

UMSATZSTEUER

aktuell

ÖGSW Dienstagsrunde

November 2019

Inhaltsverzeichnis:

Neuerungen ab 1.1.2020 - Überblick.....	1
Konsignationslager	2
Innergemeinschaftliche Lieferung	5
Formelle Nachweise	7
Reihengeschäfte.....	9
Kleinunternehmerbefreiung.....	18
Vorsteuerabzug für E-Krafträder	19
Digitalsteuerpaket.....	20
Reiseleistungen und Margenbesteuerung.....	21
Vorsteuerabzug und EuGH	25
Vermietung und Gesamtrechtsnachfolge.....	29

Zusammengestellt von HR Mag. Gerhard Kollmann, Stand: November 2019

www.gerh-kollmann.at

Nur für Schulungszwecke, ohne Gewähr

UMSATZSTEUER

aktuell

Stand: November 2019

Mag. Gerhard Kollmann

USt: Neuerungen ab 1.1.2020

EU-weit („Quick fixes“)

- Konsignationslager neu: ig. Lieferung bei Entnahme durch Kunden
- Inngemeinschaftliche Lieferung: gültige UID und ZM als materiellrechtliche Voraussetzung für Steuerfreiheit (nur bei gutem Glauben sanierbar)
- Reihengeschäfte neu: bewegte Lieferung durch Zwischenerwerber

Österreich (StRefG 2020, BGBl I Nr. 103/2019):

- Kleinunternehmergrenze € 35.000,-
- Vorsteuerabzug auch für E-Krafträder (einschl. E-Bikes)
- Begünstigter Steuersatz für E-Books (auch Online-Zeitungen)
- Übertragung L+F Betrieb nicht mehr steuerbar
 - L+F: keine Inkrafttretensbestimmung, d.h. ab Verlautbarung (29.10.2019)

Konsignationslager - bis 31.12.2019

Definition:

- ✚ Unternehmer unterhält Lager bei Abnehmer
- ✚ Abnehmer entnimmt bei Bedarf Waren
- ✚ Bis dahin bleibt Lieferant Eigentümer

Rechtsfolge allgemein:

- ✚ Versendung / Beförderung ins Lager
in anderen EU-Staat = ig. Verbringen
- ✚ Entnahme aus Lager = steuerpflichtige Lieferung
- ✚ Lager in Ö und Lieferant ausl. Unternehmer:
Haftung gem. § 27 Abs. 4 UStG

Konsignationslager - bis 31.12.2019

Verwaltungspraxis in div. anderen EU-Staaten:

- ✚ BE, FI, IR, NL, GB, FR, IT
- ✚ kein ig. Verbringen, bei Entnahme ig. Lieferung

Erleichterung lt. Rz 3603 UStR:

Ö → EU:

- ✚ ig. Lieferung bei Entnahme aus Lager
- ✚ parallel zur Erwerbsbesteuerung im anderen EU-Staat
- ✚ Voraussetzungen:
 - a) schriftl. Mitteilung an ö. FA unter Beschreibung der Regelung im anderen EU-Staat
 - b) Aufzeichnungen einschließlich Lagerbestand

Konsignationslager - bis 31.12.2019

Erleichterung lt. Rz 3603 UStR:

EU → Ö (nur, wenn Lager einem einzigen Abnehmer zur Verfügung steht):

- ✚ ig. Erwerb beim Abnehmer erst bei Entnahme aus Lager
- ✚ entspr. Behandlung durch Lieferer in anderem EU-Staat
- ✚ Frist: wie anderer EU-Staat, max. 6 Monate
- ✚ Nach 6 Monaten zwingend ig. Erwerb des ausl. EU-Unternehmers, folgende Lieferung stpfl. (Haftung)
- ✚ Voraussetzungen für Erleichterung:
 - a) Mitteilung des ausl. Unt. an österr. FA (zuständig für USt des Abnehmers)
 - b) Aufzeichnungen einschließlich Lagerbestand

Konsignationslager - bis 31.12.2019

Österreich / Deutschland (bisher):

- ✚ Keine abweichende Verwaltungspraxis / Rechtslage in D
- ✚ Erleichterung gem. Rz 3603 UStR daher nicht anwendbar
- ✚ Befüllen des Lagers = ig. Verbringen
- ✚ Entnahme = ruhende Lieferung (stpfl., in Ö Haftung)

Deutschland (neue Judikatur):

- ✚ BFH vom 20.10.2016, V R 31/15
- ✚ BFH vom 16.11.2016, V R 1/16
- ✚ Lieferung über ein Konsignationslager kann unter bestimmten Voraussetzungen bereits vor Entnahme als direkte (ig.) Lieferung an Abnehmer qualifiziert werden

Konsignationslager – ab 1.1.2020

Einheitliches MWST-System in der EU (Art 17a MWStSystRL)
Art 1a UStG NEU ab 1.1.2020 (StRefG 2020, „erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. 12.2019 ausgeführt werden bzw. sich ereignen“)

- ✚ Lieferung im Abgangsstaat erst bei Entnahme
- ✚ kein vorangehendes ig. Verbringen
- ✚ steuerfreie ig. Lieferung bei Entnahme
- ✚ ig. Erwerb des Abnehmers bei Entnahme
- ✚ Verzeichnis der Gegenstände
- ✚ Offenlegung in einer ZM
- ✚ Entfall der Registrierungspflicht im Bestimmungsstaat
(Achtung: ggf. künftig Vorsteuer im Erstattungsverfahren!)

Konsignationslager ab 1.1.2020

Voraussetzungen (Art 1a UStG):

- ✚ Beförderung oder Versendung durch den Lieferanten
- ✚ Vereinbarung, wonach Abnehmer zur Übernahme des Eigentums an den Liefergegenständen berechtigt ist
- ✚ Lieferant hat im Bestimmungsstaat keine Betriebsstätte
- ✚ Abnehmer hat eine UID des Bestimmungsstaates
- ✚ UID sowie Identität des Abnehmers sind dem Lieferanten bei Transportbeginn bekannt
- ✚ Lieferant gibt die UID des Abnehmers in ZM an
- ✚ Lieferant trägt verbrachte Gegenstände in ein Register ein, das den Steuerbehörden leichte Überprüfung der Voraussetzungen ermöglicht
- ✚ Entnahme durch Abnehmer innerhalb von 12 Monaten

Konsignationslager ab 1.1.2020

Zusammenfassende Meldung (ZM) – Rz 3693 UStR
(bei Befüllen: UID des „geplanten“ Erwerbers)

<u>Vorgang / Zeitpunkt</u>	<u>KL-Code</u>
Bei Beförderung oder Versendung	1
Entnahme innerhalb von 12 Monaten (Nach 12 Monaten: Registrierungspflicht; igV)	keiner
Korrektur bei irrtümlicher Meldung	2
Rücksendung innerhalb von 12 Monaten	2
Geplanter Erwerber wird durch neuen ersetzt	3
Zerstörung, Verlust, Diebstahl (igV)	keiner

Innergemeinschaftliche Lieferung

Ab 1.1.2020: Gültige **UID** und Abgabe einer **ZM**
materiellrechtliche Voraussetzung für Steuerfreiheit

Art 7 UStG neu:

Abs 4: „der Abnehmer im Sinne der Z 2 lit. a und lit. b hat dem Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt;“

Abs 5: „der Unternehmer ist der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nach Art. 21 Abs. 3 nachgekommen oder hat sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründet.“

Inneregemeinschaftliche Lieferung

- ✚ Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/1910
- ✚ Anpassung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen hinsichtlich Steuerbefreiung von innerg. Lieferungen
- ✚ Die Aufnahme der UID-Nummer des Erwerbers von Gegenständen in MIAS ist von zentraler Bedeutung für die korrekte Besteuerung und zur Betrugsbekämpfung im Binnenmarkt
- ✚ Hat der Erwerber im Zeitpunkt der Lieferung eine UID-Nummer beantragt, aber noch nicht erhalten, bleibt die Lieferung steuerfrei, wenn der Erwerber die UID-Nummer tatsächlich erhält und dem Lieferer mitteilt

Inneregemeinschaftliche Lieferung

- ✚ Keine Steuerbefreiung mehr ab 1.1.2020, wenn der Lieferer seiner Verpflichtung zur **Abgabe einer ZM** gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG und somit zur Eintragung in das MIAS nicht korrekt nachgekommen ist.
- ✚ Ausnahme: wenn Lieferer im **guten Glauben** handelt, das heißt die Versäumnisse in Bezug auf die ZM gegenüber der zuständigen Steuerbehörde hinreichend begründen und korrigieren kann.
- ✚ **Nachweis** der Beförderung oder Versendung gemäß Art. 45a der VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 2018/1912 oder gemäß VO BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010

Innere Gemeinschaftliche Lieferung

Nachweis der Beförderung oder Versendung gemäß Art. 45a der VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 2018/1912

- ✚ Mindestens zwei einander nicht widersprechende Nachweise nach Abs 3 Buchstabe **a**, oder
- ✚ ein Schriftstück nach Buchstabe **a** und ein Nachweis nach Buchstabe **b**
- ✚ die von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden,
- ✚ die sowohl voneinander als auch vom Verkäufer und Erwerber unabhängig sind

Innere Gemeinschaftliche Lieferung

Nachweis der Beförderung oder Versendung gemäß Art. 45a der VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 2018/1912

Buchstabe a (Beispiele):

unterzeichneter CMR- Frachtbrief, Konnossement, Luftfracht-Rechnung, Rechnung des Beförderers

Buchstabe b (Beispiele):

Versicherungspolice, Bankunterlagen zur Bezahlung der Beförderung der Gegenstände, Bestätigung einer öffentlichen Stelle der Ankunft der Gegenstände (Notar), Quittung eines Lagerinhabers im Bestimmungsland

Innere Gemeinschaftliche Lieferung

Rz 3994 NEU UStR lautet (auszugsweise):

- ✚ Eine ig. Lieferung ist nur steuerfrei, wenn der liefernde Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe einer ZM innerhalb der in Art 21 Abs 3 UStG angeführten Frist nachgekommen ist.
- ✚ Wird keine oder nur eine unvollständige oder unrichtige Zusammenfassende Meldung für die Lieferung abgegeben, ist die ig. Lieferung steuerpflichtig
- ✚ Abweichend davon ist die Steuerbefreiung bei Versäumnis der Abgabe einer ZM dennoch zu gewähren, wenn der liefernde Unternehmer sein Versäumnis gegenüber der zuständigen Steuerbehörde hinreichend begründet und die ZM entsprechend berichtigt.

Innere Gemeinschaftliche Lieferung

Rz 4006 UStR idF UStR Wartungserlass 2019 (auszugsweise):

Eine Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet wird unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen der VO BGBl. Nr. 401/1996 idgF jedenfalls vermutet, wenn der liefernde Unternehmer die in Art. 45a VO (EU) 282/2011 genannten Nachweise erbringt. Die Vermutung kann widerlegt werden.

Beispiel:

Der Unternehmer Ö in Wien liefert Waren an den Unternehmer D in München. Ö beauftragt einen Spediteur die Waren nach München zu befördern.

Inneregemeinschaftliche Lieferung

Lösung:

Für die Vermutung der Warenbewegung in einen anderen Mitgliedstaat nach Art. 45a VO (EU) 282/2011 muss Ö angeben, dass die Waren auf seine Rechnung versendet wurden. Zudem muss Ö im Besitz zweier in der Verordnung aufgezählten Nachweise sein, die von verschiedenen, voneinander unabhängigen dritten Personen stammen. Als Nachweis für die Warenbewegung kann der Lieferant bspw. die Rechnung (iSd § 11 UStG) des Spediteurs sowie die Versicherungspolizze über die Versendung vorlegen.

Reihengeschäfte

Rechtsquellen / Definitionen bis 31.12.2019:

- ✚ EU-Recht / MWStSystRL:
keine besondere Regelung (außer für Dreiecksgeschäfte)
- ✚ Österreich: Rz 450 UStR
- ✚ Deutschland: § 3 Abs 6 Satz 5 dUStG

Dreiecksgeschäfte:

- ✚ Art 42, Art 141, Art 197 MWStSystRL
- ✚ Art 25 öUStG, § 25b deutsches UStG

Reihengeschäfte

Rechtsquellen / Definitionen ab 1.1.2020

Österreich: § 3 Abs 15 Z 5 UStG neu

(SteuerreformG 2020, Umsetzung von Art 36a MWStSystRL)

„Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn dieselben Gegenstände nacheinander geliefert werden und diese Gegenstände unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer (Empfänger) in der Reihe versandt oder befördert werden.“

Reihengeschäfte

Reihengeschäft - Definition

- ✚ Ein (derselbe) Gegenstand
- ✚ Mehrere Unternehmer
- ✚ Mindestens zwei Umsatzgeschäfte
- ✚ Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer
- ✚ Letzter Abnehmer kann auch Privatperson sein

Reihengeschäfte

Derselbe Gegenstand

- ✚ Die Identität des Gegenstands muss erhalten bleiben
- ✚ Jede Veränderung der Marktgängigkeit beendet die Reihe (z.B. Bearbeitung oder die Beifügung notwendiger Zubehörteile)
- ✚ Beurteilung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers
- ✚ Keine Veränderung: Umetikettierung, Umverpackung, Prüfung, Zugabe von Papieren

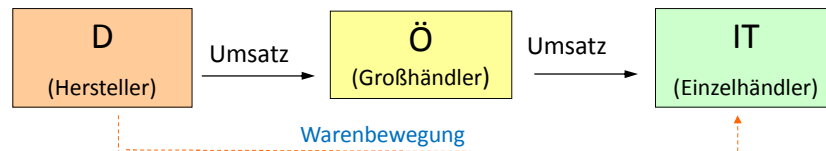
Reihengeschäfte

Unmittelbarkeit

- ✚ Einheitliche Warenbewegung
- ✚ Bei Beginn der Warenbewegung steht der letzte Abnehmer bereits fest
- ✚ Transportveranlassung durch nur einen der Beteiligten in der Reihe
- ✚ unschädlich ist die Beauftragung mehrerer Frachtführer
- ✚ ebenso Kombination Beförderung und Versendung (vgl. USt-Protokoll 2010)

Reihengeschäfte

Einheitliche Warenbewegung



Beispiele für einheitliche Warenbewegung / RG:

- D schickt Ware mit Spedition zu IT (oder befördert selbst zu IT)
- Ö beauftragt Spedition mit Transport von D zu IT (oder bef. selbst)
- Ö beauftragt Spedition A mit Transport von D zu Ö und Spedition B mit Weitertransport von Ö zu IT
- Ö beauftragt Spedition mit Transport von D zu Ö und führt Weitertransport zu IT selbst durch

Keine einheitliche Warenbewegung / kein RG:

- D versendet zu Ö, Ö organisiert Weitertransport zu IT
- D verkauft an Ö Waren, Ö verkauft bereits lagernde Waren an IT

Reihengeschäfte

Besteuerungsgrundsätze

✚ nur die **bewegte Lieferung** gem. § 3 Abs. 8 UStG kann steuerfrei sein (Ausfuhrlieferung, ig. Lieferung)

✚ **ruhende Lieferung(en)** gem. § 3 Abs. 7 UStG

... VOR der bewegten Lieferung ist (bzw. sind) steuerpflichtig im Abgangsstaat und

... NACH der bewegten Lieferung ist (bzw. sind) steuerpflichtig im Empfängerstaat

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung

- ✚ abhängig vom Transportauftrag bzw. der **Transportveranlassung**
- ✚ Bewegte Lieferung muss eine sein, an welcher der Unternehmer, der den Transport veranlasst, selbst beteiligt ist, d.h.
- ✚ Beförderung oder Versendung durch ersten Unternehmer: der erste Umsatz
- ✚ durch den letzten Abnehmer: der letzte Umsatz
- ✚ durch einen „mittleren“ Unternehmer (bis 31.12.2019): Umsatz des mittleren nur bei „besonderen Umständen des Einzelfalls“ (z.B. EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre)

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung

Transportveranlassung

(vgl. erläuternde Bemerkungen zum StRefG 2019/2020):

„Für die Frage, wer die Gegenstände versendet oder befördert, ist in unionsrechtskonformer Interpretation grundsätzlich darauf abzustellen, auf wessen Rechnung die Versendung oder Beförderung passiert.

Beauftragt allerdings ein Unternehmer eine andere Person in der Reihe die Gegenstände auf Rechnung des Unternehmers zu befördern oder zu versenden, ist die Beförderung oder Versendung der beauftragten Person zuzuschreiben.“

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung

Transportveranlassung

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer Ö1 verkauft Waren an den österreichischen Unternehmer Ö2, der diese wiederum an den deutschen Unternehmer D verkauft. D trägt vertragsgemäß die Kosten der Güterbeförderung und beauftragt Ö2 mit deren Durchführung. Ö2 beauftragt den Spediteur S, der die Waren direkt von Ö1 zu D nach Deutschland befördert.

Lösung:

Da die Güterbeförderung zwar auf Rechnung des D erfolgt, dieser aber eine andere Person in der Reihe (Ö2) beauftragt, ist die Versendung (Transportveranlassung) Ö2 (als Zwischenhändler) zuzuschreiben.

Ab 1.1.2020: Tritt Ö2 mit seiner österreichischen UID-Nummer gegenüber Ö1 auf, liegt die bewegte Lieferung zwischen Ö2 und D vor.

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung ab 1.1.2020

(EU-weit, Umsetzung von Art 36a MWStSystRL)

§ 3 Abs 15 öUStG

1. Bei Reihengeschäften wird die Versendung oder Beförderung folgender Lieferung zugeordnet:

a) der Lieferung durch den ersten Lieferer in der Reihe, wenn er die Gegenstände befördert oder versendet;

NEU: b) der Lieferung **durch den Zwischenhändler**, wenn er seinem Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände befördert oder versandt werden, erteilt wurde;

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung ab 1.1.2020

(EU-weit, Umsetzung von Art 36a MWStSystRL)

§ 3 Abs 15 UStG:

c) der Lieferung **an den Zwischenhändler**, wenn kein Fall der lit. b vorliegt;

d) der Lieferung an den letzten Abnehmer (Empfänger), wenn er die Gegenstände befördert oder versendet

.....

Reihengeschäfte

Bewegte Lieferung ab 1.1.2020

(EU-weit, Umsetzung von Art 36a MWStSystRL)

Zusammenfassung:

<u>Transportveranlassung</u>	<u>bewegte Lieferung</u>
erster Unternehmer	der erste Umsatz
letzter Abnehmer	der letzte Umsatz
Zwischenerwerber	
- UID Abgangsstaat (NEU)	Umsatz des Zwischenerwerbers
- andere UID	Umsatz an Zwischenerwerber

Reihengeschäfte

Ruhende Lieferung ab 1.1.2020

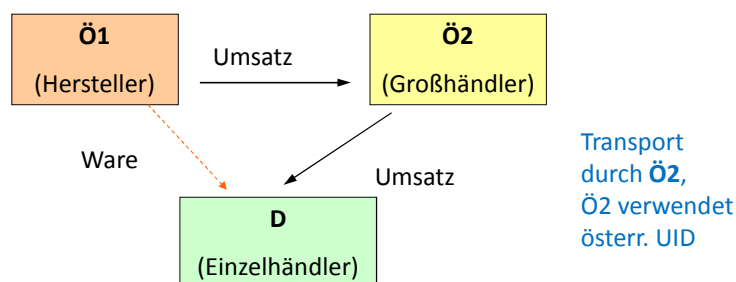
(EU-weit, Umsetzung von Art 36a MWStSystRL)

§ 3 Abs 15 UStG

„3. Lieferungen in der Reihe vor der Lieferung, der die Beförderung oder Versendung zugeordnet wird, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

4. Lieferungen in der Reihe nach der Lieferung, der die Beförderung oder Versendung zugeordnet wird, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.“

Reihengeschäfte



bis 31.12.2019: Ö1 an Ö2: bewegte Lieferung (vorbeh. EuGH)

Ö2 an D: ruhende Lieferung, steuerpflichtig in D (Registrierungspflicht)

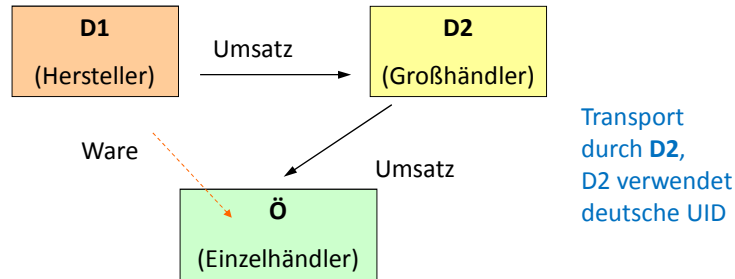
Ö2 hat Doppelerwerb in Österreich gem. Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG

NEU ab 1.1.2020: Ö1 an Ö2: ruhende Lieferung (20% USt)

Ö2 an D: bewegte Lieferung, steuerfrei gem. Art 7 UStG (igL)

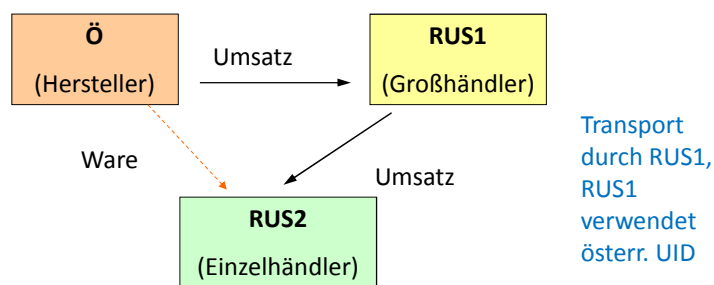
Keine Registrierungspflicht mehr für Ö2 in D (Vorsteuererstatte!)

Reihengeschäfte



bis 31.12.2019: D1 an D2: bewegte Lieferung (abw. dt UStG und ggf EuGH)
D2 an Ö: ruhende Lieferung, steuerpflichtig in Ö (Registrierungspflicht)
Haftung des Ö für USt von D2
NEU ab 1.1.2020: D1 an D2: ruhende Lieferung, steuerpflichtig in D (19%)
D2 an Ö: bewegte Lieferung, steuerfreie igL, keine Haftung des Ö
Keine Registrierungspflicht mehr für D2 in Ö (Vorsteuererstatte!)

Reihengeschäfte (ins Drittland)



bis 31.12.2019: Ö an RUS1: bewegte Lieferung (Ausfuhrlieferung)
RUS1 an RUS2: ruhende Lieferung, steuerpflichtig in Russland
NEU ab 1.1.2020 (vgl. Rz 474i neu UStR, Beispiel 3):
Ö an RUS1: ruhende Lieferung, steuerpflichtig in Ö (20%)
RUS1 an RUS2: bewegte Lieferung, steuerfreie Ausfuhrlieferung

Kleinunternehmerbefreiung

Kleinunternehmergrenze NEU ab 1.1.2020: € 35.000,-

- ✚ Abgrenzung / Ermittlung der Umsatzgrenze nicht nach Vereinnahmung, sondern nach erbrachter Leistung!
- ✚ Ob die Kleinunternehmergrenze überschritten ist, richtet sich nach Ansicht des BFG (welche vom BMF geteilt wird) nach der Höhe der Entgelte für die im Veranlagungszeitraum ausgeführten Leistungen (Sollprinzip!).
- ✚ Dass die Steuerschuld entsteht, wenn das Entgelt vor vereinnahmt wird, ist nur eine Fälligkeitsregelung
- ✚ VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0037 (betr. Anzahlung)
- ✚ BFG 16.5.2017, RV/5100572/2013 (Zahlung im Folgejahr)

Kleinunternehmerbefreiung

Aktuelle EuGH-Judikatur (**EuGH 29.7.2019, C-388/18, B**);
betr. Bemessungsgrundlage bei Differenzbesteuerung

„Art. 288 Abs. 1 Nr. 1 MwSt-RL ist dahin gehend auszulegen, dass er einer nationalen Regelung oder einer nationalen Verwaltungspraxis entgegensteht, wonach bei der Ermittlung des Umsatzes, der für die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Kleinunternehmen auf einen der Differenzbesteuerung bei steuerpflichtigen Wiederverkäufern unterliegenden Steuerpflichtigen zugrunde zu legen ist, gemäß Art. 315 MwSt-RL [BGL bei Differenzbesteuerung] nur die erzielte Handelsspanne berücksichtigt wird. Dieser Umsatz ist auf der Grundlage aller von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer vereinnahmten oder zu vereinnahmenden Beträge ohne Mehrwertsteuer zu ermitteln, unabhängig von den Modalitäten, nach denen diese Beträge tatsächlich besteuert werden.“

Anm.: Änderung Rz 995 UStR mit UStR-Wartungserlass 2019

Vorsteuerabzug für E-Krafträder

§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG ab 1.1.2020

- ✚ Ausweitung des Vorsteuerabzuges für rein elektrisch betriebene Krafträder ab 1.1.2020 (einschließlich E-Bikes)
- ✚ Bei Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (z. B. Motorfahräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb) ist aus ökologischen Erwägungen ein Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG möglich

Vorsteuerabzug für E-Krafträder

- ✚ Inkrafttreten ab 1.1.2020 (§ 28 Abs 47 UStG)
- ✚ kein VSt-Abzug bei Anschaffung bis 31.12.2019
- ✚ Praxistipp bei geplanter Anschaffung unternehmerisch genutzter E-Bikes:
- ✚ Bei Anschaffung vor 1.1.2020 positive Vorsteuerberichtigung jährlich 1/5 (Bagatellgrenze von > 60,- beachten!)
- ✚ Beispiel 1: Anschaffung E-Bike Nov. 2019 um 2.400,- brutto: pos. Vorsteuerberichtigung 2020 bis 2023 je 1/5 v. 400,- = 80,- (insgesamt somit 320,-)
- ✚ Beispiel 2: Anschaffung E-Bike Nov. 2019 bis 1.800,- brutto: Keine Vorsteuerberichtigung (1/5 von 300,- <= 60,-)

AbgÄG 2020 (DigStG - USt)

NEU für Umsätze ab 1.1.2020

- ✚ **Aufzeichnungspflichten** für Betreiber von elektronischen **Plattformen**, Portalen, Marktplätzen betr. Umsätze der Anbieter (§ 18 Abs 11 UStG)
- ✚ Aufzeichnungen sind ab einem (vermittelten) Jahresumsatz von > € 1 Mio bis 31. Jänner des Folgejahres der Finanzbehörde elektronisch unaufgefordert zu **übermitteln** (§ 18 Abs 12 UStG)
- ✚ **Haftung** für die USt der Anbieter, wenn sie nicht mit ausreichender Sorgfalt davon ausgehen können, dass dieser seine USt-Pflicht erfüllt (§ 27 Abs 1 UStG)

AbgÄG 2020 (DigStG)

NEU ab 1.1.2021

- ✚ Unternehmer, die Einfuhr-Versandhandelsumsätze bis je € 150,- durch elektronische Plattformen unterstützen, werden behandelt, als ob sie die Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten
- ✚ weitere umfangreiche Sonderregelungen für Einfuhr-Versandhandel (§ 25b, § 26a UStG)

AbgÄG 2020 (DigStG)

NEU ab 1.1.2021

Inneregemeinschaftlicher Versandhandel

- ✚ Abschaffung der nationalen Lieferschwellen
- ✚ Steuerpflicht im Bestimmungsland
- ✚ Erklärung der Umsätze im MOSS (Art 25a UStG)

Ausnahme:

- ✚ Unternehmer betreibt sein Unternehmen nur in einem EU-Staat und hat in keinem anderen Betriebsstätte
- ✚ Gesamtumsatz aus Versandhandel im vorangegangenen und im laufenden KJ. \leq € 10.000,-

Reiseleistungen Margenbesteuerung

Anwendungsbereich gem § 23 Abs 1 UStG:

Reiseleistungen

- ✚ die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind (entfällt ab 1.1.2022)
- ✚ soweit der Unternehmer ... im eigenen Namen auftritt und
- ✚ Reisevorleistungen in Anspruch nimmt

EuGH 26.9.2013, C-189/11 Kommission/Spanien:

Reisender = „Kunde“ (kann auch Unternehmer sein)

Reiseleistungen Margenbesteuerung

§ 23 Abs 4 UStG ab 1.1.2022 („neu“):

Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, einschließlich Reiseleistungen eines anderen Reisebüros, die **letztendlich einem nichtunternehmerisch** Reisenden zugutekommen.

§ 23 Abs 4 UStG bis 31.12.2021 („alt“):

Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die Reisenden unmittelbar zugutekommen.

Bis 31.12.2021 Berufung auf „günstigeres“ EU-Recht möglich

Reiseleistungen Margenbesteuerung

Handelt es sich beim Leistungsempfänger am **Ende der Leistungskette** um einen **Nichtunternehmer** (oder um einen Unternehmer, der die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich nutzt), kommt es auf allen (Vor-)Stufen zur Margenbesteuerung.

Handelt es sich hingegen um eine Reiseleistung für einen **Unternehmer** im Unternehmensbereich (z.B. im Rahmen einer Kongressleistung), erfolgt die Besteuerung auf allen (Vor-)Stufen nach den allgemeinen Regeln (siehe § 3a).

Die Leistung wäre demnach z.B. aufzuteilen in Beherbergung (Grundstücksleistung), Personenbeförderung, Restaurantdienstleistung, Eintrittsberechtigung usw.

Reiseleistungen Margenbesteuerung

Margenbesteuerung gem. § 23 UStG: (zwingend, keine Option zur Normalbesteuerung!):

- ✚ Bemessungsgrundlage ist nicht das vom Reisenden aufgewendete Entgelt, sondern nur der Unterschiedsbetrag zwischen Reisepreis und Kosten der Vorleistungen („**Margenbesteuerung**“)
- ✚ Die Reiseleistung ist (nur) beim Margenbesteuerer stets als einheitliche sonstige Leistung zu behandeln (z.B. Beförderung, Unterkunft, Verpflegung)
- ✚ Die Marge ist immer am **Unternehmerort** steuerbar (Sitz des Reiseveranstalters; Generalklausel gem. § 3a Abs. 7 UStG)

Reiseleistungen Margenbesteuerung

Margenbesteuerung gem. § 23 UStG, Rechtsfolgen: (zwingend, keine Option zur Normalbesteuerung!):

- ✚ **Kein Vorsteuerabzug** für Reisevorleistungen (auch keine Vorsteuererstattung im Ausland)
- ✚ Die Marge ist **steuerpflichtig** mit 20%, soweit Reisevorleistungen im Inland oder in der EU erbracht werden (sachgerechte Aufteilung);
- ✚ Die Marge ist **steuerfrei**, soweit Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

Reiseleistungen Margenbesteuerung

Beispiele:

a) Hotelier -- § 3a → Reiseveranstalter A -- § 23 →

Reiseveranstalter B -- § 23 → **Tourist (privat)**

b) Hotelier -- § 3a → Reiseveranstalter A -- § 3a →

Reiseveranstalter B -- § 3a → **Unternehmer**

Ein Problem für die Praxis wird ab 1.1.2022 die Frage sein, wie der **endgültige Verwendungszweck** einer Reiseleistung im Zeitpunkt des Bezugs der Vorleistung durch den Wiederverkäufer (Reiseveranstalter) festgestellt werden kann (kein Vorsteuerabzug im Fall der Margenbesteuerung).

Bei **Kongressleistungen** wird (vorerst) vermutet, dass am Ende der Leistungskette ein Unternehmer stehen wird.

Reiseleistungen – USt

Einzelfälle zu Reiseleistungen und Margenbesteuerung:

Betriebsausflüge durch Arbeitgeber (z.B. Hotel und Bus)

Arbeitgeber wird damit zum Reiseveranstalter, i.d.R keine „Marge“, aber Verlust des Vorsteuerabzuges (vgl. Rz 2967 UStR; Toleranzregelung bis 100,-/Jahr und DN)

Hotel besorgt Karten für Schilift

Übernachtung: Eigenleistung, Schiliftkarten:
Margenbesteuerung (meist 0,-; kein Vorsteuerabzug)

Reisebusunternehmen verkauft Konzertfahrt mit Übernachtung

Busfahrt: Eigenleistung; Übernachtung und Konzertkarten:
Margenbesteuerung, kein Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug

Materielle Voraussetzungen

1. Unternehmereigenschaft
In- oder ausländischer Unternehmer (zuständig für ausländische Unternehmer: Finanzamt Graz-Stadt).
2. Leistung von anderem Unternehmer
3. Leistung muss im Inland für das Unternehmen erbracht worden sein
Bei Anzahlungen („Mindest-Istbesteuerung“) ist ein Vorsteuerabzug zulässig, auch wenn die Leistung noch nicht erbracht worden ist.
4. Bei Istversteuere: Zahlung (ausgenommen bei Überechnung)

Vorsteuerabzug

Formelle Voraussetzungen

Ordnungsgemäße Rechnung (§ 11) eines anderen Unternehmers

Ausnahmen (d.h. Vorsteuerabzug auch ohne „ordnungsgemäße“ Fremd-Rechnung):

- Erwerbsteuer (Selbstberechnung) siehe Rz 4057 UStR
- Reverse Charge (Selbstberechnung) siehe Rz 2602h UStR
- EUSt (Entrichtung), siehe Rz 1843 UStR
- pauschale Reisekosten (Eigenbeleg) § 13 UStG

Vorsteuerabzug

Rechnungsmängel (Leistungsdatum)

Der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung mit einer grundsätzlich unzureichenden Angabe des Tages der Lieferung oder sonstigen Leistung oder des Leistungszeitraumes ist jedoch dann zulässig, wenn die Behörde aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen (vgl. EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA).

Vorsteuerabzug

Rechnungsmängel (Adresse des leistenden Unternehmers)

Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers.

Die wirtschaftliche Tätigkeit muss an der angegebenen Anschrift aber nicht zwangsläufig ausgeübt werden (vgl. EuGH 15.11.2017, verb. Rs C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin). Erforderlich ist, dass der auf den Rechnungen aufscheinende Leistungserbringer die Leistung tatsächlich erbracht hat und mit der in der Rechnung angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke **greifbar ist** (vgl. in diesem Sinne VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007).

Vorsteuerabzug

Rechnungsmängel (Bezeichnung der Leistung)

Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben sind nicht ausreichend.

Der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung mit einer grundsätzlich unzureichenden Beschreibung der Leistung ist jedoch dann zulässig, wenn die Behörde aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen (vgl. EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA).

Vorsteuerabzug

Rechnungsmängel (UID des Leistungsempfängers)

EuGH 12.8.2018, C-69/17, Siemens Gamesa

- Rumänische Gesellschaft, UID wurde vom 7.10.2010 bis 24.5.2011 wegen Verletzung von Steuererklärungspflichten aberkannt.
- Betriebsprüfung versagte für diesen Zeitraum den Vorsteuerabzug, bestätigt durch Berufungsgericht Bukarest
- EuGH: VSt-Abzug darf nicht allein aufgrund der Inaktivität der UID versagt werden
- VSt-Abzug steht zu, wenn alle materiellen Voraussetzungen erfüllt sind

Verschmelzung und Mieterwechsel

VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012

Sachverhalt:

- R GmbH vermietet Grundstück an G GmbH
- Mietvertrag abgeschlossen 2011
- Verschmelzungsvertrag vom 3.9.2013: Verschmelzung der G GmbH auf die W GmbH
- W-GmbH nicht zu mehr als 95% vorsteuerabzugsberechtigt

Verschmelzung und Mieterwechsel

§ 6 Abs 2 letzter Satz UStG:

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Verschmelzung und Mieterwechsel

§ 28 Abs 38 Z 1 UStG:

§ 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde,

Verschmelzung und Mieterwechsel

Rz 899c UStR:

Die Neuregelung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, somit die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes bzw. Gebäudeteiles. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis.

Dies gilt mangels **Unternehmeridentität** auch dann, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung) erfolgt. Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt.

Verschmelzung und Mieterwechsel

Rz 899c UStR:

Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rahmen eines Zusammenschlusses neue Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen werden, in deren Betriebsvermögen sich bereits das vermietete Grundstück befindet. Unternehmeridentität liegt auch vor bei einer Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet, sowie bei einer Abspaltung oder Abteilung, wenn das vermietete Grundstück bei der abspaltenden/abteilenden Gesellschaft verbleibt. Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel liegt weiters vor, wenn die Änderung auf Vermieterseite innerhalb einer Organschaft stattfindet, die bei Begründung des Mietverhältnisses schon bestanden hat.

Verschmelzung und Mieterwechsel

VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012

Ansicht des FA:

- Vermietung an W-GmbH unecht befreit
- Vorsteuerabzug für Vermieterin (R-GmbH) daher nicht mehr zulässig

Ansicht der steuerlichen Vertretung:

- Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolge
- Daher kein fiktiver Mieterwechsel
- Alte Rechtslage vor 1. StabG 2012 anzuwenden

Verschmelzung und Mieterwechsel

BFG

- Bei einer Verschmelzung tritt die aufnehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin der verschmolzenen Gesellschaft in deren Rechte und Pflichten ein
- Ursprüngliches Mietverhältnis wird nahtlos fortgesetzt
- Da es keiner neuen Willenseinigung bedarf, wird kein neues Mietverhältnis begründet
- Da sohin nach dem 1.9.2012 (Stichtag 1. StabG 2012) kein neues Mietverhältnis begründet wurde, kann weiterhin zur Steuerpflicht optiert werden

Verschmelzung und Mieterwechsel

VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012

- Entscheidend ist, wann das Mietverhältnis begonnen hat
- Durch die Verschmelzung tritt die übernehmende Gesellschaft in die die übertragende Gesellschaft treffenden Vertragspflichten auf Grund Gesamtrechtsnachfolge ohne inhaltliche Änderung ein
- Insb. gehen auch Bestandverträge der übertragenden Ges. auf den übernehmenden Rechtsträger über
- Allenfalls kann der Hauptmietzins angehoben werden (vgl. § 12a Abs 2 und 3 MRG)
- Die „Richtung“ der Verschmelzung ist nicht entscheidend

Verschmelzung und Mieterwechsel

BFG 6.5.2019, RV/7101631/2016

- GmbH erwarb im Mai 2014 Mietobjekt mit mehreren Einheiten (Rechnung mit 20% USt)
- Zwei Büros wurden vom Verkäufer seit längerem an unecht befreite Unternehmer (mit Option 20%) vermietet
- FA: Neues Mietverhältnis, daher Kürzung des Vorsteuerabzuges bei der vermietenden GmbH
- BFG: Kein neues Mietverhältnis, nur Wechsel auf Vermieterseite auf Grund des Verkaufs
- FA: Amtsrevision; Einzelrechtsnachfolge, Fall mit VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012 nicht vergleichbar