

des Abnehmers befindet (vor allem bei Verfügungen über rollende Waren oft schwierig zu bestimmen).

Beispiele:

1. Ein österr Händler mit Sitz in Wien verkauft Waren an Abnehmer in der Schweiz:

- a) Der Abnehmer holt die Ware selbst ab: Lieferort Wien.
- b) Der Händler befördert selbst die Ware zum Abnehmer: Lieferort Wien.
- c) Der Händler versendet die Ware durch seinen Spediteur: Lieferort Wien.
- d) Der Händler übergibt die Ware seinem Frachtführer mit dem Auftrag, die Ware in sein Lagerhaus in Zürich zu befördern: es liegt keine Lieferung, sondern bloße Verbringung vor.
- e) Der Händler gibt dem Frachtführer den Auftrag, Ware aus seinem Lagerhaus in Zürich an einen Abnehmer in Bern zu befördern: Lieferort Zürich.
- f) Der Händler übergibt die Ware in Wien an einen Spediteur des Abnehmers: Lieferort Wien.
- g) Der Händler gibt seinem Spediteur den Auftrag, die Ware aus den USA zu holen und direkt an den Abnehmer in Zürich zu liefern: Lieferort USA.

2. Ein Unternehmer mit Sitz in Zürich verkauft Maschinenanlagen an Abnehmer in Wien:

- a) Der Abnehmer beauftragt einen Spediteur, die Ware abzuholen: Lieferort Zürich.
- b) Der Unternehmer versendet die Ware an den Abnehmer: Lieferort Zürich.
- c) Der Unternehmer errichtet die Anlage in Wien: Lieferort Wien.
- d) Der Unternehmer gibt seinem Spediteur den Auftrag, die Maschine beim Produzenten in den USA abzuholen und an den Abnehmer in Wien zu befördern: Lieferort USA.

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand der **Lieferung von einem Mitgliedstaat in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates** befördert oder versendet, gilt die Lieferung grundsätzlich dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (§ 3 Abs 8 UStG). 328

Davon abweichend sieht Art 3 Abs 3 ff UStG bis Ende 2020 vor (sog **Ver sandhandelsregelung**), dass eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo die Beförderung oder Versendung endet, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind: 329

- Der Abnehmer ist eine natürliche Person ohne Unternehmereigenschaft oder ein Schwellenerwerber, der die Erwerbsschwelle nicht überschreitet bzw auf die Anwendung der Erwerbsschwelle nicht verzichtet hat (dh es kommt im Ausland nicht zur Erwerbsbesteuerung);
- Der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen im jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, hat im vorangegangenen Kalenderjahr oder im laufenden Kalenderjahr den vom jeweiligen Mitgliedstaat festgesetzten Grenzwert, die sog **Lieferschwelle**, überschritten bzw der Lieferant hat auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet (Art 3 Abs 5 und 6 UStG).

Daraus folgt: Der Ort der Lieferung verlagert sich zwingend in das Bestimmungsland, wenn der **Lieferant** die Lieferschwelle des betreffenden Mitglied-

staates überschreitet und der **Abnehmer** eine natürliche Person ohne Unternehmereigenschaft bzw ein Schwellenerwerber ist, der unter der Erwerbsschwelle liegt und auf diese nicht verzichtet hat. Ist der Abnehmer ein Schwellenerwerber, der über der Erwerbsschwelle liegt oder auf ihre Anwendung verzichtet hat, dann verlagert sich der Ort der Lieferung nicht. Es bleibt bei der im Ursprungsland steuerbaren Lieferung, die in der Regel gem Art 6 UStG (bzw der Art 138 MwStRL entsprechenden ausländischen Regelung) als ig Lieferung steuerbefreit ist. Im Bestimmungsland ist ein ig Erwerb zu versteuern (somit ebenfalls Besteuerung im Bestimmungsland, aber nicht durch den Lieferanten, sondern durch den Erwerber). – Überschreitet der Lieferant die Lieferschwelle nicht und ist beim Abnehmer keine Erwerbsbesteuerung vorgesehen, dann bleibt es bei der Besteuerung im Ursprungsland. Durch eine niedrige Lieferschwelle kann ein Mitgliedstaat somit Lieferungen in das Inland verlagern und steuerpflichtig machen.

Die MwStRL sieht als Lieferschwelle grundsätzlich den Betrag von € 100.000 vor. Befürchtet ein Mitgliedsstaat, dass eine Lieferschwelle in dieser Höhe zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führt, darf er sie auf bis zu € 35.000 senken (Art 34 Abs 2 MwStRL). Österreich hat die Lieferschwelle mit € 35.000 festgesetzt (Art 3 Abs 5 Z 1 UStG).

329 a Rechtslage ab 1. 1. 2021:

Die MwStRL kennt den Versandhandel ab 2021 nicht mehr. An seine Stelle treten die sog „**Fernverkäufe**“, die der österr Gesetzgeber, wenn es sich um solche innerhalb des Binnenmarkts handelt, als **innergemeinschaftlichen Versandhandel** bezeichnet (Art 3 Abs 3 UStG idF IA AbgÄG 2020). Erfasst sind nur Lieferungen an Schwellenerwerber (Tz 317), an nichtsteuerpflichtige juristische Personen und an andere nichtsteuerpflichtige Personen (insb private Abnehmer). Die Regelung über Fernverkäufe findet keine Anwendung auf neue Fahrzeuge und Montagelieferungen (Art 14 Abs 4 Z 1 Buchst b MwStRL).

Hinsichtlich des Lieferortes ändert sich materiell nur der Entfall der Lieferschwelle: Der innergemeinschaftliche Versandhandel wird dort ausgeführt, wo sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden (Art 3 Abs 3 UStG).³¹⁵⁾

An die Stelle der Lieferschwelle tritt eine „Leistungs“-Schwelle von € 10.000. Nach Art 3 Abs 5 lit c UStG gilt diese Regelung nicht für sog Kleinstunternehmer (s dazu iZm sonstigen Leistungen Tz 345 a). Das sind Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreiben und außerhalb dieses Mitgliedstaates keine Betriebsstätte haben, die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat liefern und deren Umsätze aus solchen innergemeinschaftlichen Fernverkäufen und aus sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr € 10.000 nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen hat. In diesem Fall bleibt der Ort der Lieferung am Beginn der Beförderung oder Versendung. Auf die Kleinstunternehmerbehand-

³¹⁵⁾ Art 33 Buchst a MwStRL idF RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1. 1. 2021.

lung kann der Unternehmer verzichten (Art 3 Abs 6 UStG). Die Lieferung an den Unternehmer, der im ig Versandhandel als Steuerschuldner gem § 3 Abs 3 a Z 2 UStG behandelt wird (dazu vorher Tz 313 b) , ist gem Art 6 Abs 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Erwerbsteuer nach Art 1 UStG fällt jedoch an. Der Vorsteuerabzug steht unter den allgemeinen Voraussetzungen gem Art 12 iVm § 12 UStG zu.

Die besonderen Lieferortbestimmungen des Art 33 MwStRL gelten nicht für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten sowie die Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen.³¹⁶⁾

Im **privaten innergemeinschaftlichen Reiseverkehr** gilt das **Ursprungslandprinzip**. Lieferungen von Waren an Letztverbraucher werden daher in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sie erworben (abgeholt) werden.

Für **Werklieferungen**, die wie Lieferungen behandelt werden (s dazu vorher Tz 281), richtet sich der Ort der Werklieferung nach den allgemeinen Regeln über die Bestimmung des Ortes der Lieferung.

Echte **Montagelieferungen** gelten erst mit der Übergabe der Anlage im betriebsbereiten Zustand als ausgeführt (vgl dazu vorher Tz 285) und werden daher dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Das ist im Regelfall der Aufstellungsort.

Bei Werklieferungen **ausländischer Unternehmer** an Unternehmer oder Körperschaften des öffentlichen Rechts im Inland geht gem § 19 Abs 1 Unter-Abs 2 UStG die Steuerschuld auf den Abnehmer über (**reverse charge**; dazu Tz 450). Die VO BGBI II 2003/584 sieht für solche Fälle (in § 2) vor, dass bei der Einfuhr von Bestandteilen des herzustellenden Gegenstands diese Bestandteile als für das Unternehmen des Leistungsempfängers eingeführt gelten, wenn vom Werklieferer eine gesonderte Rechnung gelegt und die EUSt vom Leistungsempfänger oder für dessen Rechnung entrichtet wurde. Hinsichtlich des auf die eingeführten Bestandteile entfallenden Entgelts kommt es nicht zu einem Übergang der Steuerschuld.

B. Ort der sonstigen Leistung

Literatur: *Nieskens*, Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung, UR 2008, 677; *Korf*, Privat vs. nicht-unternehmerisch – Auswirkungen auf Leistungsort und Steuererhebung, zugleich Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 6. 11. 2008, C-291/07, IStR 2008, 876; *Monfort*, Auslegung des neuen Unternehmerbegriffs zur Bestimmung des Orts der Dienstleistung nach dem Mehrwertsteuerpaket, UR 2009, 301; *Lohse/Spilker*, Bestimmungslandprinzip und „teilweise steuerpflichtige“ Leistungsempfänger, UR 2009, 325; *Kindl/Reinbacher*, Ort von Dienstleistungen bei B2B-Umsätzen und B2C-Umsätzen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Leistungsort der Umsatzsteuer (2009) 143; *Englisch*, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in *Seer* (Hrsg), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009) 165 (199ff); *Spilker*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Beratungsleistungen an eine ausländische Holding, IStR 2009, 573; *Swinkels*, Effective Use and Enjoyment of Services under EU VAT, International VAT

³¹⁶⁾ Art 35 MwStRL idF RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1. 1. 2021.

Monitor 2009, 207; *Sonnleitner*, Kostenweiterbelastungen nach dem Mehrwertsteuerpaket 2010, SWK 2009, S 990; *Melhardt/Nolz*, Das MWSt-Paket ab 1. 1. 2010 – Endpunkt oder Ausgangspunkt für weitere Reformen? GedS Quantschnigg (2010) 263; *Ruppe*, Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen – Marginalien zur RL 2008/8/EG, in FS Rödler (2010) 801; *Weinzierl*, Der Unternehmerbegriff bei Dienstleistungen, in FS Rödler (2010) 933; *Haslinger*, EU-Mehrwertsteuerpaket und Stiftungen, ZfS 2010, 3; *D. Aigner*, Verlagerung des Ortes sonstiger Leistungen bei Sportwetten und Glücksspielumsätzen, taxlex 2010, 195; *Berger/Reinbacher*, Mehrwertsteuerpaket und freie Berufe, ecolex 2010, 796 und 897; *Beiser*, Trainer von Spitzensportlern in der Umsatzsteuer – Wo liegt der Leistungsort? SWK 2010, S 577; *Streit/Küffner*, Leistungen an Unternehmer und „gleichgestellte“ Unternehmer, UR 2010, 597; *A. Fellner*, Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Unternehmereigenschaft des Leistenden in B2B-Konstellationen, ÖStZ 2011, 83; *Langer/Budde*, Umsatzsteuerliche Leistungsortbestimmung bei Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen, DStR 2011, 656; *Henning/Probsdorfer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Messeleistungen – ein systematischer Vergleich zwischen Österreich und Deutschland, SWI 2012, 328; *Scholz*, Ich handle (autonom), also bin ich (eine Betriebsstätte)? – Ein Beitrag zum Wesen der festen Niederlassung in der Umsatzsteuer, UR 2015, 500; *Kemper*, Bestimmung des Leistungsorts am Beispiel der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung – Eine Betrachtung aus Sicht der betroffenen Unternehmer, UR 2015, 649; *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten und Smartphoneapps, DStR 2015, 2267; *Kollmann/Spies/Turcan/Turić*, Internationale MwSt-Richtlinien für B2 C-Dienstleistungen – OECD International VAT/GST Guidelines for B2 C Services, SWI 2016, 532; *Bieber/Brandl*, Betrugsbekämpfung in der Umsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern, SWK 2016, 1104; *Luther/Sailer*, Was sind eigentlich elektronische Dienstleistungen? – Überblick zum aktuellen Stand der Diskussion, UR 2016, 81; *Grambeck*, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2016, 2026; *Knöll*, Wann ist eine Grundstücksleistung anzunehmen? taxlex 2017, 176; *Kemper*, Das Internet als „Steueroase“ bei digitalen Dienstleistungen? – Die Durchsetzung der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen, UR 2017, 169; *Melan/Pfeiffer*, Bezahlen mit Rechten, nicht mit Daten: Weitere offene Fragen zur Umsatzsteuerpflicht „kostenloser“ Internetdienste und Smartphone-Apps, DStR 2017, 1072; *Pfeiffer/Znidaric*, Umsatzsteuer bei immobiliarrechtlicher Rechtsberatung, AnwBl 2017, 236; *Scholz*, Die feste Niederlassung im Lichte von BEPS – Anforderungen, Rechtsfolgen und Praxisfragen zu umsatzsteuerlichen Betriebsstätten, in FS 100 Jahre Umsatzsteuer (2018) 557.

- 332** Da sich die sonstige Leistung im Gegensatz zur Lieferung sowohl zeitlich als auch räumlich erstrecken kann, ist der Leistungsort nicht immer leicht festzustellen. Umsatzsteuerrechtlich relevant ist allerdings bloß, ob die Leistung im Inland erbracht worden ist. Die Regelungen zur Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen wurden grundlegend durch die RL 2008/8/EG³¹⁷⁾ geändert und gelten seit 1. 1. 2010. Im Leistungsaustausch zwischen Unternehmern soll grundsätzlich die Besteuerung dort sichergestellt werden, wo die Leistung verbraucht wird (**Bestimmungslandprinzip**). Werden hingegen sonstige Leistungen an Nicht-Unternehmer erbracht, ist grundsätzlich aus Vollzugsgründen eine Ausführung der Leistung im Ursprungsland anzunehmen (**Ursprungslandprinzip**). Von diesen Grundregeln gibt es eine Reihe von Ausnahmen.

³¹⁷⁾ RL 2008/8/EG des Rates vom 12. 2. 2008, ABl L 2008/44, 11.

1. Grundsätze

Für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung ist zwischen Umsätzen, die an Unternehmer iSv § 3 a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG (sog **Business-to-Business oder B2B-Leistungen**) und Umsätzen, die an Nicht-Unternehmer iSv § 3 a Abs 5 Z 3 UStG (sog **Business-to-Consumer oder B2C-Leistungen**) ausgeführt werden, zu unterscheiden.

333

§ 3 a Abs 5 Z 1 und 2 UStG definieren für Zwecke der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung einen eigenen **Unternehmerbegriff**. Als Unternehmer gelten danach Unternehmer iSv § 2 UStG hinsichtlich aller an sie erbrachten sonstigen Leistungen, unabhängig davon, ob sie für den steuerbaren oder den nicht-steuerbaren Bereich bestimmt sind.

334

Beispiele:

Eine geschäftsleitende Holding nimmt die Beratungsleistung eines ausländischen Unternehmensberaters in Anspruch. Die Beratungsleistung betrifft sowohl den (nicht steuerbaren) Bereich der Beteiligungsverwaltung als auch den (steuerbaren) operativen Tätigkeitsbereich der Holdinggesellschaft. Für die Bestimmung des Leistungsortes liegt insgesamt ein B2B-Umsatz vor (die Verwendung der Beratungsleistung für den Bereich der nicht steuerbaren Beteiligungsverwaltung oder für den Bereich des steuerbaren Managements ist dann nur für das Ausmaß des Vorsteuerabzugs relevant).

Eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die wegen ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmerin iSv § 2 Abs 3 UStG zu qualifizieren ist, bezieht Werbeleistungen zur Verbesserung ihres Images von einem ausländischen Unternehmer. Obwohl diese Werbeleistungen dem hoheitlichen Bereich der Körperschaft öffentlichen Rechts dienen, liegt für Zwecke der Leistungsortbestimmung ein B2B-Umsatz vor. Die Verwendung der Werbeleistung für den Hoheitsbereich ist wiederum nur für die Frage des Vorsteuerabzugs relevant.

Unternehmer nach § 3 a Abs 5 Z 2 UStG sind außerdem juristische Personen, die – ohne Unternehmer zu sein – über eine **Umsatzsteueridentifikationsnummer** (UID-Nummer) verfügen.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein, der nur in Erfüllung seines (nichtsteuerbaren) Satzungszwecks tätig ist, verfügt über eine UID-Nummer, weil er Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet bezogen hat und auf die Erwerbsschwelle (vgl dazu Tz 317) verzichtet hat. Bezieht dieser Verein sonstige Leistungen aus dem Ausland, so gilt er für die Zwecke der Leistungsortbestimmung als Unternehmer.

Für sonstige Leistungen an Unternehmer gilt grundsätzlich das **Empfängerortprinzip** (§ 3 a Abs 6 UStG). Sie werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, wird sie am Ort der Betriebsstätte ausgeführt. Von diesem Grundsatz sieht das UStG in § 3 a Abs 8 bis Abs 16 und Art 3 a Ausnahmen vor.

Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist in der Diktion des EuGH eine feste Niederlassung, die durch einen hinreichenden Mindestbestand an persönlichen und sachlichen Mitteln und einem hinreichenden Grad an Beständigkeit im Sinne eines stän-

digen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln gekennzeichnet ist.³¹⁸⁾ Der Wohnsitz wird in Art 12 MwSt-DVO definiert, der gewöhnliche Aufenthalt in Art 13 MwSt-DVO. Soweit sich die Definitionen der MwSt-DVO nicht mit dem Begriffsverständnis der BAO decken, verdrängen sie als leges speciales die BAO.

- 335** Alle Personen oder Personengemeinschaften, die nicht Unternehmer iSv § 3a Abs 5 Z 1 oder Z 2 UStG sind, sind **Nichtunternehmer** (§ 3a Abs 5 Z 3 UStG).

Für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer gilt grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip** (§ 3a Abs 7 UStG): Sie werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Von diesem Grundsatz bestehen wiederum eine Reihe von Ausnahmen (§ 3a Abs 8 bis Abs 16 und Art 3a UStG).

- 335 a** Die Definition des Sitzes eines Unternehmens findet sich unionsweit einheitlich in Art 10 MwSt-DVO. Dasselbe gilt für den Begriff der „festen Niederlassung“, den der österr. Gesetzgeber als „Betriebsstätte“ in das UStG übernommen hat. Für Zwecke der Umsatzsteuer gilt nicht der Betriebsstättenbegriff der BAO, sondern die Definition der festen Niederlassung nach Art 11 MwSt-DVO und nach der Rsp des EuGH.³¹⁹⁾

2. Ausnahmen

- 336** Von den Grundregeln sieht das UStG eine Reihe von **Ausnahmen** vor. Die Grundregeln kommen nur dann zur Anwendung, wenn die Geltung einer Ausnahmebestimmung ausgeschlossen ist.³²⁰⁾

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem **Grundstück** wird am Ort der Belegenheit des Grundstücks ausgeführt (**Belegenheitsort**; § 3a Abs 9 UStG). Zu derartigen Leistungen zählen auch die Leistungen von Maklern, Architekten, Grundstückssachverständigen, die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion sowie die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken (etwa Vermietung). Diese Abweichung gilt sowohl für B2B- als auch für B2C-Umsätze.³²¹⁾

Als **Grundstück** iSd UStG gilt unionsweit einheitlich (a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann; (b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann; (c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude

³¹⁸⁾ VwGH 29. 4. 2003, 2001/14/0226; EuGH 6. 2. 2014, C-323/12, *EON Global Commodities*, Rn 46 mwN.

³¹⁹⁾ Etwa EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*; 16. 10. 2014, C-605/12, *Welmary*.

³²⁰⁾ Vgl. EuGH 27. 6. 2013, C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, Rn 29.

³²¹⁾ Zu dieser Leistungskategorie vgl. EuGH 27. 6. 2013, C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*.

oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zB Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge; (d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern (Art 13 b MwSt-DVO). Art 31 a MwSt-DVO definiert Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken als Dienstleistungen, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen und enthält eine umfassende beispielhafte Aufzählung.

Beispiel:

Der Wiener Architekt A plant ein Gebäude in München: Leistungsort München (auch wenn der Plan nicht realisiert wird). – Ein Salzburger Immobilienmakler vermittelt den Verkauf einer toskanischen Villa zwischen zwei Österreichern: Der Makler erbringt seine sonstige Leistung in Italien.

Für **Vermittlungsleistungen** gilt Folgendes:

337

Werden sie an einen Nichtunternehmer (§ 3 a Abs 5 Z 3 UStG) erbracht, ist der Ort maßgeblich, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Die MwSt-DVO stellt klar, dass Vermittlungsleistungen sowohl solche sind, die im Namen und für Rechnung des Empfängers der vermittelten Dienstleistung erbracht werden, als auch solche sind, die im Namen und für Rechnung des Erbringens der vermittelten Dienstleistung erbracht werden (Art 30 MwSt-DVO).

Für Vermittlungsleistungen an Unternehmer bleibt es bei der Grundregel: Sie werden dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat (B2B-Regel).

Werden auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen über eine Internet-Plattform oder ein ähnliches Portal vermittelt, wird unter bestimmten Voraussetzungen eine Besorgungsleistung fingiert (s dazu Tz 313 a). Art 3 a Abs 5 Z 3 UStG kommt nicht zur Anwendung.

Personenbeförderungsleistungen werden dort ausgeführt, wo die Beförderung **bewirkt** wird (§ 3 a Abs 10 UStG), dh bei grenzüberschreitender Beförderung unterliegt der inländische Beförderungsanteil der österr USt; dabei ist zu berücksichtigen, dass die internationale Personenbeförderung mit Schiffen und Flugzeugen – hinsichtlich des Inlandsanteils (nur dieser ist in Österreich steuerbar) – von der Steuer befreit ist (§ 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG³²²). Dies gilt sowohl für im Verhältnis zu Drittstaaten als auch im Verhältnis zum übrigen Gemeinschaftsgebiet grenzüberschreitende Personenbeförderungen und zwar sowohl für Leistungen an Unternehmer als auch für Leistungen an Nichtunternehmer.

338

Für **Güterbeförderungsleistungen** gilt Folgendes:

339

Güterbeförderungsleistungen **an Nichtunternehmer (B2C)** werden wie Personenbeförderungsleistungen grundsätzlich dort erbracht, wo die Beförderung bewirkt wird (§ 3 a Abs 10 UStG). Bei grenzüberschreitenden Güterbeför-

³²²) Unter Berufung auf das unionsrechtliche Beibehaltungsrecht fallen auch die üblichen Verpflegungsdienstleistungen auf einem Kreuzfahrtschiff unter die Befreiung für Personenbeförderungen (VwGH 23. 11. 2016, Ra 2014/15/0020).

derungen ist daher wiederum nur der inländische Streckenteil in Österreich steuerbar. Die Beförderung von Gegenständen ist aber in bestimmten Fällen von der Umsatzsteuer befreit.³²³⁾ Beginnt die Güterbeförderung an einen Nicht-unternehmer (B2 C) im Gebiet eines Mitgliedstaates und endet im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (sog **innergemeinschaftliche Güterbeförderung**), so wird die sonstige Leistung am Ort des Beginns der Güterbeförderung ausgeführt (Art 3 a Abs 1 UStG). Diese abweichende Leistungsortregel ist nur anwendbar, wenn es keinen Zwischenaufenthalt des Beförderungsmittels außerhalb des Gemeinschaftsgebiets gibt (Art 3 a Abs 4 UStG).

Umschlag, Lagerung und ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, werden an Nichtunternehmer (B2C) dort erbracht, wo der leistende Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig ist (§ 3 a Abs 11 lit b UStG).

Güterbeförderungsleistungen an Unternehmer (B2B) werden nach der Grundregel am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt (§ 3 a Abs 6 UStG). Dasselbe gilt für die Leistungen des Umschlags, der Lagerung und ähnliche Leistungen.

340 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (s schon Tz 279) werden an dem Ort erbracht, an dem der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig ist (§ 3 a Abs 11 lit d UStG). Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeugs oder einer Eisenbahn während einer Beförderung im Gemeinschaftsgebiet erbracht werden, gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels als Ort der sonstigen Leistung (Art 3 a Abs 3 UStG). Diese Ausnahme gilt sowohl für Leistungen an Unternehmer als auch für Leistungen an Nichtunternehmer.

341 Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende und ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der Veranstalter werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, soweit der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist.³²⁴⁾ Art 32 bis Art 33 a MwSt-DVO definieren die Leistungen der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen unionsweit einheitlich. Der Leistungsort bestimmt sich danach, wo die künstlerische (oder unterhaltende) Leistung tatsächlich bewirkt wird.³²⁵⁾

Werden diese **Leistungen an Unternehmer** ausgeführt, so gilt die Grundregel für B2B-Umsätze. Sie werden am Empfängerort erbracht. Etwas anderes gilt für sonstige **Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung** sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische,

³²³⁾ Vgl genauer § 6 Abs 1 Z 3 lit a bis c UStG.

³²⁴⁾ § 3 a Abs 11 lit a UStG idF AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34. – Der Entwurf eines Messe- oder Ausstellungsstandes stellt eine solche Dienstleistung dar, wenn der Stand einem Modell entspricht, dessen Form, Größe, materielle Beschaffenheit oder Aussehen vom Veranstalter einer bestimmten Messe oder Ausstellung festgelegt wurde (vgl EuGH 27. 10. 2011, C-530/09, *Inter Mark Group*).

³²⁵⁾ VwGH 27. 7. 2016, Ra 2015/13/0048.

wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen: Diese werden im B2B-Bereich dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden (§ 3 a Abs 11 a UStG). Es kommt nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (§ 19 Abs 1 UnterAbs 2 UStG; dazu später Tz 450).

Als mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistungen kommen zB der Garderobendienst oder die Tätigkeiten von Platzzweisern in Betracht.

Beispiel:

1. Ein ausländischer Künstler tritt bei den Salzburger Festspielen auf: Veranstalter der Festspiele ist ein österr Unternehmer, die Leistung des Künstlers wird nach der Grundregel für B2B-Umsätze in Salzburg ausgeführt.

2. Ein österr Kunsexperte soll für einen Unternehmer mit Sitz in Österreich eine Bildersammlung in der Schweiz schätzen: Leistungsort nach dem Empfängerortprinzip in Österreich. Wird die Schätzung für einen Schweizer Privatier (Nichtunternehmer iSv § 3 a Abs 5 Z 3 UStG) durchgeführt, liegt der Leistungsort in der Schweiz (§ 3 a Abs 11 lit a UStG).

3. Der australische Kongressveranstalter V organisiert und veranstaltet einen Ärzte-Kongress in Österreich. An diesem nehmen der deutsche Arzt D und der amerikanische Arzt A teil. Als Tagungsgebühr fallen € 500 an. Auf diesem Kongress trägt der chinesische Arzt C vor und erhält ein Honorar in Höhe von € 5.000. Die Tagungsgebühren sind in Österreich steuerbar (§ 3 a Abs 11 a UStG). Das Honorar des C ist als B2B-Umsatz in Australien steuerbar (§ 3 a Abs 6 UStG).

Erstreckt sich eine einheitliche sportliche, künstlerische oder unterrichtende Leistung auf das In- und Ausland, so ist nach VwGH 25. 1. 2000, 94/14/0123 primär maßgebend, wo der wesentliche Teil dieser Leistung erbracht wird³²⁶⁾; sofern eine qualitative Gewichtung nicht möglich ist, ist zu fragen, ob der Unternehmer in zeitlicher Hinsicht zum wesentlichen Teil im Inland tätig geworden ist.³²⁷⁾ Diese Grundsätze hat der VwGH auch auf einen international tätigen Sporttrainer angewendet, nachdem er dessen Leistungen als einheitliche Trainerleistung qualifiziert hat.³²⁸⁾

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutach- 342
tung solcher Gegenstände werden – sofern Leistungsempfänger **Nichtunter-**
nehmer sind – ebenfalls an dem Ort ausgeführt, an dem der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig ist (§ 3 a Abs 11 lit c UStG).

Werden solche Leistungen an **Unternehmer** (§ 3 a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG) erbracht, so gilt die Grundregel: Leistungsort ist der Empfängerort.

Beispiel:

Ein österr Unternehmer hat auf einer Geschäftsreise in Deutschland nahe der Grenze zu Österreich eine Panne. Er ruft eine Salzburger Werkstatt an, die zur Hilfe nach Deutschland eilt und die Reparatur vor Ort vornimmt. Da die Reparaturleistung an einen

³²⁶⁾ VwGH 25. 1. 2000, 94/14/0123.

³²⁷⁾ Dazu *Sarnthein*, ÖStZ 2000, 203.

³²⁸⁾ VwGH 30. 3. 2006, 2002/15/0075; 28. 6. 2012, 2010/15/0151; krit *Hörtnagl*, SWK 2006, S 819.

Unternehmer erbracht wird, gilt die Grundregel für B2B-Umsätze: Die Reparaturleistung ist in Österreich umsatzsteuerbar.

Wird dieselbe Leistung an einen österr Nichtunternehmer erbracht, der sich auf einer Privatreise in Deutschland befindet, so gilt das Tätigkeitsortprinzip. Der österr Mechaniker erbringt eine in Deutschland steuerbare Reparaturleistung.

343 Die **kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels** wird an dem Ort ausgeführt, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (§ 3 a Abs 12 Z 1 UStG). Was als Beförderungsmittel iSd § 3 a Abs 12 Z 1 UStG gilt, richtet sich nach der Definition in Art 38 Abs 2 MwSt-DVO. Als kurzfristig definiert das UStG jede Vermietung während eines ununterbrochenen Zeitraums von (a) nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen, (b) nicht mehr als 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln. Diese Ausnahme gilt sowohl für Leistungen an Unternehmer als auch für Leistungen an Nichtunternehmer.

Für die **langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln** richtet sich der Leistungsort nach den Grundregeln: Wird das Beförderungsmittel langfristig an einen Unternehmer iSd § 3 a Abs 5 Z 1 oder Z 2 UStG vermietet, gilt das Empfängerortprinzip (§ 3 a Abs 6 UStG). Die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln – ausgenommen von Sportbooten unter bestimmten Voraussetzungen – an einen Nichtunternehmer (§ 3 a Abs 5 Z 3 UStG) wird an dessen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ausgeführt (§ 3 a Abs 12 Z 2 UStG).

Werden Beförderungsmittel **durch Drittlandsunternehmer** vermietet, so werden diese Umsätze unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist, in Österreich ausgeführt, wenn die Nutzung oder Verwertung in Österreich stattfindet.³²⁹⁾

Beispiel:

Eine österr Gemeinde mietet von einer US-Leasingfirma Autobusse für die Verkehrsbetriebe: Leistungsort Österreich.

344 Die in § 3 a Abs 14 UStG taxativ aufgezählten sonstigen Leistungen werden als **Katalogleistungen** bezeichnet.

Zu ihnen zählen insb die folgenden sonstigen Leistungen:

- Einräumung, Übertragung, Wahrnehmung von Urheberrechten
- Werbung³³⁰⁾, Öffentlichkeitsarbeit
- Leistungen der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständigen, Ingenieure, Aufsichtsratsmitglieder, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer
- technische, rechtliche, wirtschaftliche Beratung

³²⁹⁾ § 3 a Abs 15 Z 1 UStG; UStR Rz 642 w.

³³⁰⁾ Der Entwurf eines Messe- oder Ausstellungsstandes stellt etwa eine Werbeleistung dar, wenn er für Werbezwecke entworfen oder verwendet worden ist (vgl EuGH 27. 10. 2011, C-530/09, *Inter-Mark Group*).

- Datenverarbeitung
- Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen (know how)
- Umsätze im Bank- und Versicherungsbereich
- Personalgestellung³³¹⁾
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel
- die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie die Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und die Erbringung anderer unmittelbar verbundener Dienstleistungen.

Werden Katalogleistungen an einen **Unternehmer** (§ 3 a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG) ausgeführt, so gilt nach der Grundregel für B2B-Umsätze das Empfängerortprinzip.

Katalogleistungen an **Nichtunternehmer** mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet werden nach der Grundregel für B2C-Umsätze am Sitz des leistenden Unternehmers ausgeführt. Katalogleistungen an Nichtunternehmer (§ 3 a Abs 5 Z 3 UStG) mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Drittland werden in Abweichung von der Grundregel für B2C-Umsätze am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt (§ 3 a Abs 14 UStG).

Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen im Drittlandsgebiet und erbringt er eine Katalogleistung (abgesehen von den auf elektronischem Weg erbrachten) an eine **juristische Person öffentlichen Rechts** mit Sitz im Inland, die Nichtunternehmerin iSd § 3 a Abs 5 Z 3 UStG ist, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie hier genutzt oder ausgewertet wird. Dies gilt sinngemäß, wenn die entsprechenden Leistungen von einer Betriebsstätte im Drittland erbracht werden (§ 3 a Abs 15 Z 2 UStG).

Für auf **elektronischem Weg** erbrachte sonstige Leistungen und **Telekommunikations-, Rundfunk- sowie Fernsehdienstleistungen** gilt das Bestimmungslandprinzip unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nicht-Unternehmer ist. Zwischen Unternehmern werden solche Leistungen gem § 3 a Abs 6 UStG am Empfängerort ausgeführt. Werden solche Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer erbracht, ergibt sich das Empfängerortprinzip aus § 3 a Abs 13 UStG. Zur Definition von auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen s Art 7 MwSt-DVO (dazu schon Tz 279); zur Definition von Telekommunikationsdienstleistungen s Art 6 a MwSt-DVO; zur Definition von Rundfunkdienstleistungen s Art 6 b MwSt-DVO.

Zur verfahrensrechtlichen Vereinfachung, die Unternehmern offen steht, die solche Leistungen erbringen, sTz 569 a (sog Mini-One-Stop-Shop, kurz: MOSS).

³³¹⁾ Die Personalgestellung umfasst auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim gestellenden Unternehmer angestelltem Personal (EuGH 26. 1. 2012, C-218/10, *ADV Allround Vermittlungs AG*).