

# Werklieferung – eine österreichische Spezialnorm und ihre Bedeutung im EU-Binnenmarkt



**MAG. GÜNTHER PLATZER**

Steuerberater/tax consultant

Manager Tax

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

## » Einleitung

Die Kombination von reinen Liefergeschäften und Lieferungen mit Installation/Montage bzw. die bloße Abgrenzung dieser umsatzsteuerlich unterschiedlich zu behandelnden Sachverhalte stellt vor allem im Anlagenbau die Unternehmer vor eine sehr große Herausforderung. Mit der Kategorisierung einer Lieferung als Werklieferung<sup>1</sup> wird sofort der Lieferort in jenes Land verlagert, in dem die Montage oder Installation erfolgt. Spätestens ab diesem Zeitpunkt muss sich der liefernde Unternehmer sehr genau mit den nationalen Regelungen des betreffenden Landes auseinandersetzen, um grundsätzliche Fragen zur Rechnungsausstellung, zum anwendbaren Besteuerungsverfahren und zur Begründung einer festen Niederlassung beantworten zu können.

Erschwerend kommt hinzu, dass es in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU bei Lieferungen mit Installation/Montage keine harmonisierte Abwicklung gibt. In der MwStSyst-RL 2006/112/EG ist der Art. 194, der für Lieferungen und sonstige Dienstleistungen ausländischer Unternehmer zur Anwendung kommt, als KANN-Bestimmung formuliert, wobei die Mitgliedstaaten die Bedingungen festlegen können. Den Mitgliedstaaten wird somit ein Gestaltungswahlrecht eingeräumt, welches einerseits unterschiedliche Definitionen einer Werklieferung<sup>2</sup> ermöglicht und andererseits die verschiedensten Ausprägungen der Reverse-Charge Anwendungskriterien bedingt.

## » Werklieferung in der MwStSyst-RL<sup>3</sup>

In Österreich wird in § 3 Abs. 4 UStG eine Werklieferung als die Be- oder Verarbeitung eines vom Auftraggeber bereitgestellten Gegenstandes verstanden, wenn der Auftragnehmer für die Leistungserstellung selbst Hauptstoffe verwendet. Insgesamt wird dieses Zusammenspiel einer Lieferung von Hauptstoffen durch den Auftragnehmer sowie

die Erbringung einer Dienstleistung, in der Form einer Be- und/oder Verarbeitung, umsatzsteuerlich als Lieferung einer einheitlichen Leistung gesehen.<sup>4</sup>

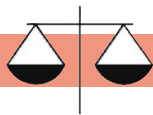
Die MwStSyst-RL 2006/112/EG kennt den Begriff der Werklieferung hingegen nicht. In der Richtlinie sowie in der Verwaltungspraxis vieler Mitgliedstaaten existiert grundsätzlich nur die Unterscheidung zwischen „Lieferung“ und „Dienstleistung“.<sup>5</sup>

Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung<sup>6</sup> ist für die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung das Wesen des Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen. Insofern hat im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände eruiert zu werden, ob die charakteristischen Merkmale einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung überwiegen.

Obwohl gemäß der MwStSyst-RL 2006/112/EG grundsätzlich jeder Umsatz vorrangig als selbständige Leistung zu betrachten und dementsprechend einzeln als Lieferung oder Dienstleistung zu kategorisieren ist und nicht künstlich aufgespalten werden darf, hat im Falle einer einheitlichen Leistung eine abweichende Vorgehensweise zu erfolgen. Sobald zwei oder mehrere Hauptleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden derart eng miteinander verknüpft sind, dass diese Einzelleistungen objektiv betrachtet eine einzige wirtschaftlich untrennbare Gesamtleistung bilden, wäre eine Aufspaltung wirklichkeitsfremd und somit ein Verstoß gegen die Grundprinzipien der MwStSyst-RL 2006/112/EG anzusehen.<sup>7</sup>

Von Seiten des EuGH besteht somit die Möglichkeit, im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise untrennbare Leistungen als einheitliche Gesamtleistung zu behandeln. Ungeachtet dessen besteht durch die abstrakte Definition eine begriffliche Lücke, die naturgemäß Freiraum für Interpretationen bietet, welche zu den unterschiedlichsten Auffassungen in den einzelnen Mitgliedstaaten führen.

Obwohl im Unionsrecht die Werklieferung selbst nicht definiert wird, sieht die MwStSyst-RL einen Lieferort für Gegenstandslieferungen vor, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert werden. Gemäß Art. 36 RL 2006/112/EG gilt als Lieferort für diese kombinierte Leistung der **Montageort**. Im EU-Raum ist dementsprechend auch von Montagelieferungen die Rede und nicht von Werklieferungen.



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. Dementsprechend ist zwar die Kombination einer Lieferung mit einer Installation/Montage grundsätzlich in jedem Mitgliedsland bekannt und wird in Anlehnung an die MwStSyst-RL 2006/112/EG auch als steuerbarer und steuerpflichtiger Inlandsumsatz behandelt, die umsatzsteuerliche Handhabung ist jedoch abhängig vom jeweiligen Sachverhalt und kann von einer sonstigen Dienstleistung bis zu einer nach unseren Begriffen vergleichbaren Werklieferung führen.

### » Werklieferung nach österreichischem Recht

Obwohl eine Werklieferung automatisch auch zu einer in Art. 36 RL 2006/112/EG definierten Montagelieferung führt, stellt umgekehrt eine Montagelieferung in Österreich nicht automatisch eine Werklieferung dar. Ausgangspunkt der Problematik ist der aus dem deutschen bürgerlichen Recht kommende Begriff der Werklieferung und die seit dem UStG 1972 normierte Notwendigkeit der Materialbeistellung durch den Auftraggeber für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 3 Abs. 4 UStG. Diese vorausgesetzte Materialbeistellung ist eine österreichische Besonderheit, die jedoch unerlässlich für das Reverse Charge-Verfahren ist.<sup>8</sup>

Die Grundvoraussetzung für die Annahme einer Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG ist die Beistellung eines Gegenstandes durch den Auftraggeber. Beim beigestellten Stoff kann es sich um einen Hauptstoff, Nebenstoff oder um Zutaten (Hilfsstoffe) handeln.<sup>9</sup> Der Werkunternehmer erhält den beigestellten Gegenstand nur mit der Weisung, ihn in den Gegenstand der Werklieferung einzufügen.<sup>10</sup> Eine Beistellung ist auch dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber in den Beschaffungsprozess als Vermittler oder Berater tätig wird, wenn eine direkte Rechtsbeziehung zwischen dem Lieferanten des beigestellten Stoffes und dem Auftraggeber der Werklieferung vorliegt.<sup>11</sup> Die Beistellung kann sich auch auf ein Grundstück beziehen, auf dem der Werklieferer ein Bauwerk, eine Maschinenanlage oder ein sonstiges Werk errichtet.<sup>12</sup> Es ist demnach zunächst zu prüfen, ob generell Material vom Auftraggeber beigestellt wird, welches letztlich in das fertige Werk Eingang findet und in letzter Konsequenz auf das Grundstück abzustellen.

Sobald im Rahmen einer Montagelieferung ausschließlich ein Grundstück beigestellt wird, ist nach österreichischer Verwaltungspraxis eine „feste“ Verbindung notwendig, um die Lieferung insgesamt als Werklieferung zu qualifizieren.<sup>13</sup> Gerade in diesem Bereich gibt es jedoch sehr viele Diskussionen und eigentlich keine befriedigende

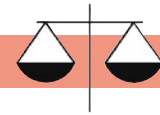
Lösung. Das Argument der leichten Demontage kann angesichts der stetig verbesserten Technik kein alleiniges Entscheidungskriterium sein. Ebenso ist die Substanzverletzung bei Demontage nicht hinreichend quantifizierbar. Deshalb sollte in diesem Fall immer die für alle Beteiligten beste Lösung gewählt werden, da jedenfalls Argumentationsspielraum gegeben ist. Im Normalfall ist dies die Abwicklung als Werklieferung unter Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG. Eine Montagelieferung hätte in Österreich den Nachteil, dass der Lieferort gemäß § 3 Abs. 7 UStG zwar auch in Österreich liegt, der Umsatz aber zuzüglich österreichischer Umsatzsteuer zu fakturieren wäre. Bei ausländischen Anlagenbauern hätte ein Leistungsempfänger in Österreich zudem die Haftungsverpflichtung des § 27 Abs. 4 UStG zu beachten.

Vor dem Hintergrund, dass Bauleistungen als Grundstücksleistungen ebenfalls an Bauwerken oder mit dem Erdboden fest verbundenen Anlagen ausgeführt werden müssen, um dem § 19 Abs. 1a UStG zu entsprechen, ist anzunehmen, dass eine deckungsgleiche Begriffsinterpretation angewandt werden kann. Dieser Ansatz wird auch dadurch gestärkt, dass Bauleistungen ja bekanntlich selbst Werklieferungen darstellen können. In Rz 2602c UStR 2000 wird dargestellt, dass der Begriff des Bauwerks weit auszulegen ist und somit nicht nur Gebäude sondern darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen darunter fallen. Das bedeutet also, dass eine schwere Anlage bereits als Bauwerk zu sehen ist und Arbeiten daran Bauleistungen sein können. Da Grundstücksleistungen ebenfalls diese feste Verbindung bedingen, ist es nur schlüssig, wenn **im Anlagenbau**, bei Großanlagen, das Grundstück als beigestellt angesehen werden kann, da **weiterführende Arbeiten bereits Bauleistungen** sein können.

### » Abgrenzung: Werklieferung oder Dienstleistung

Problematisch bei der Beurteilung ob eine Werklieferung, eine reine Lieferung oder eine reine Dienstleistung vorliegt, ist der Umstand, dass es keine bindenden Abgrenzungskriterien gibt. Vor dem Hintergrund des Art. 14 Abs. 3 RL 2006/112/EG kann grundsätzlich eine einheitliche Leistung, die sowohl eine Lieferkomponente als auch einen Dienstleistungsanteil enthält, sowohl als Lieferung, als auch als Dienstleistung im Sinne einer Bauleistung gesehen werden.<sup>14</sup>

In Österreich sowie in den meisten übrigen EU-Mitgliedstaaten hat das Verhältnis des Lieferanteils zum Dienstleis-



tungsanteil höchstens eine Indizwirkung, solange Hauptbestandteile durch den Lieferanten selbst beigestellt und im Rahmen eines Werkvertrages verarbeitet werden. Lediglich bei Werklieferungen, die im Zusammenhang mit einer Ausfuhr stehen, wurde in den Richtlinien eine prozentuale Grenze festgelegt. Gemäß Rz 1067 UStR 2000 wird bei der Reparatur eines KFZ erst dann von einer Werklieferung gesprochen, wenn mehr als 50% des Gesamtentgelts auf die Bestandteile entfällt. Sollte somit im umgekehrten Fall der Dienstleistung mehr als die Hälfte des Entgelts zuordenbar sein, so würde insgesamt eine Werkleistung vorliegen, ungeachtet dessen, dass bei der Reparatur sehr wohl Hauptstoffe im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG verwendet wurden.

In Deutschland existierte diese prozentuale Abgrenzung bis vor kurzem auch nur für diese speziellen Reparaturleistungen bei PKW in Ausfuhrfällen. Mit dem 12.12.2012 wurde jedoch der UStAE geändert und eine generelle Zuordenbarkeit in allen Reparaturfällen geschaffen. Dementsprechend ist es in Deutschland möglich, eine Reparaturleistung als Werklieferung zu behandeln, sofern der Materialanteil mehr als 50% des Gesamtentgelts beträgt. Diese vereinfachte Sichtweise ist jedoch nur anwendbar, wenn eine andere zweifelsfreie Zuordnung der Leistung anhand der objektiven charakteristischen Merkmale nicht möglich ist.<sup>15</sup>

Für alle anderen Fälle existiert weder in Deutschland noch in Österreich eine fixe Grenze, ab der eine Lieferung als Dienstleistung anzusehen wäre. Dementsprechend muss bei der Unterscheidung, ob eine Werklieferung vorliegt oder insgesamt von einer Werkleistung auszugehen ist, den allgemeinen Grundsätzen gefolgt bzw. einer üblichen Verwaltungspraxis entsprochen werden.

Es ist daher notwendig, in jedem Mitgliedstaat, in dem eine Lieferung mit Installation/Montage erfolgt und daher grundsätzlich dem österreichischen Werklieferungs-begriff entspricht, zu erheben, ob diese komplexen Leistungen insgesamt als eine Lieferung oder als eine Dienstleistung (Bauleistung) eingestuft werden. Am Ort der Leistung würde sich für den leistenden Unternehmer zunächst nichts ändern, solange im Ergebnis eine unbewegliche Sache (Gebäude, Anlage) entweder hergestellt oder bearbeitet wird. Es gibt jedoch Mitgliedstaaten, die hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld bzw. der Anwendbarkeit eines Reverse Charge-Verfahrens zwischen Lieferungen und Dienstleistungen differenzieren.<sup>16</sup>

Abgrenzend dazu kann **vereinfachend eine reine Lieferung** angenommen werden, wenn die **Montagearbeiten technisch und wirtschaftlich unbedeutend** sind. Die Lieferung würde in diesem Fall die Dienstleistungen kompensieren. Ein praktischer Anwendungsbereich für diese

Konstellation ist die Lieferung einer fertigen Anlage, die nur für transporttechnische Zwecke zerlegt und am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird.<sup>17</sup>

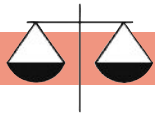
### » Lieferung mit Montageüberwachung als Werklieferung

Einen Grenzfall bei der Beurteilung, ob eine Werklieferung vorliegt, bilden regelmäßig Lieferungen, bei denen der Lieferant einen Werkvertrag über eine funktionstüchtige Anlage mit dem Auftraggeber abgeschlossen hat, jedoch die Montage-/Installationsarbeiten mit Personal des Auftraggebers durchgeführt werden. In solchen Fällen besteht die zusätzliche Dienstleistung des Lieferanten in einer Überwachungstätigkeit vor Ort.

Eine Montageüberwachung ist, wenn sie im Rahmen eines Werkauftrages erfolgt, üblicherweise ein Teil der Gesamtleistung. Insofern wäre es konsequent, wenn bei einer Lieferung mit wirtschaftlich bedeutender Montageüberwachung eine Werklieferung vorliegen würde, wenn der Überwachende die Verantwortung bzw. die Haftung für die Ausführung der Montage trägt und diese Tätigkeit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten oder nach der Verkehrsauffassung einer eigentlichen selbst vorgenommenen Montage gleichzustellen ist. Das heißt, dass bei einer ursprünglich angenommenen Lieferung auch eine Werklieferung vorliegen sollte, wenn der Montageüberwachung wirtschaftliches Gewicht beizumessen ist. Diese Schlussfolgerung basiert auf dem Umstand, dass der Einheitlichkeitsgrundsatz, der im Ergebnis zu einer unteilbaren Werklieferung führt, ein pragmatischer und eben kein systematischer Grundsatz ist.<sup>18</sup>

„Der zivilrechtliche Parteiwille spiegelt grundsätzlich die Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers wider, wenn und soweit dem Parteiwillen entsprechend die Leistung erbracht wird.“<sup>19</sup> Bei einer Lieferung eines unfertigen Gegenstandes, der erst im Bestimmungsland seine vertraglich vereinbarte Eigenschaft und Beschaffenheit erhält, muss der Lieferant eine Montagetätigkeit selbst verantworten.<sup>20</sup> Bei einer Werklieferung wird nicht vorausgesetzt, dass der Lieferant die Be-/Verarbeitung mit eigenem Personal durchführen muss, sondern er kann hierfür auch Subunternehmer heranziehen.<sup>21</sup>

Systematisch richtig wäre es daher, wenn bei einem Werk-auftrag, bei dem eine funktionierende Anlage von einem Lieferanten im Bestimmungsland geschuldet wird und sämtliche Risiken im Zusammenhang mit einer fehlerhaften Montage von diesem zu tragen sind, ebenfalls eine steuerpflichtige Lieferung gemäß Art. 36 RL 2006/112/EG im Bestimmungsland vorliegt, auch wenn die tatsächlichen Montagearbeiten mit den Arbeitern des Auftraggebers vorgenommen werden. Die überwachende Tätigkeit



des Lieferanten und das damit verbundene Risiko bewirkt, dass das beige stellte Montagepersonal des Auftraggebers letztlich im Verantwortungsbereich des Lieferanten tätig wird und somit die Be-/Verarbeitung diesem zuzurechnen ist.

Sollte die Überwachungstätigkeit nicht mit dem für Werklieferungen üblichen Erfüllungsrisiko gekoppelt sein, so müssten, gemessen an einer objektiven Betrachtungsweise, zwei selbständige Hauptleistungen vorliegen.

Viele Mitgliedstaaten entflechten jedoch bei solchen Konstellationen die einzelnen Leistungskomponenten, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, was der eigentliche vertraglich geschuldete Leistungsgegenstand ist. Im Ergebnis werden somit Werklieferungen, die aus einer Lieferung und einer wirtschaftlich bedeutenden Montageüberwachung bestehen, immer als zwei getrennte Hauptleistungen behandelt, wodurch der Lieferort des Materials in das Ursprungsland verlagert wird, die Überwachungsleistung jedoch im Bestimmungsland am Grundstücksort steuerbar und steuerpflichtig ist, sofern das Ergebnis eine unbewegliche Sache darstellt.

### » Conclusio

Im Ergebnis ist daher jeder Werkauftrag einzeln und für jedes EU-Mitgliedsland gesondert hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Handhabung zu prüfen, da wahrscheinlich bei keiner anderen Leistungsart die Unterschiede der harmonisierten MwStSyst-RL augenscheinlicher sind.

### Anmerkungen

- <sup>1</sup> Der Begriff Werklieferung wird im folgenden Artikel grundsätzlich auch analog für Montagelieferungen im Sinne des Art. 36 RL 2006/112/EG verwendet, da es hinsichtlich der Leistungsortbestimmung keinen Unterschied gibt.
- <sup>2</sup> Art. 14 Abs. 3 RL 2006/112/EG räumt das Recht ein, dass bestimmte Bauleistungen als Lieferungen betrachtet werden können und somit im Ergebnis die Lieferung eines Gegenstandes darstellt, der zusätzlich installiert und/oder montiert wird.
- <sup>3</sup> Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG
- <sup>4</sup> Vgl. Rz 346 UStR 2000.
- <sup>5</sup> Definition einer Lieferung, Art. 14 Abs. 1 RL 2006/112/EG; Definition einer Dienstleistung Art. 24 Abs. 1 RL 2006/112/EG.
- <sup>6</sup> EuGH 2.5.1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*; EuGH 17.5.2001, Rs C-322/99 und 323/99, *Fischer und Brandenstein*.
- <sup>7</sup> EuGH 29.3.2007, Rs C-111/05, *Aktiebolaget NN*, Rn. 22f.
- <sup>8</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 101 und Tz 103 iVm § 19 Abs. 1 UStG.
- <sup>9</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 115.
- <sup>10</sup> Vgl. Bürgler in UStG ON<sup>2</sup>, 2010, § 3 Rz 157.
- <sup>11</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 117.
- <sup>12</sup> Vgl. Bürgler in UStG ON<sup>2</sup>, 2010, § 3 Rz 162.
- <sup>13</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 19 Tz 24.
- <sup>14</sup> EuGH 13.12.2012, Rs C-395/11, *BLV Wohn und Gewerbebau GmbH*, Rn 32.

<sup>15</sup> Vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 6 UStAE zu § 3 dUStG, geändert durch BMF vom 12.12.2012 IV D 2 – S 7112/11/10001.

<sup>16</sup> In Frankreich wird beispielsweise zwischen „livraison de biens meubles corporels“ (Werklieferung beweglicher Gegenstände) und „travaux immobiliers“ (Werklieferung unbeweglicher Gegenstände) unterschieden. Letzteres ist nach französischer Auffassung eine sonstige Leistung, bei der immer der Zeitpunkt der Zahlung für die Entstehung der Steuerschuld entscheidend ist.

<sup>17</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 155.

<sup>18</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 35.

<sup>19</sup> *Nieskens* in *Rau/Dürwächter*, UStG, § 3 Anm. 2601.

<sup>20</sup> Vgl. *Birkenfeld* in *Birkenfeld/Wäger*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 59 Rz 184.

<sup>21</sup> Vgl. *Nieskens* in *Rau/Dürwächter*, UStG, § 3 Anm. 2602.

[www.icon.at](http://www.icon.at)

**ICON.**  
YOUR GLOBAL TAXPERS

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stahlstraße 14, 4020 Linz, Austria

Tel. (+43 732) 69412-DW  
Fax (+43 732) 6980-9273

[www.icon.at](http://www.icon.at)