

WERKLIEFERUNGEN IM BLICKE DES UMSATZSTEUERGESETZES UND DES UNTERNEHMENSRECHTS

ZWEI GESETZE – ZWEI WELTEN? – EIN JAHRESABSCHLUSS!



MAG. BARBARA HOCHREITER

StB, Senior Manager Audit
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

1. WERKLIEFERUNGEN – EINLEITUNG

Viele Anlagenbauer kennen die Thematik der Werklieferungen. Es wird seitens des Auftragnehmers ein Projekt geschuldet, welches einerseits eine umfangreiche Lieferkomponente und andererseits eine bedeutende und zeitintensive Montage und Installation der Komponenten beim Auftraggeber umfasst. Handelt es sich dann noch um eine Baustelle außerhalb von Österreich wird das Ganze dann noch komplexer.

Angeführt von den steuerlichen Fragen: Um welche Leistung handelt es sich, wo befindet sich der Leistungsort, wie sind Ausgangsrechnungen auszustellen, welche Regelungen gibt es hinsichtlich Anzahlungs- und Teilrechnungen zu beachten bis hin zu den unternehmensrechtlichen Herausforderungen – wann ist der Umsatz zu realisieren oder wie sind die Anzahlungs- und Teilrechnungen zu bilanzieren, gibt es viele Spezialitäten und Feinheiten in der Rechtsmaterie auszuloten.

Im Folgenden gehen wir einerseits auf die Krux der umsatzsteuerlichen Handhabung und andererseits auf die Schwierigkeiten im Unternehmensrecht ein. Am Ende müssen jedoch auch beide Welten miteinander verbunden und in einem Jahresabschluss abgebildet werden.



MAG. GÜNTHER PLATZER

StB, Partner und Head der Service Line „Indirect Tax and Customs“ ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

2. LEISTUNGSDEFINITION GEMÄSS USTG

Eine Werklieferung wird in Österreich gemäß § 3 Abs. 4 UStG definiert und liegt dann vor, wenn ein Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigegebenen Gegenstandes übernommen hat und hierbei selbst beschaffte Hauptstoffe verwendet. Die gesetzlich geforderte Beistellung ist auch dann erfüllt, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

Ein Werkvertrag liegt gemäß Art 1151 Abs. 1 ABGB dann vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Der Werkvertrag regelt daher den Verkauf eines fertigen, funktionstüchtigen Werks und beinhaltet neben der geschuldeten Leistung auch den Erfolg dieser Leistung. Das geschuldete Werk muss allerdings nicht zwingend die Voraussetzungen für eine Werklieferung erfüllen, wonach eine Werklieferung zwar per Definition einen Werkvertrag darstellt, umgekehrt ist jedoch nicht jeder Werkvertrag eine umsatzsteuerliche Werklieferung.

Das Unionsrecht hat den Begriff der Werklieferung nicht definiert, es wird jedoch in der MwStSyst-RL 2006/112/EG für Gegenstandslieferungen, die durch den Lieferer oder auf dessen Rechnung installiert oder montiert werden, der Montageort als

Leistungsort geregelt. Aus unionsrechtlicher Sicht wird nicht hinsichtlich des Ausmaßes der Montagetätigkeit, der benötigten Anwesenheitsdauer vor Ort oder der fixen Verbundenheit mit dem Grund und Boden unterschieden. Die Kombination aus Lieferung und Montage ist somit in jedem Mitgliedstaat bekannt und ist in Anlehnung an Art 36 MwStSyst-RL 2006/112/EG als ein am Montageort steuerbarer und meist steuerpflichtiger Inlandsumsatz zu behandeln. Aus unionsrechtlicher Sicht gilt bei Werklieferungen/Montagelieferungen das Gebot der Einheitlichkeit der Leistung.

Wird eine Montageüberwachung im Rahmen des Werkauftrags geschuldet, stellt diese üblicherweise einen Teil der Gesamtleistung dar. Sofern diese Montageüberwachung wirtschaftlich bedeutsam ist, weil beispielsweise der Lieferant die Verantwortung/Haftung für die Ausführung der Montage trägt, ist auch in diesem Fall von einer einheitlichen Werklieferung/Montagelieferung auszugehen.

Zu beachten ist weiters, dass in diversen Drittländern, entgegen der EU-Sichtweise, eine Aufspaltung einer einheitlichen Werklieferung in einen Liefer- und Dienstleistungsvertrag erforderlich ist (z.B. Russland). Einige Drittstaaten, wie z.B. Norwegen oder die Schweiz kennen jedoch auch den Begriff der Einheitlichkeit der Leistung bzw. den der Montagelieferung. Es ist daher im Vorfeld zu klären, welche umsatzsteuerliche Sichtweise im jeweiligen Drittstaat gelebt wird.

Bei der Abbildung von Projekten, die in einem Drittland durch ein Vertragssplitting abzuwickeln sind (getrennte Abrechnung von Lieferung und Leistung) ist zu beachten, dass dessen Umsetzung aus EU Sicht nur „vertretbar“, allerdings nicht rechtskonform, ist, solange keine Umsatzsteuer in der EU geschuldet wird. Mit anderen Worten, solange es sich um umsatzsteuerfreie Lieferungen oder nicht steuerbare Leistungen handelt (eine entsprechend saubere Trennung und Abwicklung/Dokumentation der Geschäftsvorfälle ist unumgänglich), und insofern keine Umsatzsteuerschuld im Inland entsteht, führt eine getrennte Darstellung zu keiner unmittelbaren Umsatzsteuerproblematik und steht daher nicht im Fokus einer Prüfung. In diesem Fall wäre eine dementsprechende Abbildung im Jahresabschluss vorzunehmen (getrennte Umsatzrealisierung von Liefer- und Leistungsanteil).

3. BESTIMMUNG DES LEISTUNGORTS

Sofern die mit dem Liefergegenstand zu erbringenden sonstigen Leistungen Montage- bzw. Installationsarbeiten am Bestimmungsort der Anlage umfassen, liegt der Leistungsort aus umsatzsteuerlicher Sicht dort, wo sich die Anlage nach Fertigstellung am Bestimmungsort, zum Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht, befindet (protokollierte Abnahme/Übergabe). Wird die beauftragte Anlage mit dem Grund und Boden verbunden, befindet sich der Leistungsort am Montageort. Handelt es sich um einen Montageort außerhalb von Österreich befindet sich der Leistungsort in diesem Land und es kommt ausländisches Recht zur Anwendung.

4. AUSGANGSSEITIGE FAKTURIERUNG UND REGISTRIERUNGSPFLICHT

Für die Fakturierung sind die Regelungen des Leistungsortes relevant. Es ist zu prüfen, welche rechtlichen Gegebenheiten im jeweiligen Land hinsichtlich Fakturierung von Montagelieferungen gelten (mit lokaler Umsatzsteuer, Reverse Charge Regelungen, etc). Diese Einstufung erfolgt für das gesamte Projekt.

Das kann dazu führen, dass eine umsatzsteuerliche Registrierungsverpflichtung im jeweiligen Land besteht. Sodann sind laufende Compliance Tätigkeiten (Umsatzsteuererklärungen, Zusammenfassende Meldungen, Intrastat, oder sonstige länderspezifische Meldungen) zu erfüllen.

Für die korrekte Ausstellung der Rechnung werden im Art 226 RL 2006/112/EG die grundsätzlichen Rechnungsmerkmale festgehalten. Die meisten Länder haben sich an diese angelehnt jedoch vereinzelt noch weitere Vorgaben normiert.

In dem Fall, dass keine umsatzsteuerliche Registrierungsverpflichtung aufgrund der ausgangsseitigen Fakturierung besteht, da eine Reverse Charge Regelung für ausländische Unternehmer greift, kann es aufgrund von Zukäufen zu umsatzsteuerlichen Registrierungsverpflichtungen kommen (z.B. durch innergemeinschaftliche Erwerbe oder die Verpflichtung zur Übernahme der Steuerschuld).

Zu beachten ist jedenfalls, dass eine umsatzsteuerliche Registrierung keine Ansässigkeit des Unternehmers im anderen Staat begründet. Wird jedoch mit dem Projekt eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte iSd Art. 11 EU-VO 282/2011 (nicht zu verwechseln mit einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte gemäß DBA) begründet gilt man dort als ansässig.

5. UMSATZREALISATION

Im Zusammenhang mit der Rechnungsausstellung stellt sich die Frage, wie sich diese Rechnungen in der Buchhaltung niederschlagen. Für die unternehmensrechtliche Beurteilung ist aber wiederum die Leistungskategorisierung ausschlaggebend.

Hinsichtlich Anzahlungen und Teilzahlungen ist aus steuerlicher Sicht das jeweilige Länderrecht zu berücksichtigen. Es ist zu prüfen, ob es Unterscheidungen der Begrifflichkeiten gibt und zu welchem Zeitpunkt die Steuerschuld entsteht. Bei der Ausstellung der Schlussrechnung ist darauf zu achten, dass die Anzahlungs- bzw. Teilrechnungen korrekt absaldiert werden.

Im UGB besteht ein Wahlrecht, erhaltene Anzahlungen, soweit sie in den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von halbfertigen bzw. fertigen Aufträgen Deckung finden, offen in der Bilanz abzusalidieren. Die erhaltenen Anzahlungen, welche eine Überfinanzierung des Kunden bei einzelnen Projekten darstellen, sind auf der Passiva unter den erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen zu erfassen. Gemäß § 189a Z 5 UGB werden Umsatzerlöse als Erlöse aus dem Verkauf von Produkten und

der Erbringung von Dienstleistungen, nach Abzug von Erlöschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern, als „Umsatzerlöse“ im unternehmensrechtlichen Sinne definiert. Die Umsatzrealisierung ist ein sehr wesentlicher Faktor von längerfristigen Projekten im UGB.

Der Zeitpunkt der Realisation von Erlösen und die damit einhergehende Gewinnrealisierung sind gesetzlich nicht normiert. Die Realisierung von Umsatzerlösen im UGB lässt sich aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ableiten.

Gemäß dem Realisationsprinzip (§ 201 Abs. 2 Z 4 lit a UGB) sind nur verwirklichte Gewinne im Jahresabschluss auszuweisen, wenn also das Produkt geliefert bzw. eine Dienstleistung erbracht wurde. Maßgeblich ist hierbei der Übergang der Chancen und Risiken auf den Kunden.

Gemäß UGB ist die Erfassung der Umsatzerlöse an die ordnungsgemäße Erfüllung des Vertrages geknüpft, wodurch beim leistenden Unternehmen ein Anspruch auf die Gegenleistung begründet wird. Die vertraglich vereinbarte (Teil-)Leistung muss hierzu eine gewisse Selbstständigkeit sowie Abgrenzbarkeit zu anderen Leistungen aufweisen und die Gegenleistung muss hinreichend bestimmbar sein. Weiters muss eine verbindliche Abnahme der Teilleistung durch den Kunden erfolgen, welche das Risiko eines allenfalls bestehenden Rücktritts- und Kündigungsrechts verringert.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass gemäß UGB eine Umsatzrealisierung nicht zulässig ist, wenn der Gegenleistungsanspruch von einem künftigen Ereignis abhängt (aufschiebende Bedingung). Nach dem UGB muss der Gegenleistungsanspruch so gut wie sicher sein.

Um eine Teilgewinnrealisierung im UGB rechtfertigen zu können, müssen die Teilleistungen im Vertrag explizit vereinbart sein. Diese Teilleistungen müssen eigenständig und losgelöst vom Gesamtauftrag darstellbar und bewertbar sein, sprich es muss im Vertrag für die jeweiligen Milestones ein Wert festgelegt werden. Die Teilleistung wird für sich betrachtet vom Kunden abgenommen und die Chancen und Risiken (Gefahrenübergang, Risiko des Untergangs, Preisgefahr) sind auf den Käufer übergegangen.

Hierzu ist empfehlenswert zusätzlich zur detaillierten Abgrenzung im Vertrag, eine nachvollziehbare Dokumentation der tatsächlichen Abnahme (in Schriftform, von beiden Seiten unterfertigt) bzw. der Übernahme (Risikoübergang) zu erstellen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist für den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung die Verschaffung der Verfügungsmacht sowie der Risiko- bzw. der Gefahrenübergang vom Lieferanten auf den Kunden relevant. Indiz hierfür ist vor allem die formale Abnahme des Kunden sowie die Möglichkeit das geschuldete Werk nutzen zu können. In diesem Zusammenhang ist es auch wichtig, dass

die Incoterms, welche den Risiko- und Gefahrenübergang regeln (z.B.: DAP, DDP) auch entsprechend vereinbart werden.

Zusammengefasst ist neben der richtigen Einstufung der Leistung, eine entsprechende vertragliche Vereinbarung, welche u.A. dem Leistungsinhalt entsprechende Incoterms beinhaltet, unumgänglich. Alles zusammen bildet einheitlich die Verschaffung der Verfügungsmacht bzw. den Risiko- und Gefahrenübergang ab. Dies stellt im weiteren Sinne sowohl gemäß UStG als auch UGB den ausschlaggebenden Zeitpunkt dar. Zu beachten ist jedoch, dass nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen einheitlich und aufeinander abgestimmt festgelegt werden, sondern auch die tatsächliche Abwicklung demgemäß erfolgt und die notwendige Dokumentation vorliegt. Zusätzlich sei erwähnt, dass auch für eine etwaige Teilrealisierung der Maßstab im UStG dem des UGBs vergleichbar ist.

Werden somit die relevanten Bestimmungen aus der Welt der Umsatzsteuer und die Vorgaben des UGBs betreffend Umsatzrealisierung zusammengeführt, ist erkennbar, dass die beiden Gesetze ineinandergreifen und sich gegenseitig unterstützen. Ein Auseinanderklaffen nimmt daher meist bei einer falschen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung seinen Anfang, die bei einer faktenbasierten Analyse der Abwicklung des Werkauftrages im UGB nicht mehr abbildbar ist.

6. FAZIT: WERKLIEFERUNGEN IM USTG UND UGB

Die obigen Ausführungen lassen erkennen, dass auf den ersten Blick zwar davon ausgegangen wird, dass es sich um zwei unterschiedliche Welten handelt, bei näherer Betrachtung ist aber ersichtlich, dass diese eigentlich zusammenspielen.

Es bedarf der Definition der Leistung, um den Leistungsort und somit die Besteuerung zu bestimmen und ebenso ist diese Definition und die damit zusammenhängenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen ausschlaggebend für den unternehmensrechtlichen Ansatz bei der Umsatzrealisierung.

Kommt es zu einem Auseinanderklaffen ist dies in der Regel darauf zurückzuführen, dass eine falsche Einstufung der Leistung vorgenommen wurde oder, dass durch eine vereinfachte Sicht auf die Umsatzsteuer Registrierungs- und Meldedverpflichtungen im Bestimmungsstaat des Werkauftrages vermieden werden sollen. Das gängigste Beispiel ist hierfür eine Werklieferung als Lieferauftrag umsatzsteuerrechtlich abwickeln zu wollen, jedoch dieses Vorhaben hinsichtlich der mit einem Werkauftrag üblicherweise verbundenen Anzahlungs- und Teilrechnungslogik bzw. den UGB-Kriterien für die Umsatzrealisation nicht vollumfänglich umsetzen zu können. Begleitet mit meist widersprüchlichen Incoterms kann ein derartiges Auseinanderklaffen einer umsatzsteuerlichen und unternehmensrechtlichen Handhabung schnell zu weitreichenden Complianceproblemen führen. Unternehmer mit einem derartigen Geschäftsmodell sind somit gut beraten das Unternehmensrecht immer vor dem Hintergrund der umsatzsteuerlichen Themenstellungen und vice versa zu betrachten. ■