



## Ort der Lieferung von Gegenständen (einschließlich Reihenlieferung)

Hannes Gurtner

Umsatzsteuertagung 2008

19. November 2008

Leitner+Leitner

Umsatzsteuertagung 2008

### Übersicht

#### > Grundlagen

- Bedeutung des Orts der Lieferung
- Europarechtliche Vorgaben
- Umsetzung in nationales Recht

#### > Sonderfragen

- Zweifelsfragen, die dem EuGH vorgelegt wurden
- Reihenlieferungen

2

Leitner+Leitner

## Bedeutung des Orts der Lieferung

### > Einheitliche Zuordnung des Besteuerungsrechts

- Vermeidung Kompetenzkonflikte (Doppel/Nicht-Besteuerung)
- Vermeidung Wettbewerbsverzerrungen

### > Welches Umsatzsteuerrecht kommt zur Anwendung?

- Bedeutend für grenzüberschreitende Sachverhalte
- Bedeutend auch für innerstaatliche Sachverhalte (Jungholz, Mittelberg)

3

## Bedeutung des Orts der Lieferung

### > Welche Konsequenzen ergeben sich aus nationalem Umsatzsteuerrecht?

- Steuerpflicht oder -befreiung
- BMGL und Steuersatz
- Steuerschuldner/Überbindung
- Rechnungsausstellung
- Registrierungs-, Aufzeichnungs-, Erklärungspflichten
- Vereinfachungsbestimmungen (für ausländische Unternehmer)

4

## Europarechtliche Vorgaben

### > Lieferortfiktionen für einzelne Tatbestände

- Lieferung von Gegenständen ohne Beförderung
- Lieferung von Gegenständen mit Beförderung
- Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder Eisenbahn
- Lieferung von Gegenständen über die Verteilungsnetze

5

## Europarechtliche Vorgaben

### > Lieferung von Gegenständen ohne Beförderung (Art 31 MWSt-Syst-RL)

- Gegenstand wird nicht befördert oder versendet
- „ruhende Lieferung“
- Ort, an dem sich Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet

6

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen mit Beförderung (Art 32 MWSt-Syst-RL)**

- Gegenstand wird befördert oder versendet
- „bewegte Lieferung“
- Vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer Dritten Person
- Kriterium der Beförderung/Versendung
  - Zuordnung schwierig bei „mehrdimensionalen“ Lieferungen
- Ort, an dem sich Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung befindet

7

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen mit Beförderung und Beginn im Drittland (Art 32 unter Abs 2 MWSt-Syst-RL)**

- Gegenstand wird befördert oder versendet
- „bewegte Lieferung“
- Vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer Dritten Person?
- Importeur ist Steuerschuldner
- Steuerschuldner = Person, die vom EinfuhrMS als Steuerschuldner bezeichnet/anerkannt wird (Art 201 MWSt-Syst-RL)
- Gilt für Lieferung des Importeurs und alle anschließenden Lieferungen
- Ort in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände eingeführt werden

8

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen im Versandhandel (Art 33 u 34 MWSt-Syst-RL)**

- Gegenstand wird befördert oder versendet
- „bewegte Lieferung“
- Vom Lieferer oder für dessen Rechnung
- An nichtsteuerpflichtige Personen, Schwellenerwerber unter Erwerbsschwelle
- Lieferer überschreitet Lieferschwelle
- Ausgenommen verbrauchsteuerpflichtige Waren und neue Fahrzeuge
- Ort, an dem sich Gegenstand zum Zeitpunkt der Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet

9

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen mit Installation oder Montage (Art 36 MWSt-Syst-RL)**

- Gegenstand wird befördert oder versendet
- „bewegte Lieferung“
- Vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer Dritten Person
- Zusätzlich Installation oder Montage durch Lieferer oder dessen Rechnung
- Ort, an dem Installation oder Montage vorgenommen wird

10

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder Eisenbahn (Art 37 MWSt-Syst-RL)**

- Personenbeförderung innerhalb der Gemeinschaft
- Als Ort gilt Abgangsort der Personenbeförderung
- Abgangsort = erste Ort, an dem Reisende einsteigen können

11

## Europarechtliche Vorgaben

### > **Lieferung von Gegenständen über die Verteilungsnetze (Art 38 u 39 MWSt-Syst-RL)**

- Lieferung von Gas und Elektrizität
- Erwerber ist kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer
  - Ort, an dem der Erwerber tatsächlich nutzt und verbraucht
  - Ort, an dem Erwerber Sitz der wirtschaftl Tätigkeit oder feste Niederlassung hat, soweit kein tatsächlicher Verbrauch erfolgt
- Erwerber ist steuerpflichtiger Wiederverkäufer
  - Ort, an dem Wiederverkäufer Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder feste Niederlassung hat

12

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > Lieferung von Gegenständen ohne Beförderung (§ 3 Abs 7 UStG 1994)

- „ruhende Lieferung“
- Keine expliziter Hinweis auf „Nichtbeförderung“
- Ort, wo sich Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet

13

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > Lieferung von Gegenständen mit Beförderung (§ 3 Abs 8 UStG 1994)

- „bewegte Lieferung“
- Beförderung oder Versendung durch Lieferer oder Abnehmer
- Definition der Versendung
- Beginn der Versendung = Übergabe an Spediteur, Frachtführer
- Ort, wo Beförderung oder Versendung an Abnehmer oder Dritten beginnt

14

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > Lieferung von Gegenständen mit Beförderung und Beginn im Drittland (§ 3 Abs 9 UStG 1994)

- „bewegte Lieferung“
- Beförderung oder Versendung (durch Lieferer oder Abnehmer?)
- Lieferer (oder sein Beauftragter) ist Schuldner der EUSt
- Lieferung gilt als im Inland ausgeführt
- Anschließende Lieferungen nicht explizit erwähnt

15

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > Lieferung von Gegenständen im Versandhandel (Art 3 Abs 3 ff UStG 1994)

- Gegenstand wird befördert oder versendet
- „bewegte Lieferung“
- Vom Lieferer oder ein von ihm beauftragter Dritter
- Abnehmer ist kein Unternehmer, keine juristische Person oder Schwellenerwerber unter Erwerbsschwelle
- Lieferer überschreitet Lieferschwelle
- Ausgenommen verbrauchsteuerpflichtige Waren und neue Fahrzeuge
- Ort, wo die Beförderung oder Versendung endet

16

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > **Lieferung von Gegenständen mit Installation oder Montage**

- Keine explizite Erwähnung im nationalen Recht

17

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > **Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, Luftfahrzeug oder Eisenbahn (§ 3 Abs 11 UStG 1994)**

- Beförderung innerhalb der Gemeinschaft
- Als Ort gilt Abgangsort des Personenbeförderungsmittels
- Abgangsort = erster Ort, an dem Reisende einsteigen können

18

## Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht

### > **Lieferung von Gegenständen über die Verteilungsnetze (§ 3 Abs 13 u 14 UStG 1994)**

- Lieferung von Gas und Elektrizität
- Erwerber ist kein Unternehmer mit Haupttätigkeit Weiterlieferung
  - Ort, an dem Abnehmer tatsächlich nutzt und verbraucht
  - Ort, an dem Abnehmer Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder Betriebsstätte hat, soweit kein tatsächlicher Verbrauch erfolgt
- Erwerber ist Unternehmer mit Haupttätigkeit Weiterlieferung
  - Ort, an dem Abnehmer Unternehmen betreibt oder Betriebsstätte hat

19

## Zwischenergebnis

### > **Leistungsortregelungen im Wesentlichen europarechtskonform umgesetzt**

- Abweichungen:
  - Lieferung von Gegenständen mit Beginn der Beförderung im Drittland
  - Lieferung von Gegenständen mit Installation und Montage

20

**Zweifelsfragen zum Ort der Lieferung von Gegenständen,  
die dem EuGH vorgelegt wurden**

**> EuGH Rs C-111/05 Aktiebolaget NN, Lieferung und  
Verlegung eines Kabels zwischen zwei Mitgliedstaaten**

- Lieferung mit Installation oder Montage (Art 36 MWSt-Syst-RL)
- Ort der Lieferung, wo Installation oder Montage vorgenommen wird
- Aufteilung entsprechend der Länge des Kabels

21

**Zweifelsfragen, die dem EuGH vorgelegt wurden**

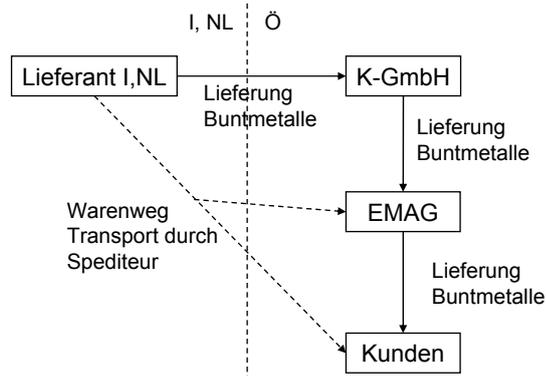
**> EuGH Rs C-58/04 Antje Köhler, Lieferung von  
Gegenständen auf Kreuzfahrtschiff**

- Lieferung einer Boutique an Bord eines Kreuzfahrtschiffes (Art 37 MWSt-Syst-RL)
- Lieferungen während „Zwischenaufenthalt“ in Häfen von Drittstaaten
- Ort der Lieferung im Drittstaat gelegen
- Besteuerungskompetenz daher für Drittstaat

22

## Zweifelsfragen, die dem EuGH vorgelegt wurden

### > EuGH Rs C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, Reihenlieferungen



#### K-GmbH:

- > Auftrag an Spediteur Waren zu EMAG oder deren Kunden zu transportieren
- > Gefahr- und Risikotragung bis zur Abnahme von EMAG
- > Rechnung an EMAG mit 20 % MWSt.

23

## Reihenlieferungen

### > Allgemeines

- Königsdisziplin im Umsatzsteuerrecht
  - Internationale Reihenlieferungen
- Weder explizite Definition in MWSt-Syst-RL, noch in nationalem UStG
  - Sonderregelung im UStG 1994 bis Ende 1996
  - Definition in VO BGBl II 1998/33 (mehrere Unternehmer)
  - Definition in VO BGBl II 2003/584 (drei Unternehmer)

24

## Reihenlieferungen

### > Merkmale

- Mehrere Unternehmer schließen über den selben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab
- Zwei oder mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen
- Lieferungen werden durch eine einzige Warenbewegung erfüllt
- Unmittelbare Verschaffung Verfügungsmacht (vom Ersten an Letzten)

25

## Reihenlieferungen

### > Ort der Lieferung

- Keine Sonderregelungen in Bezug auf Leistungsort und Zeitpunkt
- Ort der Lieferung ist für jede Lieferung gesondert nach allg Regeln zu ermittelt
  - Lieferung ohne Beförderung („ruhende Lieferung“)
  - Lieferung mit Beförderung („bewegte Lieferung“)
  - Lieferung mit Beförderung und Beginn im Drittland
  - Ort des ig Erwerbs

26

## Reihenlieferungen

### > Ansicht des EuGH zum Ort der Lieferung

- Einzelne Lieferungen finden gedanklich hintereinander statt
  - Zwischenerwerber kann (Eigentümer) Verfügungsmacht nur übertragen, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat
- Da nur einzige Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) stattfindet, kann nur für eine Lieferung der Lieferort nach Art 32 („bewegte Lieferung“) zur Anwendung kommen
- Die Lieferortbestimmung nach Art 32 kommt für jene Lieferung zu Anwendung, die zur ig Beförderung/Versendung führt

27

## Reihenlieferungen

### > Ansicht des EuGH zum Ort der Lieferung

- Für alle anderen Lieferungen bestimmt sich der Lieferort nach Art 31 („ruhende Lieferung“)
- Nur jene Lieferung, deren Ort der Lieferung nach Art 32 beurteilt wird, kann als einzige (als igL) steuerbefreit sein
- Beurteilung gilt unabhängig davon, in welcher Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Beförderung/Versendung befindet

28

## Reihenerlieferungen

### > Offengelassen durch EuGH

- Welcher Lieferung ist ig Beförderung/Versendung zuzurechnen und führt folglich zum ig Erwerb und zur ig Lieferung?
  - EuGH hat nur Konsequenzen im Bezug auf Ort der Lieferung aufgezeigt
- Deutlicher noch GA Kokott in Schlussanträgen:
  - Transport bzw dessen Veranlassung hat besondere Bedeutung
  - Veranlassung des Transport „das entscheidende Kriterium“, sofern keine anderen Anhaltspunkte
  - Andere Anhaltspunkte: Beteiligten einigen sich, wer als Steuerpflichtiger des ig Erwerb gelten soll (mit nicht nachvollziehbarem Hinweis auf Dreiecksgeschäftsregelung)

29

## Reihenerlieferungen

### > Ansicht des VwGH in seiner Nachfolgeentscheidung zum Ort der Lieferung (2006/14/0107)

- Alle Lieferungen sind hinsichtlich Zeitpunkt und Ort einzeln und nacheinander zu beurteilen
- Versendung oder Beförderung kann nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige steuerbefreit ist
- Entscheidend ist, welche der beiden Lieferungen zur ig Versendung oder Beförderung (und ig Erwerb) geführt hat
- Da EuGH die Zuordnung offen gelassen hat, folgt, dass Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung zwingt

30

## Reihenlieferungen

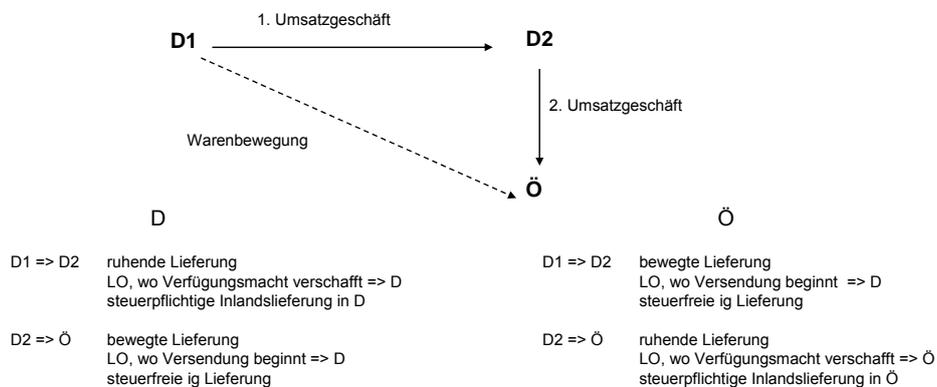
### > Ansicht des VwGH in seiner Nachfolgeentscheidung zum Ort der Lieferung

- Keine Zuordnungsregeln im UStG 1994 (anders das deutsche UStG)
- Holt Zwischenerwerber Gegenstände ab (dh befördert/versendet dieser) ist die ig Warenbewegung der Lieferung des Erstverkäufers zuzuordnen
- Gilt solange, als keine „besonderen Umstände“ vorliegen, die einer derartigen Zuordnung entgegenstehen

31

## Reihenlieferung - Beispiel

D2 beauftragt Frachtführer mit Warenbewegung  
D2 macht vom Zuordnungswahlrecht nach § 3 Abs 6 dt UStG Gebrauch



32

## Reihenlieferung - Beispiel

- > Für Lieferung von D2 hätte sowohl D als auch Ö das Besteuerungsrecht (systemimmanente Doppelbesteuerung!)
- > Entzug des Besteuerungsrechtes für Ö durch Ausübung des Zuordnungswahlrechtes in D?
- > Steuerfreiheit für ig Lieferung, obwohl kein direkter ig Erwerb folgt?
- > Registrierungspflicht für D2 in Ö?

33

## Thesen zu Reihenlieferungen

- > Obwohl Aussagen des EuGH (und VwGH) explizit nur zu Reihenlieferungen im Binnenmarkt (präjudiziell), haben sie allgemeine Gültigkeit (auch für Reihenlieferungen mit Drittlandsbezug)
- > Da Lieferungen nacheinander erfolgen, ist die Beurteilung des Lieferortes ebenfalls einzeln und von vorne beginnend vorzunehmen
- > Die Zuordnung der Warenbewegung (Beförderung/Versendung) und somit die Anwendung der LO-Regel nach Art 32 bzw § 3 Abs 8 UStG 1994 hat der erstmöglichen Lieferung (von vorne beginnend!) zu erfolgen

34

## Thesen zu Reihenlieferungen

- > Das Kriterium der Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung muss für alle am Reihengeschäft Beteiligten erkennbar und einfach nachvollziehbar sein
- > Der ig Erwerb ist nicht das Kriterium der Zuordnung, sondern nur die Folge einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zu einer Lieferung
- > Zuordnung der Warenbewegung kann folglich nicht dadurch „gesteuert“ werden, dass die Parteien sich auf die Steuerpflicht des ig Erwerb einigen, und daher dieser Lieferung die Warenbewegung zugeordnet wird, wenn tatsächlich bei dieser Lieferung keine erfolgt ist

35

## Thesen zu Reihenlieferungen

- > Zuordnung der Warenbewegung willkürlich den Parteien zu überlassen, führt zu praxisuntauglichen Ergebnissen und ist missbrauchsanfällig.
- > Zuordnung der Warenbewegung den einzelnen Mitgliedstaaten eigenständig zu überlassen (zB durch Wahlrechte) führt ebenfalls zu unpraktischen aber auch systemimmanenten Ergebnissen (Doppel/Nicht-Besteuerung).
- > Das Kriterium der Transportbeauftragung (nicht Kostentragung) ist wohl das am besten geeignete. Incoterms kommen dabei Indizwirkung zu.

36

## LEITNER + LEITNER

Die Standorte.



www.leitner-leitner.com

37

Leitner + Leitner

## LEITNER + LEITNER.

Die Adressen.

- > Leitner + Leitner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H / A-1030 **WIEN**, Am Heumarkt 7  
Tel +43/1/718 98 90, Fax +43/1/718 98 90-804 / e-mail: office@leitner-leitner.com
- > Leitner + Leitner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater / A-4040 **LINZ**, Ottensheimer Straße 30, 32 und 36  
Tel +43/732/7093-0, Fax +43/732/7093-156 / e-mail: office@leitner-leitner.com
- > Leitner + Leitner Salzburg GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater /  
A-5020 **SALZBURG**, Hellbrunner Straße 7+7a  
Tel +43/662 /84 7093-0, Fax +43/662/84 7093-825 / e-mail: salzburg.office@leitner-leitner.com
- > VORLÍČKOVÁ & LEITNER / 110 00 **PRAHA** 1, Jungmannova 31, Tel +420/233 111 100, Fax +420/233 111 133  
e-mail: office@vorlickova.com
- > BMB Leitner / SK-811 01 **BRATISLAVA**, Zámocká 32, Tel +421/2/5910 1800, Fax +421/2/5910 1850  
e-mail: bmb@bmbleitner.sk
- > Leitner + Leitner Kft / H-1027 **BUDAPEST**, Kapás utca 6-12, Víziváros Office Center B/IV  
Tel +36/1/279 29 30, Fax +36/1/209 48 74 / e-mail: office@leitner-leitner.hu
- > Leitner + Leitner / HR-10000 **ZAGREB**, Radnička cesta 47/II, Tel +385 1 606 44 00, Fax +385 1 606 44 11 /  
e-mail: office@leitner-leitner.hr
- > Leitner + Leitner d.o.o. / SI-1000 **LJUBLJANA**, Dunajska cesta 159, Tel +386/1/563 67 50, Fax +386/1/563 67 89  
e-mail: office@leitner-leitner.si
- > [www.leitner-leitner.com](http://www.leitner-leitner.com)

38

Leitner + Leitner