JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

18. Umsatzsteuer im Binnenmarkt (Art 1 - 28 BMR)

1

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

1. Allgemeines, Grundprinzipien

2

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Grundlagen

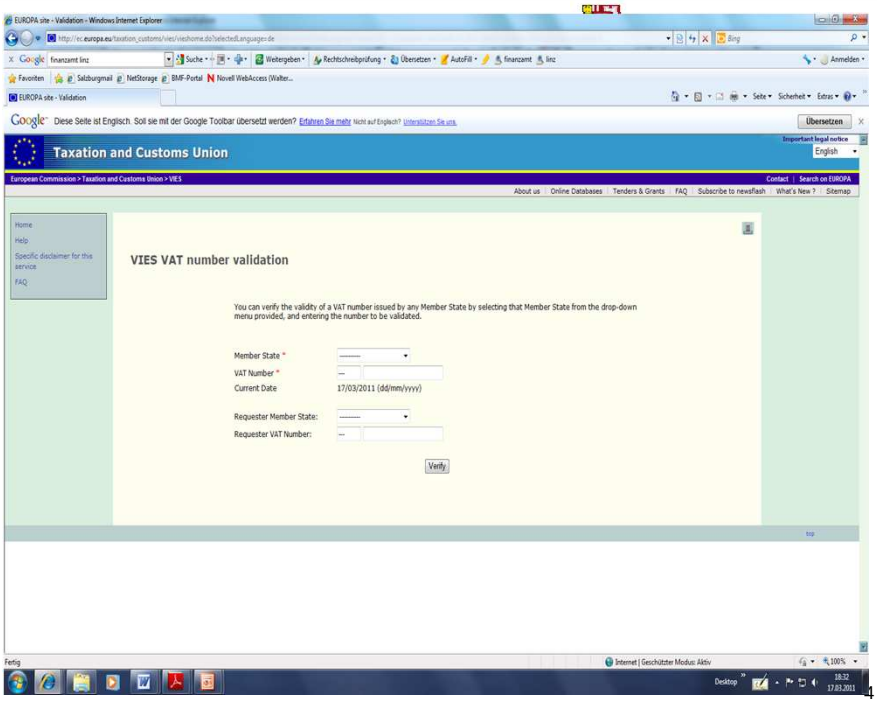
- Unternehmer: **Bestimmungslandprinzip** (= Besteuerung mit der USt des Bestimmungslandes; gleiche Belastung für importierte wie für heimische Waren)

  - Ausfuhr von Gemeinschaftswaren
    - 2-stufiges Verfahren
    - Ausfuhrzollstelle im Binnenland (zB Linz) und Ausgangszollstelle in der Union zB Hafen Hamburg) **und**
    - Einfuhr in Drittland – Besteuerung am Bestimmungsort (EUST)
    - Gegenstück: steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG)
    - Überwachung durch Zollbehörde
    - Besonderheiten für die vorübergehende Verwendung (keine EUSt in der Ein- oder Ausfuhr)

BMF
FINANZAMT

  - Innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Erwerb durch Unternehmer
    - Steuerfreie ig. Lieferung durch Unternehmer (Art 6, 7 BMR)
    - Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland (Art 1)
    - Überwachung durch Finanzamt, da keine Grenzüberwachung (**Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem** – MIAS)
    - Besonderheiten für die vorübergehende Verwendung (kein ig Verbringen, kein ig Erwerb, Art 1 Abs 3 und Art 3 Abs 1)

3



4

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Grundlagen II

- Private: **Ursprungslandprinzip** (= Besteuerung mit der USt des Herkunftslandes; Belastungsunterschiede zwischen heimischen und importierten Waren je nach ausländischem Steuersatz)
  - Ausnahmeregelungen
    - Neue Fahrzeuge (Art 1 Abs 7, Art 2, Art 3 Abs 7 BMR)
    - Versandhandel (Art 3 Abs 3 ff BMR)
    - Gebrauchtgegenstände
    - Erwerbsschwelle (Art 1 Abs 4 und 5 BMR)

5

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

2. Innergemeinschaftliche Lieferung

(Art 6,7; UStR Rz 3941 ff)

6

Innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7) I

- Spiegelbild zur Besteuerung des ig Erwerbs
- Befreiung der ig Lieferung nach Art 6 Abs 1 BMR
- Art 7 Abs 1 BMR: Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (ig Lieferung)
  - Der Unternehmer oder der Abnehmer befördert oder versendet den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet
  - Abnehmer = Unternehmer/Juristische Person
  - Erwerb beim Abnehmer im anderen MS steuerbar (als ig Erwerb ➔ vgl UID des Abnehmers)

  kumulativ
- Art 7 Abs 2 BMR: innergemeinschaftliche Verbringung (Art 3 Abs 1 Z 1 BMR)
- Ig Lieferung auch in Bezug auf Private möglich (Art 2, UStR Rz 3697 f)

Innergemeinschaftliche Verbringung und vorübergehende Verwendung (Art 1 Abs 3 und Art 3 Abs 1; UStR 3601 ff und 3606 ff)

- **Art 1 Abs 3: Innergemeinschaftliche Verbringung**
  - Ig Verbringung ist einem ig Erwerb gleichgestellt
  - Ig Verbringung = Verbringung von Gegenständen des Unternehmens durch den Unternehmer zu seiner Verfügung aus anderem Mitgliedstaat
  - Ig Verbringung liegt nicht vor bei nur vorübergehender Verwendung (Art 1 Abs 3 lit a-h BMR)
- **Art 3 Abs 1 UAbs 2: Vorübergehende Verwendung im Binnenmarktverkehr**
  - Kein ig Erwerb, keine ig Lieferung
  - Keine Formalerfordernisse notwendig
    - zB wenn Gegenstand nicht im Unionsstaat verbleibt, sondern in andere Unionsstaaten oder in ein Drittland veräußert wird.
- **§ 26 iVm Art 137 Zollkodex (ZK): korrespondierender Tatbestand Vorübergehende Verwendung im Drittlandsverkehr**
  - wenn ein Gegenstand nur vorübergehend eingeführt und im Inland verwendet wird: idR kein Entstehen der EUSt

Innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7) II

- Voraussetzungen für die Steuerfreiheit
  - UID-Nummer
    - Bestätigungsverfahren zur Gültigkeit einer UID-Nummer (Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4); 2 stufiges verfahren (FinanzOnline oder Homepage der Kommission)
  - Identitätsnachweis
  - Nachweis für die Lieferbewegung
  - Buchmäßiger Nachweis und andere Nachweise: strittig
  - Rechnungslegung
    - Hinweise auf die Steuerfreiheit und die UID des Empfängers

Innergemeinschaftliche Lieferung – Nachweise I

- **VO des BM f Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei ig Lieferungen BGBl 1996/401 (VO 401/1996)**
- **Beförderungs- und Versendungsbelege**
  - <u>§ 2 Nachweis für die Beförderung</u>
    - Rechnungskopie und
    - handelsüblicher Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (insbes. eines Lieferscheins) und
    - Empfangsbestätigung des Abnehmers bzw
    - bei Beförderung durch den Erwerber eine Bestätigung, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird.
  - <u>§ 3 Bei Versendung</u>
    - Rechnungskopie und
    - einen Versendungsbeleg iSd § 7 Abs 5 UStG 1994 wie zB Frachtbrief.
  - Der Nachweis kann aber bei Unzumutbarkeit auch nach § 2 geführt werden.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Nachweise II

- Nach **§ 5** muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich UID-Nr des Abnehmers buchmäßig nachweisen.
- Die **§§ 6 bis 8 fordern eine Reihe von zu nennenden Angaben im Buchnachweis**
  - - Name, Anschrift und **UID des Abnehmers**
  - - Name und Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen
  - - handelsübliche Bezeichnung und Menge des Liefergegenstandes
  - - Entgelt
  - - Tag der Lieferung
  - - das vereinbarte Entgelt bzw bei Istbesteuerung das vereinnahmte Entgelt und der Tag der Vereinnahmung
  - - Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet
  - (Hinweis auf Lieferschein oder dgl mit diesen Angaben)
  - - die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet

11

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Nachweise und Rsp III

- EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, Collée:
  - …dass es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt ist, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer **allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden**.
- VfGH 12.12.2003, B 916/02 (ähnlich VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031, BFH 12.5. 2009, V R 65/06):
  - Ist es unzweifelhaft, dass alle materiellen Voraussetzungeneiner steuerfreien Ausfuhrlieferung vorliegen, darf die Steuerfreiheit von der Behörde nicht alleine deswegen versagt werden, weil der buchmäßige Nachweis fehlt.
- UFS 31.1.2005, RV/0347-G/04:
  - unzulässig, die Steuerbefreiung allein deshalb nicht zu gewähren, weil der - bloß formelle - Buchnachweis im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz gefehlt hat.

12

Nachweisführung IV

- Erfüllung der Pflichten nach VO 1996/401
  - Steuerfreiheit
  - Nähere Überprüfung durch die Behörde zulässig
- Nicht vollständige Erfüllung
  - grundsätzlich: steuerpflichtig
  - Ausnahme: Nachweisführung durch Unternehmer
  - Grenze der Nachweispflicht: VO 1996/401

Fälle – vorübergehende Verwendung

1. Der österreichische Unternehmer A besitzt in D eine Zweigniederlassung, von der er für einen Zeitraum von jeweils 2 Monaten immer wieder Maschinen nach Ö (Linz) verbringt und sie dort einsetzt.
   a) Variante: Er besitzt eine Zweigniederlassung in der Schweiz, von der er immer wieder Maschinen für denselben Zeitraum vorübergehend nach Österreich verbringt.
   b) Variante: Der Zeitraum für den Gebrauch der Maschine aus der Schweiz beträgt 4 Monate.
   c) Variante: Der Unternehmer hat die Maschine nach Linz verbracht, benötigt sie nun aber doch nicht und übergibt sie leihweise – gegen Entgelt - dem Unternehmer Z aus Kärnten, da dieser kurzfristig diese Maschinen benötigt. Anschließend wird die Maschine wieder in die Schweiz exportiert.
2. Der deutsche Unternehmer A bringt Baumaschinen von D nach Ö, um sie in Ö reparieren zu lassen. Nach der Reparatur bringt er sie wieder nach D zurück
   a) Variante: Er lässt sie in Kroatien reparieren und bringt sie anschließend wieder zurück.

Fälle - Liefernachweis

- Eine Sendung Matratzen wird von einem deutschen Unternehmer an einen österreichischen Unternehmer versendet. Den Transport begleitet ein CMR-Frachtbrief (CMR Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im Internationalen Straßengüterverkehr), der vom Erwerber aber nicht mit einer Unterschrift, sondern nur mittels eines Firmenstempels bestätigt wurde.
  - Hinweis: Die Internationale Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen (= CMR von franz. Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route) gilt für Internationale Transporte, die mit Lastkraftwagen durchgeführt werden, wenn das Abgangs- oder Empfangsland des Gutes ein CMR-Mitgliedstaat ist (Deutschland uns Österreich sind Mitgliedstaaten). Der Frachtbrief dient nach dem CMR-Übereinkommens als Nachweis darüber, dass die Ware beim Empfänger angekommen ist.
  - Art. 6 lautet: (1) Der Frachtbrief muss ua folgende Angaben enthalten:
    a) Ort und Tag der Ausstellung;
    b) Name und Anschrift des Absenders
    c) Name und Anschrift des Frachtführers
    d) Stelle und Tag der Übernahme des Gutes sowie die für die Ablieferung vorgesehene Stelle
    e) Name und Anschrift des Empfängers…
  - Ist das Fehlen der Unterschrift des Erwerbers (Warenempfängers) ausreichend, dass die Finanzbehörde eine Steuerfreiheit versagen kann?

3. Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art 1; UStR Rz 3517 ff)

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art 1, UStR 3571 ff)

- Art 1 Abs 1: *„Der Umsatzsteuer unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb (ig Erwerb) im Inland gegen Entgelt“*
- Art 1 Abs 2: Voraussetzungen für das Vorliegen eines ig Erwerbs
  - Gegenstand gelangt von einem MS in anderen MS
  - Erwerber = Unternehmer/Juristische Person
  - Lieferer = steuerpflichtiger Unternehmer

  } kumulativ
- Art 3 Abs 8: Ort des ig Erwerbs
  - MS, in dem sich Gegenstand **am Ende der Beförderung/Versendung** befindet
  - Erwerber verwendet eine ihm **von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID** ➔ MS, der die UID erteilt hat, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den Staat besteuert worden ist, in dem die Beförderung oder Versendung endet.
  - Das Auftreten unter einer anderen **UID beseitigt jedoch nicht die Steuerpflicht im Bestimmungsland**
- Art 4 und § 4 : Bemessungsgrundlage; Art 6 Abs 2: Steuerbefreiungen; § 10 UStG: Steuersatz (gleich wie Inlandslieferungen)
- Art 12: Vorsteuerabzug
- Art 19: Erwerber schuldet USt, Selbstberechnung

17

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fälle – ig Erwerb I

1. Der Buchhändler Alfred aus Linz bestellt bei einem norwegischen Großhändler dutzende antiquarische Bücher. Der Großhändler liefert die Bücher mit einer Spedition nach Linz.
2. Eine Ware wird von Deutschland über die Schweiz nach Österreich versendet. Unter welchen Voraussetzungen kann eine ig Lieferung vorliegen?
3. Die österreichische Unternehmerin Elfriede aus Pregarten kauft Zeichen- und Malbücher für Kinder vom italienischen Händler Francesco um 1.000 netto. Francesco liefert vereinbarungsgemäß.
4. Ein Sendung Textilien aus Shanghai wird per Luftfracht am Flughafen Linz über einen Spediteur direkt weiter nach Ungarn dem Unternehmer Nagy zugestellt. Nagy möchte eine Direktlieferung aus Shanghai zum Flughafen Budapest unbedingt vermeiden. Was könnte der Grund sein?
5. Der österreichische Unternehmer Edwin kauft Bilder aus Ungarn und lässt sich diese an seine Betriebsstätte in München schicken. Er tritt gegenüber dem Lieferer mit seiner österreichischen UID auf.

18

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

4. Sonderregeln

19

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Besonderheiten

- Sonderregeln für:
  - **Schwellenerwerber** (Art 1 Abs 4; UStR Rz 3626 ff): werden wie Private oder Unternehmer behandelt: Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzip
  - **Versandhandel** (Art 3 Abs 3; UStR Rz 3714 ff)
    - bei grenzüberschreitenden Handel mit Privatpersonen
  - **Neufahrzeuge** (Art 1 Abs 7 bis 9; UStR Rz 3651 ff)
    - Private werden wie Unternehmer behandelt
  - **Verbrauchsteuerpflichtige Waren** (Art 1 Abs 6 und Art 3 Abs 7; UStR Rz 3643; 3767)
    - Sonderregeln für verbrauchsteuerpflichtige Waren

20

Schwellenerwerber (Art 1 Abs 4; UStR Rz 3626 ff) I

- **Grundsatz**: Kleinunternehmer, pauschalierte Land- und Forstwirte sowie juristische Personen (zB Vereine) werden wie Private behandelt („atypische Erwerber):
  - Folge: Anwendung des Ursprungslandprinzips
- **Ausnahme:** Unter gewissen Voraussetzungen werden sie als **Unternehmer behandelt** und zwar dann, wenn Importe aus anderen MS gewisse Grenzen („Schwellen“) überschreiten:
  - Folge: Anwendung des Bestimmungslandprinzips
  - Aber: kein VSt-Abzug möglich

Schwellenerwerber II

- Schwellenerwerber (Art 1 Abs 4 Z 1) sind:
  - Unternehmer mit ausschließlich unecht steuerbefreiten Umsätzen (zB Bank Arzt, **Kleinunternehmer**)
  - pauschalierte Landwirte
  - juristische Person im nichtunternehmerischen Bereich
- Erwerbsschwelle (Art 1 Abs 4 Z 2)
  - Erwerbe ≤ 11.000 €
  - Keine Überschreitung im vorangegangenen Kalenderjahr
  - Keine Überschreitung im laufenden Kalenderjahr
- **Rechtsfolge**: kein ig Erwerb; Erwerbe aus allen Unionsstaaten sind zu addieren
- Art 1 Abs 5: Option zur Erwerbsbesteuerung (= Verzicht auf die Erwerbsschwellenregelung)
  - Schriftliche Erklärung gegenüber FA
  - Bindet für mindestens zwei Kalenderjahre
  - **Rechtsfolge**: Behandlung wie Unternehmer (ig Erwerb)
  - Sinnvoll wenn Steuersatz im Ausland höher ist
  - Auf Antrag: Erteilung einer UID (Art 28) um zu vermeiden, dass ihm der Lieferer eine ausländische UST verrechnet.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fälle – Schwellenerwerber I

- Der Fußballverein SAK 1914 aus Salzburg plant die Errichtung eines neuen Fußballplatzes. Der Obmann des Vereines kauft dazu Rasenziegel aus Norwegen um 10.000 netto; einen Rasenmäher um 5.000 von einem Händler aus Wien; Tischlereibedarf für die Errichtung von Holzbänken aus Deutschland um 3.000 sowie sonstige Baumaterialien aus Slowenien um 7.000. Der Obmann kauft überdies im Zuge einer Urlaubsreise auch eine neue Stereoanlage um 500. Von einem befreundeten Unternehmer leiht er sich für zwei Wochen eine Planiermaschine. Der Wert der Planiermaschine beträgt 14.000.
- Variante: Die Baumaterialien kosten 8.000
  - Beurteilen sie die umsatzsteuerlichen Folgen

23

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Versandhandel (Art 3 Abs 3 ff) I

- *Art 3 Abs 3 BMR: „Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs 4-7 dort als ausgeführt,* ***wo die Beförderung oder Versendung endet****."*
- **Voraussetzungen**
  - Art 3 Abs 4: Abnehmer ist
    - Nat. Person, die keine Unternehmereigenschaft besitzt bzw den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt
    - Schwellenerwerber (unter Erwerbsschwelle bzw kein Verzicht!)
  - Art 3 Abs 5: Lieferschwelle überschritten
    - Maßgebliche Lieferschwelle ist in Österreich der Betrag von 100.000 €
    - In die Lieferschwelle einzuberechnen sind nur die Entgelte für Lieferungen iSd Versandhandelsregelung.
- **Rechtsfolgen**
  - Steuerbare Lieferung im Bestimmungsland (Ort, wo Beförderung/Versendung endet ➔ Abweichung zu § 3 Abs 8 UStG)
  - Rechnung mit gesondertem Steuerausweis (Art 11 Abs 1 zweiter Satz BMR)
- Art 3 Abs 6 BMR: Verzicht auf Lieferschwelle durch Lieferer möglich
  - **Rechtsfolge**: Verlagerung des Leistungsorts ins Bestimmungsland unabhängig von der Höhe der ausgeführten Umsätze)
- Art 3 Abs 7 BMR: Nichtanwendung der Versandhandelsregelung

24

Fälle – Versandhandel I

- Lieferung an Private **grundsätzlich** Ursprungslandprinzip, hängt aber von der Lieferschwelle ab:
  1. Ein deutscher Unternehmer versendet im Jahr 2011 Bücher an Private in Österreich im Jahr in Höhe von insgesamt 50.000.-
  2. Ein österreichischer Unternehmer versendet im Jahr 2011 Kosmetikartikel an Private in Portugal in Höhe von 9.000.
  3. Variante: an Private in Slowenien in Höhe von 8.000.
  4. Der Möbeldiscounter Möwax aus Bayern beliefert Kunden aus Salzburg und Oberösterreich im Jahr 2011 in Höhe von netto 90.000. Im Vorjahr belief sich sein Umsatz noch auf 190.000.
  5. Der Autohändler Dodge aus München liefert das neueste Model des Pick up „Dodge Ram“ an einen Kunden in Salzburg. Der Kaufpreis beträgt 110.000.
  6. Der Getränkegroßhändler Gerhard aus Freilassing beliefert mehrere Gaststätten im Raum Linz mit Bier aus einer bayrischen Privatbrauerei (120.000).
  7. „Wird die Lieferschwelle überschritten, tätigt der Endkunde einen ig. Erwerb“. Stimmen sie diesem Satz zu?

Fälle – Versandhandel II

1. Der österreichische Unternehmer Christian lieferte in den letzten Jahren regelmäßig Kosmetikartikel um etwa 7.000 netto an Privatkunden in Zypern. Der Mwst-Satz in Zypern beträgt 15%. Die Lieferschwelle bzgl. Zypern beträgt 10.251 €.
2. Variante: Er liefert nach Irland in Höhe von 22.000. Der Steuersatz in Irland beträgt 21%; die Lieferschwelle 41.000.
   - Wie ist – wirtschaftlich vernünftig – steuerlich vorzugehen bzw. zu planen?

Spezialfall: Erwerb neuer Fahrzeuge I

- Es gilt stets das Bestimmungslandprinzip
- Art 1 Abs 6 und 7 BMR: Der Erwerb neuer Fahrzeuge (max 6 Mo oder < 6.000 km) ist stets ein **ig Erwerb**, auch wenn er durch Private oder Schwellenerwerber unter der Erwerbsschwelle erfolgt
- Art 20 Abs 2 BMR: Bei ig Erwerb neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer ist die USt für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen; darüber ist eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer ist selbst zu berechnen
- Art 2 BMR: Behandlung von Nichtunternehmern als Unternehmer; Unternehmereigenschaft bei Lieferungen außerhalb des Unternehmens
- Art 7 Abs 1 Z 2 lit c BMR: Lieferung gilt als ig Lieferung – bei jeder Art von Erwerber
- Art 27 BMR: Sicherung des Steueranspruchs

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

- Der Unternehmer F aus Salzburg bestellt sich einen neuen Ferrari in Wien, lässt ihn an seinen Zweitwohnsitz bei seinen Bruder in Mannheim liefern und meldet ihn in Deutschland zum Verkehr an. Er entrichtet regelmäßig die deutsche KFZ-Steuer. Im Zuge eines Ermittlungsverfahrens ist die Finanzbehörde der Ansicht, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich hat und demgemäß NOVA zu entrichten sei. Die Finanzbehörde ist außerdem der Ansicht, dass er ein (dauerhaftes) Verbringen von Mannheim nach Salzburg zu vertreten habe. Er bringt das Fahrzeug nach Österreich und möchte es zum Verkehr zulassen. Seine Steuerschulden (Nova und USt) betragen 50.000.-
  - Ist er berechtigt, dass Fahrzeug zum Verkehr anzumelden?

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

29