



# ÖGSW-Club

## USt-Update 2020 - Aktuelle Themen

Mag. Peter Mayr

4., 6. und 11. Februar 2020

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

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

## Inhaltsverzeichnis



### Aktuelle Umsatzsteuerfälle:

- Häufige Feststellungen bei der Betriebsprüfung
- Bedeutung der Incoterms aus umsatzsteuerlicher Sicht
- BREXIT - Umsatzsteuerliche Konsequenzen
- Bedeutung der UID-Nr.

### Gesetzliche Änderungen:

- Steuerreformgesetz 2020
  - Quick Fixes
  - Steuerbefreiung für Kleinunternehmer
  - Anpassung Steuersatz für elektrische Publikationen
  - Erweiterung des Vorsteuerabzugs für E-Fahrzeuge
  - Änderung für Land und forstwirtschaftliche Betriebe
- Abgabenänderungsgesetz 2020
  - Änderungen für den E-Commerce
    - Übersicht
    - Info und Auskunftspflichten bzw Haftungen für Plattformen

## **Aktuelle Rechtsprechung:**

- Aufsichtsratsstätigkeit ist keine unternehmerische Tätigkeit
- Bereitstellen von Tankkarten als steuerfreie Finanzdienstleistung
- Der Verkauf eines Kundenstocks ist eine sonstige Leistung
- Judikatur zur Steuerbefreiung von Bankleistungen
  - Auslagerung des Betriebs von Bankomaten ist nicht steuerfrei
  - Keine Mehrwertsteuerbefreiung für Leistungen administrativer Überweisungsvorgänge
- Umsatzsteuerliche Einordnung eines Leasingvertrages
- BFG iVm VwGH: Kein neues Mietverhältnis bei Erwerb einer vermieteten Liegenschaft
- Kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen wenn Reverse-Charge anwendbar
- Bestimmung des Leistungsortes bei Seminarleistungen
- Aktuelles zur Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse und sonstige Leistungen zwischen Banken, Versicherungen, etc
- Vorsteuerabzug bei lediglich geplanter Beteiligungsveräußerung
- Vorsteuerverlust bei Kenntnis vom Umsatzsteuerbetrug eines Lieferanten
- Dreiecksgeschäfte - Registrierung ist nicht schädlich für Anwendung

## **Umsatzsteuerwartungserlass 2019**

- Unternehmereigenschaft Holding
- Anschaffung/Herstellung und Vermietung einer Wohnung bzw eines Wohnhauses an einen Gesellschafter
- Sonderklassegebühren Ärzte
- Identifizierung eines Unternehmers
- Entgelt - Überbezahlung
- Entgelt - Saldierungsverbot
- Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen
- Innergemeinschaftliche Lieferung - UID als Voraussetzung

# Aktuelle Umsatzsteuerfälle

## Häufige Feststellungen bei BP Risikopotentiale

### Klassische Fehlerquellen:

- Versagung des Vorsteuerabzugs wegen falscher umsatzsteuerlicher Beurteilung bzw. Rechnungsmangel bzw. falschem Leistungsempfänger
- Nichtanwendung der Abzugsbestimmung für Haftung nach § 27 Abs 4 UStG
- Kein Eigenverbrauch bei Sachzuwendungen an Mitarbeiter
- Falsche Beurteilung von Reihengeschäften
- Falsche Anwendung der Konsignationslagerregelungen bzw. Vereinfachungen
- Versagung des Vorsteuerabzugs bei Repräsentationsaufwendungen
- Falsche Anwendung der EUST NEU und falscher Vorsteuerabzug durch nicht Verfügungsberechtigten
- Fehler bei der Anwendung von Steuerbefreiungen und falsche Steuersätze (KN)
- Zu späte Abfuhr der Umsatzsteuer (zB späte Abrechnung) oder zu frühe Geltendmachung der Vorsteuer (Anzahlung)
- Fremdbetriebene Kantine: kein Vorsteuerabzug bei Zuschuss
- Fehler beim Reverse-Charge/Erwerbsteuer bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen
- Saldierung ohne Rechnungslegung bei Tausch

## Bedeutung der Incoterms aus umsatzsteuerlicher Sicht:

### — Neue Incoterms ab 2020:

- Die Incoterms (International Commercial Terms) sind ein zentrales Regelwerk für den internationalen Handel.
- Sie werden in regelmäßigen Abständen **von der Internationalen Handelskammer (ICC)** herausgegeben und helfen den Parteien eines Kaufvertrages, die **Pflichten** von Verkäufer und Käufer sowie **Risikoübergang** und **Kostenverteilung** beim Warenaustausch zu regeln.
- Die neuen Klauseln treten am 1.1.2020 in Kraft, bestehende Incoterms können aber weiterhin verwendet werden.
- Die Klausel DAT (Delivered At Terminal) wird in den Incoterms 2020 geändert zu DPU (Delivered at Place Unloaded), wodurch künftig jeder beliebige (vereinbarte) Ort der Bestimmungsort sein kann.

## Bedeutung der Incoterms aus umsatzsteuerlicher Sicht:

### — Neue Incoterms ab 2020:

- **Klauseln für alle Transportarten**  
Die sieben Incoterms für multimodale Beförderung regeln den Gefahrenübergang an den Käufer und alle weiteren entscheidenden Konditionen:
  - EXW - Ab Werk (EX Works)
  - FCA - Frei Frachtführer (Free Carrier)
  - CPT - Frachtfrei (Carriage Paid To)
  - CIP - Frachtfrei versichert (Carriage and Insurance Paid to)
  - DAP - Geliefert benannter Ort entladen (Delivered At Place)
  - DPU (NEU!) - Geliefert benannter Ort entladen (Delivered at Place Unloaded)
  - DDP - Geliefert verzollt (Delivered Duty Paid)
- **Klauseln für den See- und Binnenschifftransport**  
Die vier Incoterms Seeklauseln sind ausschließlich für Szenarien gedacht in denen der Verkäufer seine Güter an oder auf einem Schiff in einem Hafen ablädt. Bei der Bezeichnung dieser Klauseln gab es keine Änderungen:
  - FAS - Frei Längsseite Schiff (Free Alongside Ship)
  - FOB - Frei an Bord (Free On Board)
  - CFR - Kosten und Fracht (Cost and Freight)
  - CIF - Kosten, Versicherung und Fracht (Cost Insurance Freight)

### Bedeutung der Incoterms aus umsatzsteuerlicher Sicht:

**Allgemein: Wesentlich für Umsatzsteuerzwecke ist wer die Transportverantwortung und wer bei Import die Einfuhrumsatzsteuer zu tragen hat.**

- Abholfälle (FCA und EXW) bei steuerfreien Lieferungen in das Ausland
  - Voraussetzung für Steuerfreiheit ist ausländischer Kunde bei Ausfuhren in das Drittland
  - Generell gefährlich weil notwendige Belegnachweise in der Hand des Kunden
- Beurteilung von Reihengeschäften
  - Unterschiedliche Ergebnisse bei unterschiedlichen Incoterms (siehe auch § 3 Abs 15 UStG neu)
  - Kein Dreieck und keine steuerfreie Lieferung in das Ausland bei Abholung durch Kunden des Kunden (Doppelabholung)
- Bei Einfuhr aus Drittland wenn Lieferant Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (zB DDP)
  - Lieferung nach § 3 Abs 9 UStG im Inland
  - Registrierung im Inland und Abrechnung mit österreichischer Umsatzsteuer (Vorsteuerabzug aus EUSt bei Lieferant)
  - Haftung durch Kunden nach § 27 Abs 4 UStG

### Bedeutung der Incoterms aus umsatzsteuerlicher Sicht:

- Geteilte Transportverantwortung zwischen Lieferant und Kunden, insbesondere bei Drittlandgeschäften (zB FOB Antwerpen)
  - Gefahr der Bedeutung als innergemeinschaftliche Lieferung
  - Ohne UID des Kunden ist diese steuerpflichtig
- Bei Export in das Drittland und wenn Lieferant der Schuldner der EUSt im Drittland ist (zB DDP)
  - Risiko im Drittland

## Konsequenzen derzeit offen - wahrscheinliche Annahmen:

- Liefer- und Leistungsorte im UK-Recht bleiben wahrscheinlich gleich.
- **In der vereinbarten Übergangsphase nach dem BREXIT bis zum 31.12.2020 soll UK im EU-Binnenmarkt und der Zollunion bleiben.**
- **Danach aus österreichischer Sicht/Drittland:**
  - Ausnahme Nordirland
  - Keine Vereinfachung Konsignationslager
  - Kein Dreiecksgeschäft (Registrierung in AT bzw UK)
  - **Export:**
    - Drittlandlieferung statt innergemeinschaftliche Lieferung
    - Keine Prüfung der UID von Kunden
    - Keine Zusammenfassende Meldung für B2B Lieferungen bzw sonstige Leistungen nach der Grundregel
    - Anwendung des Touristenexports in Abholfällen
  - **Import:**
    - Einfuhrumsatzsteuer statt innergemeinschaftlicher Erwerb
    - Änderung der Leistungsortregelung B2C insbesondere bei Katalogleistungen (Empfängerortprinzip)
    - Allfällig Fiskalvertreterpflicht für Unternehmer aus UK in Österreich nach § 27 Abs 7 UStG

# Bedeutung der UID-Nr.

## Nachweis der Unternehmereigenschaft des Kunden für ...

- Innergemeinschaftliche Lieferungen (Steuerfreiheit) - ZM Angabe
- Leistungsort bei sonstigen Leistungen (ZM) - Nachweispflicht nach UStR Rz 638y
- Rechnungsformulärerfordernisse
- Reverse-Charge Rechnungen
- Reihengeschäfte ab 2020 zur Ausübung des Wahlrechts (Dreiecksgeschäfte)

## Häufigkeit der (zeitgerechten) UID-Überprüfung:

- Nicht gesetzlich vorgeschrieben, fehlende Überprüfung daher kein Kriterium für die Steuerfreiheit
  - Anfrage nach Stufe 2 bei
    - Zweifel an der Richtigkeit der Angaben
    - Neuaufnahme von Geschäftsbeziehungen, Gelegenheitskunden
    - Stufe 1 und 2 Abfrage prinzipiell über FinanzOnline möglich

# Gesetzliche Änderungen Steuerreformgesetz 2020

## Quick Fixes Allgemein

- Maßnahmenpaket des Rates der EU vom 2.10.2018 (politische Beschlussfassung), in Bezug auf Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen mit Inkrafttreten 1.1.2020, die derzeit in den Mitgliedsstaaten unterschiedlich interpretiert werden.
- **Quick Fixes = „Schnelllösungen“** durch Adaptierungen in MwStSyst-RL und MwSt-DVO vor Implementierung des „endgültigen“ Mehrwertsteuersystems für innergemeinschaftlichen Handel wurde für alle Unternehmer endgültig am 4.12.2018 beschlossen - gilt für:
  - Konsignationslagergeschäfte (neuer Art 17a MwStSyst-RL)
  - Reihengeschäfte (neuer Art 36a MwStSyst-RL)
  - Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (neuer Art 138 MwStSyst-RL)
  - Nachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen (Änderung der MwSt-DVO)
- Entgegen dem ursprünglichem Vorschlag der Kommission vom 4.10.2017, wird kein „zertifizierter Steuerpflichtiger“ (CTP) als Voraussetzung genannt - ist somit für alle Unternehmer gültig.
- Umgesetzt in Steuerreformgesetz 2020 (BGBl vom 29.10.2019)
- **Aussagen zur Auslegung und zu Sonderfällen** in unverbindlichen Explanatory notes der VAT Expert Group der EU-Kommission vom Dezember 2019 und UStR-Wartungserlass 2019.



- **Konsignationslager:** Lieferant beliefert Lager, das beim Abnehmer (oder in unmittelbarer Nähe) eingerichtet ist. Letzterer kann nach Bedarf Waren entnehmen („call-off-stock“).
- Lieferant bleibt bei Lagerzugang grundsätzlich zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer, Verfügungsmacht geht erst bei/durch Entnahme auf Abnehmer über → Lagerbefüllung somit grundsätzlich **unternehmensinterne Warenbewegung** (kritisch R/A, UStG5, Art 1 Tz 37/5 mVa BFH 20.10.2016, V R 31/15).

- Gelangt die Ware aus dem Ausland (übriges Gemeinschaftsgebiet) in ein inländisches Konsignationslager, erfüllt ausländischer Unternehmer im Ausland grundsätzlich Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens und im Inland jenen des innergemeinschaftlichen Erwerbs (**Registrierungspflicht!**), Entnahme aus Lager führt in der Folge zu „normaler“ Inlandslieferung.
  - Unionsrecht **bis dato (dh bis 31.12.2019)** ebenso wenig wie BMR mit Erleichterungen
  - Manche EU-Staaten betrachten als Vereinfachung erst Entnahme aus Lager als innergemeinschaftliche Lieferung, Rechtslage in der EU diesbezüglich **bis 31.12.2019 uneinheitlich** (Vereinfachungen auf Verwaltungsebene)
  - Auch **Rz 3603 (ff) UStR 2000** mit an Regelungen in anderen Mitgliedsstaaten anknüpfender Vereinfachung → bei Warenentnahme innergemeinschaftliche Lieferung/Erwerb = **keine Registrierungspflicht** für ausländischen Unternehmer
  - **Hinweis: Aufgrund unterschiedlicher Auffassung zum Zeitpunkt der Lieferung keine Vereinfachung iZm Deutschland!**



#### Vereinfachung und Harmonisierung der Konsignationslager:

- Rechtsgrundlage:
  - MwStSyst-RL: Art 17a (Grundtatbestand), Art 243 Abs 3 (Verpflichtungen iZm Registerführung); Art 262 (Verpflichtungen iZm ZM)
  - DVO Art 54a (detaillierte Aussagen zu dem Register)
  - UStG: Art 1a, Art 3 Abs 2 und Art 7 Abs 1 und 2 und Art 21 Abs 3,4 6 und 7 UStG
  - UStR RZ 3691ff
- **Anwendung für Verbringungen von Waren ab 1.1.2020**
- Innergemeinschaftliches Verbringen eines Gegenstandes durch Unternehmen im Rahmen einer Konsignationslagerregelung nicht wie entgeltliche Lieferung zu behandeln → innergemeinschaftliches Verbringen unter diesen Umständen **nicht steuerbar**
- **Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb erst bei tatsächlicher Lieferung (Entnahme) im Ankunftsmitgliedstaat an den Kunden**
- **Vorteil: Keine Registrierung im Bestimmungsland**

#### Kumulative Voraussetzungen:

- **Verbringung der Waren** durch Unternehmer oder auf seine Rechnung von einem Dritten in einen anderen Mitgliedsstaat befördert oder versendet, mit der Absicht diese später an einen anderen Steuerpflichtigen (geplanter Erwerber) zu liefern.
- **Bestehende Vereinbarung** im Zeitpunkt des Verbringens zwischen Unternehmer und geplantem Erwerber, zur späteren Übernahme des Eigentums an den verbrachten Waren.
- **Unternehmer kennt die Identität** des geplanten Erwerbers sowie dessen UID-Nr. des Bestimmungsstaates zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung in das Lager.
- **Unternehmer hat keine(n) Niederlassung/Sitz** im Ankunftsmitgliedstaat.
- **Verbringung der Waren ist vom Unternehmer und Erwerber (bzw Lagerinhaber) in ein Register einzutragen.**
  - Die Erfassung der Lieferungen in ein Register durch den Erwerber ist keine materielle Voraussetzung (vgl UStR Rz 3691).
- **Unternehmer hat Identität und UID-Nr. des Abnehmers** im Bestimmungsland zu Beginn der Beförderung/Versendung **in ZM (KL Code 1) aufzunehmen** (bei mehreren Lieferungen im selben Zeitraum ist die ZM nur einmal zu erfassen). Die Meldung hat ohne Wert zu erfolgen.
  - Eine Meldung mit Wert hat erst bei Entnahme zu erfolgen.

#### Voraussetzungen:

- Gegenstände werden binnen **12 Monaten aus Lager entnommen**.
  - Sofern nicht binnen 12 Monaten entnommen wird, gilt das Verbringen erst am Tag nach Ablauf der 12 Monate als erfolgt.
  - Zur Bestimmung der 12-Monatsfrist kann das FIFO-Verfahren angewendet werden.

#### Beispiel:

- Der deutsche Unternehmer D (keine Niederlassung in Österreich) verbringt Waren in ein Konsignationslager in Österreich um sie zu einem späteren Zeitpunkt an einen österreichischen Unternehmer Ö zu liefern. Eine entsprechende Vereinbarung dazu besteht bereits und Ö gibt seine AT UID-Nr. bekannt. Zehn Monate nach der Ankunft der Waren wird von Ö entnommen.
- Liegen die Voraussetzungen vor, hat D den Warentransport in das Lager in der ZM unter Hinweis auf die Konsignationslagerregelung KL Code 1 aufzunehmen. Die Meldung hat ohne Wert zu erfolgen. Zusätzlich hat die Meldung im Register von D und Ö zu erfolgen. Im Zeitpunkt der Entnahme wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich verwirklicht. In Deutschland hat D in diesem Zeitpunkt die Lieferung (steuerfrei) abzurechnen und in die ZM (mit Wert, ohne Hinweis auf Konsignationslagerregelung) aufzunehmen.

#### Praxisthemen und Risiken:

- EU-weite Vereinheitlichung und Vereinfachung ist grundsätzlich zu begrüßen.
- **Grundsätzlich verpflichtende Anwendung der Neuregelung**, wenn alle Voraussetzungen erfüllt werden.
  - Faktisches Wahlrecht durch Nichterfüllung der Voraussetzungen (Folge: innergemeinschaftliches Verbringen und Lieferung mit nationaler Umsatzsteuer)
- **Keine Anwendung der Neuregelung und somit auch keine Änderung im Verhältnis zu Lieferungen aus dem Drittland** in das Konsignationslager (EUSt Lieferant, Vorsteuer Lieferant - Lieferung mit AT Umsatzsteuer, Haftung durch österreichische Gesellschaft)
- **Bisherige Registrierung ist für Anwendung der Neuregelung unschädlich** (keine schädliche Ansässigkeit)
- **Bestehende nationale Vereinfachungen ab 2020 nicht mehr anwendbar**, auch wenn diese günstiger sind.
- **Verträge sind im Sinne der Neuregelung jedenfalls anzupassen**.

### Praxisthemen und Risiken:

- **Auswirkungen auf Energieabgabenvergütung** durch Erhöhung des Nettoproduktionswertes.
- **Bei missglückter Anwendung wird Verbringen steuerpflichtig** (nach dem Gesetz kein Vorsteuerabzug), dh Risiko, dass Umsatzsteuer aus Verbringen allfällig zum Kostenfaktor wird.
  - Nach UStR Rz 3694 „Toleranzregel“ bei Verlust, Zerstörung, Diebstahl etc bis 5 % des Wertes oder der Menge
  - Verträge anpassen - 12-Monatsfrist
  - Registrierung und UID-Nr. vermindert auch das Risiko eines steuerpflichtigen „Verbringens“
  - Nach BMF ist das Verbringen im Abgangsland auch in jenen Fällen steuerfrei (UStR Rz 4162)
- **Bei missglückter Anwendung durch Lieferanten - Haftung nach § 27 Abs 4 UStG** für österreichische Kunden

# Quick Fixes

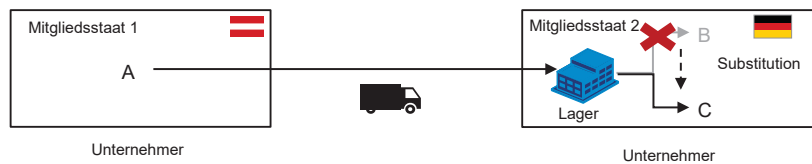
## Konsignationslager - Sonderfälle (I)

### Lieferung an einen anderen Erwerber mit Konsignationslager im gleichen Mitgliedsstaat (UStR RZ 3693):



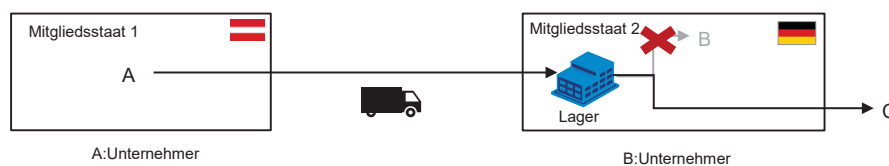
- **Der Erwerber B kann im Mitgliedsstaat für Zwecke der Vereinfachungsregelung durch Erwerber C ersetzt werden.**
- **Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens und im Mitgliedsstaat 2 jener des innergemeinschaftlichen Erwerbs (Registrierungspflicht!) werden nicht verwirklicht, wenn**
  - eine entsprechende Vereinbarung zwischen Lieferant A und Abnehmer C noch vor oder im Zeitpunkt der Substitution getroffen wird → kein „Time Gap“ zwischen den Vereinbarungen, sonst innergemeinschaftlicher Erwerb!
  - die Entnahme durch C innerhalb von 12 Monaten nach der erstmaligen Einlagerung erfolgt. **ACHTUNG:** Durch die Substitution beginnt die 12-Monatsfrist nicht erneut, dh Lagerzeiten sind zusammenzurechnen.

### Lieferung an einen anderen Erwerber mit Konsignationslager im gleichen Mitgliedsstaat (UStR RZ 3693):



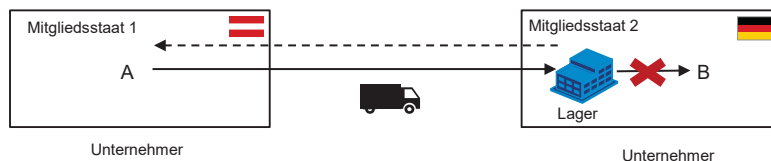
- Die UID-Nr. von C ist von A in der ZM jener Periode, in der der Abnehmer substituiert wird, jedoch ohne Werte (neue Zeile KL Code 3) zu erfassen. Eine Korrektur der ZM hinsichtlich der ursprünglichen Meldung hat nicht zu erfolgen.
- Die Substitution ist in dem Register festzuhalten (es sind keine Werte zu melden!).
- **HINWEIS:** Auch eine teilweise Substitution sollte möglich sein, wenn die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Substitution erfüllt sind, dh Meldung in der ZM in jener Periode in der die Substitution erfolgt.

### Lieferung an einen anderen Erwerber ohne Konsignationslager im gleichen Mitgliedsstaat:



- Für die Lieferung der Ware an C statt Entnahme durch B wird die Vereinbarung über das Konsignationslager hinfällig, demnach fällt die Anwendungsvoraussetzung der Vereinfachungsregelung weg.
- A verwirklicht am Tag der Lieferung an C eine innergemeinschaftliche Verbringung im Mitgliedsstaat 1 und einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedsstaat 2.
- A hat daher innergemeinschaftliche Verbringung und innergemeinschaftlichen Erwerb im Voranmeldezeitraum, in dem die Lieferung an C erfolgt, zu erklären. (Registrierungspflicht im Mitgliedsstaat 2!)
- Erfassung der innergemeinschaftlichen Verbringung in der ZM im Mitgliedsstaat 1 samt Wert.
- Verrechnung mit lokaler Umsatzsteuer.
- Register durch A und B entsprechend zu adaptieren und zu berichtigen.

### Rücksendung der Ware (UStR Rz 3692):



### Die (auch teilweise) Rücksendung der Ware innerhalb der 12-Monatsfrist ist für die Anwendung der Vereinfachungsregelung unschädlich, dh keine Registrierungsspflicht:

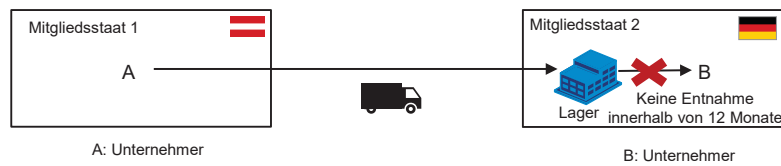
- A hat weder eine innergemeinschaftliche Lieferung aus Mitgliedsstaat 2 noch einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedsstaat 1 zu erklären, wenn die Rücksendung im Register von A erfasst wird.
- Die Rücksendung ist in der ZM von A als Änderung bzw mit Hinweis auf Rücksendung (neue Zeile mit KL Code 2) zu erfassen. Dabei ist die UID-Nr. jenes Abnehmers anzugeben, dem die Ware hätte geliefert werden müssen. Die Rücksendung ist in der ZM ohne Wert zu erfassen.
- Der Lagerhalter hat das Register entsprechend zu ändern.

### 12-Monatsgrenze (UStR Rz 3691):



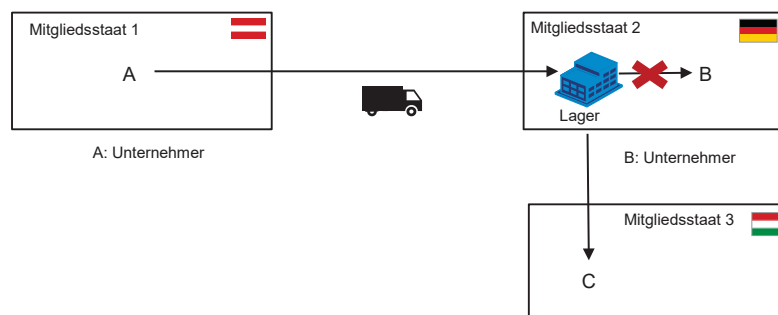
- Werden die Waren nicht innerhalb von 12 Monaten nach Einlangen in das Lager aus diesem entnommen, kommt die Vereinfachungsregelung nicht zur Anwendung. Es liegt am Tag nach Ablauf der 12-Monatsfrist ein steuerbares Verbringen vor.
- A hat daher am Tag nach Ablauf von 12 Monaten im Mitgliedsstaat 1 in der ZM eine innergemeinschaftliche Verbringung und im Mitgliedsstaat 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären (Registrierungspflicht).
- Die Lieferung durch A nach Ablauf von 12 Monaten unterliegt der lokalen Umsatzsteuer.
- Der Umstand der Überschreitung der Frist und der Wegfall der Vereinfachungsregelung sind in den Registern des Lieferanten A und des damaligen Lagerhalters B zu vermerken.

### 12-Monatsgrenze (UStR Rz 3691):



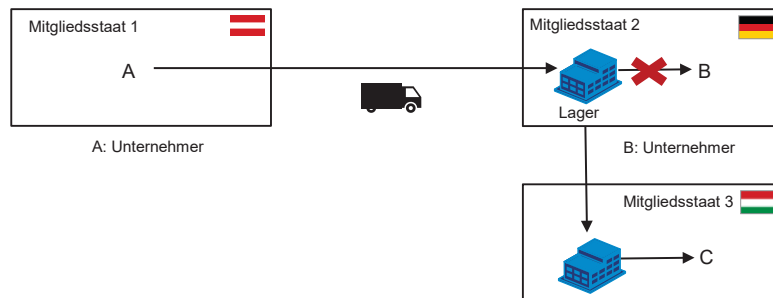
- **HINWEIS:** Die 12-Monatsfrist beginnt und endet mit Beginn (00:00) oder Ende (24:00) des jeweiligen Tages der Belieferung oder Entnahme. Sollte die Frist an einem Feiertag oder an einem Sonntag oder Montag enden, so endet die 12-Monatsfrist nach Ansicht der EU VAT Expert Group in den Explanatory Notes am Ende des nächsten Werktages.
- **HINWEIS:** Für die Berechnung der Frist bei „Schüttgütern“ oder bei unverpackten Gütern soll nach Entwurf der EU VAT Expert Group die FIFO-Methode zur Anwendung kommen.

### Weiterlieferung aus einem Konsignationslager in einem Mitgliedsstaat an einen Erwerber in einem anderen Mitgliedsstaat allgemein (UStR Rz 3693):



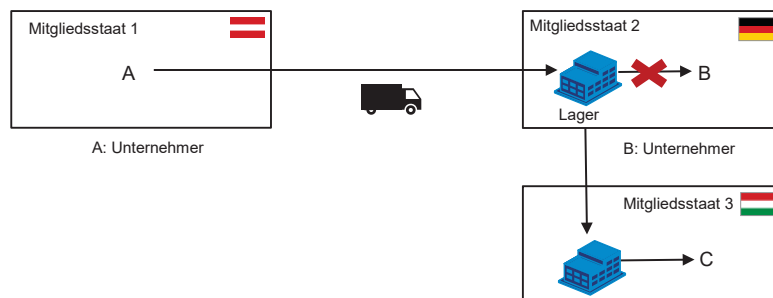
- Wird die Ware vor der Entnahme durch B von A in einen anderen Mitgliedsstaat geliefert, endet durch die Weiterlieferung die Wirkungen der Vereinfachungsregelung.
- A tätigt am Tag der Weiterlieferung in den Mitgliedsstaat 3 einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus einer innergemeinschaftlichen Verbringung im Mitgliedsstaat 2. A hat daher im Mitgliedsstaat 1 eine innergemeinschaftliche Verbringung und im Mitgliedsstaat 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären (Registrierungspflicht). Die innergemeinschaftliche Verbringung ist in der ZM (samt Wert der Lieferung) im Mitgliedsstaat 1 zu erklären.
- Der Umstand der Weiterlieferung ist im Register des Lieferanten A und des damaligen Lagerhalters B zu vermerken.
- A hat im Mitgliedsstaat 2 eine innergemeinschaftliche Lieferung zu erklären.

### Weiterlieferung aus einem Konsignationslager in einem Mitgliedsstaat an einen Erwerber in einem anderen Mitgliedsstaat unter Vereinfachungsregelung (UStR Rz 3693):



- Wird die Ware vor der Entnahme durch B von A in einen anderen Mitgliedsstaat (C) geliefert, endet durch die Weiterlieferung die Wirkungen der Vereinfachungsregelung.
- A tätigt am Tag der Weiterlieferung in den Mitgliedsstaat 3 einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus einer innergemeinschaftlichen Verbringung im Mitgliedsstaat 2. A hat daher im Mitgliedsstaat 1 eine innergemeinschaftliche Verbringung und im Mitgliedsstaat 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären (Registrierungspflicht). Die innergemeinschaftliche Verbringung ist in der ZM (samt Wert der Lieferung) des A im Mitgliedsstaat 1 im Zeitraum der Lieferung in den Mitgliedsstaat 3 zu erfassen.

### Weiterlieferung aus einem Konsignationslager in einem Mitgliedsstaat an einen Erwerber in einem anderen Mitgliedsstaat unter Vereinfachungsregelung (UStR Rz 3693):

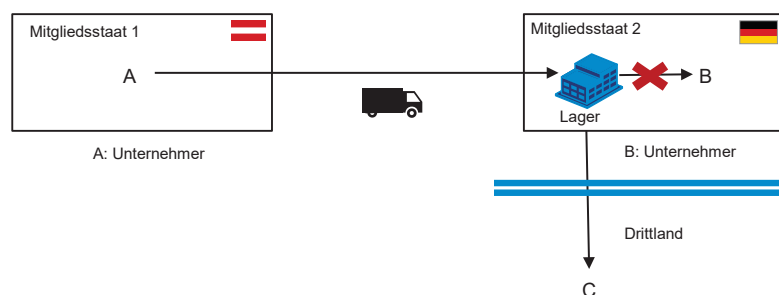


- Wenn eine entsprechende Lagervereinbarung zwischen A und C abgeschlossen wird, kann die Vereinfachungsregelung des Konsignationslagers grundsätzlich angewendet werden.
  - In der ZM von A im Mitgliedsstaat 2 ist die UID-Nr. des C (KL Code 1), und zwar ohne Wert, zu erfassen.
  - Die Lieferung in das Lager ist im Register von A und C zu erfassen.

### Beispiel:

- Der deutsche Unternehmer D (keine Niederlassung in Österreich) verbringt Waren in ein Konsignationslager in Österreich um sie zu einem späteren Zeitpunkt an einen österreichischen Unternehmer Ö zu liefern. Eine entsprechende Vereinbarung dazu besteht bereits und Ö gibt seine AT UID-Nr. bekannt. Fünf Monate nach Ankunft der Waren entscheidet sich D die Waren in ein Konsignationslager bei einem IT Kunden zu befördern, um sie an diesen zu veräußern.
- Liegen die Voraussetzungen vor, hat D den Warentransport nach Österreich in der ZM unter Hinweis auf die Konsignationslagerregelung KL Code 1 aufzunehmen. Die Meldung hat ohne Wert zu erfolgen.
- Im Zeitpunkt der Beförderung in das IT Lager sind die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt. D hat ein innergemeinschaftliches Verbringen zu versteuern und daher in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären. In Deutschland wäre eine ZM abzugeben.
- Das Verbringen in das Lager des IT Kunden, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen, nicht steuerbar und in Österreich in die ZM (KL Code 1) aufzunehmen. Bei Entnahme wird durch den IT Kunden ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Italien verwirklicht. In Österreich hat D in diesem Zeitpunkt die Lieferung (steuerfrei) abzurechnen und in die ZM (mit Wert ohne Hinweis auf Konsignationslagerregelung) aufzunehmen.

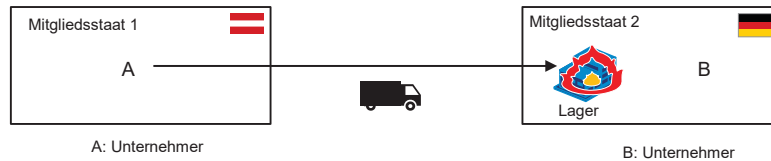
### Weiterlieferung aus einem Konsignationslager ins Drittland:



- Wird die Ware vor der Entnahme durch B von A in ein Drittland geliefert, endet durch die Weiterlieferung die Wirkungen der Vereinfachungsregelung.
- A tätigt am Tag der Weiterlieferung in das Drittland einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus einer innergemeinschaftlichen Verbringung im Mitgliedsstaat 2. A hat daher im Mitgliedsstaat 1 eine innergemeinschaftliche Verbringung und im Mitgliedsstaat 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären (Registrierungspflicht). Die innergemeinschaftliche Verbringung ist in der ZM (samt Wert der Lieferung) im Mitgliedsstaat 1 zu erklären.
- Der Umstand der Weiterlieferung ist in den Registern des Lieferanten A und des damaligen Lagerhalters B zu vermerken.
- B hat im Mitgliedsstaat 2 eine Ausfuhrlieferung zu erklären.



### Schwund und Zerstörung der Ware vor Entnahme aus dem Konsignationslager (UStR Rz 3694):



- Wenn die Ware im Konsignationslager vor der Entnahme zerstört oder entwendet wird, fällt die Anwendung der Vereinfachungsregelung weg. Es kommt bei A zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Mitgliedsstaat 1 und zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedsstaat 2 im Zeitpunkt der Zerstörung oder Entwendung der Ware (Registrierungspflicht in Mitgliedsstaat 2).
- Die innergemeinschaftliche Verbringung ist in der ZM des A im Mitgliedsstaat 1 (ohne Hinweis auf Konsignationslagerregelung) zu erklären.
- Als maßgeblicher Wert sind die Selbstkosten anzugeben.
- Aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb steht ein Vorsteuerabzug zu, wenn die Zerstörung nachweislich erfolgt.
- Sowohl A als auch B haben entsprechende Hinweise in die Register aufzunehmen.
- **Toleranzregel bis 5 % des Wertes oder der Menge der Gegenstände.**

### Übergangsregelung:



- **Für die Anwendung der Vereinfachungsregelung gibt es nach dem Gesetz keine Übergangsfrist!**
  - Nach den UStR Rz 3603 können für Lagerbestände zum 31.12.2019, die erst 2020 entnommen werden, jedoch noch die alten Vereinfachungen in Anspruch genommen werden.
  - Liegt keine Vereinfachung in der Vergangenheit vor, wäre für die Altware noch mit Umsatzsteuer abzurechnen - auch in 2020 (zB Deutschland).

#### Register:

##### — Angaben, die vom Lieferanten zu führen sind:

1. Ausgangsmitgliedstaat aus dem die Ware befördert oder versendet wird
2. Datum der Beförderung oder Versendung
3. UID-Nr. des Abnehmers aus dem Lagermitgliedstaat
4. Mitgliedstaat wohin die Ware befördert oder versendet wurde
5. UID-Nr. des Lagerhalters
6. Adresse des Lagers
7. Datum der Einlagerung
8. Wert, Menge und Beschreibung der eingelagerten Ware
9. UID-Nr. des Ersatzabnehmers bei Substitution
10. USt-Bemessungsgrundlage, Beschreibung und Menge der entnommenen Ware sowie Datum der Entnahme als auch UID-Nr. des Erwerbers
11. Bei Wegfall der Vereinfachungsregelung - aus welchen Gründen auch immer (zB Zerstörung) - Wert und Beschreibung der Ware sowie Zeitpunkt und Grundlage des Ereignisses, das zum Wegfall der Vereinfachungsregelung geführt hat
12. Bei Rücksendung: Wert, Beschreibung und Menge der Ware sowie Datum der Rücksendung

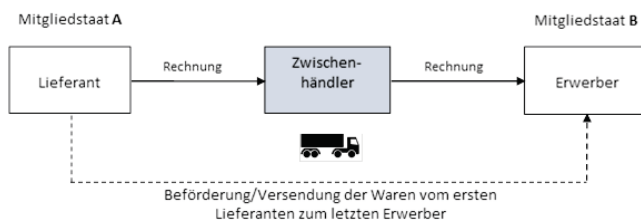
**HINWEIS:** Das Register muss nicht zwingend vom Lieferanten persönlich geführt werden. Die Führung des Registers durch Dritte (Lagerhalter, Spediteur) ist zulässig, wobei der Lieferant für die Richtigkeit der Angaben haftet.

#### Register:

##### — Angaben, die vom Abnehmer zu führen sind:

1. UID-Nr. des Lieferanten
2. Beschreibung und Menge der für ihn bestimmten Ware
3. Datum des Einlangens der Ware in das Lager
4. USt-Bemessungsgrundlage, Beschreibung und Menge der entnommenen Ware sowie Datum des innergemeinschaftlichen Erwerbes
5. Beschreibung und Menge der Waren, die auf Befehl des Lieferanten aus dem Lager entnommen werden (zB bei Weiterverkauf oder Substitution)
6. Beschreibung und Menge der zerstörten, unauffindbaren oder entwendeten Waren, sowie Datum der Zerstörung oder des Verlustes oder Datum der Entdeckung der Zerstörung oder des Verlustes

**HINWEIS:** Das Register muss nicht zwingen vom Erwerber persönlich geführt werden. Die Führung des Registers durch Dritte ist zulässig, wobei der Erwerber für die Richtigkeit der Angaben haftet. Position 3, 5 und 6 können sinnvollerweise auch vom Lagerhalter geführt werden.



- **Reihengeschäfte:** Mehrere Unternehmer schließen über denselben Gegenstand Umsatzsteuergeschäfte ab und der Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten zum letzten Abnehmer (direkte Beförderung/Versendung).
- Keine Sonderregelung bis dato bezüglich Leistungsort und -zeitpunkt.
- Lieferungen finden gedanklich hintereinander statt und sind hinsichtlich Ort und Zeitpunkt getrennt zu beurteilen.
- Beförderungs- oder Versandungslieferung, bei der gem § 3 Abs 8 UStG der Abgangsort als Lieferort gilt, kann nur für einen Umsatz zur Anwendung kommen (**bewegte Lieferung**).
- Nur die bewegte Lieferung kann steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (oder Ausfuhrlieferung) sein (EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG*) bzw als Versandhandelsumsatz behandelt werden.
- **Bisher: Transportverantwortlichkeit bestimmt bewegte Lieferung**

- **Mangels ausreichender Harmonisierung bestehen innerhalb der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten teils erhebliche Unterschiede bei der Beurteilung von Reihengeschäften.**
  - Manche Mitgliedsstaaten mit Wahlrecht, wenn „mittlerer“ Unternehmer befördert (gesetzliche Wahlrechte zB in Ungarn oder Deutschland, faktische Wahlrechte in anderen Mitgliedsstaaten) → Rechtsunsicherheit
- **EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre**
  - Bestimmung, welchem Umsatz die Beförderung in einem Reihengeschäft zuzurechnen ist, hat „in Ansehung einer umfassenden **Würdigung aller Umstände des Einzelfalls** zu erfolgen, um festzustellen, welche der beiden Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt“.
  - Keine pauschale Regel zur Zuordnung der Warenbewegung, Prüfung also auch nach ausländischem Recht erforderlich.
- Auch spätere EuGH-Rechtsprechung (etwa EuGH 26.7.2017, C-386/16, *Toridas*, EuGH 21.2.2018, C-628/16, *Kreuzmayr*, EuGH 19.4.2018, C-580/16, *Hans Bühler*) lässt keine klaren Schlüsse darüber zu, welcher Lieferung die Warenbewegung im Einzelfall zuzuordnen ist.

#### Definition und Harmonisierung bestimmter Reihengeschäfte:

- Rechtsgrundlage:
  - MwStSyst-RL Art 36a bzw § 3 Abs 15 UStG ab 2020
  - UStR Rz 474 gff
- Regelung im UStG weiter als in der MwStR
- Erstmalige Definition des Reihengeschäfts:
  - Wird derselbe Gegenstand nacheinander geliefert und wird dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer befördert oder versendet.
- **Klarheit der Zuordnung des Transports (= der bewegten Lieferung) bei Reihengeschäften allgemein in § 3 Abs 15 Z 1 UStG.**
- Für die der bewegten Lieferung vor- und nachgelagerten Umsätze (ruhende Lieferungen) werden Lieferorte nach § 3 Abs 15 Z 3 und 4 UStG normiert:
  - Lieferung vor der bewegten Lieferung am Beginn der Beförderung/Versendung
  - Lieferung nach der bewegten Lieferung am Ende der Beförderung/Versendung
- **Sonderregelung für Verkauf über unterstützende Online Marktplätze** in § 3 Abs 15 Z 2 UStG (Reihengeschäftsregel: Ordnet die bewegte Lieferung der Lieferung durch die Plattform zu).

#### Zwischenhändler befördert oder versendet Ware (§ 3 Abs 15 Z 1 lit b und c UStG)

- Verwendet der Zwischenhändler die UID-Nr. eines anderen Mitgliedstaates als die des Abgangsstaates, gilt die Lieferung an ihn als die bewegte (innergemeinschaftliche) Lieferung.
- Verwendet er die UID-Nr. des Abgangsstaates, so ist die Lieferung an seinen Abnehmer die bewegte (innergemeinschaftliche) Lieferung.
  - Zwischenhändler für Zwecke der Reihengeschäftsregelung: Lieferer innerhalb der Kette (mit Ausnahme des ersten Lieferers und des letzten Abnehmers), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch Dritten versendet oder befördert.
  - Somit Wahlrecht des Zwischenhändlers, je nachdem welche UID-Nr. er verwendet, und damit Ergebnissteuerung möglich.

#### Erster Unternehmer befördert oder versendet Ware (§ 3 Abs 15 Z 1 lit a UStG)

- Wird der Gegenstand durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, wird die bewegte Lieferung dieser Lieferung zugeordnet.

#### Letzter Abnehmer befördert oder versendet Ware (§ 3 Abs 15 Z 1 lit d UStG)

- Wird der Gegenstand durch den letzten Abnehmer in der Reihe transportiert, wird die bewegte Lieferung der Lieferung an ihn zugeordnet.

#### Beispiel 1:

- Hersteller Ö verkauft Ware an Großhändler D1 und dieser wiederum an D2. D1 holt die Ware bei Ö ab und verbringt diese zu D2 nach Deutschland. D1 als Zwischenhändler gibt seinem Lieferanten Ö seine DE UID-Nr:
  - Lieferung von Ö an D1 als bewegte Lieferung in Österreich steuerbar (als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei). D1 hat innergemeinschaftlichen Erwerb und liefert ruhend mit DE Umsatzsteuer an D2 (unbedeutend ob D2 Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist).

#### Beispiel 2:

- Hersteller D1 verkauft Ware an Großhändler D2, dieser wieder an Ö1, dieser wiederum an Ö2. D2 holt die Ware bei D1 ab und verbringt diese zu Ö2 nach Österreich (Viererrreihe). D2 gibt seinem Lieferanten D1 seine DE UID-Nr.:
  - Lieferung von D1 an D2 ist eine ruhende Lieferung in Deutschland. Lieferung von D2 an Ö1 als Unternehmer ist eine bewegte Lieferung in Deutschland und kann B2B steuerfrei gestellt werden. Ö1 verwirklicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Die Lieferung von Ö1 an Ö2 unterliegt (ruhend) der AT Umsatzsteuer, unbedeutend ob Ö2 Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist. Ö1 liefert daher mit AT Umsatzsteuer an Ö2.

#### Regelung gilt auch für Reihengeschäfte mit Drittlandbezug:

- Ware geht aus dem Gemeinschaftsgebiet in das Drittland
- Nicht bei Transport durch den Zwischenhändler, wenn Ware aus dem Drittland (Lieferort ohne UID) in das Gemeinschaftsgebiet gelangt (außer Verlagerung des Lieferortes nach § 3 Abs 9 UStG in die EU)

#### Beispiel 3:

- Unternehmer K aus Kanada verkauft Waren an den Unternehmer Ö1 in Österreich (unverzollt/unversteuert). Ö1 verkauft die Waren an Ö2. Ö1 versendet die Waren direkt aus Kanada nach Österreich zu Ö2:
  - Da der transportverantwortliche Zwischenhändler Ö1 gegenüber K nicht mit der UID des Ursprungslandes auftreten kann, ist die Lieferung von K an Ö1 die bewegte Lieferung, die aus AT Sicht in Kanada steuerbar ist. Die ruhende Lieferung des Ö1 an Ö2 ist in Österreich steuerpflichtig.

#### Der letzte Abnehmer kann auch Nichtunternehmer sein:

##### Beispiel 4:

- Hersteller D1 verkauft Ware an Großhändler D2 und dieser wiederum an Ö. D2 holt die Ware bei D1 ab und verbringt diese zum Nichtunternehmer Ö (Privatperson) nach Österreich. D2 gibt seinem Lieferanten D1 seine DE UID-Nr.:
  - Lieferung von D1 an D2 ist eine ruhende Lieferung in Deutschland. Lieferung von D2 an Ö als Unternehmer ist eine bewegte Lieferung. Da Ö ein Nichtunternehmer ist, greift die Versandhandelsregelung für die bewegte Lieferung und ist in Österreich steuerbar, wenn Lieferschwelle überschritten wurde (ab 2021 fällt Lieferschwelle). D2 liefert mit AT Umsatzsteuer an Ö (allfällig MOSS).

#### Gebrochene Beförderung oder Versendung:

- Im Falle einer gebrochenen Beförderung ist die Neuregelung isoliert für jeden Teil der gebrochenen Beförderung anzuwenden.
- **Ebenso ausführliche Meinung BMF (UStR Rz 3982).**

##### Beispiel 5:

- Der deutsche Händler D1 verkauft Ware an einen deutschen Händler D2. D2 verkauft die Ware an Großhändler Ö1 und dieser wieder an den Kunden Ö2. D1 transportiert die Ware zu D2 in Deutschland und übergibt sie dem Spediteur des D2, der die Ware nach Österreich zu Ö2 transportiert:
  - Das Reihengeschäft findet nur zwischen D2, Ö1 und Ö2 statt. Die Lieferung des D1 an D2 ist eine innerstaatliche deutsche Lieferung.

#### Transportverantwortung:

- Entscheidend ist auf wessen Rechnung die Gegenstände befördert oder versendet werden:
  - Das ist jener Unternehmer der die Gefahr für den Untergang trägt.
  - Beauftragt ein Unternehmer eine andere Person in der Reihe, die Gegenstände auf Rechnung des Unternehmens zu befördern oder zu versenden, ist die Beförderung oder Versendung der beauftragenden Person selbst zuzuschreiben (UStR Rz 747h).

#### Beispiel 6:

- Ö1 verkauft an Ö2, Ö2 an Ö3 und Ö3 wiederum an D1 (EXW) und dieser an D2 (Frei Haus). Damit ist D1 für den Transport zuständig. D1 beauftragt Ö1 mit dem Transport von Österreich nach Deutschland zu D2. D1 tritt gegenüber Ö3 mit seiner DE UID-Nr. auf:
  - Da der Transport auf Rechnung des D1 erfolgt, ist die Versendung - auch wenn er einen Dritten beauftragt - ihm zuzurechnen. Somit führen Ö1 an Ö2 und Ö2 an Ö3 ruhende Lieferungen mit AT Umsatzsteuer aus. Ö3 hat eine bewegte (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung in Österreich, D1 korrespondierend einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland, und liefert ruhend an D2 mit DE Umsatzsteuer.

#### Offene Fragen:

- Art und Dokumentation der Mitteilung der UID-Nr. an Lieferanten?
- Gibt es eine Vermutung zur Verwendung der UID-Nr. des Abgangslandes?
- Auswirkungen für Dreiecksgeschäfte:
  - Transport muss durch ersten Unternehmer oder Zwischenhändler mit anderer UID-Nr. als Abgangsland erfolgen.

#### Erster Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet - der Transport wird dieser Lieferung zugeordnet:

##### Beispiel 7:

- Ö1 aus Linz bestellt eine Ware bei D1 aus Köln. D1 bestellt die Ware wiederum bei D2 (Hersteller in München). D2 befördert oder versendet die Ware direkt von München nach Linz:
  - Bewegte Lieferung von D2 an D1 (steuerfrei wenn D1 AT UID-Nr. verwendet) D1 hat innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich und verrechnet die ruhende Lieferung an Ö1. Ö1 hat die Umsatzsteuer nach § 27 Abs 4 UStG abzuführen.

#### Zwischenhändler befördert oder versendet Ware und verwendet UID-Nr. des Bestimmungslandes - der Transport wird der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet:

##### Beispiel 8:

- Ö1 aus Linz bestellt eine Ware bei D1 aus Köln. D1 bestellt die Ware wiederum bei D2 (Hersteller in München). D1 befördert oder versendet die Ware direkt von München nach Linz und gibt D2 seine AT UID-Nr. bekannt.
  - Bewegte Lieferung von D2 an D1 (steuerfrei, da D1 AT UID-Nr. verwendet). D1 hat innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich und verrechnet die ruhende Lieferung an Ö1. Ö1 hat die Umsatzsteuer nach § 27 Abs 4 UStG abzuführen.

#### Zwischenhändler befördert oder versendet Ware und verwendet UID-Nr. des Abgangslandes - der Transport wird der Lieferung durch den Zwischenhändler zugeordnet:

##### Beispiel 9:

- Ö1 aus Linz bestellt eine Ware bei D1 aus Köln. D1 hat nur eine DE UID-Nr. und bestellt die Ware wiederum bei D2 (Hersteller in München). D1 befördert oder versendet die Ware direkt von München nach Linz und gibt D2 seine DE UID-Nr. bekannt.
  - Ruhende Lieferung von D2 an D1 (steuerpflichtig in Deutschland). D1 an Ö1 bewegte Lieferung in Deutschland und steuerfrei, wenn Ö1 seine AT UID-Nr. verwendet. Ö1 hat einen innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich.

#### Letzter Abnehmer in der Reihe transportiert - der Transport wird der Lieferung an den Abnehmer zugeordnet:

##### Beispiel 10:

- Ö1 aus Linz bestellt eine Ware bei D1 aus Köln. D1 bestellt die Ware wiederum bei D2 (Hersteller in München). Ö1 holt Ware bei D2 ab und befördert oder versendet diese direkt von München nach Linz.
  - Ruhende Lieferung von D2 an D1 (steuerpflichtig in Deutschland). D1 an Ö1 bewegte Lieferung in Deutschland und steuerfrei, wenn Ö1 seine AT UID-Nr. verwendet. Ö1 hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich.



#### Änderung durch Neufassung MwStSyst-RL:

- Rechtsgrundlage: Art 138 Abs 1 MwStSyst-RL bzw Art 7 Abs 1 Z 4 und 5 UStG ab 2020
- Steuerbefreiung: bisher Art 7 Abs 1 bis 3 UStG:
  - Grenzüberschreitender Transport in der EU
  - (ua) Unternehmereigenschaft des Kunden
  - Erwerbssteuerbarkeit im Bestimmungsland
- **Bisher:** UID-Nr. des Empfängers als formale aber nicht materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung
- **NEU: Zusätzliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der bewegten Lieferung:**
  - **Mitteilung der gültigen UID-Nr. aus einem anderen Mitgliedsstaat als dem Abgangsstaat** (laut BMF in Wartungserlass Bestimmungsland?) **und**
  - **ordnungsgemäße Erklärung in ZM.**
- **Escape-Klausel:** Der Lieferant kann ein Versäumnis betreffend ZM zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.
- **Somit verstärktes Ausgenmerk auf UID-Nr. und ZM**
  - Zwingende Prüfung der UID vor Anwendung der Steuerbefreiung

- **Vereinheitlichung der Transportnachweise des Liefergegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat:**
  - Rechtsgrundlage:
    - Art 45a Abs 1 MwStSyst-RL bzw Art 7 iVm VO BGBl 1996/401
    - UStR Rz 4006
- **Nachweis bei Beförderung oder Versendung durch Lieferanten nach EU-Verordnung:**
  - Durch Erklärung des Lieferanten, dass er oder ein Dritter für seine Rechnung den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versandt oder befördert hat und
  - Vorlage von mindestens zwei einander nicht widersprechenden Nachweisen, ausgestellt von zwei voneinander und vom Verkäufer und Erwerber unabhängigen Personen aus Liste A.
    - Liste A: **Beförderungsunterlagen** wie Frachtbrief CMR, Luftfrachtrechnung, Transportrechnung
  - **oder** Vorlage von zwei einander nicht widersprechenden Nachweisen, davon jeweils ein Nachweis aus Liste A und ein Nachweis aus Liste B
    - Liste B: Zahlungsnachweis für Transportrechnung, Versicherungspolizze, Notariatsbestätigung, Bestätigung Lagerhalter über Lagerung der Waren

#### — Nachweis bei Beförderung oder Versendung durch Erwerber nach EU-Verordnung:

- Schriftliche Erklärung des Lieferanten, dass er oder ein Dritter für seine Rechnung den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versandt oder befördert hat und
- Vorlage von mindestens zwei einander nicht widersprechenden Nachweisen, ausgestellt von zwei voneinander und vom Verkäufer und Erwerber unabhängigen Personen aus Liste A **oder** jeweils ein Nachweis aus Liste A und ein Nachweis aus Liste B (ident Lieferantenbeförderung/ -versendung)
- Praxisfragen der Neuregelung :
  - Harmonisierung grundsätzlich zu begrüßen
  - Nachweise für Beförderungsfälle - faktisch schwer erfüllbar
  - Widerlegbare Vermutung?
  - Voraussetzungen für unabhängige Personen:  
Nicht gegeben, wenn Voraussetzungen der Organschaft vorliegen und auch bei familiären oder anderen engen persönlichen Bindungen.
  - etc

#### — Nachweis bei Beförderung oder Versendung durch Erwerber nach EU-Verordnung:

- Aktuelle Rechtslage in Österreich ab 2020:
    - Keine Änderung der VO BGBl 401/1996 - somit wie bisher Rechtsgrundlage für Beleg- und Buchnachweis
    - In den EB zum StRefG 2020 heißt es zu Art 7 Abs 1 Z 3 bis 5:  
*„Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in einen anderen Mitgliedsstaat kann gemäß Art. 45a der VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 2018/1912 oder gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/20 10 erfolgen.“*
- ⇒ **Somit Wahlrecht und daher praktische keine Änderung**
- ⇒ **Ebenso UStR 4006**
- ⇒ **Abholfälle extrem gefährlich → wenn möglich vermeiden**

### Quick Fixes bringen ab 1.1.2020:

- Vereinheitlichung bei **innergemeinschaftlichen Konsignationslagergeschäften** aufgrund der Schaffung EU-weit einheitlicher Voraussetzungen, unter denen ein (grundsätzlich vorliegendes) innergemeinschaftliches Verbringen iZm der Bestückung eines Konsignationslagers nicht steuerbar ist und in der Folge **kein** steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb des **Liefernden**, der mit einer **Registrierungsverpflichtung** im **Bestimmungsstaat** verbunden wäre, vorliegt.
- Klarstellung bei **grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Reihengeschäften**, indem bei einer Transportveranlassung durch einen Zwischenhändler die bewegte Lieferung je nach verwendeter UID-Nr. des Zwischenhändlers ermittelt werden kann.
- **Verschärfung** der Voraussetzungen für **das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung** insofern, als neben der **gültigen UID-Nr. des Empfängers** auch die **Eintragung** in die **ZM** durch den Liefernden **materielle rechtliche Voraussetzungen** für die Befreiung werden.
- Wahlrecht bei den Beleg- und Buchnachweisen - bisherige Nachweise weiter anwendbar.

## Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (I)

### Rechtsgrundlage § 6 Abs 1 Z 27 und § 21 Abs 6 UStG:

- Unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG mit Möglichkeit zur Option auf Regelbesteuerung nach § 6 Abs 3 UStG, Änderungen ab 2017
- **Anpassung der Umsatzgrenze von netto EUR 30.000,00 auf 35.000,00**
  - Umsatzgrenze = Nettogrenze
  - Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15 und Z 17 und 26 und Z 28 sind nicht zu berücksichtigen
  - Hilfsumsätze bleiben außer Ansatz
  - Möglichkeit der einmaligen Überschreitung um 15 % einmal in fünf Jahren
  - Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung mit Bindungswirkung für fünf Jahre
- **Anpassung der VO zur Verpflichtung der Abgabe von Umsatzsteuererklärungen auf die neue Grenze**

## Kleinunternehmer (Rz 994):

### — Definition des Kleinunternehmers ab 2017:

- **Voraussetzung ist, dass das Unternehmen im Inland betrieben wird (bisher Wohnsitz/Sitz im Inland).**
- Dort, wo Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (= Ort der Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens):
  - Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden
  - Satzungsmäßige Sitz bzw Wohnsitz
  - Ort, an dem Unternehmensleitung zusammenkommt
  - Art 44 und 45 MWStR bzw Rz 639 b und n UStR
  - **Im Zweifel:** Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden.
  - Vermietung durch im Ausland ansässigen Unternehmer und Verwaltung durch inländische Immobilienverwaltungsfirma, ist alleine nicht ausreichend für den Nachweis des Unternehmensbetriebs im Inland (Rz 994).

## Kleinunternehmer (Rz 994):

### — Definition der Umsatzgrenze

- Bestimmte Umsätze bleiben neben Hilfsgeschäften und Geschäftsveräußerung bei der Berechnung der Umsatzgrenze außer Ansatz.
  - § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28
  - Reverse-Charge und innergemeinschaftlicher Erwerb
  - **Jedoch sind miteinzubeziehen:**
    - Umsätze nach § 22 UStG
    - Kleine Vermietung, wenn Liebhaberei
    - Differenzbesteuerte Umsätze (Bemessungsgrundlage nach § 24 UStG)
- **Beispiel:**
  - Arzt mit steuerfreien Umsätzen aus Heilbehandlungen (§ 6 Abs 1 Z 19 UStG) iHv EUR 100.000,00 erstellt Gutachten (Honorar EUR 12.000,00), die nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG fallen.
    - Da für die Ermittlung der Umsatzgrenzen die Umsätze aus Heilbehandlungen nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG nicht miteinzubeziehen sind, ist für die Gutachtensstellung die Kleinunternehmerregelung anzuwenden.

## Rechtsgrundlage § 10 Abs 2 Z 9

### E-Publikationen:

- Begünstigter Steuersatz von 10 % nach § 10 Abs 2 Z 1 und 2 UStG für Lieferung, Einfuhr und Vermietung von Druckwerken (Z 33 der Anlage 1 zum UStG - Bücher, Zeitungen etc).
- Elektronische Publikationen waren bisher nicht begünstigt und daher zum Normalsteuersatz versteuert.
- Annahme des Vorschlags der Kommission durch den Rat der EU Finanzminister am 2.10.2018 zur Änderung der MWStR:
  - Gleichstellung von elektronischen Medien mit physischen Veröffentlichungen.
  - **Umsetzung in § 10 Abs 2 Z 9 UStG ab 2020:**
    - Lieferung und Einfuhr für elektronische Publikationen iSd Anlage 1 Z 33 und Teilen davon, die nicht vollständig oder im Wesentlichen aus Video oder Musikinhalten bestehen bzw Werbezwecken dienen.
    - Beispiel: Download Zeitungsartikel, Hörbücher ja, nein für Videos oder Routenplaner (vgl UStR RZ 1339ff)
    - Gilt auch für die Vermietung solcher Gegenstände
  - Umsetzung auch in Deutschland für E-Books etc (Jahressteuergesetz 2019)

## Rechtsgrundlage § 12 Abs 2 Z 2a UStG

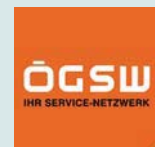
### Vorsteuerabzug für E-Fahrzeuge:

- Vorsteuerabzug für Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren iZm der Anschaffung (bis EUR 40.000,00), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO<sub>2</sub> Emissionswert von 0, wenn nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann.
- Erweiterung um **E-Krafträder ab 2020:**
  - Motorräder, Motorfahrräder, Quads, Elektrofahrräder und Roller mit ausschließlichem elektrischen oder elektrohydraulischem Antrieb
  - Gilt auch für Altfahrzeuge
  - Wohl kein Eigenverbrauch (vgl Pkt 6. USt-Protokoll 2016 zu E-PKW)

## Rechtsgrundlage § 22 Abs 3 UStG

### Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe:

- Die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung pauschalierter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist kein steuerbarer Umsatz mehr.
- Verzicht auf die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 22 mit Rückwirkung auf das vorangegangene Geschäftsjahr möglich.
- Ab 2020



# Gesetzliche Änderungen Abgabenänderungsgesetz 2020

### Annahme des Vorschlags der Kommission durch den Rat am 5.12.2017 zur Änderung der MWStR und zwei VO zur Ergänzung der MwStDVO:

- Ziel:
  - Besteuerung im Bestimmungsland
  - Betrugsbekämpfung
  - Erleichterung bei Erklärung und Zahlung (One-Stop-Shop)
- Umsetzung ab 2019 bzw 2021
  - Umsetzung für elektronische Dienstleistungen im Jahressteuergesetz 2018 ab 2019
  - Umsetzung Versandhandel im Abgabenänderungsgesetz 2020 ab 2021 (BGBl vom 22.10.2019)
  - Wegfall EUSt-Befreiung ab 2021
  - Fiktive Einbindung von unterstützenden Plattformen bzw anderen elektronischen Schnittstellen in die Lieferkette bei Umsätzen an „Private“
  - Informationspflichten (ab 2020) und Haftung von Plattformen (ab 2021)

## Neuregelung

### Online-Plattformen und Marktplätze (I)

#### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

- Für Plattformen die Steuerschuldner ab 2021 sind, gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten.
- Ab 2020 Verpflichtung zur Aufzeichnung von Umsätzen Dritter und elektronische Zurverfügungstellung nach Aufforderung für Marktplätze, Plattformen, Portale etc
  - Verpflichtende elektronische Übermittlung bei Umsätzen des Partners über EUR 1 Mio bis 31.1. des Folgejahres
  - 10jährige Aufbewahrungsfrist der Aufzeichnungen
  - **Gilt für innergemeinschaftlichen Versandhandel und sonstige Leistungen im Inland B2C (AirBnB)**
    - Umfang der Aufzeichnungen regelt die Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung vom 31.10.2019
    - Inhaltlich auch Rz 2596 UStR idF Wartungserlass

### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

##### Informationen der Sorgfaltspflichten VO

- Name, Postadresse und E-Mail-, Website- oder andere elektronische Adresse des Lieferanten oder Erbringers der sonstigen Leistung
- Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder nationale Steuernummer des Lieferanten oder Erbringers der sonstigen Leistung - falls erhältlich
- Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des Lieferanten oder Erbringers der sonstigen Leistung - falls erhältlich

##### Im Fall einer Lieferung:

- Beschreibung der Gegenstände, das dafür bezahlte Entgelt bzw den Wert der Gegenstände, den Ort, an dem die Beförderung oder Versendung endet, den Zeitpunkt, an dem die Lieferung ausgeführt wird oder - falls nicht vorhanden, den Zeitpunkt der Bestellung und falls erhältlich, eine einmalig vergebene Transaktionsnummer

##### Im Fall einer sonstigen Leistung:

- Beschreibung der sonstigen Leistung, das dafür bezahlte Entgelt bzw deren Wert, die Informationen zur Feststellung des Ortes der sonstigen Leistung, den Zeitpunkt, an dem die sonstige Leistung ausgeführt wird oder - falls nicht vorhanden, den Zeitpunkt der Bestellung und falls erhältlich, eine einzigartige Transaktionsnummer

### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

##### Beispiel:

- Eine Plattform vermittelt Beherbergungsumsätze und Einfuhr-Versandhandelsumsätze mit einem Einzelwert von EUR 60,00. Der Leistungsort bzw das Ende der Beförderung liegen in Österreich.
  - Ab 1.1.2020 hat die Plattform die vermittelten Beherbergungs- und Versandhandelsumsätze aufzuzeichnen (§ 18 Abs 11 UStG 1994). Ab 1.1.2021 wird die Plattform unter den Voraussetzungen des (§ 3 Abs 3a UStG 1994) für die Einfuhr-Versandhandelsumsätze selbst zum Steuerschuldner (siehe Rz 382 ff). Diesfalls hat die Plattform die allgemeinen Aufzeichnungspflichten zu beachten (siehe Rz 2594). Hinsichtlich der Beherbergungsumsätze gilt weiterhin § 18 Abs 11 UStG 1994.



### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

##### Informationen der Sorgfaltspflichten VO:

- Unterstützt eine Plattform die Vermietung von Grundstücken für Wohn- oder Campingzwecke oder die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen, ist zusätzlich Folgendes aufzuzeichnen:
  - Aufenthalts- bzw Mietdauer und die Anzahl der Personen, die übernachten oder, falls nicht erhältlich, die Anzahl und Art der gebuchten Betten und
  - die Postadresse des Grundstücks.
  - Nicht maßgeblich ist zB, ob es sich um eine Privatzimmervermietung oder eine Beherbergung im Rahmen eines Hotels handelt. Nicht maßgeblich ist grundsätzlich auch, ob die Unterkunft zB gemeinsam mit anderen Eigenleistungen des Leistungserbringers (zB Verpflegung) angeboten wird.

### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

##### Informationen der Sorgfaltspflichten VO:

- **Beispiel 1:**
  - Eine Website vermittelt die Ferienwohnung des Unternehmers A. Nach den Angaben von A und der Beschreibung auf der Website, bietet die Ferienwohnung zwei Doppelbetten und ein Schlafsofa. Auf Anfrage kann bei A vor Ort ein Zustellbett hinzugebucht werden. Eine Privatperson bucht die Ferienwohnung für zwei Wochen und gibt bei der Buchung an, dass vier Personen die Ferienwohnung nutzen. Vor Ort bucht der Kunde ein Zustellbett für eine weitere Person und verlängert seinen Aufenthalt um eine Woche. Der Plattform sind die Buchung des Zustellbetts und die Aufenthaltsverlängerung nicht bekannt.
  - Nach § 5 der Sorgfaltspflichten-UStV ist zusätzlich die Postadresse der Ferienwohnung sowie die der Website bekannte Aufenthaltsdauer von zwei Wochen und die ihr bekannte Anzahl der übernachtenden Personen aufzuzeichnen. Gibt der Kunde bei Buchung der Ferienwohnung gegenüber der Website an, dass diese von vier Personen zwei Wochen genutzt wird, obwohl letztlich sechs Personen drei Wochen dort übernachten, hat die Website die ihr bekannte Anzahl an übernachtenden Personen sowie die ihr bekannte Mietdauer nach § 5 Z 1 der Sorgfaltspflichten-UStV aufzuzeichnen. Voraussetzung ist, dass die Website von der Unrichtigkeit der Angaben weder wusste, noch davon hätte wissen können.

### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

##### Informationen der Sorgfaltspflichten VO:

###### — Beispiel 2:

- Wie Beispiel 1, nur kann der Kunde bei der Buchung des Ferienhauses über die Website die Anzahl der übernachtenden Personen nicht angeben.
- Nach § 5 der Sorgfaltspflichten-UStV ist die Postadresse der Ferienwohnung sowie die der Website bekannte Aufenthaltsdauer von zwei Wochen und die ihr bekannte Anzahl der übernachtenden Personen aufzuzeichnen. Hat die Website keine Informationen zur Anzahl der übernachtenden Personen, muss sie die ihr bekannte Anzahl und Art der gebuchten Betten in die Beschreibung der Leistung aufnehmen, dh zwei Doppelbetten und ein Einzelbett (das Schlafsofa).

### Rechtsgrundlage § 18 Abs 11 und 12 UStG und § 27 Abs 1 UStG

#### Wesentliche Informations- und Auskunftspflichten für (unterstützende) Nutzungsüberlasser von elektronischen Schnittstellen zur Sicherung des Steueranspruchs:

- Kommt es zu Steuerausfällen besteht ab 2021 **Haftung** nach § 27 Abs 1 UStG für Marktplatz etc.
- Die Haftung für innergemeinschaftlichen Versandhandel oder sonstige Leistungen B2C im Inland greift nur,
  - wenn es zu einer Sorgfaltspflichtverletzung kommt, dh die Plattform ihren Aufzeichnungs- und Meldeverpflichtungen nach § 18 Abs 11 und 12 UStG nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt,
  - die Plattform nicht selber Steuerschuldner für die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ist (vgl Rz 382 ff) und
  - der Gesamtwert dieser Umsätze zusammen mit den Umsätzen, für die die Plattform gem § 3 Abs 3a UStG 1994 selber zum Steuerschuldner wird, EUR 1.000.000,00 übersteigt (§ 3 Z 1 Sorgfaltspflichten-UStV).

Rechtsgrundlage Art 3 Abs 3 bis 5, Art 3a Abs 5 Z 1 lit c und § 25a und § 25b UStG

## Entfall der Lieferschwelle:

- Aussagen in UStR Rz 3918f zu Umsatzgrenze und Verzicht
- Umsatzgrenze von EUR 10.000,00:
  - Außer Acht bleiben: B2B EU-Umsätze, andere als die genannten Umsätze EU-B2C, generell Umsätze an Drittlandkunden
  - Bei Überschreiten ab dem nächsten Umsatz
- Verzicht muss schriftlich beim Finanzamt erfolgen:
  - Aufnahme in OSS Erklärung gilt als Verzicht
  - Widerruf schriftlich beim Finanzamt - Wirkung mit Beginn Kalenderjahr innerhalb der Frist zur Abgabe UVA bei der erstmals Umsatz nach Art 3a Abs 5 BMR getätigt worden ist.

## EuGH vom 13.6.2019, (C 420-18) IO - Urteil:

- Der EuGH hat festgehalten, dass unabhängige Aufsichtsratsmitglieder, die nicht im eigenen Namen auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung tätig sind sowie kein wirtschaftliches Risiko tragen, keine unternehmerische Tätigkeit ausüben.
- Der Aufsichtsrat einer Stiftung übt zwar eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, diese jedoch **nicht selbständig**, weil er als Mitglied des Aufsichtsrates und somit nicht auf eigene Rechnung und nicht im eigenen Namen und nicht auf eigene Verantwortung handle.
- Ebenso sei die Bezahlung fix, somit keine Tragung eines wirtschaftlichen Risiko
- In Österreich greift eine zwingende (unechte) Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 9 lit b (keine Einbeziehung in Kleinunternehmergrenze) **somit für die Praxis keine Auswirkungen auf Aufsichtsräte**.
- Auswirkung auf die Vergütung von Stiftungsvorständen von Privatstiftungen:
  - Vergütung Stiftungsvorstände sind nach Ansicht BMF derzeit umsatzsteuerpflichtig (20 %)
  - Nach EuGH einzelfallabhängige Beurteilung: Gegen Unternehmereigenschaft spricht: fixe Vergütung und damit kein wirtschaftliches Risiko, Tätigkeit für Namen und Rechnung des Stiftungsvorstandes
  - **Pauschale Beurteilung wie durch BMF eher kritisch**

## EuGH vom 15.6.2019, (C 235-18) Vega International - Urteil:

- Der EuGH hat festgehalten, dass die Bereitstellung von Tankkarten als steuerbefreite Kreditgewährung zu qualifizieren ist.
- Kraftstoffanbieter stellen Vega den Treibstoff in Rechnung, Vega verrechnet diesen mit Aufschlag an Kunden (Frächter), Kunden bzw deren Mitarbeiter tanken direkt beim Kraftstoffanbieter.
- Laut EuGH liegt kein Reihengeschäft von Treibstoff vor, da der Kunde den Treibstoff nach eigenem Ermessen erwirbt und daher Vega keinen Einfluss auf Tankstelle, Qualität, Menge und Art des Treibstoffs, sowie den Zeitpunkt des Kaufs und der Verwendung hat.
- Somit Lieferung von Kraftstoffanbieter direkt an Kunden (Frächter)
- Vega hat somit keine Verfügungsmacht wie ein Eigentümer
- Bestätigung der Rs C- 185/01 *Auto Lease Holland*
- Kein Vorsteuerabzug für Vega
- Vega erbringt lediglich Tankkartenverwaltungsleistung

## EuGH vom 15.6.2019, (C 235-18) *Vega International* - Urteil:

- **Umsetzung durch BMF im Wartungserlass 2019 in Rz 345 UStR:**
- Vertrag über Verwaltung von Tankkarten:
  - Besteht Vertrag lediglich in der Organisation und Verwaltung von Tankkarten für den unmittelbaren Verwender der Tankkarte, so kommt es zu einer Lieferung von Treibstoff des Mineralölhändlers an den unmittelbaren Verwender der Tankkarte
  - Der Verwalter der Tankkarte erbringt eine (allfällig steuerfreie) Dienstleistung
- Gilt auch für die Verrechnung der ASFINAG Mautgebühren über Tankkarten
- **Tankkartenverträge die den Einkauf und Verkauf von Treibstoffen regeln:**
  - Es ist (weiterhin) von einer Reihenlieferung auszugehen
  - **In diesen Fällen kein Änderungsbedarf zur bisherigen Vorgehensweise bei klaren zivilrechtlichen Kauf/ Verkauf Vereinbarungen**

## VwGH vom 27.6.2019, (Ra 2018/15/0078):

- Der VwGH hat (wie der EuGH in der Rs „Swiss Re“) festgehalten, dass der Verkauf eines Kundenstocks eine sonstige Leistung darstellt.
- Die Meinung der Finanzverwaltung (UStR Rz 342 und 422) diesen als ruhende Lieferung zu bewerten, ist daher obsolet.
- Änderung der UStR im Wartungserlass 2019
- Nachteilig für Betriebsveräußerungen von unecht befreiten Unternehmern (Ärzte, Versicherungsmakler) nach § 6 Abs 1 Z 26 UStG
- Nach Meinung BMF ist die Übertragung eines Kundenstocks zB eines Versicherungsvertreters weiter steuerfrei (?)

### Europäische Grundlage:

- Art 135 Abs 1 lit b bis g MwStSyst-RL
- Grundsatz: Enge Auslegung von Steuerbefreiungen

### Österreichische Umsetzung:

- § 6 Abs 1 Z 8
- Genaue Auflistung der befreiten Umsätze - unter anderem sind von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst:
  - Gewährung und Vermittlung von Krediten
  - Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln
  - Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze
  - Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr; das Inkasso von Handelspapieren
  - Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren etc

### Allgemeines:

- Die sonstige Leistung muss ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sein.
- Die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Dienstleistung (zB einer Überweisung) müssen erfüllt sein.
  - Damit muss die Übertragung von Geldern bewirkt und zu einer rechtlichen und finanziellen Änderungen führen.
- Die steuerbefreite sonstige Leistung iSd Mehrwertsteuerrichtlinie muss sich von der Erbringung einer rein materiellen oder technischen Leistung unterscheiden.
- Insbesondere der Umfang der Verantwortung des Dienstleistungserbringers ist zu untersuchen.

### RS *Bookit C-607/14*:

- **Sachverhalt:** Bookit bietet die Abwicklung von Debit- oder Kreditkartenzahlungen beim Erwerb einer Kinokarte an.
- **Entscheidung:** Die sonstige Leistung besteht im Wesentlichen aus einem Austausch von Informationen zwischen einem Gewerbetreibenden und seiner Händlerbank → kein befreiter Umsatz.

### RS DPAS C-5/17:

- **Sachverhalt:** DPAS erstellt in UK Zahnbehandlungspläne, führt sie durch und verwaltet sie. Sie erbrachte die sonstige Leistung für die Zahnärzte und die Patienten. Es wurde jeden Monat ein bestimmter Geldbetrag von den Patienten eingezogen um anschließend den gleichen Geldbetrag, abzüglich einer Vergütung für DPAS, an die Zahnärzte oder die Versicherungsgesellschaften der Patienten zu zahlen.
- **Entscheidung:** Die Befreiung wurde verneint, da die sonstige Leistung administrativer Natur ist und nur eine Anweisung an Kreditinstitute zur Überweisung (= Vorstufe zur Überweisung) erfolgt.

### RS Cardpoint C-42/18 (vgl. Folgefolie):

- **Sachverhalt:** Zurverfügungstellung von funktionsfähigen Geldausgabeautomaten mit Soft- und Hardware mit allen notwendigen damit verbundenen Dienstleistungen.
- **Entscheidung:** EuGH verneint die Anwendung der Befreiung, weil lediglich technische Leistung vorliegt.

### VwGH Urteil vom 20.2.2019, Ro 2018/13/0017:

- **Sachverhalt:** Zukauf von Leistungen einer ausländischen Gesellschaft, die die gesamte Vorbereitung der Buchungssätze für das Unternehmen übernimmt.
- **Entscheidung:** Die Befreiung ist nicht anwendbar, wenn es sich ausschließlich um die Zurverfügungstellung von Abrechnungsdateien handelt, die für sich keine Übertragung von Geldern bewirkt.

# Auslagerung des Betriebs von Bankomaten, ist nicht steuerfrei

### EuGH vom 3.10.2019, C-42718 Cardpoint:

- Der EuGH hat ausgeführt, dass eine an eine Bank erbrachte Leistung iZm Betrieb von Bankomaten, wie
  - der Aufstellung, Wartung, Befüllung und Ausstattung mit Hard- und Software von Geldausgabeautomaten,
  - der Weiterleitung von Autorisierungsanfragen betreffend Bargeldabhebungen und
  - Vornahme der Bargeldauszahlung.nicht von der Steuerbefreiung für Zahlungs- und Überweisungsverkehr nach Art 135 Abs 1 lit MwStSystRL umfasst ist.
- Leistungen sind im Großen und Ganzen kein eigenständiges Ganzes, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Zahlung erfülle um Eigentum an Geld zu übertragen.
- Lediglich materielle bzw technische Leistung (keine Belastung der Konten vorgenommen, keine Entscheidungsbefugnis für die Transaktion sondern lediglich Datenübertragung)
- Keine rechtliche Übertragung von Geld
- Folge: Strenge Kriterien nach ständiger Rechtsprechung (Bookit, DPAS) für Outsourcing
- Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 28 UStG in Österreich
- Bemühungen der Kommission um Novellierung, kurzfristig keine Ergebnisse zu erwarten

### EuGH Entscheidung *DPAS Limited* vom 25.7.2018, C 5/17:

- Thema: Mehrwertsteuerbefreiung für Umsätze im Zahlungs- und Überweisungs-verkehr nach Art 135 Abs 1 Buchst d, MwStR (§ 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG)
- DPAS erstellt und verwaltet Zahnbehandlungspläne inklusive Zahlungsabwicklungsleistung. Diese bestehen darin - aufgrund von Einzugsermächtigungen - Kreditinstitute anzuweisen Geld vom Konto des Patienten auf das Konto von DPAS zu überweisen und diese anzuweisen nach Behandlung (und Abzug von Provision für DPAS) die Gelder auf die Konten der behandelnden Zahnärzte weiter zu überweisen.
- Nach EuGH muss die Dienstleistung zu einer Änderung der bestehenden rechtlichen und finanziellen Situation zwischen Auftraggeber und Empfänger sowie zwischen diesen und den Banken führen.
- Die Leistung muss ein eigenständiges Ganzes bilden, dass die Wirkung hat die wesentlichen und spezifischen Funktionen einer Überweisung erfüllen, als es die Übertragung bewirkt.
- **Dies ist beim Erbringen von rein materiellen, technischen oder administrativen Dienstleistungen nicht erfüllt.**
- DPAS nimmt Übertragungen nicht vor, sondern weist Kreditinstitut nur an solche vorzunehmen, was eine Vorstufe zum Umsatz darstellt.
- EuGH hat enge Linie vorgegeben bzw verstärkt diese.
- **Ausgliederungen daher nicht unproblematisch für unecht befreite Unternehmer wie Banken.**

### EuGH vom 4.10.2017, (Rs C-164/16) *Mercedes Benz Financial Services Ltd Leasing: Umsatzsteuerliche sonstige Leistung oder Lieferung (gegen Rate):*

- Derzeit in Österreich Regeln über die steuerliche Zurechnung (wirtschaftliches Eigentum) in Rz 135 ff EStR
- Gilt nach Rz 345 UStR auch für die Umsatzsteuer, dh
  - Zurechnung zum Leasinggeber: sonstige Leistung
  - Zurechnung zum Leasingnehmer: Lieferung
- Auszug: „(...) *der in Art 14 Abs 2 Buchst b der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendete Ausdruck „Mietvertrag, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“ ist dahin auszulegen, dass er auf einen Standard-Mietvertrag mit Kaufoption anzuwenden ist, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass, wenn der Vertrag bis zum Ende seiner Laufzeit ausgeführt wird, die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist (...)*“.



## VwGH vom 30.4.2019, (Ra 2017/15/0071):

- Der VwGH hat erstmals auch die Aussagen des EuGH in der Rs *Mercedes Benz Financial Services UK Limited* herangezogen.
- Immobilienleasingvertrag über Gebäude mit Zurechnung = Lieferung an Leasingnehmerin.
- Sachverhalt: Baurecht für LG durch LN und Errichtung durch LG und Überlassung an LN. Baurecht weit länger als Kündungsverzicht, LN hat keine Kaufoption, nur im außerordentlichen Auflösungsfall erhält er 75 % des Mehrwerts etc.
- Nach VwGH kein wirtschaftliches Eigentum bei LN.
- **Zusätzliche Prüfung anhand der Kriterien EuGH bei Annahme einer Kaufoption:**
  - Ausübung der Kaufoption müsse einzig wirtschaftlich rationale (und somit wirtschaftlich alternativlose) Möglichkeit für LN darstellen,
  - konkret nicht erfüllt.

# BFG iVm VwGH

## Kein neues Mietverhältnis bei Erwerb einer vermieteten Liegenschaft

## BFG vom 6.5.2019, RV/7101631 iVm VwGH vom 3.4.2019, Ro 2018/150012:

- Option zur Steuerpflicht bei Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten nach § 6 Abs 2 UStG nur möglich, wenn der Mieter die Räumlichkeit nahezu ausschließlich für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen
- Ausnahmeregelung nach § 28 Abs 38
  - Auf vor dem 1. September 2012 begonnene Mietverhältnisse ist noch die alte Rechtslage anwendbar, sodass Vermieter weiterhin umsatzsteuerpflichtig vermieten dürfen, selbst wenn der Mieter das Grundstück für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Durch einen Wechsel auf Vermieter- oder Mieterseite geht diese Altvertrags-eigenschaft jedoch verloren und es wird ein neues Mietverhältnis begründet.
- Nach BMF Rz 899c UStR führt jeder Vermieterwechsel, der zu einer Änderung der Unternehmeridentität führt, zu einem neuen Mietvertrag. Dies gilt auch bei nicht steuerbaren Rechtsnachfolgen (Erbschaft und Umgründungen).
- Beim Erwerb einer vermieteten Liegenschaft mit Weiterführung des Mietverhältnisses durch den neuen Eigentümer kommt es nach BFG zu keinem neuen Mietverhältnis.
- **Damit steht die Option zur Steuerpflicht nicht nur bei Gesamtrechtsnachfolge, (VwGH, wonach bei einer mieterseitigen Verschmelzung mit Gesamtrechtsnachfolge = Mieterin ist übertragende Gesellschaft) kein neues Mietverhältnis begründet wird, sondern auch bei Einzelrechtsnachfolge, zu.**
- **Meinung BMF eher obsolet: Zur Gesamtrechtsnachfolge Änderung im Wartungserlass 2019**

VwGH vom 13.9.2018, Ra 2017/15/0102, EuGH vom 11.4.2019, C-691/17 *PORR Epitesi KFT*:

- Fraglich war, ob Vorsteuerabzug aus einer zu Unrecht ausgestellten Rechnung mit Umsatzsteuer, die korrekterweise dem Reverse-Charge unterlegen wäre, zusteht.
  - Die den Rechnungen zugrundeliegende Haupttätigkeit der Rechnungen waren Bautätigkeiten, bei welchen die Steuerschuld entsprechend den nationalen Vorschriften auf den Empfänger der Leistung übergeht.
- **Werden Rechnungen unrichtigerweise mit Umsatzsteuer anstelle von Reverse-Charge ausgestellt, besteht für den Leistungsempfänger kein Recht auf Vorsteuerabzug.**
- Der Antrag auf Rückerstattung der Umsatzsteuer ist direkt an die Behörde zu stellen, sofern eine Rechnungsberichtigung durch den Aussteller = Leistenden unmöglich ist (Insolvenz). Dies jedoch nur, wenn die Umsatzsteuer vom Leistenden abgeführt wurde.
- Die Behörde hat vor der Versagung des Vorsteuerabzugs nicht zu prüfen ob eine Rechnungsberichtigung möglich ist bzw diese Berichtigung anzuordnen
- **Gleiche Rechtsansicht in UStR 1825 und 2602, auch dann wenn abgeführt und Berichtigung nicht möglich ist.**
  - **Exkurs:** Vorsteuerabzug aus Reverse-Charge unabhängig von (korrekter) Rechnungslegung (im Zeitpunkt der Steuerschuld, UStR Rz1876 mit Hinweis auf EuGH).

EuGH vom 13.3.2019, (C-647/17) *Srf konsulterna*:

- Fraglich war, welcher Leistungsort sich bei mehrtätigen (öffentlich zugänglichen) Buchhaltungsseminaren ergibt.
- Es handelt sich um Eintrittsberechtigungen zu (unterrichtenden) Veranstaltungen, die im Veranstaltungsland steuerbar sind.
- Es ist unerheblich, dass Teilnehmer und Unternehmer die Gebühr im Voraus entrichtet und die Besteuerung am Veranstaltungsort sowohl für Leistenden als auch Teilnehmer zu einem hohen Verwaltungsaufwand führt.
- Umsetzung in AT in § 3a Abs 11a UStG und § 19 Abs 1 UStG

### Aktuelle Entwicklungen zu § 6 Abs 1 Z 28 UStG - unechte Steuerbefreiung:

- Die klassischen Bankleistungen nach § 6 Abs 1 Z 8 UStG (ausgenommen Depotgebühr, Schließfach, etc) sowie Umsätze von Versicherungen sind nach § 6 Abs 1 Z 9 lit c UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit. Diese Unternehmen haben daher für eingekaufte Leistungen in diesem Zusammenhang keinen Vorsteuerabzug.
- § 6 Abs 1 Z 28 UStG befreit **sonstige Leistungen von Zusammenschlüssen** von Banken, Versicherungen oder Pensionskassen an ihre Mitglieder, sofern diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet und lediglich die Kosten verrechnet werden (1. Satz). Beispiele für solche Zusammenschlüsse sind Rechenzentren oder EDV-Gesellschaften.
- Zusätzlich sind **Verrechnungen sonstiger Leistungen zwischen Banken, Versicherungen und Pensionskassen** befreit, sofern diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und die Personalgestellung dieser Unternehmer an Zusammenschlüsse (2. Satz).
- **Wichtige Befreiung** für die (unecht befreiten) Banken etc, **da damit die Umsatzsteuer aus eingekauften Leistungen nicht zum Kostenfaktor wird und großzügige Auslegung des Gesetzes in den UStR.**

### Aktuelle Entwicklungen zu § 6 Abs 1 Z 28 UStG - unechte Steuerbefreiung:

- EuGH hat in nunmehr mehreren Urteilen vom 21.9.2017 (*Aviva C-605/15*, *DNB Banka C-326/15* und *Kommission/Deutschland C-616/15*) zur Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse gem Art 132 Abs 1 lit f MWStR Stellung genommen und kommt zum Ergebnis, dass die Befreiung nur für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten anwendbar ist.
- **Conclusio:**
  - Die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 28 1. Satz ist (materiell) auf Finanzdienstleister nicht anwendbar, der 2. Satz hat ohnedies keine Grundlage in der Richtlinie.
  - **§ 6 Abs 1 Z 28 UStG ist in der derzeitigen Form daher nicht unionskonform, kann aber nach (Günstigkeitsprinzip) weiterhin bis zur legislatischen Änderung angewendet werden.**

### Aktuelle Entwicklungen zu § 6 Abs 1 Z 28 UStG - unechte Steuerbefreiung:

- Anpassung Rz 1014 und 1017 UStR im Wartungserlass (ab 2019):
  - Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder auch steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, sind nur dann unter die Befreiung subsumierbar, wenn sie unmittelbar für Zwecke der genannten steuerfreien Tätigkeiten dieser Mitglieder erbracht werden (vgl EuGH 4.5.2017, Rs C-274/15, *Kommission/Luxemburg*).
  - **Ergänzung Wartungserlass 2018: Können Dienstleistungen „nicht“ oder „nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand“ (Ergänzung Wartungserlass 2019) direkt zugeordnet werden, ist davon auszugehen, dass diese zu 1 % steuerpflichtig sind.**
  - Gilt nach Rz 1017 auch für alle sonstige Leistungen „Bank an Bank“ nach dem 2. Satz des § 6 Abs 1 Z 28 UStG.
  - Lex specialis zu anderen Befreiungen.
- **Leistungsabgrenzung bei Zusammenschlüssen:**
  - Leistungen werden unmittelbar für steuerfreie Umsätze verwendet → Besteuerung mit 0 %
  - Leistungen werden für steuerpflichtige Umsätze verwendet → Besteuerung mit 20 % USt
  - Leistungen überwiegend für steuerfreie Umsätze verwendet, aber eine direkte Zuordnung ist nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelbar → von 1 % des Entgelts mit 20 % USt
  - Übereinkommen in der Branche, dass Leistungsempfänger die Verwendung dem Leistungserbringer schriftlich zu bescheinigen hat

### Aktuelle Entwicklungen zu § 6 Abs 1 Z 28 UStG - unechte Steuerbefreiung:

- **Ausblick:**
  - **Keine Reparatur der EU-Richtlinie über Quick Fixes erfolgt.**
  - Die EU-Kommission hat die Problematik des fehlenden Vorsteuerabzuges der Banken erkannt und eine umfassende Prüfung der Befreiung in Aussicht gestellt.
  - **Die EU-Kommission hat sich verpflichtet, eine Studie über die Zusammenschlussbefreiung durchzuführen:**
    - Die Studie soll wenn möglich im Sommer 2020 veröffentlicht werden.
    - Inhalt: Überprüfung der Befreiung derzeit und Vorschläge zur Verbesserung.
- **Aktuelles BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Depotbankleistungen im Fondsgeschäft vom 19.12.2019:**
  - **Verrechnung Depotgebühren an KAG iSd § 6 Abs 1 Z 8 lit i UStG bleibt nach § 6 Abs 1 Z 28 (2. Tatbestand) weiter steuerfrei.**

VwGH 28.6.2017, Ro 2105/15/0014:

BFG 19.1.2017, RV/2101348/2015 (beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2107/15/0016):

— **Kein Vorsteuerabzug aus Beratungskosten iZm Beteiligungsveräußerung (gilt auch bei geplanter, aber nicht erfolgter Beteiligungsveräußerung)**

- Beteiligungsveräußerung ist nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit.
- Nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs *SKF*) wurde teilweise die Auffassung eines Vorsteuerabzugs aus damit zusammenhängenden Eingangsleistungen vertreten, wenn die Vorleistungen nicht in den Kaufpreis einfließen und somit allgemeine Kosten des Unternehmens darstellen.
- Nach VwGH vom 28.6.2017 besteht jedoch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen bezogenen (Beratungs-)Leistungen und einem unecht steuerfreien Umsatz, wenn Leistungen laut Rechnung zuordenbar und die Leistungen für den Verkaufsprozess unerlässlich sind.

VwGH 28.6.2017, Ro 2105/15/0014:

BFG 19.1.2017, RV/2101348/2015 (beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2107/15/0016):

— **Kein Vorsteuerabzug aus Beratungskosten iZm Beteiligungsveräußerung (gilt auch bei geplanter, aber nicht erfolgter Beteiligungsveräußerung)**

- Auf konkrete Weiterbelastung der Beratungskosten an den Erwerber (über Kaufpreis) kommt es nicht an.
- Fraglich ist, welche Aufwendungen betroffen sind:
  - Ja → Rechts- und Beratungskosten
  - Nein → Allgemeine Analysen, Unternehmensbewertungen für Jahresabschluss oder Bank, Kosten der Umgründung
- Nach BFG vom 19.1.2017 **gilt dies auch bei geplanten (aber nicht zustande gekommenen) Beteiligungsveräußerungen.**
- Vorsteuerabzug kommt wegen Anknüpfung an diesen geplanten Ausgangsumsatz nicht in Betracht.
- VwGH: ?
- EuGH kommt in der Rs vom 8.11.2018 C-502/17 *C & D Foods Acquisition* (= Holding mit wirtschaftlicher Aktivität) zum Ergebnis, dass bei Anteilsveräußerung gar kein Umsatz vorliegt, wenn Erlöse nicht für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden. (konkret Schuldentilgung?)

### **EuGH Entscheidung *Altic* vom 3.12.2019, C-329/18: Verlust des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerbetrug des Lieferanten wenn der Steuerpflichtige von diesem „wusste oder hätte wissen müssen“:**

- Steuerpflichtige muss nur Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können um den Betrug des Lieferanten zu erkennen.
- Maßnahmen hängen von jeweiligen Umständen ab.
- Nicht relevant für die Frage ist, ob ein Lebensmittelhändler rechtliche Verpflichtungen zur Rückverfolgung der Lebensmittel oder zur lebensmittelrechtlichen Überprüfung der unionsrechtlichen Registrierung seiner Lieferer vorgenommen hat.
- In der Praxis sehr unbefriedigendes Thema auch im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen.
- Überprüfung der Lieferanten und Kunden auf branchenunübliche Usancen geht daher über Überprüfung der UID-Nr. hinaus, darf aber nicht überschießend sein.
- Merkblatt U 22

## **Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung, trotz umsatzsteuerlicher Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland**

### **BFG-Entscheidung vom BFG 24.10.2019, RV/2100217/2018: Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung trotz umsatzsteuerlicher Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland möglich:**

- Nach den UStR Rz 4294 kann bei Registrierung in Österreich durch den „Erwerber“ keine Dreiecksvereinfachung in Anspruch genommen werden.
- In anderen Mitgliedsstaaten wird die Ansässigkeit nicht „so eng“ ausgelegt und ist die Registrierung nicht schädlich.
- Entgegen dieser Ansicht der Finanzverwaltung, scheint die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung jedoch nach BFG auch dann möglich, wenn der mittlere Unternehmer bereits im Bestimmungsland zur Umsatzsteuer registriert ist, im konkreten Fall aber die UID-Nr. eines anderen Mitgliedsstaates verwendet.
- Dies wohl deshalb, da die umsatzsteuerliche Erfassung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsmitgliedstaat nicht mit einer für die Anwendung des Dreiecksgeschäfts schädlichen umsatzsteuerlichen Ansässigkeit gleichgesetzt werden kann.
- Ordentliche Revision zulässig, Amtsbeschwerde anhängig.

# Umsatzsteuerwartungserlass 2019

## Entschädigung für vorzeitige Beendigung eines Dienstleistungsvertrages durch Kunden

UStR Rz 8



- Einarbeitung EuGH 22.11.2018, Rs C-295/17, *MEO - Servicos de Comunicacoes e Multimedia SA*
- In der Praxis werden Zahlungen für die Beendigung eines Vertrages eher als nicht steuerbarer Schaden gesehen (vgl UStR Rz 15 - Stornogebühren, Vertragsstrafen, und Rz 18a - Auflösung Leasingvertrag wegen Insolvenz, Diebstahl oder Totalschaden).
- Nach EuGH ist jedoch ein im vorhinein festgelegter Betrag für vorzeitige Auflösung eines Vertrages, wenn dieser Betrag exakt dem Betrag entspricht, den der Unternehmer bei ohne Beendigung für die restliche Laufzeit, erhalten hätte, als Gegenleistung für eine Dienstleistung zu sehen (Anlassfall Sonderkonditionen für Bindungsfrist - Telekommunikation).
- Somit wird das Nichtkonsumieren einer Leistung gleichgestellt wie das Konsumieren einer Leistung.
- Entsprechende Anpassung von UStR Rz 8
- **Jedoch keine Änderung von Rz 15, 18a und 1772 (Stornogebühren im Hotel) somit wohl - mangels Vergleichbarkeit - keine Auswirkung auf klassisches Leasing.**

- Reine Beteiligungsholding, kein Unternehmer.
- Gemischte Holding ist aliquot Unternehmer (EuGH Rs *Securenta*) und hat für ihren Unternehmensbereich einen aliquoten Vorsteuerabzug (sofern keine unecht befreiten Umsätze), wenn unmittelbarer Zusammenhang mit wirtschaftlicher Tätigkeit vorliegt.
  - Direkte Zurechnung
  - Wenn nicht möglich Schlüssel (objektiv und sachgerecht, in MwStR nicht geregelt)
- Vorleistungen (iZm Beteiligungskauf) berechtigen dann zum Vorsteuerabzug, wenn an Tochter wirtschaftliche Tätigkeiten erbracht werden, die einen **Eingriff in die Verwaltung darstellen** (EuGH Rs *Larentia/Minerva* bzw *Marenave Schiffahrt* bzw *Ryanair*).
- Dies gilt zB beim Erbringen von entgeltlichen administrativen, buchführenden, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen (EuGH Rs *Cibo Participations*).
- **Nach der Rechtsprechung** (EuGH Entscheidung *Marle Participations* vom 5.7.2018, C 320/17 und VwGH vom 22.11.2018, Ro 2017/13/0022) **gilt auch die entgeltliche Vermietung an eine Tochter als wirtschaftliche Tätigkeit.**
- **Dies gilt auch für die „Besorgung“ solcher Leistungen.**

## Anschaffung/Herstellung und Vermietung

### Wohnung bzw Wohnhaus an Gesellschafter

- BMF-Info vom 17.4.2019 und VwGh vom 28.5.2019, Ra 2017/15/0062 bzw UStR Rz 186
- **Schritt 1:**  
**Einzelfallprüfung einer unternehmerischen Tätigkeit der Vermietung** durch Prüfung eines (nahezu) fremdüblichen Entgelts und sämtlicher Aspekte der Vertragsbeziehung (Kündigung, Index, etc) auf Fremdüblichkeit.
  - Nicht bei Überlassung einer Luxusimmobilie für Privatzwecke (außerbetriebliche Sphäre der Gesellschaft) bzw bei Überlassung durch Stiftung an den Stifter oder Begünstigte im Rahmen der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke.
  - Bei unternehmerischer Verwendung durch Mieter ist auch bei Nichtfremdüblichkeit grundsätzlich von einer unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft auszugehen (jedoch Normalwertregelung).
- **Schritt 2:**  
Bei unternehmerischer Tätigkeit der Vermietung **allfällig Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wegen verdeckter Gewinnausschüttung.**



- Zu den Sondergebühren der Ärzte zählen die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), **soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden** (§ 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988).
- Davon umfasst sind Fälle, in denen der Träger des Krankenhauses die **Sondergebühren im Namen des Arztes eingehoben hat**, oder in denen der Arzt die Sondergebühren unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hat (vgl VwGH 18.3.2004, 2011/15/0034).
- Auch mittelbare Ansprüche der Ärzte auf Sondergebühren können dann im Wege des § 2 Abs 6 UStG 1994 dem Arzt zugerechnet werden, **wenn der im Namen des Arztes eingehobene Anteil in der Abrechnung der Krankenanstalt - allenfalls in Ergänzung mit weiteren Unterlagen wie einem Rahmenvertrag - erkennbar ausgewiesen wird** und in der Folge dem Arzt auch als solcher - allenfalls unter Abzug eines Bearbeitungsbeitrags - weitergeleitet wird (vgl VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0029).
- Wird hingegen vom Krankenhausträger ein „Arztanteil“ verrechnet, der dann als solcher gar nicht an den Arzt weitergeleitet wird (sondern allenfalls lediglich mit einem jährlichen Betrag diesem gegenüber pauschal abgegolten wird), so erweist sich der Hinweis auf den Namen des Arztes auf der Abrechnung lediglich als nähere Information über die von der Krankenanstalt erbrachte Leistung und es kann nicht von einem im Namen des Arztes eingehobenen gesonderten Entgelt gesprochen werden (vgl VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0029).

## Unternehmernachweis für Schweiz und Norwegen

- UID in EU
- Unternehmer zB Drittlandsunternehmer ohne UID auf andere Weise
- Unternehmerbestätigung des Ansässigkeitsstaates
- Nicht relevant für Katalogleistungen
- **Schweiz:**
  - Durch das UID-Gesetz wurde 2014 jedem Unternehmen in der Schweiz eine einheitliche Identifikationsnummer zugeteilt.
  - Die UID-Nr. mit dem Zusatz MWSt hat die alte sechsstellige MWSt-Nr. ersetzt.
  - Zur korrekten Zuteilung, Verwaltung und Verwendung der UID führt das Bundesamt für Statistik (BFS) das UID-Register.
  - Format: CHE-123 456 789 MWST
  - **Schweizer Mehrwertsteuernummer UID mit Ergänzung „MWSt und Eintragung „aktiv“ im UID-Register) stellt einen tauglichen Unternehmernachweis dar.**
  - Ausdruck von Nachweis der Gültigkeit und Abgleich mit Daten (vgl unsere Stufe 2) unter [www.uid.admin.ch](http://www.uid.admin.ch)
- **Gleiches gilt für Norwegen:**
  - **Ausdruck aus dem norwegischen Handelsregister „Bronnoyregistrere, [www.brreg.no](http://www.brreg.no)“ aus dem die Eintragung in des Mehrwertsteuerregister hervorgeht.**

## Zum Entgelt gehört alles was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat oder aufwendet:

- Entgelt somit das tatsächlich Aufgewendete.
- Egal ob objektiv zu hoch oder zu niedrig, zulässig, verboten etc (VwGH 18.10.2018, 2017/15/0085).
  - Somit zB auch Überzahlungen, Spenden für Ehrenkarten, Trinkgelder an den Unternehmer
  - Untergrenze Normalwert in besonderen Konstellationen (Gesellschafter, Familie, Dienstnehmer)

## Abbruchvertrag mit Schrottverkauf

- Abbrucharbeiten und damit einhergehende Schrottverwertung die im Wert der Abbrucharbeiten eingepreist sind, sind B2B Umsätze.
- Tauschähnlicher Umsatz mit Aufzahlung.
- Wert der Abbrucharbeiten ist der tatsächliche Preis und Schrottwert.
- Wert des Schrotts der eingepreiste Wert.
  - Der Beurteilung steht nicht entgegen, wenn Menge und Wert des Schrotts im Abbruchvertrag nicht vereinbart wird (EuGH 10.1.2019, Rs C-410/17 A Oy zur Übernahme der Demontageverpflichtung beim Grundstückskauf).

## Fallen Wohnmobile unter das Vorsteuerabzugsverbot für PKW und Kombinationskraftwagen?

- Wohnmobile sind nach VwGH nicht als PKW oder Kombinationskraftwagen zu beurteilen, da sie weder ausschließlich noch vorwiegend der Personenbeförderung dienen, und fallen daher nicht unter die Einschränkung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG.
  - Somit Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Kriterien.

# Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

## Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG

- Keine Änderung der Verhältnisse bei:
  - Steuerpflichtigen Entnahmen
  - Gesamtrechnachfolge
  - Nichtsteuerbaren Umgründungen
  - Einlagen
  - etc
- EuGH 28.2.2018, Rs C-672/17 *Imofloresmira-Investmentos Imobiliaros SA*:  
**Keine Änderung auch bei Leerstehen einer Immobilie (auch länger als zB zwei Jahre), wenn der Unternehmer Maßnahmen (zB Werbung) setzt, um seine steuerpflichtige Vermietungstätigkeit fortzusetzen.**

### Ausländische UID des Kunden Voraussetzung für Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung.

- Mitteilung der ausländischen UID durch Kunden ist zwingend erforderlich (laut BMF: Bestimmungsland - nach RL: nur Ausland?)
  - Offen ist wie Mitteilung erfolgt.
  - Bei Nichtvorlage trotz gültiger UID kein Vorsteuerabzug (vgl auch Rz 2838, auch nicht im Erstattungswege).
  - Beantragung der UID im Zeitpunkt der Lieferung ist ausreichend, wenn diese später erteilt und nachgereicht wird.

## Kontakt



### Mag. Peter Mayr

Tax Senior Manager

KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungsgesellschaft  
Kudlichstraße 41  
4020 Linz

T +43 732 6938-2317

M +43 664 322 4864

[pmayr@kpmg.at](mailto:pmayr@kpmg.at)

# Fragen?

---

Unterlagendownload auf unserer Homepage unter  
[www.oegsw.at](http://www.oegsw.at) → Veranstaltungen → Oberösterreich