



Umsatzsteuertagung 2006

Lieferungen ausländischer Unternehmer
aus dem Drittland nach und in Österreich

Linz, 29. November 2006

Übersicht

A Grundlagen

- Einfuhrtatbestand
- Vorsteuerabzug

A Sonderfragen

- EUSt-Abzug beim Reihengeschäft
- Montagelieferung
- Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber
- Zolllager
- Kommissionsgeschäfte
- Steuerfreie Einfuhr zur unmittelbaren Ausführung von ig Lieferungen

Grundlagen 1

- ⌘ Einfuhr als steuerbarer Umsatz iSd § 1 Abs 1 Z 3 UStG
- ⌘ § 26 Abs 1 UStG: Maßgeblichkeit der zollrechtlichen Vorschriften
- ⌘ Schuldner der EUSt: Anmelder
 - Direkte Vertretung → Vertretene
 - Indirekte Vertretung → Vertreter und Vertretene
- ⌘ Entstehung der EUSt-Schuld: Abgabe der Zollanmeldung
- ⌘ Zuständigkeit der Zollämter

Grundlagen 2

- Ⓐ EUSt als Vorsteuer abzugsfähig (§ 12 Abs 1 Z 2 UStG)
- Ⓐ Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind
- Ⓐ Abzugsberechtigung nicht beim EUSt-Schuldner, sondern beim ustlich Verfügungsberechtigten im Zeitpunkt der Einfuhr
- Ⓐ Lieferung „unverzollt und unversteuert“: Abnehmer idR EUSt-Schuldner und VSt-abzugsberechtigt
- Ⓐ Lieferung „verzollt und versteuert“
 - § 3 Abs 9 UStG
 - Lieferant EUSt-Schuldner und VSt-abzugsberechtigt

Grundlagen 3

- ⚠ VSt-Abzug setzt Entrichtung voraus
- ⚠ Option zur FA-Zuständigkeit (§ 26 Abs 3 UStG)
 - EUSt-Schuldner ist Unternehmer
 - Im Inland zur USt erfasst
 - Einfuhr für sein Unternehmen
- ⚠ Anwendung der Option im Fall der indirekten Vertretung?
- ⚠ Anwendung der Option bei Lieferung verzollt und versteuert

Grundlagen 4

A Einfuhrtatbestand

- § 1 Abs 1 Z 3 UStG: physisches in das Inland gelangen
- Unvollständiger Steuertatbestand
- Abfertigung zum freien Verkehr von Drittlandware im Inland
- Inlandslieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen vor Einfuhr möglich

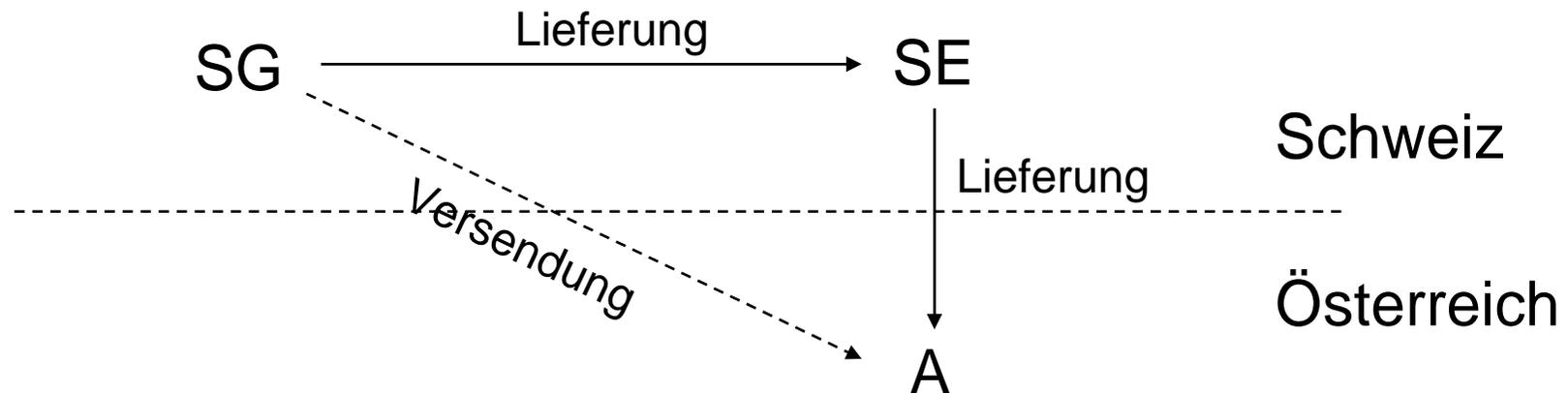
Grundlagen 5

A Steuerpflichtige Inlandslieferung des ausländischen Unternehmers

- Einbehaltspflicht gem § 27 Abs 4 UStG
- Fiskalvertreterbestellung
- Ausnahme von der Fiskalvertreterregelung bei Amtshilfe -
Rechtsvereinbarung

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft

Fall 1: Lieferung durch SG verzollt und versteuert



SG → SE: steuerbare Inlandslieferung (§ 3 Abs 9)

SG im Zeitpunkt der Einfuhr ustlich verfügungsberechtigt

SG EUSt-Schuldner und vorsteuerabzugsberechtigt

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft

Fall 2: Lieferung durch SG unverzollt und unversteuert

- SG liefert nicht steuerbar im Ausland (§ 3 Abs 8)
- SE liefert steuerbar im Inland (§ 3 Abs 7)
- Einfuhr erfolgt für SE
- Schuldner der EUSt idR A
- Probleme des SE:
 - Registrierungspflicht
 - EUSt-Abzug

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft

Fall 2: Lieferung durch SG unverzollt und unversteuert

- VO BGBl II 584/2003
- Steuerbefreiung für die Lieferung an den letzten Abnehmer
 - SE hat weder Sitz noch Betriebsstätte noch ist er zur USt im Inland erfasst
 - Keine Rechnung mit USt-Ausweis
- Bei steuerfreier Lieferung an den letzten Abnehmer
 - Letzter Abnehmer zum EUSt-Abzug berechtigt
 - Ausschluss vom Vorsteuerabzug für SE
 - Keine Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für SE

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft

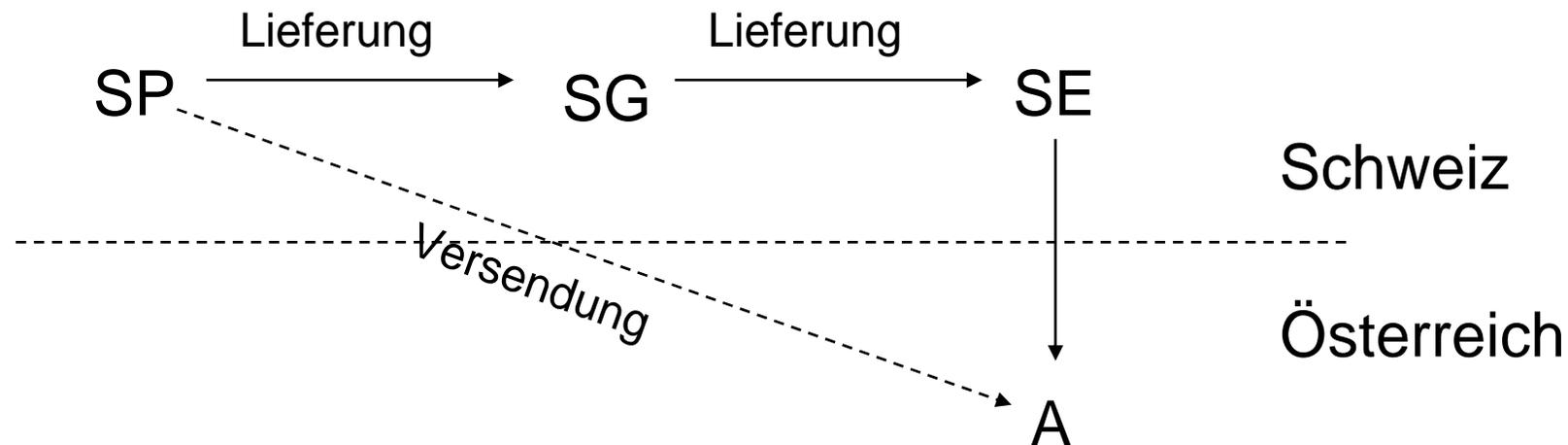
A Reihengeschäft iSd VO BGBl II 584/2003

- 3 Unternehmer
- Verschaffung der Verfügungsmacht durch den ersten Unternehmer oder den ersten Abnehmer

A VO gilt auch bei Versendung oder Beförderung durch den mittleren Unternehmer

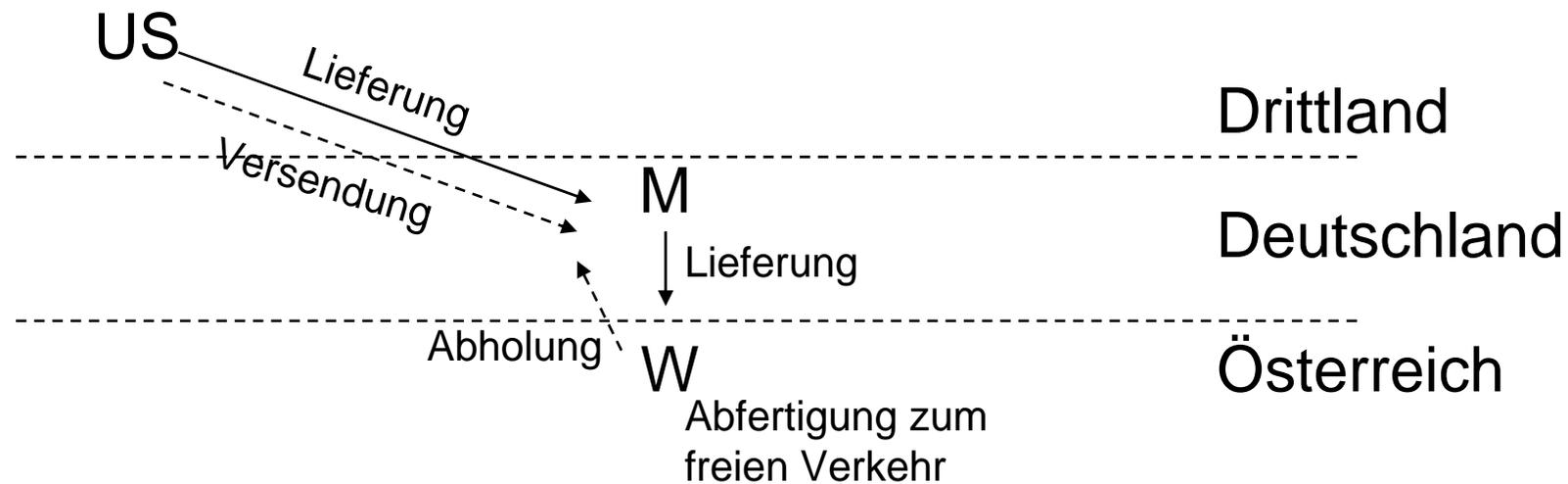
A Bei Abholung durch den letzten Abnehmer: A ist EUSt-Schuldner und uestlich verfügberechtigt

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft - Praxisprobleme



- A** SP liefert unverzollt und unversteuert
- A** SG ist bei Einfuhr ustlich Verfügungsberechtigt und benötigt von A die Einfuhrbelege für EUSt-Abzug
- A** Einbehaltspflicht des SE
- A** Alternative: Lieferung verzollt und versteuert durch SE

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft - Praxisprobleme



- A** Kein Reihengeschäft
- A** M→W: Lieferung in Deutschland (§ 3 Abs 7)
- A** Anschließende ig Verbringung durch W
- A** W: Erwerbsteuer und EUSt als vorsteuerabzugsfähig

Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft - Praxisprobleme

- ⚠ Keine Anwendung der VO, wenn mittlerer Unternehmer im Inland zur USt erfasst ist
- ⚠ Ausschluss vom Vorsteuerabzug für mittleren Unternehmer systematisch unverständlich
- ⚠ Nachträgliche Änderung der Voraussetzungen (§ 1 Abs 4 VO)
 - Entfall der Steuerfreiheit für mittleren Unternehmer
 - Mögliche Fälle: Rechnung mit USt-Ausweis, Betriebsstättenbegründung
 - Nachträgliche Begründung der Einbehaltspflicht für den letzten Abnehmer?
- ⚠ Keine Finanzamtszuständigkeit für A, da Einfuhr nicht für sein Unternehmen, gegenteilig UStR Rz 1874 e

Zur Gesetzmäßigkeit der VO 584/2003

- ⌘ Rechtsgrundlage: § 12 Abs 1 letzter Satz UStG
- ⌘ Gesetzliche Ermächtigung zur Befreiung des mittleren Unternehmers gem § 27 Abs 5 UStG
- ⌘ Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht gedeckt
- ⌘ Alternative de lege ferenda: Ausdehnung des reverse charge auf Lieferungen
- ⌘ VO nur dann gesetzmäßig, wenn Einfuhr mit ins Inland gelangen gleichgesetzt wird

Zur Gemeinschaftskonformität des EUSt-Abzuges bei Reihengeschäften

- ⚠ **Art 7:** Einfuhr bei Verbringung aus dem Drittland ins Gemeinschaftsgebiet und Abfertigung zum freien Verkehr
- ⚠ **Art 21 Abs 4:** Steuerschuldner ist die Person, die vom Mitgliedstaat als solcher bezeichnet
- ⚠ **Art 17 Abs 2 lit b:** VSt-Abzug für geschuldete oder entrichtete EUSt
- ⚠ **Art 18 Abs 1 lit b:** Einfuhrbescheinigung, die den VSt-Abzugsberechtigten als Empfänger oder Importeur ausweist

Zur Gemeinschaftskonformität des EUSt-Abzuges bei Reihengeschäften

A Fall 1: Lieferung verzollt und versteuert

- Art 8 Abs 2: Ort der Lieferung des Importeurs in dem Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände eingeführt werden.
- Abzugsberechtigung eines Warenempfängers, der die EUSt entrichtet hat, bleibt von Art 8 Abs 2 unberührt

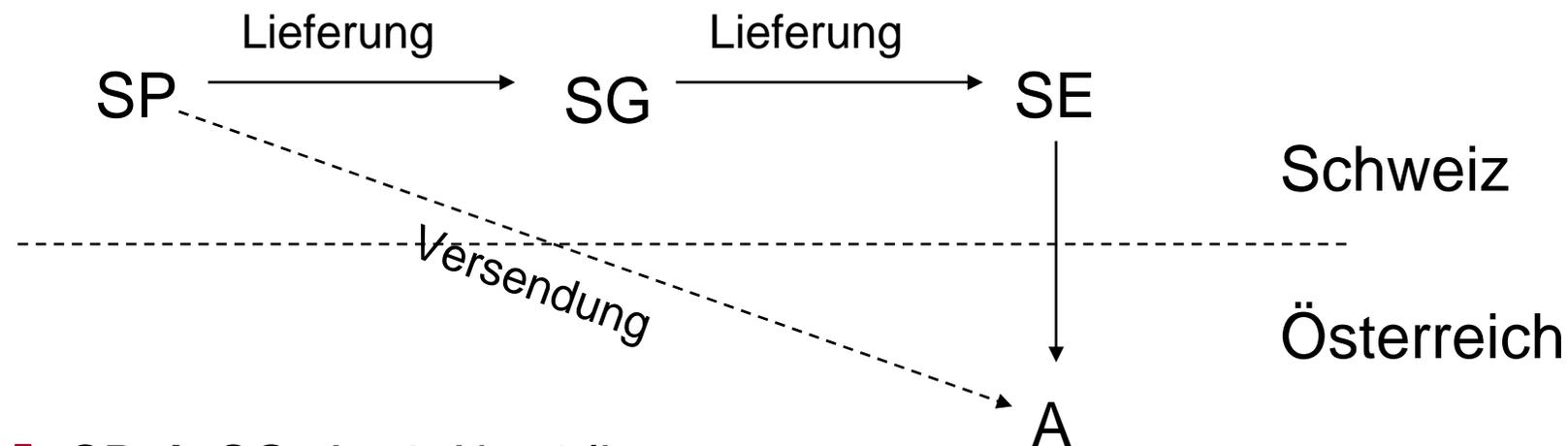
Zur Gemeinschaftskonformität des EUSt-Abzuges bei Reihengeschäften

A Fall 2: Lieferung unverzollt und unversteuert

- Art 8 Abs 1 lit a: Lieferung, die durch Versendung ausgeführt wird → Ort des Beginns der Versendung
- EuGH-EMAG (6.4.2006, C 245/04): Nachfolgende Lieferung an jenem Ort, an dem sich Gegenstände nach Versendung befinden
- Art 8 Abs 1 lit b: Ort, an dem sich Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung befinden

Zur Gemeinschaftskonformität des EUSt-Abzuges bei Reihengeschäften

Fall 2: Lieferung unverzollt und unversteuert

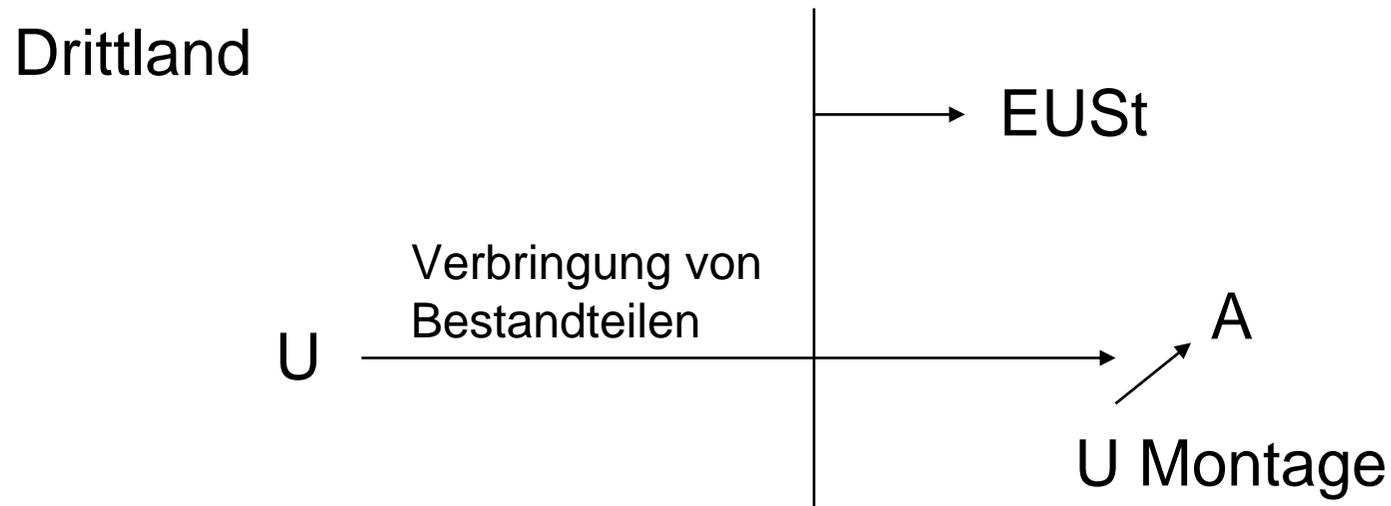


- A** SP → SG: Art 8 Abs 1 lit a
- A** SG → SE₁, SE₁ → SE₂, SE₂ → A: steuerbare Inlandslieferungen
- A** Abfertigung durch A: A ist EUSt-Schuldner und Warenempfänger
→ VSt-Abzugsberechtigung nach der 6. MWSt-RL gegeben

Zur Gemeinschaftskonformität des EUSt-Abzuges bei Reihengeschäften

- ⚠ Einschränkung des § 12 Abs 1 Z 2 lit b UStG auf den im Zeitpunkt der Einfuhr uestlich verfügbungsberechtigten EUSt-Schuldner gemeinschaftswidrig
- ⚠ Voraussetzungen der VO 584/2003 für den Abzug durch den entrichteten EUSt-Schuldner (Nichtansässigkeit des mittleren Unternehmers, 3-gliedriges Reihengeschäft) ebenfalls gemeinschaftswidrig

Montagelieferung

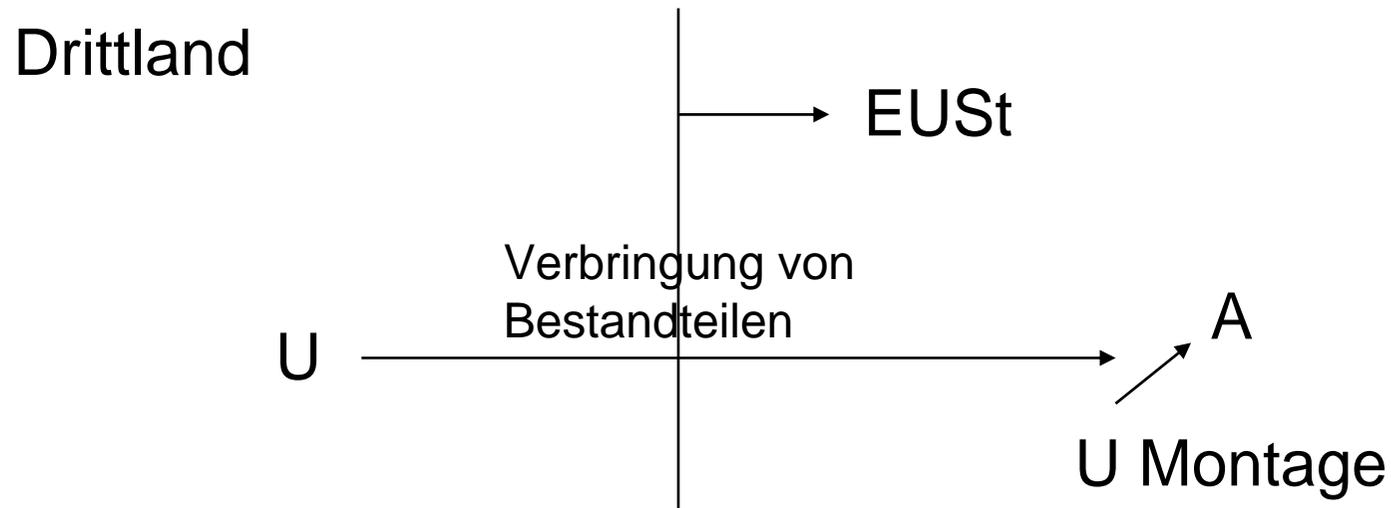


A Werklieferung im Inland

A Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1 UStG auf A

A EUSt-Abzug für U

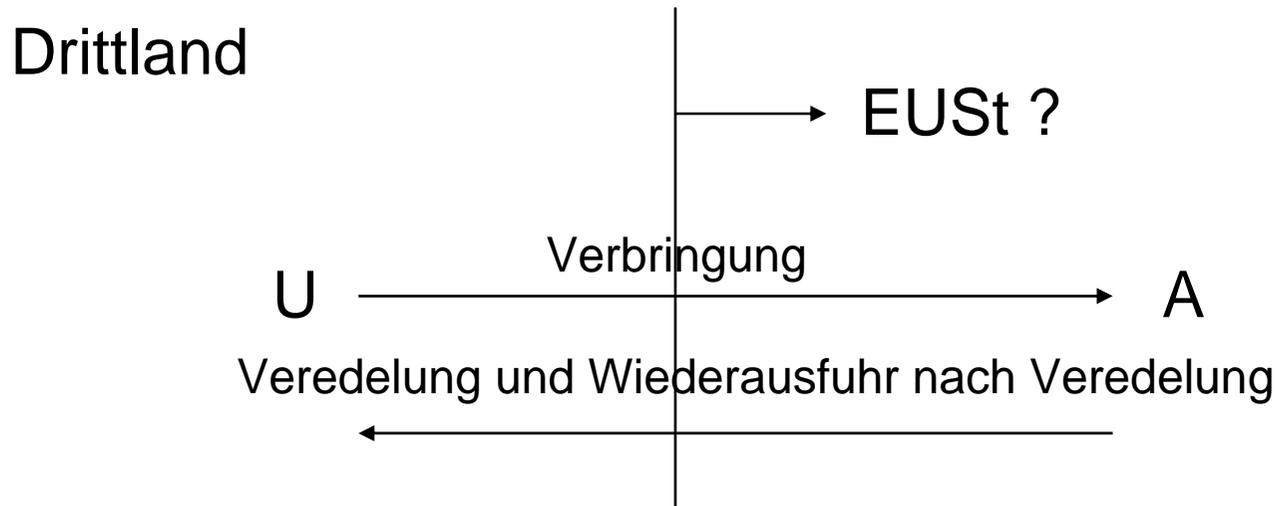
Montagelieferung



A § 2 der VO 584/2003

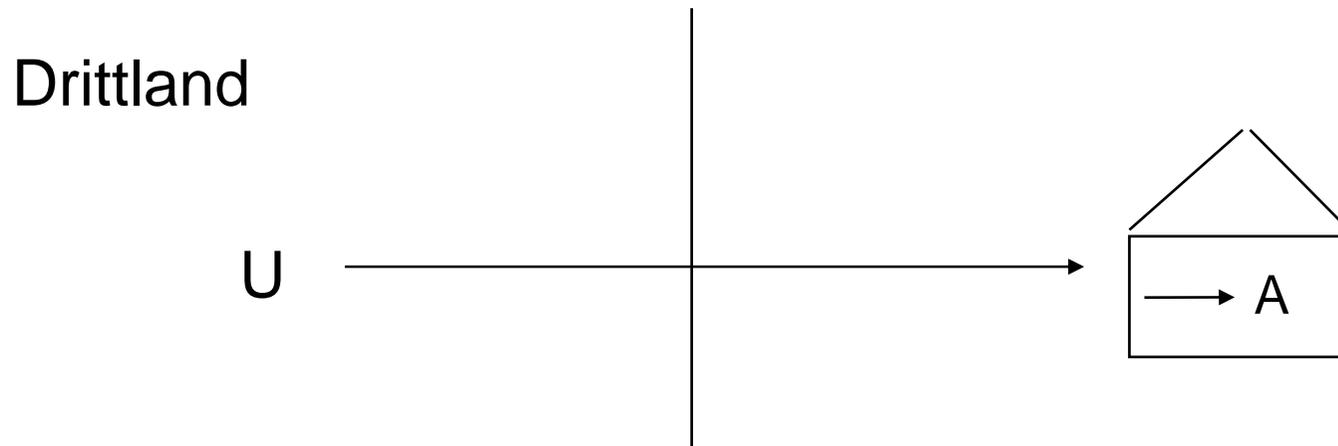
- Gesonderte Rechnung über Bestandteile
- Entrichtung der EUSt durch A
 - VSt-Abzug für EUSt bei A
 - kein reverse charge für Bestandteile

Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber



- A** EUSt-Abzug für A, wenn
 - Ausfuhrnachweis
 - Getrennte Aufzeichnung beigestellter Gegenstände
 - Mitteilung an zuständiges FA
- A** Bei Verbleib der Gegenstände im Inland
 - Rückgängigmachung des EUSt-Abzuges durch A
 - EUSt-Abzug durch U

Zolllager



- A** Umsatz im Zolllager vor Abfertigung zum freien Verkehr = steuerbare Inlandslieferung
 - USt-Schuld für U und VSt-Abzug für A
- A** Anmeldung zum freien Verkehr durch A: EUSt
 - hA: kein VSt-Abzug für A, da bei Verbringen in das Zolllager nicht verfügungsberechtigt

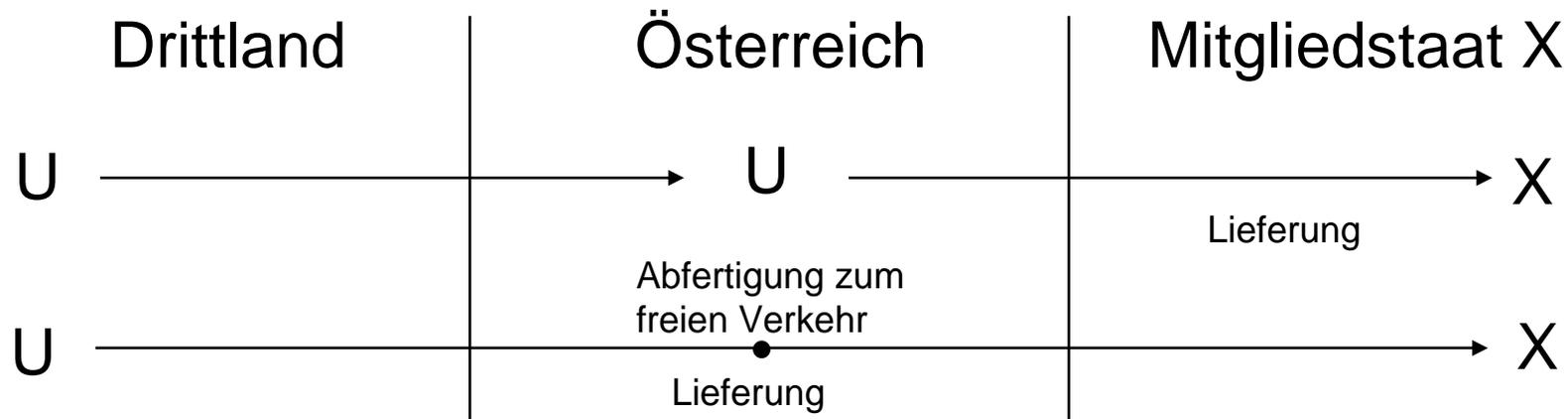
Kommission

A Versendung durch Kommittent: § 3 Abs 8 UStG

A § 3 Abs 3 UStG regelt nur den Zeitpunkt der Lieferung

A Im Zeitpunkt der Einfuhr ist Kommissionär
verfügungsberechtigt → EUSt-Abzug für Kommissionär

Steuerfreie Einfuhr zur unmittelbaren Ausführung von ig Lieferungen (Art 6 Abs 3 BMR)



- ⚠ Im Zeitpunkt der Einfuhr steht fest, dass im Anschluss
 - Steuerfreie ig Lieferung oder
 - Steuerfreie ig Verbringung erfolgt
- ⚠ Ausführung der ig Lieferung/Verbringung durch den Anmelder
- ⚠ Anwendbarkeit im Fall der indirekten Stellvertretung?

Steuerfreie Einfuhr zur unmittelbaren Ausführung von ig Lieferungen (Art 6 Abs 3 BMR)

- ⚠ Sonder-UID bei Anmeldung durch ausländische Lieferanten im Fall der indirekten Vertretung
- ⚠ Antrag des Spediteurs
- ⚠ UID „nur für Zoll“
- ⚠ Voraussetzung
 - UID des Empfängers von jenem Staat ausgestellt, in dem sich Ware am Ende befindet und
 - Zollanmeldung mit Name, Anschrift oder TIN des Warenempfängers

Kontakt

Universität Linz

Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre

4040 LINZ, Altenberger Straße 69

T ++43/732/2468-8204, F ++43/732/2468-8489

e-mail: markus.achatz@jku.at / www.vwrecht.jku.at

Leitner + Leitner

4040 LINZ, Ottensheimer Straße 30, 32 und 36

T ++43/732/7093-0, F ++43/732/7093-503

e-mail: markus.achatz@leitner-leitner.com / www.leitner-leitner.com