BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

# Salzburger

# Steuerdialog 2014

5. – 7. Mai 2014

---

# Begutachtungsentwurf

# Ergebnisunterlage

# Umsatzsteuer

# Inhaltsverzeichnis


**1. REIHENGESCHÄFT – ZUORDNUNG DER BEWEGTEN LIEFERUNG ..... 3**

**2. REIHENGESCHÄFT – ZUORDNUNG DER BEWEGTEN LIEFERUNG ..... 6**

**3. DIFFERENZBESTEUERUNG IZM DIPLOMATEN-KFZ ..... 8**


ENTWURF

# 1. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung

## 1.1. Bezughabende Norm

§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 UStG 1994, UStR 2000 Rz 450

## 1.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer in Slowenien (SLO) bestellt eine Maschine bei einem Schweizer Unternehmen (CH), CH bestellt diese Maschine beim Unternehmer in Österreich (Ö), dieser wiederum beim Hersteller in Großbritannien (GB).
CH hat in Österreich keine Betriebsstätte, tritt jedoch mit österreichischer UID auf.
GB versendet die Maschine an Ö in dessen Lager in Österreich.
Zwei Tage später veranlasst CH den Weitertransport der Maschine von diesem Lager aus an SLO.
Da die Versendung der Maschine durch GB an Ö in Österreich endet und CH davon unabhängig den Transport der Maschine von Österreich nach Slowenien veranlasst, steht unbestritten fest, dass keine einheitliche Warenbewegung vorliegt.
Variante 1: CH hat ein eigenes Lager in Österreich. GB versendet die Maschine im Auftrag des Ö in das Lager des CH.
Variante 2: CH hat kein eigenes Lager in Österreich, zahlt aber für die Lagerung von Ware im Lager des Ö an diesen ein laufendes Entgelt und hat freie Verfügung über das Lager, bzw. freien Zugang. Überdies wurde zwischen CH und Ö vereinbart, dass CH das Risiko und die Kosten für jene Waren trägt, die für ihn in das Lager des Ö eingeliefert werden. GB versendet die Maschine im Auftrag des Ö in das Lager des Ö.

ENTWURF

## 1.3. Frage

Kann sowohl beim Ausgangsachverhalt als auch bei den beiden Sachverhaltsvarianten auf Grund der Tatsache, dass die Maschine von GB nach Österreich versendet wird, von einer unmittelbaren Warenbewegung von GB zu CH und damit von einem Reihengeschäft ausgegangen werden?
Wenn ja, welche Nachweise können verlangt werden bzw. welche Kriterien sind dafür maßgeblich (Gefahrenübergang, Transportpapiere)?

## 1.4. Lösung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten ist, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt werden kann (vgl. UStR 2000 Rz 450; vgl. auch EuGH, 6.4.2006, Rs C-245/04, *EMAG Handel Eder*, Rn 45).
Mit der Versendung der Waren erbringt GB eine innergemeinschaftliche Lieferung an Ö, für diesen ergibt sich daraus ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 in Österreich. Damit ein Reihengeschäft vorliegt, hätte die Maschine im Zuge dieser Warenbewegung und in Erfüllung der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH unmittelbar an den dritten Unternehmer CH gelangen müssen. Wenn dies nicht passiert, kann nicht vom Vorliegen eines Reihengeschäfts ausgegangen werden.
Demgegenüber ist der zwei Tage nach ihrem Eintreffen in Österreich durch CH veranlasste Transport der Maschine an den endgültigen Abnehmer SLO im Rahmen eines Reihengeschäftes zwischen Ö als erstem Lieferer, CH als erstem Abnehmer und SLO als letztem Abnehmer erfolgt. Voraussetzung hierfür ist, dass CH den Auftrag zum Warentransport anlässlich der Lieferung des Ö an ihn erteilt hat und somit eine mit dieser Lieferung verbundene Beförderung oder Versendung durch CH als Abnehmer gegeben ist. Diesfalls liegt bei der Lieferung des Ö an CH eine bewegte Lieferung iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, die als innergemeinschaftliche Lieferung beim Vorliegen der in Art. 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei ist. Dieser innergemeinschaftlichen Lieferung steht ein innergemeinschaftlicher Erwerb des CH in Slowenien gegenüber, da dort die Warenbewegung endet (Art. 40 MwSt-RL 2006/112/EG).
Bei der anschließenden Lieferung des CH an SLO handelt es sich um die ruhende Lieferung im Rahmen dieses Reihengeschäfts, bei der sich der Lieferort an jenem Ort befindet, an dem dem letzten Abnehmer SLO die Verfügungsmacht über die Maschine verschafft wird (§ 3 Abs. 7 UStG 1994).
Da CH bei der innergemeinschaftlichen Lieferung mit seiner österreichischen UID auftritt, bewirkt er zufolge Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, der solange besteht, bis er die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Slowenien nachgewiesen hat und bei dem die

ENTWURF

Erwerbsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann (vgl. UStR 2000 Rz 3777 mHa EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, *X und Facet BV/Facet Trading BV*).

Variante 1:

Da die Maschine bei der Lieferung des GB an Ö im Zuge des damit verbundenen Transports in das Lager des CH in Österreich und somit unmittelbar in dessen Verfügungsbereich gelangt, kann von einem Reihengeschäft zwischen GB als erstem Lieferer, Ö als erstem Abnehmer und CH als letztem Abnehmer ausgegangen werden.

Da GB die Maschine aus Großbritannien versendet, ist die Warenbewegung bei diesem Reihengeschäft der ersten Lieferung (d.h. der Lieferung des GB an Ö) zuzuordnen. Diese Lieferung wird in Großbritannien eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellen, weil die Warenbewegung in Österreich endet. Für Ö als Leistungsempfänger ist damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art. 1 iVm Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994 in Österreich verbunden. Die zweite Lieferung im Rahmen dieses Reihengeschäftes, die Lieferung des Ö an CH, ist somit die ruhende Lieferung iSd § 3 Abs. 7 UStG 1994. Diese Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und mangels Warenbewegung keine innergemeinschaftliche Lieferung. Die Verwendung der österreichischen UID des CH gegenüber seinem Lieferanten Ö führt diesfalls nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994.

CH erbringt mit seiner Lieferung an den letzten Abnehmer SLO eine innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 steuerfrei sein kann.

Variante 2:

Bei dieser Sachverhaltskonstellation kann – anders als bei Variante 1 - nicht von vorneherein davon ausgegangen werden, dass die Maschine unmittelbar an CH gelangt, da in dem Lager sowohl Waren für Ö als auch Waren für CH eingelagert werden können.

Für die Annahme, dass die Maschine bereits zur Verfügung des CH und damit im Rahmen eines Reihengeschäfts in das Lager verbracht wird, muss Ö, der auf Grund der innergemeinschaftlichen Lieferung des GB mit Beginn der Warenbewegung über die Maschine umsatzsteuerrechtlich verfügungsberechtigt ist, die Verfügungsmacht an der Maschine unmittelbar mit ihrem Eintreffen im Lager seinem Abnehmer CH übertragen. Ö muss CH dazu befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand verfügen zu können und weitere Dispositionen zu treffen. Dem Abnehmer CH muss wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag der Maschine zugewendet werden (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Loseblatt-Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs. 1, Anm. 13). Entscheidend für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist auch eine diesbezügliche Willensübereinstimmung

ENTWURF

zwischen dem Lieferer Ö und dem Abnehmer CH (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, aaO, § 3 Abs. 1, Anm. 18, *Ruppe/Achatz*[4], § 3, Tz 34). Maßgeblich für die Beantwortung der Frage, ob Verfügungsmacht verschafft wurde, ist zwar das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, eine Vereinbarung über den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs kann diesbezüglich aber Indizwirkung haben (vgl. *Ruppe/Achatz*[4], § 3, Tz 33 mwH). Im Hinblick darauf kann auf Grund der Vereinbarung zwischen Ö und CH, dass CH das Risiko und die Kosten für alle für ihn in das Lager verbrachten Waren trägt und unter der Voraussetzung, dass nachvollzogen werden kann, dass die Maschine bereits auf Grund der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH bereits für diesen in das Lager gelangt ist (zB durch entsprechende Adressierung bzw. Kennzeichnung in den Frachtdokumenten etc.), von einem Reihengeschäft ausgegangen werden.
Fehlen nachvollziehbare Vereinbarungen, aus denen eindeutig hervorgeht, dass die Maschine bereits zur Verfügung des CH in das Lager gelangt ist, liegt kein Reihengeschäft zwischen GB als erstem Lieferer, Ö als erstem Abnehmer und CH als letztem Abnehmer vor. Diesfalls ergibt sich die gleiche umsatzsteuerrechtliche Beurteilung wie beim Grundfall.

ENTWURF

# 2. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung

## 2.1. Bezughabende Norm

§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 UStG 1994, UStR 2000 Rz 450

## 2.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer D (Deutschland) bestellt 100 Tonnen Weizen bei Ö2, dieser bezieht den Weizen von Ö1.
Ö1 verkauft den Weizen an Ö2 und lässt diesen mittels Donauschiff von Österreich an D nach Deutschland befördern.
Variante: Im Zeitpunkt des Verkaufs von Ö1 an Ö2 befindet sich der Weizen bereits auf dem Donauschiff in Österreich auf dem Weg nach Passau (Deutschland). Der Eigentumsübergang von Ö1 an Ö2 erfolgt durch Übergabe handelsrechtlicher Traditionspapiere, weiters wird vereinbart, dass Ö1 den Weizen für Ö2 nach Passau transportiert.

## 2.3. Frage

Liegt eine unmittelbare Warenbewegung von Ö1 an D und somit ein Reihengeschäft vor? Wenn ja, welche ist die bewegte Lieferung?

Welche Rolle spielen Lieferkonditionen (Incoterms) für dem Lieferort?

## 2.4. Lösung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten ist, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt werden kann (vgl. UStR 2000 Rz 450; vgl. auch EuGH, 6.4.2006, Rs C-245/04, *EMAG Handel Eder*, Rn 45).
Im gegenständlichen Fall gelangt der Weizen auf Grund der durch Ö1 veranlassten Warenbewegung unmittelbar an den letzten Abnehmer D, so dass von einem Reihengeschäft ausgegangen werden kann.
Da Ö1 als erster Lieferer die Warenbewegung veranlasst, ist die erste Lieferung, die Lieferung des Ö1 an Ö2, die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994. Da die dabei stattfindende Warenbewegung von Österreich ausgehend in einem anderen Mitgliedstaat (Deutschland) endet, liegt hier außerdem eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, die unter den in Art. 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei sein kann. Die innergemeinschaftliche Lieferung des Ö1 führt für Ö2 zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.
Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung des Ö2 an den letzten Abnehmer D handelt es sich um die ruhende Lieferung, für die der Lieferort aus österreichischer Sicht nach § 3 Abs. 7 UStG bestimmt wird, und an jenem Ort steuerbar ist, an dem D die Verfügungsmacht über den Weizen verschafft wird, somit am Bestimmungsort in Deutschland.
<u>Variante:</u>
Der Abnehmer Ö2 beauftragt anlässlich der Übergabe der handelsrechtlichen Traditionspapiere den ersten Lieferer Ö1 damit, die Warenbewegung an einen von Ö2 festgelegten Bestimmungsort an seinen Abnehmer D durchzuführen. Ö1 führt nunmehr im Auftrag des Ö2 den weiteren Transport des Weizens zu D durch. Damit liegt bei dieser Sachverhaltskonstellation ebenfalls ein Reihengeschäft vor, da der Weizen bei diesen beiden Lieferungen unmittelbar vom ersten Lieferer Ö1 zum letzten Abnehmer D transportiert wird. Die erste Lieferung, die Lieferung des Ö1 an Ö2, ist dabei die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994. Die für die Lieferung relevante Beförderung beginnt an dem Ort, wo sich der Weizen zum Zeitpunkt befindet, in dem die Entscheidung getroffen und umgesetzt wird, die

ENTWURF

Ware an den Empfänger zu befördern. Da sich das Donauschiff zu diesem Zeitpunkt in Österreich befindet und die Ware nach Passau (Deutschland) befördert wird, ist die Lieferung des Ö1 an Ö2, eine innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 steuerfrei ist. Die Übergabe der handelsrechtlichen Traditionspapiere führt hier zwar zu einer Eigentumsübertragung, für die Beurteilung des Lieferortes nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 ist sie aber ohne Bedeutung.
Da die Warenbewegung bei der innergemeinschaftlichen Lieferung des Ö1 an Ö2 in Passau (Deutschland) endet, führt dies für Ö2 zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.
Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung des Ö2 an den letzten Abnehmer D handelt es sich um die ruhende Lieferung, für die sich der Lieferort aus österreichischer Sicht nach § 3 Abs. 7 UStG bestimmt, und in Passau (Deutschland) liegt.

Das UStG 1994 legt für jene Fälle, in denen im Zusammenhang mit einer Lieferung eine Warenbewegung stattfindet, in § 3 Abs. 8 zwingend fest, dass sich der Lieferort dort befindet, wo die Warenbewegung beginnt. Es kann somit bei Lieferungen iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 durch zivilrechtliche Vereinbarungen zum Gefahrenübergang bzw. Lieferkonditionen wie zB die so genannten „Incoterms" zu keiner davon abweichenden Beurteilung kommen (siehe auch *Scheiner/Kolacny/Caganek*, aaO, § 3 Abs. 8, Anm. 8).Die Lieferkonditionen (zB Incoterms) können allerdings zur Feststellung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts berücksichtigt werden.

ENTWURF

# 3. Differenzbesteuerung iZm Diplomaten-KFZ

## 3.1. Bezughabende Norm

§ 24 Abs. 1 UStG 1994

## 3.2. Sachverhalt

Ein befugter KFZ-Händler verkauft im Inland ein neues Kraftfahrzeug an einen begünstigten Leistungsempfänger (ausländische Vertretungsbehörde iSd § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG oder Diplomat iSd § 1 Abs. 1 Z 2 IStVG). Der KFZ-Händler behandelt diesen Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 steuerfrei.

Der begünstigte Leistungsempfänger veräußert das KFZ innerhalb der entsprechenden Sperrfrist bzw. trotz Dauerübertragungssperre im Inland an einen (anderen) befugten KFZ-Händler, bei dem es sich nicht um einen Kleinunternehmer handelt. Die nunmehr anfallende Umsatzsteuer wird insoweit bezahlt, als sie dieser KFZ-Händler vom ursprünglichen Kaufpreis berechnet und auf eigene Rechnung jedoch im Namen des begünstigten Leistungsempfängers an die Abgabenbehörde abführt.
In der Folge veräußert dieser KFZ-Händler das gegenständliche Fahrzeug im Inland an einen Dritten und unterzieht nur die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis der Umsatzsteuer. Als Einkaufspreis wird das an den begünstigten Leistungsempfänger bezahlte Entgelt zuzüglich der an die Abgabenbehörde entrichteten Umsatzsteuer in Ansatz gebracht.

## 3.3. Frage

Liegen die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung vor?

## 3.4. Lösung

Wird ein gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 steuerfrei erworbenes Kraftfahrzeug innerhalb von zwei Jahren veräußert, ist die Umsatzsteuer gemäß § 5 Abs. 2 IStVG iVm § 93 Abs. 1 ZollR-DG nachzuerheben.
Da der Vergütungsberechtigte das KFZ noch in der Sperrfrist bzw. trotz Dauerübertragungssperre im Inland veräußert hat, ist die Umsatzsteuer vom ursprünglichen Kaufpreis zu berechnen und nach zu erheben (siehe auch Umsatzsteuerprotokoll 2012, GZ BMF-010219/0163-VI/4/2012).
Voraussetzung für die Differenzbesteuerung iSd § 24 Abs. 1 UStG 1994 ist ua, dass für die Lieferung an den Wiederverkäufer keine Umsatzsteuer geschuldet wurde. Bei der hier an die Abgabenbehörden zu entrichtenden Umsatzsteuer, handelt es sich nicht um eine Umsatzsteuer, die der Vergütungsberechtigte (als Leistender) auf Grund der Veräußerung des KFZ an den KFZ-Händler schuldet, sondern um eine Umsatzsteuer, die deswegen zu bezahlen ist, weil die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei der seinerzeitigen Lieferung des KFZ an den Vergütungsberechtigten (als Leistungsempfänger) nachträglich weggefallen sind.
Sollte der KFZ-Händler das Fahrzeug als Wiederverkäufer weiterveräußern, kann daher die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.
Einkaufspreis ist die für den Erwerb entrichtete Gegenleistung (vgl. *Ruppe/Achatz*[4], § 24 Tz 22). Da der KFZ-Händler für den Erwerb des KFZ auch die (nachzuerhebende) Umsatzsteuer

ENTWURF

aufwendet, ist sie Teil seines Einkaufspreises und kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage iSd § 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 für die Differenzbesteuerung entsprechend berücksichtigt werden.

ENTWURF