

## **Umsatzsteuerpflicht im Inland bei Gutachtenserstattung durch einen ausländischen Sachverständigen für ein österreichisches Gericht (§ 3a Abs 1, 5 und 6, § 19 Abs 1 und § 21 UStG)**

1. Nach Umsetzung der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. 2. 2008 bezüglich des Ortes der Dienstleistung durch das Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 2009/52, wird die Leistung eines ausländischen Sachverständigen (mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt und Betriebsstätte im Ausland), der im Auftrag eines österreichischen Gerichts ein Gutachten erstattet, im Inland erbracht.
2. Der Bund, der im Bereich seines hoheitlichen Handelns nicht steuerbare und auch steuerbare Umsätze bewirkt, gilt in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG. Nach dem Empfängerortprinzip des § 3a Abs 6 UStG wird die sonstige Leistung an ihn am Ort seines Unternehmens ausgeführt. Dienstleistungen sollen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt und an dem der Empfänger ansässig ist. Auf den Sitz des Dienstleistungserbringers kommt es nicht an.
3. **Steuerpflichtige, die auch nicht steuerbaren Tätigkeiten nachgehen, gelten für alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige. Der Bund als Leistungsempfänger – das Gutachten des ausländischen Sachverständigen war vom OLG Wien** beauftragt worden – ist auch Steuerschuldner (§ 19 Abs 1 UStG). Dem Bund obliegt deshalb auch die Abgabemeldung (§ 21 UStG) beim gemäß § 15 Abs 3 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz zuständigen Finanzamt Wien 1/23.
4. Bei einer allfälligen nachträglichen Steuervorschreibung durch den deutschen Fiskus wird der Sachverständige einen solchen Verstoß deutscher Behörden gegen Unionsrecht im sodann in Deutschland zu führenden Rechtschutzverfahren geltend zu machen haben.
5. Für den Fall einer solchen Umkehrung der Steuerschuld (Reverse-Charge-System) ist dem Sachverständigen nur der Nettobetrag zu überweisen. Dem Gericht obliegt als Leistungsempfänger und Steuerschuldner die Abgabemeldung und die Abführung des Steuerbetrages an das zuständige Finanzamt (Beisatz in RIS-Justiz RS0127110).

**OGH vom 16. September 2011, 16 Ok 6/11**

Der mit Beschluss vom 13. 12. 2010 bestellte Sachverständige mit Sitz in Deutschland verzeichnete in seiner Gebührennote vom 28. 2. 2011 (bei Gericht eingelangt am 7. 3. 2011) € 157.458,90 zuzüglich € 29.917,10 an 19-prozentiger deutscher Umsatzsteuer.

Die Antragsgegner erhoben Einwendungen lediglich gegen den Zuspruch der begehrten Umsatzsteuer. Nach dem erweiterten Unternehmerbegriff des § 3a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2009 sei das Oberlandesgericht Wien (OLG Wien) trotz hoheitlicher Tätigkeit als Unternehmer anzusehen, wobei schon ausreichend sei, dass der Bund über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) verfüge. Da das OLG Wien Auftraggeber und Empfänger der Sachverständigenleistung sei, hätte der Gutachter die Honorarnote netto ausstellen und einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger aufnehmen müssen. Die 20-prozentige österreichische Umsatzsteuer habe das OLG Wien im Wege des „Reverse-Charge-Systems“ abzuführen.

Das Erstgericht bestimmte mit dem angefochtenen Beschluss die Gebühren des Sachverständigen mit insgesamt € 157.458,90 netto, sprach aus, dass die auf diesen Nettogebührenbetrag entfallende 20-prozentige österreichische Umsatzsteuer € 31.491,78 beträgt und wies die Buchhaltungsagentur des Bundes an, jeweils vor Rechtskraft dieses Beschlusses € 157.458,90 an den Sachverständigen und € 31.491,78 an das Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk auf das Konto des OLG Wien unter Anführung von dessen Steuernummer zu überweisen. In Umsetzung der Richtlinie 2008/8/EG sei mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 2009/52, zum 1. 1. 2010 der Leistungsort für sonstige Leistungen nach § 3a Abs 1 UStG, zu denen auch Leistungen aus der Tätigkeit als Sachverständiger zählten (§ 3a Abs 14 Z 3 und 4 UStG), neu geregelt worden. Gemäß § 3a Abs 5 UStG gelte für die Anwendung der Abs 6 bis 16 (Ort der sonstigen Leistung) als Unternehmer ein Unternehmer nach § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirke, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gelte (Z 1); eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit UID als Unternehmer (Z 2); eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 falle, als Nichtunternehmer (Z 3). Der Bund führe neben der Hoheitsverwaltung auch Betriebe gewerblicher Art und sei insofern Unternehmer im Sinn des § 2 UStG. Er gelte damit – auch wenn er in anderen Bereichen nicht steuerbare Umsätze bewirke – für sämtliche an ihn erbrachten Leistungen, also auch für jene, die er im hoheitlichen Bereich (etwa in Ausübung der Gerichtsbarkeit) beziehe, als Unternehmer im Sinn des § 3a Abs 5 UStG („erweiterter Unternehmerbegriff“). Die vom OLG Wien in Ausübung der Gerichtsbarkeit beauftragte Sachverständigenleistung sei letztlich an den Bund erbracht worden, der – zumindest teilweise – auch Unternehmer nach § 2 UStG sei; Empfänger der Sachverständigenleistung sei deshalb ein Unternehmer im Sinn des § 3a Abs 5 Z 1 UStG. Nach § 3a Abs 6 UStG werde eine sonstige Leistung – so auch eine Sachverständigenleistung nach § 3a Abs 14 UStG – an einen Unternehmer im Sinn des Abs 5 Z 1 an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibe (Empfängerortprinzip). Diese Bestimmung als Generalklausel für unternehmerische Leistungsempfänger gelte für nach dem 31. 12. 2009 ausgeführte Um-

sätze; maßgeblich sei der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Hier habe der Sachverständige seine Leistung von Dezember 2010 bis Februar 2011 an einen Empfänger erbracht, der Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG sei; die Leistung gelte damit nach den anzuwendenden neuen Leistungsartregulierungen (§ 3a Abs 6 UStG) als am Ort des Unternehmens des Empfängers (OLG Wien) ausgeführt. Steuerschuldner sei in Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 UStG (Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens) grundsätzlich der leistende Unternehmer (§ 19 Abs 1 Satz 1 UStG). Die Steuer werde jedoch vom Empfänger geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte habe und der Empfänger Unternehmer im Sinn des § 3a Abs 5 Z 1 UStG sei (§ 19 Abs 1 Satz 2 UStG). Der Übergang der Steuerschuld betreffe sowohl Umsätze für den unternehmerischen als auch den nicht unternehmerischen Bereich des Empfängers. Da der Sachverständige keinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte habe, treffe die Steuerschuld den Bund als Empfänger der Leistung, der Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG sei und die auf das Nettoentgelt (§ 4 Abs 1 UStG) entfallende 20-prozentige österreichische Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen habe. Diese Steuerschuld könne auch nicht durch einen Vorsteuerabzug nach § 12 UStG beseitigt werden, weil dazu nur Unternehmer im Sinn des § 2 UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt seien, das OLG Wien aber im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig sei. Die Steuerschuld entstehe mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden seien (Sollbesteuerung; § 19 Abs 2 Z 1 UStG). Bei Leistungserbringung über einen längeren Zeitraum entstehe die Steuerschuld nach Ablauf des Zeitraums, in dem die Leistung ausgeführt werde. Hier sei der Gutachtensauftrag mit Beschluss vom 21. 2. 2011 für beendet erklärt worden, die Steuerschuld des OLG Wien sei daher (zumindest dem Grund nach) mit Ende Februar 2011 entstanden, die Höhe habe sich erst aus der im März 2011 eingereichten Gebührennote ergeben. Für das Entstehen der Steuerschuld komme es auf die Gebührenbestimmung nicht an. Habe der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen nach dem UStG nicht geschuldeten Steuerbetrag gesondert ausgewiesen, schulde er den Betrag aufgrund der Rechnung, wenn er diese nicht gegenüber dem Empfänger berichtige (§ 11 Abs 12 UStG). Zwar hätte der Sachverständige in der Gebührennote keine Umsatzsteuer ausweisen dürfen, sondern die UID des Leistungsempfängers anführen und auf den Übergang der Steuerschuld hinweisen müssen. Auf den Übergang der Steuerschuld habe es aber keinen Einfluss, ob eine Rechnung (mit oder ohne Umsatzsteuer) ausgestellt und auf die Steuerschuld des Empfängers hingewiesen werde. Da der leistende Unternehmer eine dennoch ausgewiesene Steuer nach § 11 Abs 12 UStG schulde, werde der Sachverständige eine Berichtigung der Gebührennote vorzunehmen haben,

dies auch zur Vermeidung einer weiteren Besteuerung in Deutschland. Neben der angeordneten Überweisung des geschuldeten Steuerbetrags an das Finanzamt seien auch die entsprechenden Abgabemeldungen zu erstatten. Die Buchhaltung des OLG Wien werde daher die gebotenen Steuererklärungen (Berichtigungen) gegenüber dem Finanzamt vorzunehmen haben.

Soweit dem Sachverständigen mit diesem Beschluss nur ein Nettobetrag zugesprochen wird, richtet sich dagegen sein Rekurs mit dem Abänderungsantrag dahin, die Sachverständigengebühr in Höhe des in der Gebührennote angesprochenen Bruttobetrags an ihn zu überweisen.

Der Rekurs ist nicht berechtigt.

Der Sachverständige macht geltend, dass nach Auffassung der deutschen Steuerbehörden der Leistungsort im Fall einer Beratungsleistung für den hoheitlichen Bereich einer auch unternehmerisch tätigen Körperschaft am Sitz des Sachverständigen (hier: in Deutschland) liege. Damit sei der Sachverständige verpflichtet, die Umsatzsteuer aus dem Nettobetrag in Deutschland an das Finanzamt abzuführen. Zwar wolle die deutsche Finanzverwaltung mit Wirkung vom 1. 7. 2011 in der angesprochenen Frage des Leistungsorts sonstiger Leistungen auf die in Österreich vertretene Linie einschwenken, für die Zeit davor halte sie aber an ihrer bisherigen Auffassung fest. Der Rechtsmittelwerber sei deshalb durch die angefochtene Entscheidung noch beschwert.

1. Das Erstgericht hat die seit 1. 1. 2010 geltende inländische Rechtslage betreffend den Leistungsort für sonstige Leistungen nach § 3a Abs 1 UStG (nach Umsetzung der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. 2. 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABI L 44 vom 20. 2. 2008, durch das Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 2009/52) zutreffend dargestellt.

2. Die im angefochtenen Beschluss vertretene Auffassung, dass der Bund, der im Bereich seines hoheitlichen Handelns auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG gilt, weshalb nach dem Empfängerortprinzip des § 3a Abs 6 UStG die sonstige Leistung an ihn am Ort seines Unternehmens ausgeführt wird, findet ihre Stütze in Art 2 der Richtlinie 2008/8/EG sowie deren Erwägungsgründen 3 und 4. Danach sollen Dienstleistungen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt und an dem der Empfänger ansässig ist (während es auf den Sitz des Dienstleistungserbringers nicht ankommt), wobei Steuerpflichtige, die auch nicht steuerbaren Tätigkeiten nachgehen, für alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige gelten.

3. Auch Schrifttum und Finanzverwaltung teilen diese Auffassung (*Bürgler/Pleininger/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2</sup>, § 3a Rz 69 ff; Schreiben des BMF im Akt; BMF-Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Rz 638o, insb Beispiel 2).

4. Mit Schreiben vom 10. 6. 2011 hat das deutsche Bundesministerium der Finanzen den Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. 10. 2010 ua dahin geändert, dass mit Wirkung vom 1. 7. 2011 die Anwendung der Ortsregelung für sonstige Leistungen nach § 3a Abs 2 Satz 1 dUStG (Ort der Ausführung ist der Ort, an dem der Empfänger der sonstigen Leistung sein Unternehmen betreibt) auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt, die sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig sind, und zwar unabhängig davon, für welchen Bereich die Leistung bezogen wird (dBMF, Änderung des dUStAE, GZ IV D 3 – S 7117/11/10001, insbesondere Neufassung von Abs 14).

5. Dem Einwand des Rechtsmittelwerbers, er sei durch den angefochtenen Beschluss der Gefahr einer Doppelbesteuerung ausgesetzt, ist zu entgegnen, dass inländische Gerichte bei Anwendung inländischer Normen die Rechtspraxis ausländischer Behörden beim Vollzug ausländischer Normen grundsätzlich nicht zu berücksichtigen haben. Sollte sich der Rechtsmittelwerber durch eine allfällige nachträgliche Steuervorschreibung durch den deutschen Fiskus aufgrund seiner im Anlassfall erbrachten (und dann bereits im Inland versteuerten) Leistung beschwert erachten, wird er einen allfälligen Verstoß deutscher Behörden gegen Unionsrecht (etwa gegen die Richtlinie 2008/8/EG) im sodann in Deutschland zu führenden Rechtsschutzverfahren geltend zu machen haben.

6. Zutreffend geht das Erstgericht davon aus, dass der Bund (das OLG Wien) als Leistungsempfänger auch Steuerschuldner ist (§ 19 Abs 1 UStG); ihm obliegt deshalb auch die Abgabemeldung (§ 21 UStG) beim gemäß § 15 Abs 3 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz zuständigen Finanzamt Wien 1/23.