielmehr kommt nun dem Unternehmer die Verantwortung zu, die Umsatzsteuer zu berechnen und beim Finanzamt abzuführen. Die Erhebung der Umsatzsteuer muss somit durch den Wegfall der Grenzkontrollen auf eine andere Weise sichergestellt werden.⁷³

⁶⁸ Vgl. *Hacker-Ostermann / Hinterleitner / Radlwimmer* (2010), Rz. 19 – 19/1

⁶⁹ Vgl. *Umsatzsteuerrichtlinien*, Rz. 4152

⁷⁰ Vgl. *Pichler* (2005), S. 165

⁷¹ Vgl. *Umsatzsteuerrichtlinien*, Rz. 4211

⁷² Vgl. *Umsatzsteuerrichtlinien*, Rz. 4152

⁷³ Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Rz. 37

Dazu wurde (in der EU schon seit dem 1.1.1993) zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein EDV-gestütztes Informationssystem – das MIAS – eingerichtet. Das MIAS greift auf die Daten zurück, welche mittels der ZM übermittelt werden. Durch diesen Informationsaustausch soll gewährleistet werden, dass die zuständigen Finanzbehörden der Mitgliedstaaten die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe und der Umsätze, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, im Bestimmungsland sicherstellen können.⁷⁴

Die Daten, die im MIAS erfasst sind, können von den Finanzbehörden dazu verwendet werden, die Angaben eines Abnehmers über innergemeinschaftliche Erwerbe oder Dienstleistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in dessen Umsatzsteuervoranmeldungen oder Jahressteuererklärungen abzustimmen. Ergeben sich dabei wesentliche Differenzen, kann dies einen Hinweis auf Umsatzsteuerbetrug darstellen.⁷⁵ Es ist weiters zu beachten, dass eine punktgenaue Übereinstimmung der Meldungen der Lieferanten und der Abnehmer aufgrund der teilweisen abweichenden Währungen und unterschiedlichen Umrechnungskurse in derartigen Fällen kaum möglich ist.⁷⁶

In Österreich übernimmt das Zentrale Verbindungsbüro für internationale Zusammenarbeit des Bundesministeriums für Finanzen, welches organisatorisch in die Steuerfahndung eingegliedert ist, die Aufgabe des Informationsaustausches. Das Zentrale Verbindungsbüro beschäftigt sich hauptsächlich mit der Wartung und der Korrektur der Daten, welche über die Zusammenfassende Meldung übermittelt werden und somit mit den Informationen im MIAS. Bei Verwendung des amtlichen Vordruckes U 13 wird das Formular von der Statistik Austria eingescannt und die Daten ins MIAS übertragen. Wird dabei eine fehlerhafte ZM entdeckt (bspw. eine falsche UID-Nummer oder fehlende Angaben), nimmt das Zentrale Verbindungsbüro Kontakt zum Unternehmer auf, um die Zusammenfassende Meldung zu korrigieren.⁷⁷

⁷⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4151

⁷⁵ Vgl. *Braun* (2010), S. 266

⁷⁶ Vgl. *Berger / Wakounig* (2010), Rz. 28

⁷⁷ Vgl. *Hacker-Ostermann* (2010), Rz. 6

3. Rechtliche Neuerungen in Bezug auf die Zusammenfassende Meldung durch das Mehrwertsteuerpaket

3.1. Meldepflicht für grenzüberschreitende sonstige Leistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger

3.1.1. Erweiterung der Meldepflicht und Reverse-Charge-System

Mit 1.1.2010 wurde, um die Vorgaben der Richtlinie 2008/8/EG umzusetzen, die Meldepflicht im Zuge der Zusammenfassenden Meldung auf Dienstleistungen an EU-Unternehmer, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, erweitert. Somit ist neben den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen nun auch über sonstige Leistungen, bei denen sich der Leistungsort nach der Generalklausel bestimmt, mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in der Zusammenfassenden Meldung zu berichten.⁷⁸

Unter Reverse-Charge wird der Übergang der Steuerschuld vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger verstanden. Das Reverse-Charge-System greift bei bestimmten Leistungen zwischen Unternehmern. Der leistende Unternehmer darf auf der Rechnung, auf der die jeweilige Leistung verrechnet wird, keine Umsatzsteuer ausweisen. Weiters muss auf der Rechnung die UID-Nummer des Leistungsempfängers und ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld enthalten sein. Der Leistungsempfänger hat die Pflicht, die Umsatzsteuer selbst zu ermitteln und diese an das Finanzamt abzuführen, wobei ihm gleichzeitig unter den allgemeinen Voraussetzungen das Recht zum Vorsteuerabzug zusteht.⁷⁹ Handelt es sich beim empfangenden Unternehmen um einen ausländischen Unternehmer, ist bei einem EU-Unternehmer die ausländische UID-Nummer anzugeben. Bei einem Drittlandsunternehmer entfällt

⁷⁸ Vgl. Bruckner / Widinski (2011), S. 465

⁷⁹ Vgl. Berger / Wakounig (2007), S. 179

die Angabe einer UID-Nummer. Die Rechnungsausstellung hat keinen Einfluss auf den Übergang der Steuerschuld. Der Übergang der Steuerschuld liegt schon dann vor, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind. Wird trotz Übergang der Steuerschuld in der Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen, wird diese Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung vom leistenden Unternehmer geschuldet und der Leistungsempfänger ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Es kommt daher zu einer doppelten Versteuerung des Umsatzes.⁸⁰

Bei sonstigen Leistungen wird gemäß § 19 Abs. 1 UStG die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz bzw. Sitz, noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG ist. Der leistende Unternehmer haftet dabei für diese Steuer und ist zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung in seinem Sitzstaat verpflichtet. Ein ausländischer leistender Unternehmer, welcher über eine feste Niederlassung im Inland verfügt, gilt dennoch als ausländischer Unternehmer im Sinne dieser Vorschrift, wenn die feste Niederlassung nicht an der Erbringung der konkreten sonstigen Leistung beteiligt war. Eine Betriebsstätte ist an der Leistungserbringung beteiligt, wenn die technischen oder personellen Ressourcen der festen Niederlassung an der Leistungserbringung beteiligt waren. Eine Betriebsstätte, die nur unterstützende Verwaltungsaufgaben wie bspw. die Führung der Bücher übernimmt, ist im Regelfall nicht an der konkreten Leistungserbringung beteiligt.⁸¹

Die Ausweitung des Reverse-Charge-Systems auf innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, für die das Bestimmungslandprinzip nach der Generalklausel greift, war notwendig, um weitere administrative Pflichten für Leistungserbringer zu vermeiden. Durch diese Ausdehnung wurde nämlich eine Registrierungspflicht für Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat hinfällig, falls diese Dienstleistungen in diesem Mitgliedstaat erbringen.⁸²

⁸⁰ Vgl. *Pernegger* (2008), S. 300

⁸¹ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 51 – 52

⁸² Vgl. *Weimann* (2010), S. 276

Handelt es sich beim Leistungsempfänger um ein vorsteuerabzugsberechtigtes Unternehmen, ergibt sich durch die Verlagerung des Leistungsortes in Verbindung mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ein Nullsummenspiel. Zwar muss für die empfangene Leistung die Umsatzsteuer abgeführt werden, aber es besteht zugleich in selber Höhe das Recht zum Vorsteuerabzug.⁸³

Der Frage nach dem Ort der Besteuerung kommt immer dann Bedeutung zu, sobald Dienstleistungen grenzüberschreitend erbracht werden. Internationale Dienstleistungen sind vor allem in Zeiten von Globalisierung, Deregulierung und technologischem Wandel von äußerster Wichtigkeit für den Fortbestand eines Unternehmens. Im Zuge dieser Entwicklungen wurde auf europäischer Ebene eine Anpassung des Ortes der Dienstleistung vorgenommen.⁸⁴

Die Änderungen in den Leistungsortregelungen waren notwendig, um die Vorgaben der Richtlinie 2008/8/EG umzusetzen. Sie traten mit 1.1.2010 in Kraft. Neben der Unterscheidung zwischen der Art der Leistung sehen die neuen Leistungsortregelungen auch eine Differenzierung danach vor, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Nichtunternehmer ist. Dabei wurden Generalklauseln für B2B (Empfänger der Leistung ist ein Unternehmer) und B2C (Empfänger der Leistung ist ein Nichtunternehmer) sowie spezielle Leistungsortregelungen normiert. Die neuen Leistungsortregelungen gelten für Umsätze, die nach dem 31.12.2009 ausgeführt werden.⁸⁵

Grundsätzlich werden sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs. 1 UStG negativ formuliert. Sonstige Leistungen sind alle Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Unter einer Lieferung versteht man die Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz eines Gegenstandes an den Abnehmer. Eine Lieferung beinhaltet somit immer die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand. Dies ist der Fall wenn der Abnehmer im eigenen Namen über den Gegenstand

⁸³ Vgl. *Stadie* (2010), Anm. 123

⁸⁴ Vgl. *Kindl / Reinbacher* (2009), S. 143 – 144

⁸⁵ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 638a – 638d

disponieren kann.⁸⁶ Sonstige Leistungen können somit in einem aktiven Tun, einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Dabei werden Unterlassungs- bzw. Duldungshandlungen als negative sonstige Leistungen bezeichnet. Unter der Unterlassung wird eine Verpflichtung verstanden, eine Tätigkeit nicht durchzuführen. Es wird also auf die Ausübung eines zustehenden Rechts verzichtet. Eine Duldung wird als eine Hinnahme fremden Tuns verstanden.⁸⁷ Unter sonstigen Leistungen sind somit vor allem typische Dienstleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen zu verstehen.

Da die Meldepflicht auf bestimmte sonstige Leistungen erweitert wurde, wird nun beleuchtet, welche sonstigen Leistungen dabei betroffen sind. Es handelt sich dabei um solche Dienstleistungen, bei denen im Wege des Reverse-Charge-Systems die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht und bei denen sich der Leistungsort nach der Generalklausel im B2B-Bereich in einem anderen Mitgliedstaat, als in dem der Leistende ansässig ist, befindet. Innerhalb des Reverse-Charge-Systems kommt dem Ort der sonstigen Leistung wesentliche Bedeutung zu. Somit muss, um die Meldepflicht für eine sonstige Leistung festzustellen, im ersten Schritt beurteilt werden, wo die jeweilige sonstige Leistung als ausgeführt gilt und ob für diese im Zuge des Reverse-Charge-Systems die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Aus diesem Grund wird im Folgenden auf die neuen Leistungsortregelungen, welche mit 1.1.2010 in Kraft traten, eingegangen.

3.1.2. Änderungen in den Leistungsortregelungen für sonstige Leistungen

3.1.2.1. Grundregeln für B2B- und B2C-Leistungen

Durch die Änderungen des Umsatzsteuergesetzes gelten ab 1.1.2010 Leistungsortregelungen, bei denen der Leistungsort vielfach davon abhängt, ob es

⁸⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 342 – 343

⁸⁷ Vgl. *Bürger / Pleininger / Six* (2010), Rz. 1 – 4

sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt.⁸⁸

Die Richtlinie 2008/8/EG verwendet die Begriffe Steuerpflichtiger und Nichtsteuerpflichtiger, welche denen im UStG verwendeten Termini des Unternehmers und Nichtunternehmers entsprechen. Die neuen Regelungen sehen vor, dass bei der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung zunächst ermittelt werden muss, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt. Erst danach wird die konkrete Art der sonstigen Leistung beurteilt. Dies stellt einen wesentlichen Unterschied zur Rechtslage bis 31.12.2009 dar. Danach erfolgte nämlich die Beurteilung des Leistungsortes unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer war oder nicht. Für die Ermittlung des Leistungsortes war hauptsächlich die Art der Leistung maßgeblich.⁸⁹

§ 3a Abs. 5 UStG hält fest, wer hinsichtlich der Leistungsartregelungen als unternehmerischer bzw. nichtunternehmerischer Leistungsempfänger gilt. Dieser Unternehmerbegriff ist weiter definiert als jener des § 2 UStG und findet nur Anwendung auf den Leistungsempfänger, nicht auf den Erbringer der Leistung. Gemäß § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG gilt der Leistungsempfänger als Unternehmer, wenn

- er unter den Unternehmerbegriff gemäß § 2 UStG fällt und die sonstige Leistung für seine steuerbare Tätigkeit bezieht,
- er unter den Unternehmerbegriff gemäß § 2 UStG fällt und die sonstige Leistung ganz oder teilweise für seine nicht steuerbaren (nicht wirtschaftlichen) Tätigkeiten bezieht oder wenn
- es sich dabei um eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person handelt, die über eine UID-Nummer verfügt.⁹⁰

Erbringen Unternehmer steuerbare und nicht steuerbare Leistungen, so verfügen diese über eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Sphäre. Dies

⁸⁸ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 41

⁸⁹ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 6

⁹⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 638k – 638p

ist typischerweise bei Holdinggesellschaften und Vereinen der Fall. Im Sinne der Leistungsortregelungen gelten diese Unternehmer, im Gegensatz zur grundsätzlichen Kodifizierung in § 2 UStG, für beide Sphären als Unternehmer. Die Eigenschaft als Unternehmer erfolgt dabei unabhängig davon, für welchen Bereich die jeweilige Leistung bezogen wird. Es muss nur die grundsätzliche Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG bestehen.⁹¹

Der allgemeine Unternehmerbegriff des § 2 UStG wird somit durch § 3a Abs. 5 Z 1 UStG derart erweitert, dass ein Unternehmer für Zwecke der Anwendung der Leistungsortbestimmungen in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt.⁹²

Damit der Leistungserbringer die steuerliche Behandlung der sonstigen Leistungen korrekt beurteilen kann, hält die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 fest, unter welchen Voraussetzungen ein Leistungserbringer davon ausgehen kann, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Wenn der Dienstleistungsempfänger dem Unternehmer seine UID-Nummer mitgeteilt hat und dieser das Bestätigungsverfahren zur Gültigkeit der UID-Nummer (näheres dazu siehe Kapitel 4.1.5) sowie des zugehörigen Namens und der zugehörigen Anschrift durchgeführt hat, kann der Leistungserbringer darauf vertrauen, dass die Vorschriften im B2B-Bereich Anwendung finden. Hat der Dienstleistungsempfänger noch keine UID-Nummer erhalten, teilt er jedoch mit, dass er bereits eine beantragt hat, kann er anhand eines anderen Nachweises glaubhaft machen, dass es sich um einen Unternehmer handelt.⁹³

Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bestimmt weiters, dass ein Dienstleistungserbringer davon ausgehen kann, dass der Leistungsempfänger die Dienstleistung für sein Unternehmen (und nicht für die private Sphäre) bezieht, wenn dieser für diesen Umsatz seine UID-Nummer mitgeteilt hat. Dies ist nur der Fall, wenn dem Dienstleistungserbringer keine gegenteiligen Informationen

⁹¹ Vgl. *Hackl et al.* (2010), S. 101

⁹² Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 73

⁹³ Vgl. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, Artikel 18 Abs. 1

vorliegen. So kann bspw. die Art der Dienstleistung dagegen sprechen, dass der Bezug einer solchen für unternehmerische Zwecke erfolgt.⁹⁴

Der Leistungserbringer genießt einen gewissen Vertrauensschutz im Hinblick auf die Glaubhaftmachung, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Ihn treffen keine Nachforschungspflichten, soweit ihm keine Umstände bekannt sind, die Zweifel aufkommen lassen, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen Nichtunternehmer handeln muss. Es obliegt vielmehr dem Leistungsempfänger glaubhaft zu machen, dass die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld vorliegen.⁹⁵ Die Glaubhaftmachung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers besteht vor allem in der Mitteilung seiner UID-Nummer. Dabei kann die Mitteilung der UID-Nummer auf unterschiedliche Weise erfolgen. So kann sie bspw. in mündlicher Form oder durch die Verwendung der UID-Nummer im Briefkopf bei jeglicher Korrespondenz mitgeteilt werden.⁹⁶ Befindet sich der Leistungsempfänger außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft nicht durch die Mitteilung der UID-Nummer erfolgen. Der Leistungserbringer muss sich nur bei bestehenden Zweifel eine Bestätigung über das Vorliegen der Unternehmereigenschaft von der ausländischen Steuerbehörde seines Vertragspartners vorlegen lassen.⁹⁷

In gleicher Weise treffen dem Leistungserbringer keine Nachforschungspflichten, wenn es um die Beurteilung geht, ob der Leistungsempfänger die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Durch die Glaubhaftmachung des Leistungsempfängers, dass der Bezug der Leistung für unternehmerische Zwecke erfolgt, ist der Leistungserbringer vom Risiko einer falschen Einschätzung der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung befreit.⁹⁸

⁹⁴ Vgl. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, Artikel 19

⁹⁵ Vgl. *Stadie* (2010), Anm. 115

⁹⁶ Vgl. *Stadie* (2010), Anm. 139 – 140

⁹⁷ Vgl. *Stadie* (2010), Anm. 152

⁹⁸ Vgl. *Stadie* (2010), Anm. 175

Es finden dennoch die Leistungsortregelungen für Nichtunternehmer Anwendung, wenn ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG eine sonstige Leistung für einen Bereich bezieht, der ausschließlich der privaten Sphäre zuzuordnen ist. Weiters ist die Aufspaltung einer einheitlichen Leistung zum Zwecke der Leistungsortbestimmung unzulässig. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die einheitliche Leistung einen gemischten Verwendungszweck hat. Dient die empfangene sonstige Leistung sowohl der steuerbaren als auch der nicht steuerbaren Tätigkeit und auch dem privaten Bereich des Unternehmers, finden dennoch die zwischenunternehmerischen Leistungsortregelungen Anwendung.⁹⁹

§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG normiert, wer als nichtunternehmerischer Leistungsempfänger gilt. Gemäß dieser Regelung gelten die Leistungsortregelungen für Nichtunternehmer, wenn der Empfänger der Leistung

- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ohne UID-Nummer ist oder
- eine natürliche Person oder Personengemeinschaft ist, die nicht Unternehmer iSd § 2 UStG ist.¹⁰⁰

Die Identifizierung, ob es sich beim Empfänger der Leistung um einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer handelt, kann über verschiedene Möglichkeiten erfolgen. Die UID-Nummer ist der Nachweis dafür, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG handelt. Verfügt der empfangende Unternehmer über keine UID-Nummer, weil er bspw. im Drittland ansässig ist, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft über eine Unternehmerbestätigung des Ansässigkeitsstaates, wo der Unternehmer zur Umsatzsteuer erfasst ist, erfolgen. Der Nachweis ist nicht notwendig, wenn es sich um eine sonstige Leistung handelt, wo der Ort der Leistung unabhängig vom Status des Leistungsempfängers im Drittland liegt. Dies ist bspw. bei Leistungen gemäß § 3a Abs. 14 UStG („Katalogleistungen“) der Fall.¹⁰¹

⁹⁹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 638q – 638r

¹⁰⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 638v

¹⁰¹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 638y

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG wird das Empfängerortprinzip für sonstige Leistungen im B2B-Bereich als Generalklausel angewendet. Dies bedeutet, dass eine sonstige Leistung an einen Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG dort ausgeführt wird, wo der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt (vorbehaltlich spezieller Ausnahmeregelungen). Dies ist jener Ort, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet. Lässt sich der Empfängerort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmen, kann als Leistungsort der Wohnsitz des Unternehmers gemäß § 26 Abs. 1 BAO oder der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts gemäß § 26 Abs. 2 BAO herangezogen werden. Bei Körperschaften lässt sich der Leistungsort mittels des Sitzes bestimmen. Das ist jener Ort, der durch Gesetz, Vertrag oder Satzung bestimmt ist. Ist eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte des Unternehmers bestimmt, ist für die Leistungsortbestimmung der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Es ist unerheblich ob die Betriebsstätte die sonstige Leistung in Auftrag gegeben hat, oder ob vereinbart wurde, dass das Entgelt für die sonstige Leistung von der Betriebsstätte bezahlt wird. Lässt sich der Ort der Betriebsstätte nicht eindeutig bestimmen, ist der Empfängerort, also jener Ort von dem aus das empfangende Unternehmen betrieben wird, für die Leistungsortbestimmung heranzuziehen. Weiters ist es unzulässig, die einheitliche sonstige Leistung aufzuteilen, sodass ein Teil der Leistung am Ort der Betriebsstätte und der andere Teil am Empfängerort ausgeführt werden. In einem solchen Fall, wird die sonstige Leistung jener Betriebsstätte zugeordnet, die überwiegend am Leistungsbezug beteiligt war.¹⁰²

Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 enthält Regelungen zur Bestimmung des Empfängerortes. Demnach wird unter dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit jener Ort verstanden, wo sich die zentrale Verwaltung des Unternehmens befindet. Dies ist jener Ort, wo die zentralen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Satzungssitz des Unternehmens oder jener Ort, wo sich die Unternehmensleitung befindet. Sind diese Kriterien unzureichend, um den Empfängerort zu bestimmen, ist im Wesentlichen auf jenen Ort, wo die zentralen Entscheidungen des Unternehmens getroffen werden, abzustellen. Es wird explizit darauf hingewiesen, dass eine

¹⁰² Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639b – 639e

Postanschrift nicht ausreicht, um den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen. Der Wohnsitz einer natürlichen Person richtet sich primär nach jenem Ort, der im Melderegister für die jeweilige Person eingetragen ist. Der gewöhnliche Aufenthalt wird als jener Ort definiert, wo die natürliche Person aufgrund persönlicher oder beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt. Der gewöhnliche Aufenthalt hängt somit nicht von einer gewissen Dauer des Aufenthalts ab, sondern bestimmt sich vor allem durch die berufliche und persönlichen Bindungen der Person zu einem Land. Neu ist die Definition einer festen Niederlassung. Bisher musste eine feste Niederlassung danach beurteilt werden, ob sie über ausreichend personelle und technische Ressourcen verfüge, um die entsprechende Dienstleistung zu erbringen. Gemäß Artikel 11 der Durchführungsverordnung ist eine feste Niederlassung bereits gegeben, wenn die Ausstattung und Mittel ausreichen, um eine Dienstleistung zu empfangen und dort zu verwenden.¹⁰³

Bei der Erbringung von sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG gilt bei der Leistungsortbestimmung gemäß § 3a Abs. 7 UStG das Unternehmerortprinzip als Generalklausel. Vorbehaltlich der Anwendung einer Spezialbestimmung, ist für den Leistungsort jener Ort maßgeblich, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Unter diesem Ort ist jener Ort zu verstehen, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet. Ist der Unternehmerort nicht eindeutig bestimmbar, kommen wie auch im zwischenunternehmerischen Bereich als Leistungsort der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des Unternehmers oder der Sitz der Körperschaft in Betracht. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Unter einer Betriebsstätte ist eine feste Niederlassung zu verstehen, wo durch ein ständiges Zusammenwirken von Personal und Sachmitteln die Erbringung der sonstigen Leistung verwirklicht werden kann. Weiters erfordert eine feste Niederlassung eine hinreichende Beständigkeit und eine personelle und technische Struktur, die für die Erbringung der sonstigen Leistung erforderlich ist. Maßgeblich für den Betriebsstättenort ist, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt wurde. Dies ist dann der Fall, wenn die sonstige Leistung ganz oder überwiegend durch Angehörige oder

¹⁰³ Vgl. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, Artikel 10 – 13

Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist unerheblich, dass die Betriebsstätte selbst das Umsatzgeschäft abgeschlossen hat. Wird ein Teil der sonstigen Leistung an jenem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt und ein anderer Teil von der Betriebsstätte, bestimmt sich der Leistungsort danach, wo der überwiegende Teil der Leistung erbracht wird.¹⁰⁴

Damit die Leistungsortregelungen im B2C-Bereich zur Anwendung kommen, muss bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges durch den Nichtunternehmer feststehen, dass die Leistung für private Zwecke bezogen wird. Wird die Leistung zunächst für die unternehmerische Sphäre in Anspruch genommen und stellt sich erst später heraus, dass der Leistungsbezug für den privaten Bereich erfolgt, sind dennoch für die Bestimmung des Leistungsortes die Leistungsortregelungen im zwischenunternehmerischen Bereich maßgeblich. Es kommen weiterhin die B2C-Regelungen zur Anwendung, wenn eine Leistung, auch wenn sie zwischen zwei Unternehmern erbracht wird, offensichtlich nur für private Zwecke bestimmt ist.¹⁰⁵ Stellt sich die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Umsatzes aus den vorher genannten Gründen als falsch heraus, muss die zugrunde liegende Faktura korrigiert bzw. storniert werden, um eine doppelte Steuerpflicht zu vermeiden.

3.1.2.2. Besondere Leistungsortbestimmungen

Neben den Generalklauseln für B2B- und B2C-Leistungen enthält das Umsatzsteuergesetz zahlreiche Ausnahmeregelungen, die spezielle Leistungsortregelungen für bestimmte Dienstleistungen vorsehen.

Gemäß § 3a Abs. 8 UStG wird eine **Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer** an jenem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Diese Regelung findet auch auf Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 14 UStG Anwendung. Das Umsatzsteuergesetz definiert eine Vermittlungsleistung als jene Tätigkeit, durch die ein Unternehmer unmittelbar Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger herstellt, sodass es zu einem Leistungsaustausch zwischen diesen Personen

¹⁰⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639n – 639o

¹⁰⁵ Vgl. Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger (2009), S. 9

kommt. Dabei wird der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig.¹⁰⁶

Handelsvertreter und Makler erbringen vor allem Vermittlungsleistungen. Diese werden im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers tätig. Der Vermittler ist keine Partei des Grundvertrages und ist somit nicht im Leistungsaustausch eingebunden. Die Leistungsbeziehungen betreffend der vermittelten Leistung finden direkt zwischen dem Auftraggeber und dem Dritten statt.¹⁰⁷

Eine Vermittlungsleistung kann sowohl die Vermittlung von Lieferungen als auch die Vermittlung von sonstigen Leistungen zum Gegenstand haben. Ebenso kann sich eine Vermittlungsleistung auch auf eine Vermittlung selbst beziehen. Dies wird als mehrstufige Vermittlungsleistung bezeichnet. Bei einer Vermittlung von Lieferungen und sonstigen Leistungen an einen Unternehmer richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung nach dem Empfängerortprinzip. Wird die Vermittlung von Lieferungen an einen Nichtunternehmer erbracht, wird der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 8 UStG ermittelt. Demnach liegt der Leistungsort dort, wo der Ort der Lieferung gelegen ist. Dieser richtet sich danach, wo sich der Gegenstand der Lieferung im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Die Vermittlung von sonstigen Leistungen an einen Nichtunternehmer befindet sich dort, wo sich die vermittelte sonstige Leistung befindet.¹⁰⁸

Führt eine Vermittlungsleistung zu keinen Rechtsbeziehungen zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten und fehlen auch die Möglichkeiten zum Vertragsabschluss, wird aber trotzdem für die Mühewaltung ein Betrag in Rechnung gestellt, stellt diese Dienstleistung keine Vermittlungsleistung mehr dar. Der Leistungsort richtet sich dann nach den allgemeinen Regelungen.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639s

¹⁰⁷ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 104 – 105

¹⁰⁸ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 114 – 116

¹⁰⁹ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 119

Bei einer **sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück** richtet sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 9 UStG nach jenem Ort, wo sich das betroffene Grundstück befindet. Dabei muss die sonstige Leistung in engem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Dies ist der Fall, wenn die sonstige Leistung hauptsächlich die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes betrifft.¹¹⁰

Für die Ermittlung des Ortes der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ist somit die Lage des Grundstückes entscheidend. Es ist stets zu prüfen, ob ein direkter Zusammenhang zwischen dem Grundstück und der betreffenden sonstigen Leistung besteht. Dabei muss der Grundstückskomponente hinsichtlich des Leistungsinhaltes eine entscheidende Bedeutung zukommen. Mit der Dienstleistung, welche im Zusammenhang mit einem Grundstück steht, muss eine rechtliche oder physische Veränderung des Grundstückes einhergehen, damit diese von dem Sondertatbestand erfasst wird.¹¹¹

Die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen zählen jedenfalls zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Dazu gehören u.a. auch die sonstigen Leistungen von Notaren bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen.¹¹²

Zu den Grundstücksleistungen zählen auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Beherbergung, die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Campingplätzen, sowie das Einlagern von Gegenständen. Darunter fällt auch die Vermietung und Verpachtung von Anlagen oder Maschinen, soweit sie unselbstständige Bestandteile des Grundstückes und fest mit diesem verbunden sind.¹¹³

¹¹⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639v – 639w

¹¹¹ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 122

¹¹² Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639z

¹¹³ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 639x

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind gemäß § 3a Abs. 9 lit. d auch die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen. Darunter sind vor allem die Leistungen von Architekten, Bauaufsichtsbüros, Bauingenieuren, Vermessungsingenieuren, etc. zu verstehen.¹¹⁴

Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen bspw. die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes und dessen Bebauung, sowie die Rechts- und Steuerberatung in Grundstücksangelegenheiten.¹¹⁵ Diese Leistungen fallen im Regelfall unter die sogenannten Katalogleistungen, die einer eigenen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung unterliegen. Näheres dazu siehe weiter unten.

Bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück besteht kein Unterschied hinsichtlich des Leistungsortes, ob diese Dienstleistung an einen Unternehmer oder Nichtunternehmer erbracht wird. Sie wird stets unabhängig von der Person des Leistungsempfängers am Grundstücksort erbracht.¹¹⁶

Beförderungsleistungen sind ebenfalls von einer Sonderregel erfasst. Unter einer Beförderungsleistung wird jene Dienstleistung verstanden, bei der die Fortbewegung von Personen oder Gegenständen wesentlicher Bestandteil ist. Welches Fortbewegungsmittel dafür verwendet wird, ist dabei unbeachtlich. Die Beförderung kann mittels verschiedener Transportmittel, wie bspw. Kraftwagen, Schienen- oder Luftfahrzeuge und Schiffen erfolgen. Die Beförderungsleistung wird dabei direkt vom leistenden Unternehmer durchgeführt. Die Vermietung von Beförderungsmitteln stellt daher keine Beförderungsleistung dar. Wesentlich für die Charakterisierung als Beförderungsleistung ist auch, dass die Überwindung von räumlicher Distanz im Vordergrund steht. So stellt bspw. die Benutzung einer Sommerrodelbahn keine Beförderungsleistung dar, da hierbei die Unterhaltskomponente wesentlich im Vordergrund steht. Die Sonderregel für Beförderungsleistungen umfasst dabei den Tatbestand der Personenbeförderung

¹¹⁴ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640a

¹¹⁵ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640c

¹¹⁶ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 15 – 16

an Unternehmer und Nichtunternehmer und der Güterbeförderung an Nichtunternehmer.¹¹⁷

Gemäß § 3a Abs. 10 UStG wird eine **Personenbeförderungsleistung**, unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt, dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Das bedeutet, dass bei internationalen Beförderungen die Beförderungsstrecke in einen inländischen und in einen ausländischen Teil geteilt werden muss, wobei nur der inländische Teil in Österreich steuerbar ist.¹¹⁸ Die Ermittlung des inländischen steuerbaren Anteils des Entgelts hat bei Vorliegen eines Pauschalpreises nach dem Verhältnis der im Inland zurückgelegten Wegstrecke zur Gesamtstrecke zu erfolgen.¹¹⁹

Die Regelung des § 3a Abs. 10 UStG finden auch Anwendung auf **Güterbeförderungsleistungen an einen Nichtunternehmer**. Hinsichtlich einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderungsleistung an einen Nichtunternehmer normiert Art. 3a Abs. 1 UStG eine Sonderbestimmung, wonach sich der Leistungsort nach dem Abgangsort des Gegenstandes der Beförderung richtet. Bei einer **Güterbeförderungsleistung an einen Unternehmer** wird der Leistungsort stets nach der Generalklausel gemäß § 3a Abs. 6 UStG (Empfängerort) beurteilt. Eine Sonderregelung für innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen gibt es im zwischenunternehmerischen Bereich nicht.¹²⁰

Kulturelle, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, werden gemäß § 3a Abs. 11 UStG, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer erbracht werden, an jenem Ort ausgeführt, wo der Unternehmer zum wesentlichen Teil tätig wird. Somit bestimmt die Tätigkeit selbst den Leistungsort, wobei der einzelne Umsatz zu betrachten ist und nicht die

¹¹⁷ Vgl. *Bürgler / Pleininger / Six* (2010), Rz. 134 – 139

¹¹⁸ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640e

¹¹⁹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640k

¹²⁰ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640f

Gesamttätigkeit des Unternehmers. Werden solche Leistungen an Unternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsort nach der Generalklausel gemäß § 3a Abs. 6 UStG.¹²¹ Diese Regelung ist mit 1.1.2011 in Kraft getreten. Bis 31.12.2010 wurden diese Leistungen dort erbracht, wo die Tätigkeit ausgeführt wurde, unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelte.¹²² Gemäß § 3a Abs. 11a UStG ist der Tätigkeitsort, also jener Ort wo der Unternehmer zum wesentlichen Teil tätig wird, ab 1.1.2011 im B2B-Bereich nur mehr maßgebend für die Gewährung der Eintrittsberechtigung und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Wissenschaft, des Unterrichts, des Sports, der Unterhaltung, etc.¹²³ Unter diese Leistungen fallen bspw. Eintrittskarten zu Theatervorführungen, Zirkusvorführungen, Messen, Konzerte, etc. aber auch damit im Zusammenhang stehende Leistungen, wie die Benutzung von Garderoben, wenn ein gesondertes Entgelt dafür verlangt wird.¹²⁴ Im Vordergrund dieser Leistungen steht die Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung. Dies kann auch in Form von Abonnements und Dauerkarten erfolgen. Die Vermittlung einer Eintrittsberechtigung fällt nicht unter diese Regelung.¹²⁵

Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen im Zusammenhang stehen, sowie **Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen** und die Begutachtung dieser Gegenstände, werden gemäß § 3a Abs. 11 lit. b und lit. c am Tätigkeitsort ausgeführt, wenn diese Leistungen an Nichtunternehmer erbracht werden. Im zwischenunternehmerischen Bereich findet die Generalklausel Anwendung.¹²⁶

Gemäß § 3a Abs. 11 lit. d UStG richtet sich der Leistungsort bei **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** nach jenem Ort, wo der Unternehmer zum

¹²¹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 640n – 640o

¹²² Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 44 – 45

¹²³ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 20

¹²⁴ Vgl. *Aigner / Partl* (2011), S. 45

¹²⁵ Vgl. *Hackl et al.* (2011), S. 124

¹²⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 641a – 641c

wesentlichen Teil tätig wird. Solche Leistungen sind dadurch charakterisiert, dass der Bestandteil an Dienstleistungen wesentlich überwiegt und die Bereitstellung von Speisen und Getränken nur einen unwesentlichen Bestandteil darstellt.¹²⁷ Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen werden somit immer am Tätigkeitsort steuerbar, unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt.¹²⁸

Laut § 3a Abs. 12 UStG wird die **kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels** an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Dieser Ort wird auch als Übergabeort bezeichnet. Dabei ist die tatsächliche physische Kontrolle und nicht die rechtliche Kontrolle maßgebend. Unter kurzfristig wird ein Zeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und von nicht mehr als 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln verstanden. Dabei ist auf die tatsächliche Nutzungsdauer und nicht auf die vertraglich vereinbarte Laufzeit abzustellen. Unter die Definition Beförderungsmittel fallen Fahrzeuge mit oder ohne Motor und sonstige Vorrichtungen, welche zur Beförderung von Personen oder Gegenständen verwendet werden können.¹²⁹

Langfristige Leasing- und Mietverträge im zwischenunternehmerischen Bereich werden nach der Generalklausel am Empfängerort versteuert. Diese Vorschrift dient unter anderem der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, die durch unterschiedliche Vorsteuerabzugsmöglichkeiten für Kraftfahrzeuge bestanden haben. Durch die jetzt gültige Regelung findet eine Besteuerung des Umsatzes am Ort des Verbrauchs statt.¹³⁰

Die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an Nichtunternehmer wird derzeit am Unternehmerort besteuert. Ab 1.1.2013 sind aber neue

¹²⁷ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 641e

¹²⁸ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 24

¹²⁹ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 641g

¹³⁰ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 26

Leistungsortregelungen mit dem Empfängerortprinzip für die langfristige Vermietung im B2C-Bereich vorgesehen.¹³¹

§ 3a Abs. 14 UStG zählt taxativ die **Katalogleistungen** auf. Die Katalogleistungen sind aber sowohl im Abs. 13 als auch im Abs. 14 kodifiziert. Der Abs. 13 nennt hierbei die speziellen Leistungsortregelungen, wobei Abs. 14 näher definiert, was unter den Katalogleistungen zu verstehen ist. Werden Katalogleistungen zwischen zwei Unternehmen erbracht, richtet sich dabei der Leistungsort nach der Generalklausel gemäß § 3a Abs. 6 UStG (Empfängerort). Handelt es sich bei der Erbringung von Katalogleistungen beim Leistungsempfänger um einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird der Leistungsort nach der Generalklausel laut § 3a Abs. 7 UStG (Unternehmerort) beurteilt. In diesen beiden Fällen besteht somit betreffend des Leistungsortes keine Ausnahmeregelungen. Die Regelung gemäß § 3a Abs. 13 lit. a UStG, wonach sich der Leistungsort im Drittland befindet, findet Anwendung auf Nichtunternehmer als Leistungsempfänger, welche keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben. Beispiele für Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 14 UStG sind die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen oder die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer.¹³²

Eine Leistung, die sich aufgrund urheberrechtlicher Vorschriften ergibt, ist bspw. die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten. Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, sind solche sonstigen Leistungen, die beim Werbeadressaten den Wunsch oder die Entscheidung zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen. Dieser Begriff umfasst aber auch Leistungen, die bei der Zielgruppe der Werbung ein gewisses soziales, religiöses oder politisches Verhalten herbeiführen sollen. Die Leistungen der Freiberufler oder gewisse Beratungsleistungen im

¹³¹ Vgl. *Reinbacher / Weinzierl / Wiesinger* (2009), S. 27

¹³² Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 641o

Sinne des § 3a Abs. 14 Z 3 und 4 UStG müssen Hauptleistungen im Sinne eines gesamten Leistungspakets für einen Kunden sein, damit sie unter diese spezielle Leistungsortregelung fallen. Dazu zählen bspw. die Prozessführung eines Rechtsanwalts oder die Durchführung einer Abschlussprüfung durch einen Wirtschaftstreuhänder.¹³³

Weiters bestehen noch Spezialregelungen für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an einen Nichtunternehmer, für bestimmte sonstige Leistungen, welche von einem Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet erbracht werden, sowie für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen und Eisenbahnen. Es sollte erwähnt werden, dass diese Spezialregelungen existieren. Auf eine detaillierte Beschreibung wird aber verzichtet.

Die folgende Grafik soll die neuen Leistungsortregelungen systematisch zusammenfassen:

Art der sonstigen Leistungen	Leistungsort, wenn Leistungsempfänger Unternehmer ist - B2B	Leistungsort, wenn Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist - B2C
Vermittlungsleistung	Empfängerort	Ort, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird
Sonstige Leistung iZm einem Grundstück	Grundstücksort	
Personenbeförderungsleistung	Ort, wo die Beförderung bewirkt wird	
Inländische und internationale Güterbeförderungsleistung	Empfängerort	Ort, wo die Beförderung bewirkt wird

¹³³ Vgl. Melhardt (2011), Rz. 641q – 641v

Inner- gemeinschaftliche Güterbeförderungs- leistung	Empfängerort	Abgangsort
Kulturelle, künstler- ische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen	Empfängerort	Tätigkeitsort
Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungs- leistungen üblicherweise verbunden sind	Empfängerort	Tätigkeitsort
Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände	Empfängerort	Tätigkeitsort
Restaurant- und Verpflegungsdienst- leistungen	Tätigkeitsort <i>Ausnahme: ig Bordverpflegung - Abgangsort</i>	
Sonstige Leistung betreffend die Eintritts- berechtigung für kulturelle, künstlerische, etc. Veranstaltungen	Veranstaltungsort	Tätigkeitsort

Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln	Übergabeort	
Elektronisch erbrachte Dienstleistung aus dem Drittland	Empfängerort	
Katalogleistungen	Empfängerort	an Nichtunternehmer im Drittland: Empfängerort, an Nichtunternehmer in der EU: Unternehmerort
Andere sonstige Leistungen, soweit sie nicht von einer anderen Norm erfasst sind	Empfängerort	Unternehmerort

Tabelle 1: Leistungsort sonstiger Leistungen ¹³⁴

3.1.2.3. Zweck und Grund der Neuerungen in den Leistungsortregelungen

Die veralteten Leistungsortregelungen sahen eine Besteuerung im Ursprungsland vor. Dem Sitzstaat des Unternehmens, also jenem Land indem der Unternehmer ansässig war, kam somit die Steuerhoheit des Umsatzes zu. Der leistende Unternehmer konnte seinen Entrichtungs- und Erklärungspflichten im Ansässigkeitsstaat nachkommen. Dies hatte natürlich erhebliche administrative Vorteile. Allerdings konnte dieses Besteuerungssystem zu wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen führen. Gerade Dienstleistungen haben den Vorteil, dass sie leicht aus der Ferne erbracht werden können. Dies führte dazu, dass Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat von Unternehmern aus verschiedenen Mitgliedstaaten angeboten werden konnten. Durch das Ursprungslandprinzip konnten diese Dienstleistungen mit unterschiedlich hohen Mehrwertsteuersätzen und somit zu verschiedenen Preisen angeboten werden. ¹³⁵

¹³⁴ in Anlehnung an Hackl et al. (2011), S. 121 – 124

¹³⁵ Vgl. Kindl / Reinbacher (2009), S. 144

Das nun grundsätzlich vorgesehene Bestimmungslandprinzip hilft, diese Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen. Allerdings ist die Verwirklichung des Empfängerortprinzips nur im zwischenunternehmerischen Bereich ohne größere administrative Hürden vollziehbar. Durch das zwingende System des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gehen somit auch alle Entrichtungs- und Erklärungspflichten auf das empfangende Unternehmen über. Somit trifft das leistende Unternehmen hier keine umsatzsteuerrechtliche Pflicht in dem jeweils anderen Mitgliedstaat. Der Übergang zum Bestimmungslandprinzip lässt sich im privaten Bereich nicht ohne die Notwendigkeit einer mehrfachen Registrierungspflicht des leistenden Unternehmens im jeweiligen EU-Mitgliedstaat verwirklichen. Damit hier den Unternehmern keine zusätzlichen administrativen Hürden auferlegt werden, bleibt bei B2C-Umsätzen weitgehend das Ursprungslandprinzip bestehen.¹³⁶ Hierbei müssen aber natürlich auch noch die vielen Ausnahmeregelungen, wie in Kapitel 3.1.2.2 näher erläutert, beachtet werden, die nicht immer das Ursprungslandprinzip vorsehen und somit auch administrative Pflichten für das Unternehmen darstellen können.

Durch die neuen Bestimmungen zum Leistungsort wird das Empfängerortprinzip und somit auch das Reverse-Charge-System erweitert. Somit wird vermehrt der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner. Die von den Generalklauseln abweichenden speziellen Leistungsortregelungen für bestimmte Dienstleistungen sollen eine Umsatzbesteuerung von Umsätzen an Letztverbraucher im Land des Verbrauches herbeiführen.¹³⁷ Das bedeutet, dass mit den neuen Leistungs-ortregelungen automatisch eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft einhergeht, die eine Besteuerung der Umsätze im Land des Letztverbrauchers herbeiführt. Aus diesem Grund sind die Leistungsortregelungen und die Erweiterung des Reverse-Charges-Systems miteinander verknüpft.

¹³⁶ Vgl. *Kindl / Reinbacher* (2009), S. 144

¹³⁷ Vgl. *Baumann-Söllner / Melhardt* (2010), S. 234

3.1.3. Meldezeitraum für grenzüberschreitend erbrachte sonstige Leistungen

Werden von einem Unternehmer meldepflichtige sonstige Leistungen erbracht, muss eine Zusammenfassende Meldung für jenen Zeitraum erstellt werden, in dem die meldepflichtige sonstige Leistung ausgeführt wurde. Dies erfolgt unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung oder der Vereinnahmung des Entgelts.¹³⁸

Der Frage, wann eine sonstige Leistung als ausgeführt gilt, kommt somit wegen der Entstehung der Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung Bedeutung zu. Sonstige Leistungen gelten prinzipiell mit ihrer Vollendung als ausgeführt.¹³⁹

Sonstige Leistungen, die über einen längeren Zeitraum erbracht werden, sind vor allem Leistungen aus einem Bestandvertrag. Hier stellt sich im Besonderen die Frage nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung, um den Meldezeitraum für die Zusammenfassende Meldung zu ermitteln. Bei solchen Leistungen kann davon ausgegangen werden, dass sie anteilig in allen Meldezeiträumen erbracht werden, in denen die langfristige sonstige Leistung erbracht wird.¹⁴⁰

Der Zeitpunkt des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist abhängig vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld beim Leistungserbringer. Aus diesem Grund muss der Leistungsempfänger in Erfahrung bringen, ob das leistende Unternehmen nach dem Soll- oder nach dem Ist-System besteuert. Handelt es sich um einen Ist-Versteuerer, ist zusätzlich der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts maßgebend. Um diese Situation zu vereinfachen, bestimmt § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG, dass auch im Fall von Ist-Versteuerer für sonstige Leistungen mit Übergang der Steuerschuld, die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Leistungserbringung entsteht, auch wenn dafür das Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde. Aus diesem Grund muss auch die sonstige Leistung mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in jener ZM für jenen

¹³⁸ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4154

¹³⁹ Vgl. *Berger / Wakounig* (2007), S. 233

¹⁴⁰ Vgl. *Melhardt* (2011), Rz. 2610

Zeitpunkt erfasst werden, in dem die sonstige Leistung ausgeführt wurde.¹⁴¹ Hinsichtlich des Meldezeitraumes für meldepflichtige sonstige Leistungen besteht somit kein Unterschied zwischen dem Ist- und Soll-System.

3.2. Verkürzter Meldezeitraum

Die Ursachen für den Mehrwertsteuerbetrug liegen laut Rat der Europäischen Union vor allem in den Schwächen im Informationsaustauschsystem der Mitgliedstaaten. Ein wesentlicher Aspekt war dabei der große zeitliche Abstand zwischen dem Zeitpunkt eines Umsatzes und dem entsprechenden Informationsaustausch der Finanzverwaltungen, um diese Informationen effizient gegen den Mehrwertsteuerbetrug nutzen zu können. Aus diesem Grund wurde der Meldezeitraum der Zusammenfassenden Meldung von generell einem Quartal auf ein Monat verkürzt, um zeitnahe Informationen zu gewährleisten. Weiters wurde, um diese Informationen auch rechtzeitig zur Verfügung gestellt zu bekommen, die Frist zur Einreichung der Zusammenfassenden Meldung verkürzt. Abhängig vom Vorjahresumsatz, von dem auch der Abgabemodus der Umsatzsteuervoranmeldung abhängt, ist es dem Steuerpflichtigen aber gestattet, ausnahmsweise eine Zusammenfassende Meldung für das Kalenderquartal zu erstellen.¹⁴²

Der Meldezeitraum für die Zusammenfassende Meldung hängt vom jeweilig maßgebenden Meldezeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung ab. Demnach muss eine Zusammenfassende Meldung für ein Kalendermonat oder ein Kalendervierteljahr erstellt werden.¹⁴³

Prinzipiell müssen umsatzsteuerpflichtige Unternehmer abhängig von ihrem Vorjahresumsatz eine monatliche oder eine quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt einreichen. Diese Meldung enthält die notwendigen Daten über die im betreffenden Zeitraum angefallenen Umsätze und die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer

¹⁴¹ Vgl. Pernegger (2008), S. 300 – 301

¹⁴² Vgl. Weimann (2010), S. 348

¹⁴³ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4186

sowie die angefallenen Vorsteuern. Diese Informationen dienen der besseren Überwachung des Umsatzsteueraufkommens. Zur monatlichen Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung sind jene umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer verpflichtet, deren Vorjahresumsatz über € 100.000,00 beträgt. Eine quartalsweise Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung ist möglich, wenn der Vorjahresumsatz unter dieser maßgebenden Grenze liegt. Von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung sind jene Unternehmer befreit, deren Vorjahresumsatz unter € 30.000,00 liegt. Der Modus zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung hängt von der jeweiligen Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung ab.¹⁴⁴

3.3. Neue Frist für die Einreichung

Seit 1.1.2010 gilt für die Zusammenfassende Meldung eine andere Abgabefrist als für die Umsatzsteuervoranmeldung. Die ZM muss bis zum Ablauf des jeweiligen Folgemonats vom Meldezeitraum elektronisch eingereicht werden. So ist bspw. die Zusammenfassende Meldung für den März bis zum Ende des Monats Aprils dem Finanzamt zu übermitteln.¹⁴⁵

Hinsichtlich der Frist zur Einreichung gab es für die Meldezeiträume Jänner bis Juni 2010 eine Übergangsregel. Wurde die Zusammenfassende Meldung für diese Meldezeiträume bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monats übermittelt, wurde von der Verhängung eines Verspätungszuschlages Abstand genommen. Diese Übergangsregelung war bestimmt, um den Unternehmen die notwendige Zeit zur administrativen Umstellung zur Verfügung zu stellen.¹⁴⁶

Die Verkürzung der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung ist eine weitere Maßnahme der Europäischen Union zur Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfung. Die dadurch eintretende Verfügbarkeit von

¹⁴⁴ Vgl. Bruckner / Widinski (2011), S. 431 – 432

¹⁴⁵ Vgl. Bruckner / Widinski (2011), S. 465

¹⁴⁶ Vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 4153

zeitnahen Informationen über innergemeinschaftliche Umsätze kann von den Finanzverwaltungen zur effizienten Betrugsbekämpfung verwendet werden.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Vgl. *Weimann* (2010), S. 365

4. Betriebswirtschaftliche Implikationen der rechtlichen Neuerungen in Bezug auf die Zusammenfassende Meldung

4.1. Organisatorischer Handlungsbedarf

4.1.1. Allgemeines

Rechtliche Neuerungen ziehen viele Konsequenzen mit sich. Oft werden aber die notwendigen Anpassungen im betrieblichen Ablauf unterlassen, um diese rechtlichen Neuerungen auch wirklich umsetzen zu können. Im Unternehmen entsteht die Notwendigkeit von organisatorischen Maßnahmen, um den geänderten oder zusätzlichen rechtlichen Pflichten nachkommen zu können. Um umsatzsteuerrechtlichen Neuerungen Rechnung zu tragen, zählen zu diesem organisatorischen Handlungsbedarf bspw. Registrierpflichten, Aufzeichnungs- und Nachweisverpflichtungen, Programmänderungen und vieles mehr. Das Unternehmen hat sich nun mit der innerbetrieblichen „Umsatzsteuer-Organisation“ auseinanderzusetzen.¹⁴⁸

Die folgende Grafik auf der nächsten Seite veranschaulicht den organisatorischen Handlungsbedarf, der sich durch die rechtlichen Änderungen durch des Mehrwertsteuerpaket und somit durch die erweiterte Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung ergeben hat.

¹⁴⁸ Vgl. Gaedke (2004), S. 57

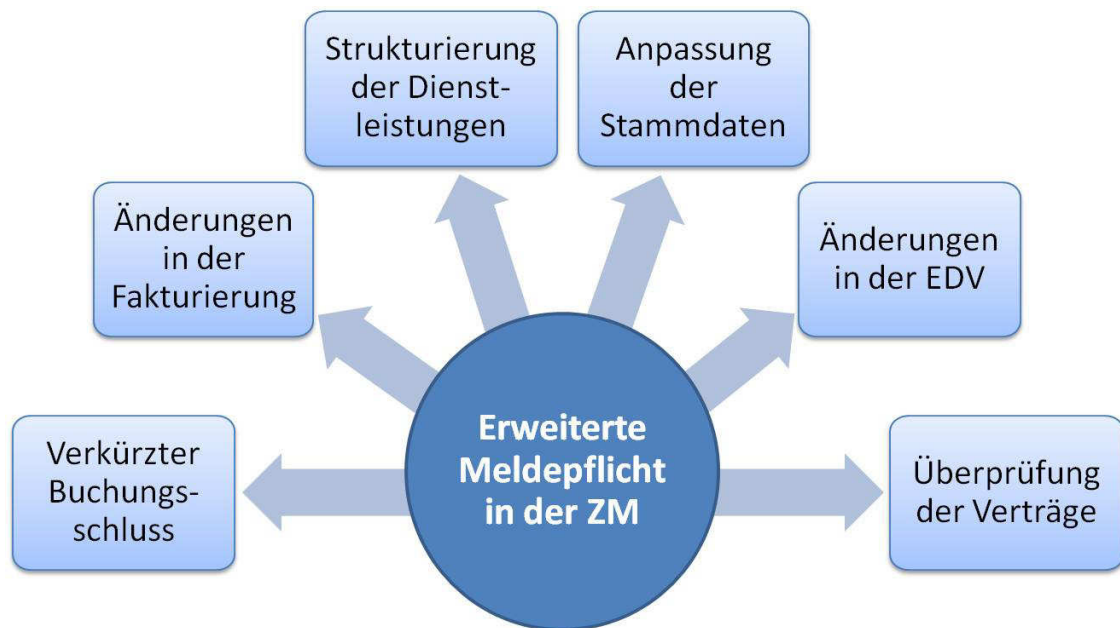


Abbildung 2: Organisatorischer Handlungsbedarf durch die erweiterte Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung¹⁴⁹

In den folgenden Kapiteln wird nun auf die einzelnen Punkte näher eingegangen.

4.1.2. Verkürzter Buchungsschluss für meldepflichtige Umsätze

Die Beachtung von Fristen und Umsatzgrenzen spielt im Umsatzsteuergesetz eine wesentliche Rolle. Dazu zählen bspw. die Einhaltung von Zahlungsfristen für die monatlichen bzw. quartalsweisen Umsatzsteuerzahlungen oder die Beachtung der Umsatzgröße des Vorjahres, da diese maßgeblich für die Meldeverpflichtungen der Umsatzsteuervoranmeldung ist. Organisatorisch hat sich ein Unternehmen vor allem mit Steuererklärungs- und Zahlungsfristen zu beschäftigen. Darunter fallen die unterjährige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zusammenfassenden Meldungen sowie die jährliche Abgabe der Umsatzsteuererklärung.¹⁵⁰

Durch die unterschiedlichen Abgabefristen der Umsatzsteuervoranmeldung und der Zusammenfassenden Meldung ergeben sich im Unternehmen organisatorische Schwierigkeiten, die es zu bewältigen gilt. Da die

¹⁴⁹ Selbst erstellt

¹⁵⁰ Vgl. Gaedke (2004), S. 59

meldepflichtigen Umsätze bis zum Ende des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonats in der ZM gemeldet werden müssen, müssen die Umsätze, die solche meldepflichtigen Leistungen betreffen, buchhalterisch früher erfasst werden.

Wird die Buchhaltung von einer unternehmensexternen Person, die bspw. den Beruf des selbstständigen Buchhalters ausführt, durchgeführt, bietet es sich an, vor Auftragsannahme bzw. bei bestehenden Aufträgen eine Art Umsatzsteuer-Checkliste durchzuarbeiten. Dabei wird, um der Meldepflicht in der ZM Rechnung tragen zu können, der Vorjahresumsatz ermittelt und auch beurteilt, ob meldepflichtige Umsätze durchgeführt werden. Je nachdem wie diese Beurteilung ausfällt ist es notwendig, die Buchhaltung monatlich bzw. quartalsweise rechtzeitig vor Ablauf des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonats an die zuständige Person zu übermitteln, damit eine fristgerechte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung gewährleistet ist.¹⁵¹ Die unternehmensexterne Person sollte organisatorisch eine Einteilung der betreuten Klienten vornehmen. Es ist zwischen jenen, die von der Meldepflicht der Zusammenfassenden Meldung betroffen sind und solchen, die keine Zusammenfassende Meldung zu erstellen haben, zu unterscheiden. Es muss dafür gesorgt werden, dass die monatliche oder quartalsweise Bearbeitung der Buchhaltung der ersteren Klienten früher erfolgt, damit die Einreichfrist für die Zusammenfassende Meldung gewahrt werden kann.

Praktisch gesehen ergibt sich insgesamt, sowohl wenn die Buchhaltung vom Unternehmen selbst als auch von einer externen Person durchgeführt wird, durch die unterschiedlichen Abgabefristen der Umsatzsteuervoranmeldung und der Zusammenfassenden Meldung, eine Fristverkürzung. Dies hat den Grund darin, dass es praktisch kaum möglich ist, die Umsatzsteuervoranmeldung und die Zusammenfassende Meldung getrennt zu bearbeiten, da sie beide auf den Buchhaltungsdaten basieren und folglich erst nach endgültiger Bearbeitung der monatlichen Buchhaltung erstellt werden können. Andererseits würde es zu einer ineffizienten doppelten Betrachtung des Buchhaltungsstoffes kommen.¹⁵²

¹⁵¹ Vgl. Gaedke (2004), S. 59

¹⁵² Vgl. Weimann (2010), S. 365 – 366

4.1.3. Änderungen in der Fakturierung

Die Änderungen in den Leistungsortregelungen bringen auch die Notwendigkeit von Anpassungen in der Fakturavorlage mit sich. Liegt der Leistungsort nach den neuen Bestimmungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat kann der Leistungserbringer davon ausgehen, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Dies muss auch in der Rechnung über diesen konkreten Umsatz vermerkt werden. Die Fakturavorlage muss dahingehend geändert werden, dass im Falle des Übergangs der Steuerschuld die UID-Nummer des Leistungsempfängers sowie ein Hinweis auf das Vorliegen von Reverse-Charge auf der Rechnung aufgedruckt wird. Weiters muss sichergestellt werden, dass kein Umsatzsteuerausweis erfolgt, da ansonsten die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung fällig wird. Liegt der Leistungsort im Drittland, darf die Rechnung ebenfalls keine Umsatzsteuer ausweisen. Es sind weiters umsatzsteuerrechtliche Vorschriften über die Rechnungsausstellung dieses Drittstaates zu beachten.¹⁵³

4.1.4. Strukturierung der erbrachten Dienstleistungen

Um die von den Änderungen betroffenen Geschäftsfälle zu erkennen, ist es notwendig, zunächst das Geschäftsumfeld des Unternehmens zu analysieren und zu strukturieren. Auf Basis dieser Einteilung kann dann beurteilt werden, wie sich die Änderungen auf die betroffenen Umsätze auswirken.¹⁵⁴

Um festzustellen, welche Umsätze von der erweiterten Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung betroffen sind, empfiehlt sich eine Strukturierung der erbrachten Dienstleistungen nach den folgenden Kriterien: die einzelnen Dienstleistungen sollten nach Art der Leistung sowie nach Leistungsempfänger (Unternehmer, Nichtunternehmer) untergliedert werden. Mit dieser Einteilung kann der Leistungsort der konkreten sonstigen Leistungen nach den neuen Bestimmungen festgelegt werden. In einem nächsten Schritt muss festgestellt werden, ob die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gegeben sind, oder ob eine umsatzsteuerrechtliche

¹⁵³ Vgl. *K&E Wirtschaftstreuhand GmbH* (2009), S. 2

¹⁵⁴ Vgl. *Weimann* (2010), S. 252

Registrierung in dem Land, in dem der Umsatz steuerbar ist, notwendig sein wird. Nach der Beurteilung dieser Kriterien ist es möglich, festzustellen, ob die erbrachten Dienstleistungen von der Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung betroffen sind.¹⁵⁵

4.1.5. Anpassungen der Kundenstammdaten

Die in der Zusammenfassenden Meldung übermittelten Daten müssen auf ihre Aktualität und ihre Gültigkeit hin überprüft werden. Das zählt vor allem für die Kundenstammdaten, insbesondere für die vom Leistungsempfänger verwendete UID-Nummer.¹⁵⁶

Sobald der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer verwendet, kann der Leistungserbringer davon ausgehen, dass es sich beim Auftraggeber um einen Unternehmer handelt und dass dieser die Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. Dem leistenden Unternehmen trifft aber die Pflicht, eine ihm vorgelegte UID-Nummer auf ihre Richtigkeit und Gültigkeit zu überprüfen. Dafür ist eine qualifizierte Bestätigungsanfrage notwendig. Bei dieser qualifizierten Abfrage werden, neben der Gültigkeit der UID-Nummer, auch noch die Daten des dazugehörigen Unternehmens angezeigt. Das Ergebnis kann dann mit den Kundenstammdaten abgeglichen werden. Eine einfache Abfrage, bei der lediglich die Gültigkeit bestätigt wird, reicht nicht aus. Solch eine qualifizierte Anfrage kann bspw. über FinanzOnline erfolgen. Dabei kann eine UID-Nummer auf ihre Gültigkeit überprüft und das Prüfergebnis ausgedruckt werden. Der Ausdruck dient dem leistenden Unternehmen als Nachweis dafür, dass er zu einem bestimmten Zeitpunkt die Gültigkeit der UID-Nummer überprüft hat.¹⁵⁷ Dieser Nachweis hat materielle Wirkung, da er den Status des Leistungsempfängers als Unternehmer und somit die Anwendung der zwischenunternehmerischen Leistungsordnungen bestätigt.

¹⁵⁵ Vgl. *K&E Wirtschaftstreuhand GmbH* (2009), S. 3

¹⁵⁶ Vgl. *K&E Wirtschaftstreuhand GmbH* (2009), S. 3

¹⁵⁷ Vgl. *Weimann* (2010), S. 283

Ist im Unternehmen nun eine solche Kontrolle der UID-Nummern notwendig, empfiehlt es sich, das Verfahren zur Überprüfung der Gültigkeit im Betrieb zu organisieren. Diese Regelungen sollten klarstellen wer, wann, wie oft die Kontrolle der UID-Nummer durchzuführen hat und wie die Ablage des Ausdrucknachweises erfolgt.¹⁵⁸

4.1.6. Notwendige Änderungen der Softwareanforderungen

Damit Unternehmer die Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten einhalten können, müssen auch die Softwaresysteme auf den neuesten Stand der Rechtslage gebracht und dementsprechend umgestellt werden.¹⁵⁹

Eine Zusammenfassende Meldung sollte vom verwendeten Softwaresystem automationsunterstützt erstellt werden können. Dies erleichtert einerseits die Erstellung einer ZM, bietet aber auch gleichzeitig weniger Fehlerquellen als eine manuelle Erstellung der ZM. Damit das Softwareprogramm eine Zusammenfassende Meldung automatisiert erstellen kann, muss aber auch das System selbst angepasst werden. Im Buchhaltungsprogramm müssen einerseits neue Mehrwertsteuercodes definiert werden, welche angeben, dass bei diesen Umsätzen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht und diese Umsätze in der Zusammenfassenden Meldung zu melden sind. Weiters müssen auch noch Konten im Kontenplan hinzugefügt werden, die diese Mehrwertsteuercodes verwenden und die diese Umsätze als meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung deklarieren.¹⁶⁰

Weiters ist es hilfreich, wenn das verwendete Programm eine Kontrollrechnung anbietet, bei der die Summe der Salden der Konten auf denen die meldepflichtigen innergemeinschaftlichen Dienstleistungen gebucht werden mit der Summe der Bemessungsgrundlagen, die in der Zusammenfassenden Meldung erfasst sind, für den jeweiligen Meldezeitraum verglichen wird. Neben einer Anpassung des vorhandenen Buchhaltungsprogramms kann es aber auch

¹⁵⁸ Vgl. Gaedke (2004), S. 61

¹⁵⁹ Vgl. Weimann (2010), S. 252

¹⁶⁰ Vgl. K&E Wirtschaftstreuhand GmbH (2009), S. 3

notwendig sein, ein neues Programm anzuschaffen, da das verwendete Programm diese Anpassungen bspw. nicht vorsieht bzw. nicht anbietet. Dies stellt natürlich höhere Umstellungskosten für den Unternehmer dar.

4.1.7. Überprüfung der vorhandenen Kunden- und Lieferantenverträge

Durch die neuen Leistungsortregelungen ergibt sich für manche Dienstleistungen eine neue umsatzsteuerrechtliche Behandlung. Dies kann aufgrund der Untersuchung und der Strukturierung der sonstigen Leistungen festgestellt werden. Liegt nun eine andere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung vor, kann es notwendig sein, vorhandene Kunden- und Lieferantenverträge anzupassen. Aus diesem Grund ist es erforderlich, dass die aktuellen Verträge – sowohl kunden- als auch lieferantenseitig – überprüft werden, um feststellen zu können, ob allfällige Vertragsanpassungen durch die neue umsatzsteuerrechtliche Beurteilung notwendig werden.¹⁶¹ Bspw. können die laufenden Verträge derart angepasst werden, dass die Beteiligung an einem Dreiecksgeschäfts vermieden wird, oder dass ein solches Geschäft als normales Reihengeschäft behandelt wird.

4.2. Anreize zur Sachverhaltsgestaltung

Neben dem oben dargestellten organisatorischen Handlungsbedarf, muss überlegt werden, ob auch Anreize zu Sachverhaltsgestaltungen bestehen. Rechtliche Änderungen bringen auch immer die Notwendigkeit von betriebswirtschaftlichen Überlegungen mit sich. Die Auswirkungen der rechtlichen Neuerungen müssen erkannt werden, um Schlüsse für die betriebliche Praxis ziehen zu können. Dabei gilt es auch Dauersachverhalte neu zu überdenken. Die Analyse darf sich nicht nur auf sich neu ergebende Geschäftsfelder fokussieren. Im Fall der Zusammenfassenden Meldung müssen insbesondere, die Fallkonstellationen und die Zeiträume der Leistungserbringung abgegrenzt und hinterfragt werden.¹⁶²

¹⁶¹ Vgl. *K&E Wirtschaftstreuhand GmbH* (2009), S. 3

¹⁶² Vgl. *Weimann* (2010), S. 252

Es muss überlegt werden, inwieweit Sachverhalte gestaltet werden können und welche neuen Möglichkeiten sich ergeben. Dabei besteht aber immer die Notwendigkeit, dass das Rechtsregime eingehalten wird.

Die Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung kommt nur zum tragen, sofern Leistungen an andere Unternehmen grenzüberschreitend innerhalb des EU-Raumes erbracht werden. Diese Formalpflicht zieht aber auch einen großen Verwaltungsaufwand mit sich. Es müssen Mitarbeiter geschult, Softwarelösungen angepasst, oder sogar eventuell neue fachlich qualifizierte Arbeitnehmer eingestellt werden oder neue Finanzbuchhaltungsprogramme angeschafft werden. Näheres zum organisatorischen Handlungsbedarf wird im Kapitel 4.1 erläutert. Diese zusätzlichen Verwaltungslasten und Umstellungskosten könnten für den Unternehmer einen Anreiz darstellen, zukünftig auf innergemeinschaftliche Umsätze im zwischenunternehmerischen Bereich zu verzichten, falls die Verwaltungskosten den Nutzen aus den Umsatzgeschäften übersteigen. Da aber aufgrund der immer steigenden Internationalisierung und Globalisierung grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen heutzutage meist selbstverständlich für den Fortbestand des Unternehmens sind, wird der Unternehmer die einhergehenden Umstellungen in Kauf nehmen müssen, um weiterhin innergemeinschaftliche Dienstleistungen und Lieferungen ausführen zu können.

Werden im Unternehmen weiterhin innergemeinschaftliche Leistungen an Unternehmer ausgeführt, muss Folgendes im Geschäftsprozess beachtet werden:

Durch die Notwendigkeit, dass meldepflichtige sonstige Leistungen für jenen Zeitraum in die Zusammenfassende Meldung aufgenommen werden müssen, in dem die konkrete sonstige Leistung ausgeführt wird, müssen Sachverhalte teilweise neu gestaltet werden. Insbesondere bezieht sich dies auf den innerbetrieblichen Prozess der Rechnungsausstellung. Die Unternehmensleitung muss dafür Sorge tragen, dass entweder die Fakturierung dahingehend geändert wird, dass möglichst zeitnah die Rechnungsausstellung über die erbrachte Dienstleistung erfolgt und somit diese Rechnung als Grundlage für die Eingabe im Buchhaltungsprogramm dient. Oder sie muss sicherstellen, dass eine andere

Buchungsunterlage die zeitnahe Erfassung der ausgeführten meldepflichtigen Dienstleistungen sicherstellt. Diese Rolle könnten bspw. Arbeitsscheine oder Speditionsscheine erfüllen. Zusammenfassend muss die Unternehmensleitung dafür sorgen, dass eine Buchungsunterlage, sei es in Form einer Rechnung oder eines anderen Belegs, über die ausgeführten meldepflichtigen Dienstleistungen im Meldezeitraum rechtzeitig vorliegt, damit das Buchhaltungsprogramm gemäß den rechtlichen Vorschriften die Zusammenfassende Meldung erstellen kann. Vereinbarungen über die Zahlungskonditionen sind damit nicht gemeint, da der Zahlungseingang unmaßgeblich für die Erfassung der meldepflichtigen sonstigen Leistung in der Zusammenfassenden Meldung ist. Weiters muss sichergestellt werden, dass bei Verwendung einer anderen Buchungsunterlage als der Rechnung, keine doppelte Erfassung in den Buchhaltungsdaten erfolgt, sobald die Faktura für das Umsatzgeschäft gelegt wird.

Die Frage, die sich ebenfalls stellt, ist, ob die Unternehmensleitung ein Interesse daran habe könnte, Sachverhalte so zu ändern, dass sie in einen anderen Meldezeitraum fallen. Insgesamt muss festgehalten werden, dass mit der Zusammenfassenden Meldung keine Abgabenverpflichtungen entstehen. Es handelt sich dabei lediglich um eine Formalpflicht, die die Besteuerung der jeweiligen Umsätze im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers sicherstellen soll. Zahlungen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung ergeben sich nur bei einer Nichtabgabe bzw. einer verspäteten Abgabe aufgrund einer Zwangsstrafe bzw. eines Verspätungszuschlages. Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass nur aufgrund der erweiterten Verpflichtung der Aufnahme in die Zusammenfassende Meldung, Sachverhalte umfassend neu gestaltet werden müssen bzw. Anreize dazu entstehen. Im Falle einer verspäteten Abgabe der Zusammenfassenden Meldung kann nur versucht werden, die Leistungserbringung in solche Zeiträume zu verschieben, in denen eine rechtzeitige Abgabe der Zusammenfassenden Meldung gewährleistet werden kann. Denn die Höhe des durch die verspätete Abgabe entstehenden Verspätungszuschlages ist abhängig von der in der Zusammenfassenden Meldung enthaltenen Bemessungsgrundlage des jeweiligen Zeitraumes. Weiters kann auch überlegt werden, dass sonstige Leistungen in jenen Meldezeitraum verschoben werden, in dem durch die verspätete Abgabe der

Zusammenfassenden Meldung der Höchstbetrag des Verspätungszuschlages iHv € 2.200,00 bereits erreicht ist. Diese zeitliche Verschiebung der Erbringung von meldepflichtigen sonstigen Leistungen ist aber nur äußerst kurzfristig möglich und kann nicht generell entschieden werden, da es nur notwendig ist, wenn keine fristgerechte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung möglich ist. Die zeitgerechte Meldung kann bspw. Erkrankung der zuständigen Person oder einen Systemausfall gefährdet sein. Ebenfalls kann bei einer zeitlichen Verschiebung der Umsätze überlegt werden, ob Umsatzgeschäfte so gestaltet werden, dass es insgesamt zu einer Verschiebung ins Folgejahr kommt, sodass die maßgebende Grenze in Höhe von € 100.000,00 nicht erreicht wird und somit im Folgejahr eine quartalsweise Abgabe der Zusammenfassenden Meldung möglich ist. Im Fall von Ist-Versteuerern würde dies bedeuten, dass der Zahlungstermin ins nächste Jahr verschoben wird. Bei Soll-Versteuerern müsste das Umsatzgeschäft derart ausgestaltet werden, dass dessen wirtschaftliche Zugehörigkeit ins nächste Jahr fällt.

Zusammenfassend kann nun festgestellt werden, dass durch die geplanten Maßnahmen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung eine Steigerung der Verwaltungslasten für Unternehmen entsteht. Diese zusätzlichen Kosten, die mit der innerbetrieblichen Umstellung verbunden sind, können einen Anreiz für Unternehmer darstellen, Sachverhalte künftig so zu gestalten, dass sie nicht von der Meldepflicht betroffen sind. Dies würde bedeuten, dass einerseits keine innergemeinschaftlichen Leistungen an Unternehmer mehr durchgeführt werden oder, dass durch andere Sachverhaltsgestaltungen der Leistungsort ins Inland verlagert wird. Dies wäre bspw. durch die Erbringung einer Dienstleistung an eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Leistungsempfängers möglich. Somit kommt es zu einer Ausdehnung der Leistungen, die nicht von der Meldepflicht betroffen sind. Es muss allerdings erwähnt werden, dass aufgrund der steigenden Notwendigkeit von grenzüberschreitenden Dienstleistungen, Unternehmer wahrscheinlich nicht auf diesen wichtigen Wirtschaftsmotor verzichten werden. Werden also weiterhin Leistungen ausgeführt, die von der Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung erfasst sind, muss die Unternehmensleitung einerseits den Prozess der Rechnungsausstellung neu überdenken und eine ordentliche Buchungsunterlage zur Verfügung stellen, um

eine zeitnahe Erfassung der meldepflichtigen Umsätze zu gewährleisten. Andererseits müssen Überlegungen angestellt werden, ob es sinnvoll ist, meldepflichtige Leistungen in andere Meldezeiträume zu verschieben. Weiters muss die Unternehmensleitung auch Umstellungskosten in Kauf nehmen um bspw. Mitarbeiterschulungen für die neuen rechtlichen Rahmenbedingungen durchzuführen und Programmänderungen oder -neuanschaffungen zu tätigen.

5. Fazit

Das Mehrwertsteuerpaket hat mit 1.1.2010 grundlegende Änderungen im Umsatzsteuergesetz mit sich gebracht. Die Regelungen betreffend dem Ort der Dienstleistung wurden weitgehend geändert und das Reverse-Charge-System wurde ausgedehnt. Außerdem wurde die Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung auf grenzüberschreitende sonstige Leistungen, welche nach der Generalklausel in einem anderen Mitgliedstaat zu versteuern sind, erweitert und es gelten neue Meldezeiträume und neue Fristenfordernisse. Diese Anpassungen waren notwendig, um europarechtliche Vorgaben umzusetzen.

Für den Ort der Dienstleistung war bis zum 31.12.2009 meist das Ursprungslandprinzip vorherrschend. Mit dem Mehrwertsteuerpaket wurde weitgehend das Bestimmungslandprinzip, wonach eine Versteuerung der Leistung in jenem Land erfolgt, in dem auch der Verbrauch der Leistung stattfindet, eingeführt. Die Bestimmung des Leistungsortes richtet sich nun primär nach der Stellung des Leistungsempfängers. Handelt es sich beim Empfänger der Leistung um einen Unternehmer, kommt grundsätzlich das Empfängerortprinzip, wonach die Leistung im Mitgliedstaat des Sitzes des Leistungsempfängers zu versteuern ist, zu tragen. Bei Dienstleistungen an Nichtunternehmer findet hingegen in der Regel das Unternehmerortprinzip Anwendung, wonach die sonstige Leistung an jenem Ort zu versteuern ist, von wo aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die Beibehaltung des Ursprungslandprinzips im B2C-Bereich war notwendig, um weitere administrative Pflichten, die durch eine Registrierungspflicht im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers, entstanden wären, zu vermeiden. Ebenso wurde aus diesem Grund im B2B-Bereich das Reverse-Charge-System erweitert, wonach die Steuerschuld vielfach auf den Leistungsempfänger übergeht. Somit ist der Leistungsempfänger für die Selbstberechnung und die Abfuhr der Umsatzsteuer in seinem Mitgliedstaat verantwortlich. Für den Leistungserbringer entfällt die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Registrierung im anderen Mitgliedstaat. Neben den Generalklauseln im B2B- und B2C-Bereich bestehen auch einige Spezialregelungen zum Leistungsort, wie bspw. die Regelungen für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück.

Durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips ist auch eine erweiterte Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung notwendig. Denn durch die einhergehende Ausdehnung des Reverse-Charge-Systems muss den Abgabenbehörden eine Möglichkeit gegeben werden, zu kontrollieren, ob die Leistungsempfänger im anderen Mitgliedstaat ihren Abgabenverpflichtungen nachgekommen sind und die Umsatzsteuer auch an das Finanzamt abgeführt haben. Die Zusammenfassende Meldung stellt somit einen wesentlichen Kontrollmechanismus dar, um Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen. Damit die in der Zusammenfassenden Meldung enthaltenen Daten auch zeitnah und effizient zur Betrugsbekämpfung verwendet werden können, wurde der Meldezeitraum generell auf ein Monat verkürzt und die Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung auf den Ablauf des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonats festgelegt.

Das Mehrwertsteuerpaket hat nun einerseits umfangreiche umsatzsteuerrechtliche Neuerungen mit sich gebracht, andererseits ergeben sich daraus aber auch erhebliche Umstellungen im Betrieb des leistenden Unternehmen selbst sowie in den Beratungsgesellschaften. Unternehmen müssen ihre betrieblichen Abläufe ändern, um den neuen rechtlichen Rahmenbedingungen Rechnung tragen zu können. Sachverhalte müssen neu überdacht werden, die verantwortlichen Mitarbeiter frühzeitig geschult und die innerbetrieblichen Prozesse müssen angepasst werden, damit die rechtlichen Vorgaben eingehalten werden können. Weiters müssen Stammdaten und vorhandene Verträge, falls notwendig, aktualisiert werden und das verwendete Finanzbuchhaltungsprogramm muss angepasst bzw. ein neues angeschafft werden, damit die Buchhaltung den rechtlichen Anforderungen gerecht werden kann.

Somit sind die Auswirkungen des Mehrwertsteuerpakets auf die Unternehmen äußerst umfangreich. Die Unternehmer trifft ein hoher Verwaltungsaufwand und damit einhergehend auch hohe Umstellungskosten, damit das Rechtsregime eingehalten werden kann. Dieser Mehraufwand darf auf keinen Fall unterschätzt werden.

Literaturverzeichnis

Monographien

Aigner, Franziska / Partl, Elisabeth (2011): Umsatzsteuer für die Praxis in Frage und Antwort, Neu für 2011 mit allen aktuellen Änderungen, 2. Auflage, Wien 2011

Baumann-Söllner, Susanne / Melhardt, Stefan (2010): Umsatzsteuer 2011, Wien 2010

Berger, Wolfgang / Wakounig, Marian (2007): Umsatzsteuer kompakt, Ein didaktisch aufbereiteter Praxisleitfaden mit zahlreichen Fallbeispielen und Lösungen, Wien 2007

Bruckner, Karl / Widinski, Margit (2011): Steuer-Berater 2011, Wien 2011

Hackl, Gabriele / Hackl, Günther / Mäder-Jaksch, Waltraud / Wobisch, Eberhard / Wobisch, Hanno (2010): Arbeitsbuch Oberlaa 2010, Wien 2010

Hackl, Gabriele / Hackl, Günther / Mäder-Jaksch, Waltraud / Wobisch, Eberhard / Wobisch, Hanno (2011): Arbeitsbuch Oberlaa 2011, Wien 2011

Heinrich, Johannes / Ehrke-Rabel, Tina (2010): Basiswissen Steuerrecht 2010/2011, 5. Auflage, Wien 2010

Melhardt, Stefan (2011): Umsatzsteuer-Handbuch 2011, Wien 2011

Pernegger, Robert (2008): Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis mit Fallbeispielen, Wien 2008

Pichler, Peter (2005): Umsatzsteuerliche Formalpflichten bei Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen, Wien 2005

Reinbacher, Petra / Weinzierl, Christine / Wiesinger, Rupert (2009): Das neue Mehrwertsteuerpaket, Wien 2009

Weimann, Rüdiger (2010): Umsatzsteuer in der Praxis, Die wichtigsten Fragen und Fälle, 8. Auflage, Freiburg 2010

Zeitschriftenaufsätze

Braun, Andreas (2010): Zusammenfassende Meldung ab 1.7.2010: Praxisleitfaden, in: BC 2010, Heft 6, S. 266 – 273

Caganeck, Emil / Kolacny, Peter (2000): Die neuen Umsatzsteuerrichtlinien 2000, in: Steuer- und WirtschaftsKartei, 34. Heft (2000), S. 805 – 809

K&E Wirtschaftstreuhand GmbH (2009): Neuregelungen zur Mehrwertsteuer ab 1. Jänner 2010, in: Klienteninfo, Ausgabe vom 12.12.2009, online abrufbar unter: http://www.ketreuhand.at/deutsch/news/meldungen/bilder_dokumente/Klienteninfo_Dez2009_MWSt2010.pdf [02.06.2011]

Beiträge in Sammelwerken

Brandl, Rainer (2008): Karussellbetrug – Umsatzsteuerrechtliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in: Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, hrsg. von *Achatz Markus / Tumpel Michael*, Wien 2008, S. 139 – 168

Gaedke, Gerhard (2004): Die Organisation des Rechnungswesens und der Rechnungsausstellung, in: Umsatzsteuerplanung, hrsg. von *Achatz Markus / Tumpel Michael*, Wien 2004, S. 57 – 67

Kindl, Caroline / Reinbacher, Petra (2009): Ort von Dienstleistungen bei B2B-Umsätzen und B2C-Umsätzen, in: Leistungsort der Umsatzsteuer, hrsg. von *Achatz Markus / Tumpel Michael*, Wien 2009, S. 143 – 180

Beiträge in Kommentaren

Berger, Wolfgang / Wakounig, Marian Raimund (2010): Einführung in die österreichische Umsatzsteuer, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Aufl., hrsg. von Wolfgang Berger et al., Wien 2010

Bürgler, Christian / Pleininger, Alexandra / Six, Martin (2010): Kommentierung zu § 3a UStG, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Aufl., hrsg. von Wolfgang Berger et al., Wien 2010

Hacker-Ostermann, Maria (2010): Kommentierung zu Art. 27, in: UStG-ON, 2. Auflage, hrsg. von Wolfgang Berger et al., Wien 2010

Hacker-Ostermann, Maria / Hinterleitner, Johann / Radlwimmer, Ernst (2010): Kommentierung zu Art. 21, in: UStG-ON, 2. Auflage, hrsg. von Wolfgang Berger et al., Wien 2010

Rothenberger, Franz (2004): Kommentierung zu § 18a UStG, in: Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl., hrsg. von Alfred Hartmann und Wilhelm Metzenmacher, Berlin 2004

Stadie, Holger (2010): Kommentierung zu § 3a dUStG, in: Umsatzsteuergesetz, hrsg. von Günter Rau und Erich Dürrwächter, Köln 2010

Richtlinien und Verordnungen

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung

Richtlinie 2008/117/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen

Richtlinie 2010/88/EG des Rates vom 07. Dezember 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten

Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 07. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92

Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustausches im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelung zur Erstattung der Mehrwertsteuer

Zusammenfassung

Das Mehrwertsteuerpaket brachte mit Wirkung zum 1.1.2010 umfassende Änderungen im österreichischen Umsatzsteuerrecht mit sich. Die Umsatzsteuer ist weitgehend durch EU-rechtliche Vorgaben geregelt und stellt innerhalb der Europäischen Union die einzige harmonisierte Steuer dar. Das Mehrwertsteuerpaket setzte europarechtliche Richtlinien um, die umfangreiche Neuregelungen im Bereich der Leistungsortbestimmung, des Reverse-Charge-Systems und der Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung vorsahen.

Die neuen Leistungsortbestimmungen sehen vor allem eine Differenzierung danach vor, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt. Sie haben zum Ziel, dass die umsatzsteuerliche Besteuerung der Umsätze in jenem Land durchgeführt wird, in dem auch der Verbrauch der Dienstleistung oder der Lieferung erfolgt. Mit diesen Neuregelungen zum Leistungsort geht auch eine Erweiterung des Reverse-Charge-Systems einher. Dieser nun mehrfach angewendete Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist notwendig, um weitere Registrierungspflichten für leistende Unternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten zu vermeiden. Die Ausdehnung des Reverse-Charge-Systems bringt aber auch die Notwendigkeit einer Erweiterung eines Kontrollmechanismus mit sich, damit sichergestellt werden kann, dass Umsätze umsatzsteuerlich besteuert werden und der Steuerbetrug somit reduziert werden kann. Die Zusammenfassende Meldung stellt dabei einen solchen Kontrollmechanismus zur Betrugsbekämpfung dar. Unternehmer, die Dienstleistungen oder Lieferungen grenzüberschreitend an Unternehmer innerhalb der EU erbringen, müssen eine Zusammenfassende Meldung an das Finanzamt übermitteln. Diese Meldung enthält Daten über die getätigten Umsätze sowie über die Leistungsempfänger. Dieses System der Informationsübermittlung muss aber derart gestaltet werden, sodass es effizient zur Betrugsbekämpfung beitragen kann. Dabei steht vor allem eine zeitnahe Übermittlung der Daten im Vordergrund. Aus diesen Gründen wurde einerseits die Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung erweitert und andererseits die Frist zur Einreichung der Zusammenfassenden Meldung verkürzt sowie die Meldezeiträume neu geregelt.

Neben der Betrachtung der EU-rechtlichen Vorgaben sowie der rechtlichen Umsetzung dieser Neuerung in Österreich, müssen aber auch die damit einhergehenden betriebswirtschaftlichen Implikationen für die Unternehmer selbst beachtet werden. Durch die rechtlichen Neuerungen ergeben sich sowohl Anreize zu Sachverhaltsgestaltungen aber auch ein organisatorischer Handlungsbedarf und dadurch auch Umstellungskosten und ein erhöhter Verwaltungsaufwand für die Unternehmer. Die innerbetrieblichen Abläufe müssen derart angepasst werden, damit das Rechtsregime eingehalten werden kann und die Unternehmer den neuen rechtlichen Verpflichtungen nachkommen können. Organisatorischer Handlungsbedarf ergibt sich vor allem durch die erweiterte Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung. Mitarbeiter müssen geschult, Softwaresysteme angepasst, Kundenstammdaten aktualisiert werden und der betriebliche Ablauf muss derart geändert werden, dass einerseits alle meldepflichtigen Umsätze rechtzeitig erfasst werden und andererseits die verkürzte Frist zur Einreichung der Zusammenfassenden Meldung eingehalten werden kann. Dieser hohe Verwaltungsaufwand und die damit einhergehenden Umstellungskosten könnten einen Anreiz für die Unternehmer darstellen zukünftig auf die Erbringung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen an Unternehmer innerhalb der EU zu verzichten. Andererseits ist aufgrund der immer mehr steigenden Internationalisierung und Globalisierung der Verzicht auf die Durchführung von grenzüberschreitenden Umsätzen kaum möglich. Aus diesem Grund müssen Unternehmer, für die die Umstellungskosten den Nutzen dieser Umsätze übersteigen, Überlegungen anstellen, Sachverhalte derart zu gestalten, dass sie nicht von der Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung betroffen sind.

Die Unternehmer müssen sich also durch die rechtlichen Neuerungen im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung, die sich durch das Mehrwertsteuerpaket ergeben haben, betriebswirtschaftlichen Herausforderungen stellen, die nicht zu unterschätzen sind.



Lebenslauf

Katharina Koller, BSc

Persönliche Daten

Geburtsdatum: 25. September 1986
Geburtsort: Wien
Staatsbürgerschaft: Österreich
Anschrift: 1220 Wien, Ziegelhofstraße 102/1/25

Studium

Okt. 2009 – heute Universität Wien, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
1210 Wien, Brünner Straße 72
Magisterstudiengang Betriebswirtschaft
Kernfachkombinationen Externe Unternehmensrechnung und
Revision, Steuern und Treuhand

Okt. 2006 – Universität Wien, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Juni 2009 1210 Wien, Brünner Straße 72
Bachelorstudiengang Internationale Betriebswirtschaft
Mit Auszeichnung am 29. Juni 2009 bestanden

Bachelorarbeiten

1. Bachelorarbeit: Einflussfaktoren auf die Einstellung zum Schritt in die
Selbstständigkeit
2. Bachelorarbeit: Classification of the basis of consolidation and methods of
consolidation according to Austrian Company Code

Magisterarbeit

Titel: Umsatzsteuerrechtliche Neuerungen in Bezug auf die
Zusammenfassende Meldung – eine betriebswirtschaftliche
Analyse

Beruflicher Werdegang

10/2009 – jetzt	Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Berufsanwärterin Steuerberatung
04/2005 – 09/2009	Tschiggerl Parkett GmbH, Bürokraft
02/2009 & 04/2009	Partner-Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH, Praktikantin

Schulbildung

2001 – 2006	HLW Wien 21 1210 Wien, Wassermannngasse 12 Ausbildungszweig Catering und Salesmanagement Ausbildungsschwerpunkt Internationale Kommunikation in der Wirtschaft Reifeprüfung mit gutem Erfolg am 14. Juni 2006
1997 – 2001	Bundesrealgymnasium 1220 Wien, Polgarstraße 24

Sprachkenntnisse

Englisch, verhandlungssicher
Französisch, fließend
Spanisch, Grundkenntnisse

Besondere Fähigkeiten und Auszeichnungen

Rang 2 in der Prämierungskategorie „bestes Bachelorstudium Internationale Betriebswirtschaft“ BestOfTheBest
Leistungsstipendium nach dem Studienförderungsgesetz
Sehr gute Kenntnisse in MS Office
Diplôme de français des affaires, 1^{er} degré, Chambre de commerce et d'industrie de Paris
Business English Certificate Higher, University of Cambridge
Peer Mediatorin