

# REIHEN- UND DREIECKSGESCHÄFTE

## Umsatzsteuer aktuell

### *Inhaltsverzeichnis:*

1. INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB .....	2
1.1. Begriff .....	2
1.2. Voraussetzungen für den ig. Erwerb .....	2
1.3. Ort des innergemeinschaftlichen (ig.) Erwerbs .....	5
2. INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG .....	9
2.1. Allgemeines .....	9
2.2. Vorschriften für die Rechnungslegung: .....	12
2.3. Vertrauensschutz.....	12
2.4. Innergemeinschaftliches Verbringen .....	14
2.5. Buch- und Belegnachweis .....	15
3. ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG (ZM).....	20
3.1. Allgemeines .....	20
3.2. Inhalt der ZM.....	22
4. REIHENGESCHÄFTE .....	24
4.1. Definition.....	24
4.2. Derselbe Gegenstand.....	24
4.3. Unmittelbarkeit .....	25
4.4. Besteuerungsgrundsätze.....	27
4.5. Bewegte Lieferung .....	27
4.6. Ruhende Lieferung(en).....	28
4.7. Lösungstechnik .....	29
4.8. Beispiele .....	30
5. DREIECKSGESCHÄFTE .....	39
5.1. Definition.....	39
5.2. Vereinfachungsregelung .....	39
5.3. Voraussetzungen.....	39
5.4. Erklärungspflichten .....	40
5.5. Beispiele .....	40
5.6. Dreiecksgeschäft mit mehr als 3 Beteiligten .....	43
5.7. Missglücktes Dreiecksgeschäft.....	45

*zusammengestellt von HR Mag. Gerhard Kollmann  
Schulungsunterlage, ohne Gewähr*

# **1. INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB**

(Art. 1 UStG)

## **1.1. Begriff**

Bezieht ein Unternehmer in Österreich **körperliche Gegenstände** von einem anderen Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der EU für sein Unternehmen, so liegt ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb vor.

Einfuhrumsatzsteuer (EUST) fällt nur bei Importen aus Drittstaaten an, beim Warenerwerb aus dem Gemeinschaftsgebiet wurde die EUST durch die Erwerbsteuer ersetzt.

Die selbst zu berechnende Erwerbsteuer ist an das Finanzamt zu entrichten, kann aber bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in der selben UVA wieder als Vorsteuer abgezogen werden. Die Erwerbsteuer ist somit ein reiner Durchlaufposten, der nur zum Kostenfaktor wird, wenn der Erwerber nicht oder teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (etwa wegen Ausführung unecht befreiter Umsätze).

## **1.2. Voraussetzungen für den ig. Erwerb**

(Art 1 Abs 2 UStG)

### **1. Lieferung eines Unternehmers**

Ausnahme: Lieferant ist steuerbefreiter Kleinunternehmer

### **2. an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an juristische Person für nichtunternehmerischen Bereich;**

### **3. Gegenstand gelangt aus dem Gemeinschaftsgebiet ins Inland.**

Ob der Käufer (Erwerber) eine UID verwendet, spielt keine Rolle. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland entsteht somit bei Vorliegen der o.a. Voraussetzungen **auch ohne Verwendung einer UID**.

Beispiel: Innergemeinschaftlicher Erwerb – Standardfall

Ein deutscher Elektrogroßhändler verkauft Waren an einen österreichischen Einzelhändler und versendet diese mit Spedition nach Österreich.

Lösung:

Der österreichische Einzelhändler hat einen ig. Erwerb und hat diesen in den Kennzahlen  (Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Erwerbe) und  (davon zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz) einzutragen.

Die selbst zu berechnende 20%ige USt kann er in der selben UVA (unabhängig von der Bezahlung) in der Kennzahl  wieder als Vorsteuer abziehen. Der deutsche Elektrogroßhändler gibt in Deutschland eine ZM ab, in welcher er den Umsatz (steuerfreie ig. Lieferung) meldet.

Beispiel: Kauf von einem Kleinunternehmer aus der EU

Wie oben, der deutsche Verkäufer ist jedoch (nach deutschem Recht) Kleinunternehmer.

Lösung:

Der österreichische Einzelhändler bewirkt keinen ig. Erwerb und hat keine Eintragungen in seiner UVA vorzunehmen.

Ein ig. Erwerb setzt voraus, dass ein (körperlicher) **Gegenstand** geliefert wird. Eine Dienstleistung oder andere sonstige Leistung kann keinen ig. Erwerb bewirken, allenfalls kommt es zum Übergang der Steuerschuld beim Leistungsempfänger („Reverse Charge“).

Die Steuerschuld für den ig. Erwerb entsteht mit Ausstellung der **Rechnung**, spätestens jedoch am 15. Tag des dem Erwerb folgenden Kalendermonats.

Beispiel: Zeitpunkt innergemeinschaftlicher Erwerb

Der deutsche Großhändler G versendet im Mai 2019 eine Ware an den österreichischen Einzelhändler E nach Salzburg. E verwendet seine österreichische UID. Die Rechnung des G (mit Angabe seiner eigenen und der UID des Empfängers) wird im September 2021 ausgestellt.

Lösung:

*E hat einen ig. Erwerb zu versteuern. Die Steuerschuld entsteht am 15. Juni 2021, E hat daher die Erwerbsteuer in der UVA für den Monat Juni 2021 unter Angabe der Bemessungsgrundlage selbst zu berechnen, kann aber den errechneten Betrag (in derselben UVA) wieder als Vorsteuer abziehen.*

*Der Großhändler G bewirkt eine steuerfreie ig. Lieferung, er hat den Vorgang bei seinem deutschen Betriebsfinanzamt in der ZM (Zusammenfassenden Meldung) sowie in der UVA anzugeben.*

## **Bemessungsgrundlage**

ist das **Entgelt** einschließlich der vom Erwerber geschuldeten Verbrauchsteuern wie z.B. Tabak- oder Mineralölsteuer. Die ausländische Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, unabhängig davon, ob sie im Ausland als Vorsteuer abgezogen oder erstattet werden konnte (Rz 3921 UStR, letzter Satz).

Ein **Gebrauchtfahrzeug** (egal ob Lkw oder Pkw) ist im Hinblick auf die Erwerbsbesteuerung beim Kauf durch Unternehmer ein Gegenstand wie jeder andere auch. Der Einwand, Leistungen im Zusammenhang mit Pkw gelten gem. § 12 Abs. 2 Z 2b UStG „nicht als für das Unternehmen ausgeführt“, daher ist der Kauf von Gebrauchtfahrzeugen wie der Kauf durch eine Privatperson zu behandeln (Besteuerung im Ursprungsland), ist unzutreffend. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine reine Vorsteuerauschlussbestimmung, die darüber hinaus keine Wirkung entfaltet. Zudem hat der Gesetzgeber selbst in Art. 12 Abs. 4 UStG ausdrücklich die Nichtanwendbarkeit dieser gesetzlichen Fiktion klargestellt: „§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG gilt nicht für den ig. Erwerb“.

Beispiel: Import von Gebrauchtfahrzeugen

*Ein österreichischer Schuhhändler kauft in Deutschland einen Gebrauchtfahrzeug (Erstzulassung vor mehr als sechs Monaten und Kilometerstand über 6.000 km) und bezahlt die deutsche USt (keine Verwendung der österreichischen UID).*

Lösung:

*Es kommt in Österreich dennoch zwingend zur Erwerbsbesteuerung, da alle eingangs genannten Voraussetzungen für einen ig. Erwerb gegeben sind. Die zu Unrecht bezahlte deutsche USt kann nur im Zivilrechtsweg zurückgefordert werden.*

Die österreichische Erwerbsteuer ist, wenn es sich um einen Pkw handelt, nicht als Vorsteuer abziehbar. Somit kommt es im ungünstigsten Fall zu einer Doppelbelastung mit deutscher und österreichischer Umsatzsteuer.

Wird diese Feststellung Jahre später bei einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffen, besteht oft keine Chance mehr auf die Rückforderung der deutschen Umsatzsteuer vom Lieferanten (Zivilrechtsweg).

Nicht unerwähnt bleiben soll aber eine wichtige **Ausnahme** von der Erwerbsteuerpflicht beim Kauf von Gebrauchsgegenständen in der EU. Gemäß Art. 24 Abs. 2 UStG unterliegt der ig. Erwerb nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber in einem anderen EU-Staat die **Differenzbesteuerung** angewendet worden ist.

Zusammengefasst entsteht also jedenfalls in folgenden Fällen **keine Erwerbsteuerpflicht** beim Kauf von Gegenständen in der EU ....

- von einer Privatperson
- von einem anderen Nichtunternehmer
- von einem Kleinunternehmer
- im Fall der Differenzbesteuerung im anderen EU-Staat

### **1.3. Ort des innergemeinschaftlichen (ig.) Erwerbs** (Art 3 Abs 8 UStG)

Eine für die Praxis wichtige Frage für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ist die, in welchem **Land** der innergemeinschaftliche Erwerb zu erklären bzw. zu versteuern ist.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist der Mitgliedstaat, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Ob der Erwerber eine **UID** verwendet, spielt für das Entstehen der Steuerschuld bzw. Erwerbsteuerpflicht im Bestimmungsland **keine** Rolle.

*Beispiel: Innergemeinschaftlicher Erwerb ohne UID*

*Ein österreichischer Handelsvertreter kauft über das Internet bei einem deutschen Elektrohändler einen PC um € 500,—. Da er keine österreichische UID verwendet, erhält er eine Rechnung mit deutscher USt.*

*Lösung:*

*Er bewirkt mit dem Kauf einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da alle eingangs genannten Voraussetzungen gegeben sind und die Verwendung der UID keine Voraussetzung für die Erwerbsteuerpflicht darstellt. Bemessungsgrundlage ist der*

*deutsche Nettobetrag, egal, ob die deutsche USt rückerstattet wurde oder nicht. Allerdings steht ihm – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen (insbesondere keine unecht befreiten Umsätze) im selben Zeitpunkt der Vorsteuerabzug für die Erwerbsteuer zu.*

### **Doppelerwerb / Zusatzerwerb:**

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem Empfängerstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb **solange** in dem Gebiet dieses (UID-)Mitgliedsstaates **zusätzlich** bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb bereits durch den anderen Mitgliedstaat (Empfängerstaat) besteuert worden ist. Ein Vorsteuerabzug für diesen zusätzlichen Erwerb ist laut EuGH Rs C-536/08 und 539/08 vom 22. 4. 2010 ausgeschlossen.

#### Beispiel: Verwendung der „falschen“ UID

*Ein österreichischer Einzelhändler Ö bestellt bei einem deutschen Großhändler Waren und verwendet anstelle der österreichischen seine belgische UID.*

#### Lösung:

*Ö bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich (Warenbewegung endet in Österreich) und einen zusätzlich innergemeinschaftlichen Erwerb in Belgien („Doppelerwerb“). Dieser Erwerb besteht solange, bis Ö der belgischen Finanzverwaltung die Besteuerung seines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich nachweist (z.B. durch Vorlage der österreichischen UVA samt detaillierter Aufgliederung der Erwerbe). Dieser Nachweis kann nur ex nunc erfolgen, eine rückwirkende Sanierung ist nicht möglich.*

Ein Doppelerwerb kann auch dann entstehen, wenn der Erwerber dem Lieferer die UID des Ursprungslandes der Warenbewegung bekannt gibt (Rz 3777 UStR). Diese Rechtsansicht wurde durch den EuGH (ig. Erwerb aufgrund der Verwendung der UID des Abgangsmitgliedstaates bei irrtümlich falsch beurteilten Reihengeschäften) bestätigt:

„Art. 41 MwSt-RL [in Ö: Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994] ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats, wonach ein ig. Erwerb von Gegenständen als in seinem Gebiet bewirkt gilt, wenn dieser Erwerb, der den ersten Umsatz einer Kette aufeinander-folgender Umsätze darstellt, von den beteiligten Steuerpflichtigen zu Unrecht als inländ. Umsatz eingestuft wurde und wenn sie die ihnen von diesem Mitgliedstaat zugeteilten Mehrwertsteuer-

Identifikationsnummernangaben, während der anschließende, zu Unrecht als ig. Umsatz eingestufte Umsatz von den Erwerbern der Gegenstände im Mitgliedstaat der Beendigung ihrer Beförderung als ig. Erwerb von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterworfen wurde, nicht entgegensteht. Diese Bestimmung steht jedoch im Licht der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität einer solchen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wenn der ig. Erwerb von Gegenständen, der als im Gebiet dieses Mitgliedstaats bewirkt gilt, mit einer ig. Lieferung von Gegenständen einhergeht, die in diesem Mitgliedstaat nicht als ein von der Steuer befreiter Umsatz behandelt worden ist (EuGH 07.07.2022, C-696/20, B gegen Dyrektor Izby Skarbowej w W)“.

Beispiel: Verwendung der UID des Ursprungslandes

Der österreichische Großhändler A bestellt beim österreichischen Hersteller B Waren und weist ihn an, diese an ein Lager in Frankreich zu versenden. Der Großhändler gibt dem Hersteller seine österreichische UID bekannt. B versendet die Waren auftragsgemäß nach Frankreich.

Lösung:

A bewirkt .....

- einen ig. Erwerb in Frankreich, da dort die Warenbewegung an ihn endet und
- gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG einen weiteren ig. Erwerb in Österreich, da er die UID dieses Mitgliedstaates verwendet hat. Dieser Erwerb besteht solange, bis A die Besteuerung seines ig. Erwerbs in Frankreich nachweist(!). Dieser Nachweis kann nur ex nunc erfolgen, eine rückwirkende Sanierung ist nicht möglich.

Auch dann, wenn der Lieferant „**automatisch**“ (z.B. wegen Hinterlegung der Daten im Fakturierungsprogramm) die österreichische UID des Kunden ohne dessen ausdrückliche Verwendung bei der Bestellung in der Rechnung anführt und der Kunde dieser Vorgangsweise nach Kenntnisnahme nicht umgehend widerspricht, ist von einem Auftreten unter österreichischer UID auszugehen.

Beispiel: „Automatische Verwendung“ der UID

Ein österreichisches Unternehmen bestellt regelmäßig Waren bei einem Lieferanten, mit dem es seit Jahren in Geschäftsbeziehung steht. Sämtliche Daten dieses österreichischen Unternehmers – damit auch die gültige österreichische UID-Nummer – sind dem Lieferanten bekannt.

*In den Rechnungen an diesen österreichischen Unternehmer wird daher „automatisch“ die österreichische UID-Nummer angegeben. Die Ware gelangt im Rahmen der Umsatzgeschäfte aber nicht immer nach Österreich, sondern zum Teil auch in andere Mitgliedstaaten.*

Lösung:

*Dadurch, dass der Lieferant „automatisch“ die österreichische UID des Kunden in der Rechnung anführt und der Kunde dieser Vorgangsweise nach Kenntnisnahme nicht umgehend widerspricht, ist von einer Verwendung einer österreichischen UID auszugehen (vgl. USt-Protokoll 2012).*

*Damit bewirkt der österreichische Unternehmer zusätzlich einen ig. (Zusatz-) Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG in Österreich, der so lange besteht, bis die Erwerbsbesteuerung in jenem Mitgliedstaat nachgewiesen wurde, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet.*

Um diesen Zusatzerwerb zu vermeiden, müsste der österreichische Käufer der Rechnung umgehend widersprechen und den Lieferanten auf die unrichtige UID hinweisen.

## 2. INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG

(Art. 7 UStG)

Lieferungen zwischen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten bezeichnet man als innergemeinschaftliche Lieferungen. Den Begriff „Ausfuhrlieferung“ (§ 7 UStG) gibt es umsatzsteuerrechtlich nur im Verhältnis zu Drittstaaten.

### 2.1. Allgemeines

Liefert ein (in- oder ausländischer) Unternehmer von Österreich aus einen (körperlichen) Gegenstand an einen anderen Unternehmer ins übrige Gemeinschaftsgebiet, so ist diese Lieferung unter folgenden gleichzeitigen Voraussetzungen **steuerfrei**:

- 1) Der Liefergegenstand wird **ins übrige Gemeinschaftsgebiet** befördert oder versendet (vom Unternehmer oder Abnehmer).
- 2) Der Abnehmer ist **Unternehmer** und erwirbt den Gegenstand für sein Unternehmen.
- 3) Der Erwerb unterliegt beim Abnehmer der **Erwerbsbesteuerung** (innergemeinschaftlicher Erwerb)
- 4) Gültige **UID** des Abnehmers (ab 2020 materiellrechtliche Voraussetzung!)
- 5) Rechtzeitige Abgabe einer **ZM** (neu ab 2020), d.h. bereits vor UVA-Frist; Ausgenommen bei Entschuldbarkeit

Ist der Unternehmer der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nach Art. 21 Abs. 3 nicht nachgekommen, muss er sein Versäumnis „zur Zufriedenheit“ (!) der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.

Ein typisches Beispiele wäre etwa, wenn der Abnehmer zum Zeitpunkt der ig. Lieferung bereits eine UID bei seinem Finanzamt beantragt hat, diese aber noch nicht rechtzeitig erteilt worden ist. In diesem Fall sollte der Lieferant eine entsprechende Beweisvorsorge vornehmen (Bestätigung, Kopie des Antrags) und nach Mitteilung der UID die ZM umgehend berichtigen.

Das BMF vertritt zu den **Entschuldigungsgründen** eine relativ großzügige Ansicht. In einem veröffentlichten Schreiben des BMF an KSW und WKÖ vom 25.2.2020 (umgesetzt in Rz 3994 UStR) heißt es dazu:

„Es ist anzunehmen, dass eine ordnungsgemäße Begründung gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 idF StRefG 2020 jedenfalls vorliegt, solange es keinen begründeten Verdacht gibt, dass die Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.“ Es darf allerdings nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass diese tolerante Auslegung auch von allen anderen Finanzverwaltungen in der EU geteilt wird.

Ansicht der EU-Kommission zu den „Entschuldigungsgründen“:

**MIAS-Eintrag** äußerst wichtig, um den Ankunftsmitgliedstaat über das Vorhandensein der Gegenstände in seinem Hoheitsgebiet zu informieren, und daher ein Schlüsselement der Betrugsbekämpfung in der Union  
Aus diesem Grund sollen die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass die **Steuerbefreiung nicht** gelten sollte, wenn der Lieferer seiner Verpflichtung zur Abgabe einer ZM nicht nachkommt, es sei denn, er handelt in gutem Glauben  
**Verstöße auf Einzelfallbasis** zwischen dem Lieferer und den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates der iGL zu klären

Es spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle, ob der Unternehmer (= Lieferant) **oder** der Abnehmer (= Käufer) die Ware befördert (d.h. mit eigenen Beförderungsmitteln) oder versendet (durch Dritte wie z.B. Post oder Spedition). Der Unterschied besteht lediglich in der Art des Beförderungs- oder Versendungsnachweises sowie des Buchnachweises. Sogar eine Aufteilung des Transports ist unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

*Lieferer und Abnehmer **teilen** sich den Transport:*

*Lt. VwGH vom 27.4.2017, Ro 2015/15/0026 (betr. Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung), wird die Warenbewegung nicht unterbrochen, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht, ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Lieferung und Beförderung gegeben ist und der Transport ohne nennenswerte Unterbrechung erfolgt (lt. UStR max. 14 Tage).*

Die Voraussetzungen 2) und 3) gelten als erfüllt, wenn der Abnehmer seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (**UID**), welche nicht vom Ursprungsland stammt, bekannt gibt. Hat der Unternehmer eine Lieferung steuerfrei behandelt und stellt sich im Nachhinein heraus, dass der Abnehmer falsche Angaben gemacht hat, bleibt die Steuerfreiheit dennoch erhalten, wenn der Lieferant die unrichtigen Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers nicht erkennen konnte (Vertrauensschutzregelung, Punkt 2.3).

Beispiel: *innergemeinschaftliche Lieferung*

*Der Unternehmer W aus Wien verkauft Waren an den Unternehmer M aus München und befördert sie mit eigenem Lkw nach München. M gibt seine deutsche UID an.*

Lösung: *Ort der Lieferung ist Wien (Beginn der Beförderung). W bewirkt einen in Österreich steuerbaren Umsatz, der jedoch als ig. Lieferung steuerbefreit ist.*

*Den Nachweis, dass der Abnehmer M Unternehmer ist, führt W durch Angabe der deutschen UID auf der Rechnung. Durch die Verwendung dieser UID bringt M zum Ausdruck, dass er*

- Unternehmer ist,*
- den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und*
- den Erwerb der deutschen Erwerbsteuer unterwirft (steuerbar)*

Der Lieferant sollte die Richtigkeit der UID des Käufers durch eine Abfrage beim BMF überprüfen, die positive Bestätigung spielt für die Steuerfreiheit eine entscheidende Rolle bei der Frage des Vertrauensschutzes.

Der Gegenstand kann vor der Ausfuhr (also in Österreich) durch Beauftragte des Käufers **be- oder verarbeitet** (Werkleistung oder Werklieferung) werden, ohne dass die Steuerbefreiung verloren geht. Sogar die Zugabe von Hauptstoffen wäre (entgegen bisheriger Ansicht, USt-Protokoll 2006, S. 18, „Matratzenfall“) zulässig.

Beispiel 1 *(Bearbeitung durch Werkleistung):*

*Der Unternehmer Ö1 aus Dornbirn verkauft Tischgestelle an Unternehmer D (München). D lässt die Tischgestelle in Bregenz von Ö2 lackieren.*

*Ö2 erbringt nur Werkleistung, daher Lieferung Tischgestelle Ö1 an D: igL  
Ö2 an D: Reverse Charge in Deutschland*

Beispiel 2 *(Bearbeitung durch Werklieferung, vgl. Rz 3983 UStR, Wartung 2020):*

*Unternehmer Ö1 aus Dornbirn verkauft Tischgestelle an Unternehmer D (München). D lässt auf die Gestelle in Bregenz von Ö2 Tischplatten montieren.*

*Ö2 erbringt Werklieferung, auch dann Lieferung Tischgestelle Ö1 an D: igL  
Ö2 an D: Werklieferung (Tischplatten + Montage als Nebenleistung), igL*

## 2.2. Vorschriften für die Rechnungslegung:

- a) Ausdrücklicher Hinweis auf die Steuerfreiheit (Rz 4031 UStR):  
z.B.: „keine österreichische USt“ oder „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“.
- b) Angabe der UID des liefernden Unternehmers.
- c) Angabe der UID des Leistungsempfängers.

Art 11 Abs 1: grundsätzliche Rechnungsstellungspflicht

Art 11 Abs 2: Angabe der UID Lieferant und Käufer

Art 11 Abs 4: Keine Re. Pflicht für Anzahlungen

Art 11 Abs 5: Keine Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen

## 2.3. Vertrauensschutz

Eine wesentliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist der belegmäßige Nachweis der **Warenbewegung** in einen anderen EU-Staat. In der Praxis bereiten oft die „Abholfälle“ besondere Probleme. Das BMF verlangt neben einer schriftlichen Erklärung, dass der Gegenstand ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird, eine Spezialvollmacht sowie einen Identitätsnachweis des Abholers. Das Bestimmungsland und der Bestimmungsort müssen konkret angegeben werden. Klarerweise sollte die Abholbestätigung eine leserliche Unterschrift beinhalten, die mit jener in der Reisepasskopie übereinstimmt.

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind außerdem **buchmäßig** nachzuweisen. Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen sind grundsätzlich unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes vorzunehmen; dies schließt aber nicht aus, dass Angaben berichtigt oder ergänzt werden können (z.B. um die im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht bekannte UID). Dem Unternehmer ist sogar nach Beginn einer Umsatzsteuernachschaue oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des Buchnachweises nachzubringen.

Liegen die Nachweise **nicht** vor, kann nicht von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden. Etwas anderes gilt (im Hinblick auf fehlende oder ungültige UID bis 31.12.2019) ausnahmsweise nur dann, wenn trotz Nichterfüllung der formellen Nachweise objektiv und **zweifelsfrei** feststeht, dass der Gegenstand in einen bestimmten anderen EU-Staat gelangt ist.

EuGH-Judikatur zu dieser Problematik, wonach die Steuerfreiheit in Ausnahmefällen nicht allein an formellen Erfordernissen scheitern soll (**vor 1.1.2020** waren UID und ZM bloß formelle Voraussetzungen), findet sich in folgenden Urteilen:

- EuGH 27. 9. 2007, Rs C-409/04, Teleos;
- EuGH 27. 9. 2007, Rs C-146/05, Collée;
- EuGH 27. 9. 2012, Rs C-587/10, VSTR.

Beispiel: Steuerfreiheit trotz fehlender UID des Käufers (vor 1.1.2020)

*Die in Deutschland ansässige VSTR-Tochter verkaufte zwei Steinzerkleinerungsmaschinen an die amerikanische Gesellschaft Atlantic. Atlantic war trotz einer Niederlassung in Portugal in keinem EU-Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke registriert und konnte daher dem liefernden Unternehmen trotz ausdrücklicher Aufforderung keine UID bekannt geben.*

*Stattdessen teilte Atlantic der VSTR mit, dass sie die Maschinen an ein in Finnland ansässiges Unternehmen veräußert habe, und gab in der Folge die UID des finnischen Leistungsempfängers bekannt, die von VSTR auf ihre Richtigkeit überprüft wurde.*

*Die Gegenstände wurden sodann von einer von Atlantic beauftragten Spedition bei der VSTR-Tochter abgeholt, um auf dem Landweg nach Lübeck (Deutschland) verbracht und nach Finnland verschifft zu werden.*

*Die VSTR-Tochter stellte auf den Namen von Atlantic und unter Angabe der UID des finnischen Unternehmens, an das die Maschinen weiterveräußert worden waren, eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer aus.*

*Mangels Angabe der UID von Atlantic versagte die deutsche Finanzbehörde die Steuerbefreiung.*

Lösung:

*Nach Ansicht des EuGH dient die UID dem Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen und erleichtert die Kontrolle innergemeinschaftlicher Umsätze. Dennoch handelt es sich nur um ein formelles Erfordernis, das den Anspruch auf die Steuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.*

Für den Fall, dass der Lieferer trotz aller ihm zumutbaren Maßnahmen die UID des Erwerbers nicht mitteilen kann, muss er aber hinreichend belegen können, dass dieser ein Unternehmer ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

Es ist somit zulässig, dass ein Mitgliedstaat die UID als Teil des Nachweises der innergemeinschaftlichen Lieferung vorsieht. Für die Versagung der Steuerfreiheit einer Lieferung genügt es jedoch nicht, lediglich auf das Fehlen der UID des Abnehmers zu verweisen. Vielmehr ist zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen objektiv vorliegen. Der Lieferer trägt aber bei fehlender UID die **Beweislast** für den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Erwerbers.

Es muss ausdrücklich davor gewarnt werden, die scheinbar großzügige EuGH-Judikatur zu verallgemeinern. Nur wenn **zweifelsfrei** alle materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eindeutig nachgewiesen werden können, blieb die Steuerfreiheit vor dem 1.1.2020 erhalten. Der Verbleib von riesigen Spezialmaschinen oder Einzelstücken ist dabei mit Sicherheit wesentlich leichter nachzuweisen als der vertretbarer und häufig vorkommender Gegenstände.

## **Betrugsbekämpfung**

Die Steuerfreiheit für ig. Lieferungen entfällt (Art 6 Abs 1 letzter Satz UStG), wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung iZm Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die USt betreffenden Finanzvergehen steht.

## **2.4. Innergemeinschaftliches Verbringen**

Als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das VERBRINGEN eines Gegenstandes (Verfügmacht bleibt beim Unternehmer!) aus dem Inland ins übrige Gemeinschaftsgebiet. Details und Ausnahmen siehe Abschnitt 31.4.

### Beispiel: steuerfreies Verbringen

*Der Unternehmer W aus Wien verbringt Maschinenersatzteile (nicht nur vorübergehend) von Wien in seine Filiale nach München.*

### Lösung:

*Es liegt ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen vor. Der Vorgang ist gleichzeitig in Deutschland erwerbsteuerpflichtig. Ein Beleg (etwa eine Proforma-Rechnung) ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich.*

*W hat den Vorgang in seiner österreichischen UVA als igL (Kz 017) und in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) zusammen mit der deutschen UID und der Bemessungsgrundlage anzugeben. Die in Deutschland zu entrichtende Erwerbsteuer kann er in Deutschland gleichzeitig wieder als Vorsteuer abziehen.*

*Beispiel: Verbringen in ein ausländisches (eigenes oder fremdes) Warenlager  
Ein österreichischer Versandhändler verkauft seine Waren im eigenen Namen  
über eine deutsche Plattform.*

Lösung:

*Das Befüllen des Fremdlagers stellt bereits einen ig. Erwerb durch Verbringen dar  
(UVA Kz 017, ZM. igL; igE in Deutschland, Registrierungspflicht in D).*

*Werden in weiterer Folge Waren bestellt und vom deutschen Lager aus verkauft,  
ist je nach Warenbewegung und Besteller wie folgt vorzugehen (an .....):*

<i>deutsche Privatperson</i>	<i>stpfl. Umsatz, dt. UVA</i>
<i>deutscher Unternehmer</i>	<i>stpfl. Umsatz, dt. UVA</i>
<i>französische Privatperson</i>	<i>Versandhandel, franz. USt (EU-OSS in Ö!)</i>
<i>französischer Unternehmer</i>	<i>igL (dt. UVA, dt. ZM)</i>
<i>österr. Privatperson</i>	<i>Versandhandel, österr. USt (EU-OSS in Ö!)</i>
<i>österr. Unternehmer</i>	<i>igL (dt. UVA, dt. ZM)</i>
<i>Schweizer (P oder U)</i>	<i>steuerfreie Ausfuhrlieferung (dt. UVA)</i>

## 2.5. Buch- und Belegnachweis

VO BGBl 401/1996

Nachweis der **Beförderung** oder Versendung bei  
innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1 Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2 In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3 (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

§ 4 (1) Ist der Gegenstand der Lieferung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Beauftragten bearbeitet oder verarbeitet worden (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG), so hat der Unternehmer die Versendung oder Beförderung nachzuweisen (§ 2). Zusätzlich dazu hat der Unternehmer auf einem Beleg festzuhalten:

1. den Namen und die Anschrift des Beauftragten,
2. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des an den Beauftragten übergebenen oder versendeten Gegenstandes,
3. den Ort und den Tag der Entgegennahme des Gegenstandes durch den Beauftragten und
4. die Bezeichnung des Auftrages und der vom Beauftragten vorgenommenen Bearbeitung oder Verarbeitung.

(2) Ist der Gegenstand der Lieferung durch mehrere Beauftragte bearbeitet oder verarbeitet worden, so haben sich die in Absatz 1 bezeichneten Angaben auf die Bearbeitungen oder Verarbeitungen eines jeden Beauftragten zu erstrecken.

### 3.4.3 **Buchnachweis** bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 5 Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6 Der Unternehmer hat Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,

3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

§ 7 In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG) hat der Unternehmer Folgendes aufzuzeichnen:

1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,
2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,
3. den Tag des Verbringens und
4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG.

§ 8 In den Fällen, in denen neue Fahrzeuge an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert werden, hat der Unternehmer Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen und die Anschrift des Erwerbers,
2. die handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Fahrzeuges,
3. den Tag der Lieferung,
4. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
5. die in Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG bezeichneten Merkmale,
6. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
7. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Sperre in der Genehmigungsdatenbank (BGBl II Nr. 172/2010 vom 16. 6. 2010):

§ 9 Als weiterer Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird, ist bei der Lieferung von Fahrzeugen im Sinne des § 2 des Normverbrauchsabgabegesetzes, BGBl Nr. 695/1991, die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 erforderlich.

**F o r m u l a r e** als Beförderungsnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen:

Das BMF stellt als Muster, das der Lieferant zum Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen verwenden kann, Formulare als Anhang 5 und Anhang 6 der USt-Richtlinien (die letzten beiden Seiten) zur Verfügung:  
[www.bmf.gv.at / Findok / Richtlinien / USt-Richtlinien](http://www.bmf.gv.at/Findok/Richtlinien/USt-Richtlinien)

**Anhang 5** (Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet):

Diese Verbringungserklärung sollte verwendet werden, wenn der Kunde die Ware selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen an den Bestimmungsort befördert oder durch einen von ihm beauftragten Angestellten an den Bestimmungsort befördern lässt („**Abholfall**“).

Zur Sicherung der Identität des Abholenden ist unbedingt eine Kopie eines amtlichen Ausweises (z.B. Reisepass, Führerschein) und eines Beauftragungsnachweises (z.B. spezielle Vollmacht) anzufertigen und aufbewahren.

**Anhang 6** (Erklärung über den Empfang von Waren):

Diese Empfangsbestätigung sollte verwendet werden (Bestätigung des Kunden), wenn die Waren vom Lieferanten selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen oder durch beauftragte Angestellte **befördert** werden. Es handelt sich dabei um eine Art „Gelangensbestätigung“, wie sie von der deutschen Finanzverwaltung seit längerem gefordert wird.

## **EU-einheitlicher Beförderungsnachweis**

Alternativ zum o.a. Nachweis lt. VO BGBl. Nr. 401/1996 ist ab 2020 ein – wesentlich strengerer – EU-einheitlicher Beförderungsnachweis gemäß Art. 45a der VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 2018/1912 vorgesehen, bestehend aus:

- Mindestens zwei einander nicht widersprechende Nachweisen nach Abs 3 Buchstabe **a**, oder
- ein Schriftstück nach Buchstabe **a** und ein Nachweis nach Buchstabe **b**
- die von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt wurden,
- die sowohl voneinander als auch vom Verkäufer und Erwerber unabhängig sind

### Buchstabe a (Beispiele):

- unterzeichneter CMR- Frachtbrief,
- Konossement,
- Luftfracht-Rechnung,
- Rechnung des Beförderers

### Buchstabe b (Beispiele):

- Versicherungspolice,
- Bankunterlagen zur Bezahlung der Beförderung der Gegenstände,
- Bestätigung einer öffentlichen Stelle der Ankunft der Gegenstände (Notar),
- Quittung eines Lagerinhabers im Bestimmungsland

Der Nachweis der Beförderung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet kann weiterhin gemäß der VO BGBl. Nr. 401/1996 erbracht werden (vgl. Rz 4006 UStR). **Z u s ä t z l i c h** besteht die Möglichkeit der Nachweisführung der Beförderung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet gemäß Art. 45a VO (EU) 282/2011 (widerlegbare Vermutung).

## **3. ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG (ZM)**

(Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG)

### **3.1. Allgemeines**

#### **Zweck**

Die Zusammenfassende Meldung (ZM) dient der Kontrolle der richtigen Besteuerung aller innergemeinschaftlichen Erwerbe in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten und bestimmter sonstiger Leistungen durch internationalen Datenaustausch zwischen den einzelnen Finanzbehörden.

#### **Personenkreis:**

Die ZM ist nur von Unternehmern zu erstellen, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen und sonstige Leistungen, die unter die Generalklausel B2B fallen, ausführen. Neu seit 1.1.2020: Konsignationslager

#### **Meldezeitraum:**

Die ZM ist jeweils für einen **Kalendermonat** zu erstellen. Für Unternehmer, deren Umsätze im Vorjahr nicht höher waren als € 100.000,—, ist analog zur UVA das Quartal der Meldezeitraum.

#### **Abgabefrist:**

Die ZM ist bis zum Ende des auf den Meldezeitraum folgenden Monats (z.B. für Jänner bis Ende Februar) **elektronisch** an das Finanzamt (FinanzOnline) zu übermitteln. Werden im Meldezeitraum keine entsprechenden Umsätze getätigt, entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer ZM (keine Nullmeldung wie z.B. bei der UVA erforderlich).

#### **Wirkung:**

Die ZM löst keine Steuerzahlung aus; es handelt sich vielmehr um statistische Angaben, die von der Finanzverwaltung für Kontrollzwecke benötigt werden (insbesondere hinsichtlich Erwerbsteuerpflicht des Warenempfängers bzw. Reverse Charge). Ab 1.1.2020 ist die ordnungsgemäße Abgabe einer ZM

materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer ig. Lieferung (siehe Punkt 2.1)

### **Säumnisfolgen:**

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der ZM kann ein Verspätungszuschlag **bis zu 1%** der Bemessungsgrundlage (jedoch maximal € 2.200,— pro ZM) verhängt werden. Verspätungszuschläge werden vom Finanzamt nicht (wie etwa der Säumniszuschlag) durch die EDV automatisch, sondern individuell sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach - unter Berücksichtigung des gesetzlichen Ermessensspielraumes und Beachtung aller für die Billigkeit und Zweckmäßigkeit in Betracht kommenden Umstände - verhängt (§ 20 BAO).

Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- das bisherige steuerliche Verhalten sowie
- der Grad des Verschuldens (Vorsatz, grobe oder leichte Fahrlässigkeit).

Bei bloß leichter Fahrlässigkeit kann das Finanzamt keinesfalls „automatisch“ das Höchstausmaß von 1% verhängen. Der Verspätungszuschlag ist nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach genau zu begründen.

### **Bagatellgrenze:**

Verspätungszuschläge bis € 50,— werden nicht festgesetzt (Art. 21 Abs. 9 UStG iVm § 135 BAO). Somit hat die Nichtmeldung oder verspätete Meldung von Umsätzen bis € 5.000,— keinen Verspätungszuschlag zur Folge. Bei leichter Fahrlässigkeit liegt die Grenze sogar wesentlich höher, da der Verspätungszuschlag nicht „automatisch“ im Höchstausmaß von 1% verhängt werden darf.

BFG vom 28.11.2021, RV/2100117/2012:

- Festsetzung der VZ ist mangels Entschuldigbarkeit der verspäteten Abgabe der ZM dem Grunde nach zu Recht erfolgt.
- VZ beträgt gem. Art 21 UStG max. 1 % des zu meldenden Umsatzes
- Vom Finanzamt wurden VZ iHv 1% festgesetzt.
- Dieser Betrag erscheint dem Bundesfinanzgericht überhöht.
- Unternehmer hat zwar in sieben Monaten gegen die Verpflichtung zur Einreichung von ZM verstoßen.
- Ansonsten ist der Stpfl. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen.

- Unter Abwägung aller Umstände erachtet das BFG einen VZ von 0,25 % der (verspätet) gemeldeten Bemessungsgrundlagen als sachgerecht.

Zusammenfassung Höhe des Verspätungszuschlages:

Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- das bisherige steuerliche Verhalten sowie
- der Grad des Verschuldens (Vorsatz, grobe, leichte Fahrlässigkeit)

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages ist eine Ermessens-entscheidung des Finanzamtes und muss daher begründet werden

- a) dem Grunde nach UND
- b) der Höhe nach

Eine in der Praxis leider oft anzutreffende „automatische“ Festsetzung mit 1% ohne Begründung oder bei nur leichter Fahrlässigkeit ist rechtswidrig!

### **3.2. Inhalt der ZM**

In die ZM sind folgende Umsätze aufzunehmen:

- innergemeinschaftliche Warenlieferungen (UID, Bemessungsgrundlage);
- innergemeinschaftliche Verbringungen (UID, Bemessungsgrundlage);
- Dreiecksgeschäfte (UID, Bemessungsgrundlage, Hinweis);
- alle sonstigen Leistungen, wenn die Steuerschuld in einem anderen EU-Staat zwingend auf den Leistungsempfänger nach der Generalklausel B2B (§ 3a Abs. 6 UStG) übergeht:
  - Vermittlungsleistungen (ausgenommen Grundstücksmakler);
  - Güterbeförderung; Umschlag, Lagerung u.Ä.;
  - kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche etc. Leistungen;
  - Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen;
  - langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln;
  - Katalogleistungen;
  - alle anderen, die nicht unter eine Ausnahmeregel fallen
- Warenbewegungen iVm einem Konsignationslager in anderem EU-Staat

Nicht in die ZM aufzunehmen sind hingegen sonstige Leistungen an ausländische Unternehmer, die unter eine Ausnahmeregel fallen, das sind:

- Grundstücksleistungen;
- Personenbeförderung;
- Eintrittsberechtigungen;
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen;
- kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln.

Ebenfalls nicht in die ZM aufzunehmen sind sonstige Leistungen, die zwar unter die Generalklausel B2B fallen, jedoch - nach der Rechtslage des Empfängerstaates steuerfrei sind (die Befreiungen sind in der EU weitgehend harmonisiert)

*Beispiel: keine Aufnahme in die ZM*

*Ein Wiener Versicherungsvertreter stellt eine Provisionsabrechnung an eine (oder erhält eine Provisionsgutschrift von einer) Berliner Versicherung.*

*Lösung:*

*Da Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter gem. § 4 Z 11 deutsches UStG steuerbefreit sind (analog zu § 6 Abs. 1 Z 13 öUStG), kommt es in Deutschland beim Leistungsempfänger nicht zum Reverse Charge. Liegt kein steuerpflichtiger Umsatz vor, entsteht gar keine Steuerschuld, somit kann logischerweise auch keine Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (die deutsche Versicherung) übergehen. Es besteht daher kein Bedarf für einen entsprechenden Kontrollmechanismus, d.h. der Wiener Versicherungsvertreter muss bzw. darf seine Provisionsumsätze nicht in einer ZM angeben.*

Werklieferungen gehören nur dann in die ZM, wenn sie gleichzeitig die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig. Lieferung erfüllen (z.B. Kfz-Reparaturen einer österreichischen Autowerkstatt für einen deutschen Unternehmer).

Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen gehören noch nicht in die ZM.

Abgabe einer ZM (Art 21 UStG) - **Wann** (für welchen Monat) sind die Umsätze zu **melden**?

ig. Lieferungen: Ausstellung der Rechnung (spätestens jedoch für den Monat, der auf den Monat der Lieferung folgt)

Beispiel: Lieferung im Februar, Rechnung im April: ZM für März

ig. Verbringen: im Folgemonat (mangels Rechnungsstellung) Bmgrdl wie beim Eigenverbrauch

sonstige Leistungen: wann die (nach den Vorschriften des Empfängerstaates stpfl.) sonstige Leistung ausgeführt wird Keine Verschiebung um 1 Monat

Fehlende oder falsche UID oder keine ZM bei sonstigen Leistungen (z.B. Beratung – Buchhaltung für dt. Unternehmer): KEINE materiellrechtliche Voraussetzung, freie Beweiswürdigung, Rechnung OHNE USt, Reverse Charge.

## 4. REIHENGESCHÄFTE

(§ 3 Abs 15 UStG)

### 4.1. Definition

Ein „Reihengeschäft“ liegt vor, wenn

- mehrere Unternehmer über
- denselben Gegenstand ein Geschäft (idR Kaufvertrag) abschließen und diese dadurch erfüllt werden, dass der
- erste dem letzten
- unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft.

### 4.2. Derselbe Gegenstand

Die Identität des Gegenstands muss erhalten bleiben. Jede Veränderung der Marktgängigkeit beendet die Reihe, z.B. die Bearbeitung oder die Beifügung notwendiger Zubehörteile. Dabei ist eine Beurteilung aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers vorzunehmen. Keine Veränderung der Identität des Gegenstands liegt vor bei bloßer Umetikettierung, Umverpackung, Prüfung, Zugabe von Papieren.

Beispiel:

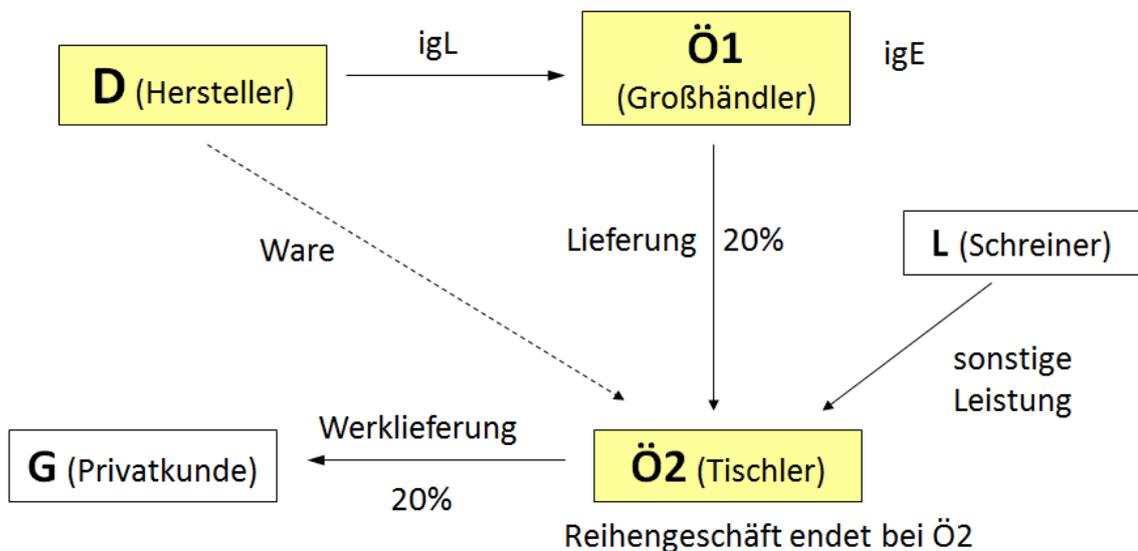
*Die Privatperson G aus Graz beauftragt den Tischler Ö2 (Wien) mit dem Einbau einer Einbauküche. Ö2 bestellt die Bauteile beim Küchengroßhändler Ö1 (Salzburg), dieser wiederum beim Hersteller D (München). Hersteller D versendet die Ware direkt zur Baustelle nach Graz. Den Einbau macht der von Ö2 beauftragte Schreiner L aus Linz.*

Lösung:

Das Reihengeschäft endet bei Ö2 (Bausatz). Bei der im Auftrag von G eingebauten Küche handelt es sich um einen Gegenstand anderer Marktgängigkeit (Werklieferung).

D erbringt an Ö1 eine steuerfreie igL (bewegte Lieferung), Ö1 an Ö2 eine steuerpflichtige Lieferung in Österreich (ruhende Lieferung). Die Werklieferung von Ö2 an G ist steuerpflichtig am Ort der Übergabe nach dem Einbau (Graz).

Die Leistung des Schreiners L ist eine Bauleistung durch einen Subunternehmer und führt daher zum Reverse Charge auf Ö2.

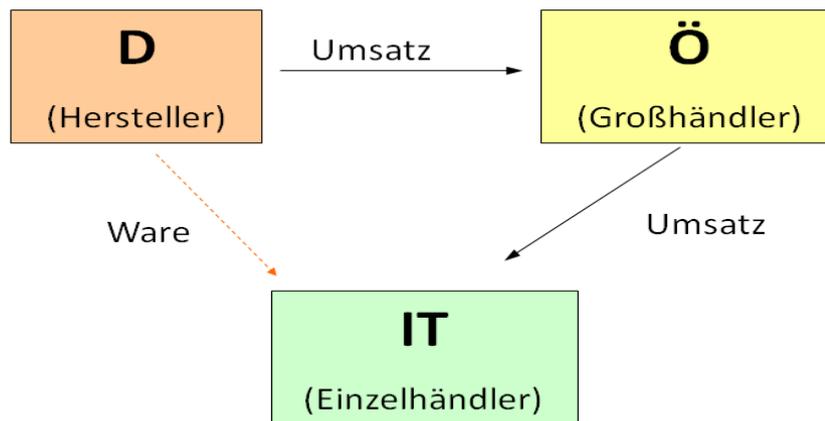


### 4.3. Unmittelbarkeit

Es muss sich um eine einheitliche Warenbewegung handeln, d.h. bei Beginn der Warenbewegung steht der letzte Abnehmer bereits fest. Die Transportveranlassung / -organisation erfolgt idR nur durch einen der Beteiligten in der Reihe. Unschädlich ist die Beauftragung mehrerer Frachtführer, ebenso die Kombination Beförderung und Versendung durch nur einen der Beteiligten.

Beispiel:

Der Einzelhändler IT aus Italien bestellt eine Ware beim Großhändler Ö. Dieser hat sie nicht lagernd und bestellt sie seinerseits beim Hersteller D in Deutschland.



Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn der Transport von D an IT entweder allein nur durch D oder Ö oder IT veranlasst wird. Entscheidend ist, wer den Transport tatsächlich organisiert, entweder mit eigenen Beförderungsmitteln oder durch Dritte (Spedition, Post, Bahn usw.). Auf die Zahlung allein kommt es dabei nicht an (vgl. unfreie Versendung, vgl. Art 3a Abs 2 iVm § 12 Abs 2 Z 3 UStG).

Mit UStR-Wartungserlass 2019, Rz 474h neu wurde konkretisiert, dass derjenige Unternehmer den **Transport veranlasst** hat, auf dessen Rechnung die Beförderung oder Versendung erfolgt, das ist jener Unternehmer, der die Gefahr für den zufälligen Untergang der Gegenstände beim Transport trägt.

Beispiele für unmittelbare Warenbewegung (Reihengeschäft):

- D schickt Ware mit Spedition zu IT (oder befördert selbst zu IT)
- Ö beauftragt Spedition mit Transport von D zu IT (oder bef. selbst)
- Ö beauftragt Spedition A mit Transport von D zu Ö und Spedition B mit Weitertransport von Ö zu IT
- Ö beauftragt Spedition mit Transport von D zu Ö und führt Weitertransport zu IT selbst durch

Keine einheitliche Warenbewegung (kein Reihengeschäft):

- D versendet zu Ö, Ö organisiert Weitertransport zu IT
- D verkauft an Ö Waren, Ö verkauft bereits lagernde Waren an IT

## 4.4. Besteuerungsgrundsätze

Es ist zu beachten, dass der Ort jedes einzelnen Umsatzes gesondert ermittelt werden muss, wobei nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG bestimmt wird (steuerbar am Beginn der Beförderung).

Nur diese eine „bewegte Lieferung“ gem. § 3 Abs. 8 UStG kann (gedanklich) über die Grenze gehen und ist somit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei gem. Art. 7 bzw. § 7 UStG; der Abnehmer dieser Lieferung tätigt (EU-Fall) einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland. Alle übrigen Lieferungen sind steuerbar (und steuerpflichtig) am Ort der vorangegangenen oder nachfolgenden „fiktiven“ Übergabe (ruhende Lieferung) gem. § 3 Abs. 7 UStG (siehe Punkt 4.6.)

## 4.5. Bewegte Lieferung

Welches die bewegte und damit einzige potenzielle steuerfreie Lieferung (Umsatz) bei einem Reihengeschäft sein kann, ist abhängig vom Transportauftrag bzw. der **Transportveranlassung**. Bewegte Lieferung muss logischerweise eine sein, an welcher der Unternehmer, der den Transport veranlasst hat, selbst beteiligt ist.

Daraus ergeben sich ab 1.1.2020 folgende Fallgruppen („Quick -Fixes“):

Bewegte Lieferung ist bei Beförderung oder Versendung durch ....

- den ersten Unternehmer: der erste Umsatz
- den letzten Abnehmer: der letzte Umsatz
- einen „mittleren“ Unternehmer (Zwischenhändler)
  - bei Verwendung der UID des Abgangsstaates:  
der Umsatz **des** Zwischenhändlers (EU-einheitlich)
  - ansonsten (andere oder gar keine UID):  
der vorangehende Umsatz (**an** den Zwischenhändler)

### **NEU ab 1.1.2020 (sog. „Quick-Fixes“ - Zusammenfassung):**

Ab 1.1.2020 gibt es eine EU-weit einheitliche Regelung, nach welcher der „mittlere“ Unternehmer (Zwischenhändler) eine Gestaltungsmöglichkeit hat. Organisiert er den Transport und verwendet er die UID des Abgangsstaates, ist

demnach ihm selbst die bewegte Lieferung (an seinen Kunden) zuzurechnen und nicht mehr die des Vorlieferanten (an ihn).

Bei Transportveranlassung durch den ersten oder den letzten Unternehmer gibt es mit 1.1.2020 keine Änderungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis.

Die bewegte Lieferung ist gem. § 3 Abs 8 UStG steuerbar am **Abgangsort** und bei Vorliegen der Voraussetzungen **steuerfrei** (Art 7, § 7 UStG).

## 4.6. Ruhende Lieferung(en)

Ein Reihengeschäft enthält genau eine bewegte und je nach Anzahl der Beteiligten mindestens eine ruhende Lieferung (Umsatz).

Anzahl Beteiligte	bewegte Lieferung	ruhende Lieferung
3	1	1
4	1	2
5	1	3

usw.

Ruhende Lieferungen am Beginn der Reihe oder vor der bewegten Lieferung sind steuerbar und **steuerpflichtig** im „Abgangsstaat“ (Beginn der Warenbewegung), ruhende Lieferungen am Ende der Reihe oder nach der bewegten Lieferung sind steuerbar und steuerpflichtig im „Bestimmungsland“ (Ende der Warenbewegung).

## 4.7. Lösungstechnik

Es empfehlen sich beim Vorliegen von Reihengeschäften folgende drei Lösungsschritte:

1. Feststellen der bewegten Lieferung
2. Prüfung dieser bewegten Lieferung auf Steuerfreiheit
3. Beurteilung der ruhenden Lieferung(en)

Diese Lösungstechnik funktioniert unabhängig von der Anzahl der Beteiligten:

### Beispiel:

*Reihengeschäft mit 5 Unternehmern (D, Ö, FR, BE, IT)*

*Warenbewegung unmittelbar von D zu IT*

*FR organisiert den Transport und verwendet seine italienische UID*

### Lösung:

*Schritt 1: Bewegte Lieferung von Ö an FR*

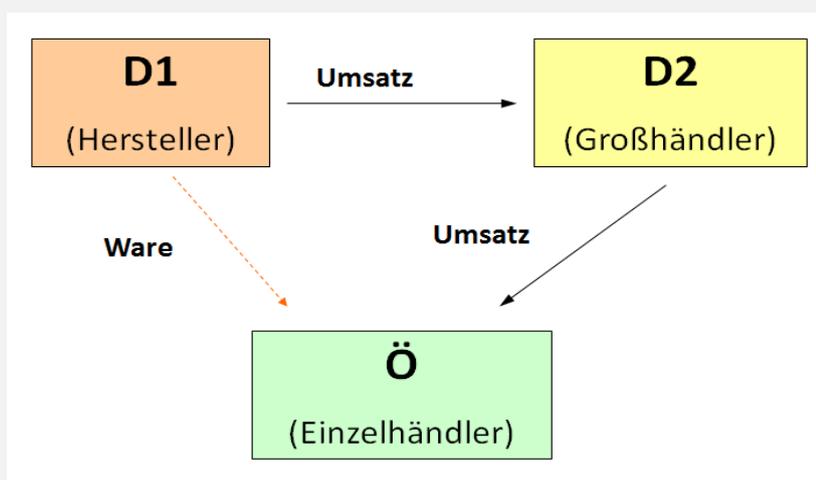
*Schritt 2: Steuerfreie ig. Lieferung von Ö (FR verwendet als Erwerber italienische UID), Ö erklärt igL in Deutschland und gibt dort ZM ab*

*Schritt 3: Ruhende Lieferung von D an Ö (steuerpflichtig in Deutschland);  
ruhende Lieferung von FR an BE (steuerpflichtig in Italien)  
ruhende Lieferung von BE an IT (steuerpflichtig in Italien)*

## 4.8. Beispiele

### Beispiel 1: *Versendungsfall, Abgangsort Deutschland*

Ö bestellt Ware bei seinem Großhändler D2 in München, dieser wiederum beim Hersteller D1 in Köln. D2 weist D1 an, die Ware unmittelbar zu Ö nach Österreich zu versenden. **D1** organisiert den Transport und trägt die Gefahr.



### Lösung:

D1 tätigt mit Beginn der Beförderung (bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG) einen steuerbaren Umsatz in Deutschland.

Der anschließende Umsatz von D2 an Ö erfolgt ohne Beförderung oder Versendung (ruhende Lieferung) und wird daher dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 UStG), nämlich in Österreich.

D1 hat eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland unter der Voraussetzung, dass D2 eine österreichische UID-Nummer verwendet. D2 tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb (auch ohne öUID) und eine anschließend steuerpflichtige Lieferung in Österreich an Ö.

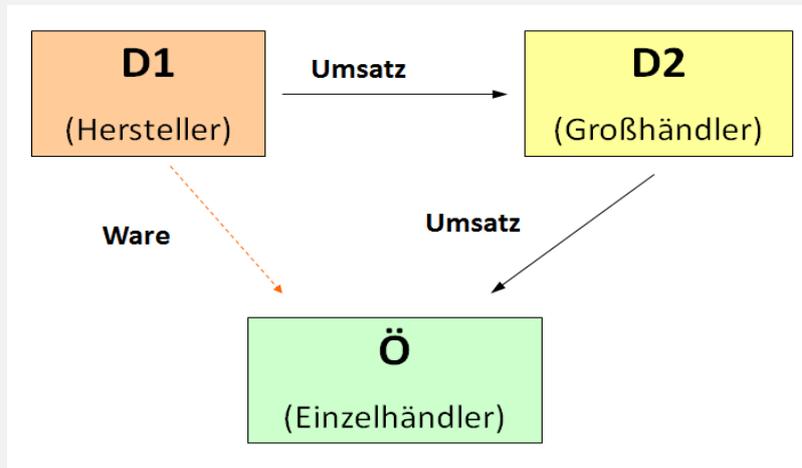
Ö haftet für die Abfuhr der USt ans Finanzamt Graz Stadt

Bei Transport durch D2 würde sich grundsätzlich dieselbe Lösung ergeben (beachte oben Punkt 4.5., Transport durch „mittleren“ Unternehmer)

Reihengeschäfte sind im Hinblick auf die ruhende Lieferung typische Anwendungsfälle für die Haftung gem. § 27 Abs. 4 UStG. So haftet etwa im vorangegangenen Beispiel 1 der Unternehmer Ö für die Abfuhr der österreichischen USt durch D2 an das Finanzamt Graz-Stadt.

Beispiel 2: Abholfall, Abgangsort Deutschland

Wie Beispiel 1, jedoch holt **Ö** die Ware selbst bei D1 ab oder organisiert den Transport (etwa durch Beauftragung einer Spedition).



Lösung:

Da Ö die Abholung der Ware veranlasst und Ö nur am zweiten Umsatz beteiligt ist, kann nur dieser die bewegte Lieferung darstellen. Hier entspricht die Lösung dem ersten Eindruck, den man auch auf Grund der Skizze gewinnen kann:

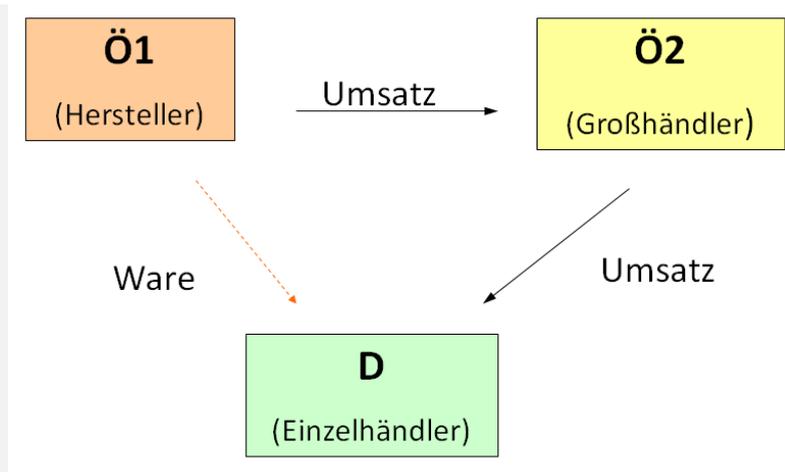
D1 fakturiert an D2 mit deutscher USt (ruhende Lieferung, § 3 Abs. 7 UStG), D2 erbringt gegenüber Ö eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (bewegte Lieferung, § 3 Abs. 8 UStG) und Ö tätigt in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Beispiel 3: wie Beispiele 1 und 2, Transport durch Zwischenhändler (D2)

- a) D2 verwendet seine deutsche UID:  
Bewegte Lieferung von D2 an Ö, Lösung wie Beispiel 2
- b) D2 verwendet österreichische UID  
Bewegte Lieferung von D1 an D2, Lösung wie Beispiel 1

Beispiel 4: Versandungsfall, Abgangsort Österreich

Der Hersteller Ö1 in Wien verkauft eine Ware an den Großhändler Ö2 in Salzburg und dieser wiederum an seinen Kunden D in München. Ö2 weist Ö1 an, die Ware unmittelbar zu D nach Deutschland zu befördern, **Ö1** organisiert tatsächlich den Transport.



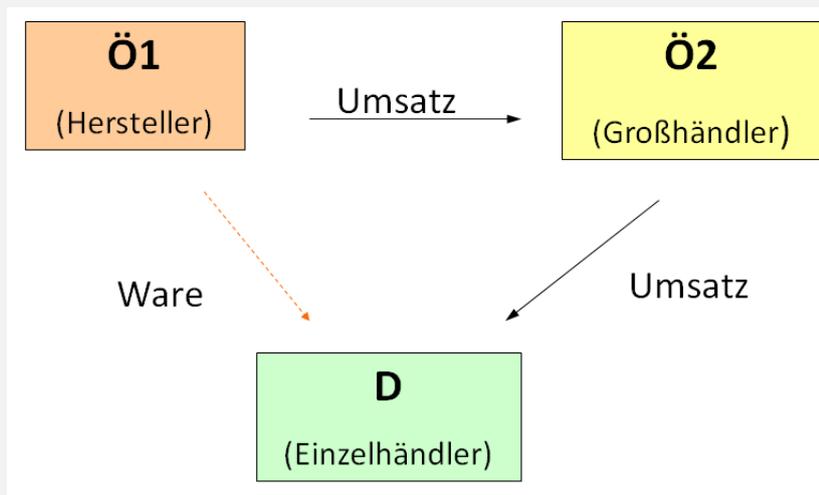
Lösung:

Ö1 tätigt mit Beginn der Beförderung in Österreich einen steuerbaren Umsatz. Die anschließende Lieferung von Ö2 an D erfolgt ohne Beförderung oder Versendung (ruhende Lieferung) und wird daher am Ort der Übergabe ausgeführt, also in Deutschland.

Ö1 tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung, die steuerfrei ist, wenn Ö2 unter einer deutschen UID-Nummer auftritt und den Erwerb in Deutschland versteuert.

Beispiel 5: Abholfall, Abgangsort Österreich

Wie Beispiel 3, D holt die Ware jedoch bei Ö1 ab oder veranlasst den Transport.



Lösung:

Da D die Abholung der Ware veranlasst und D nur am zweiten Umsatz beteiligt ist, kann nur dieser die bewegte Lieferung darstellen. Hier entspricht ebenfalls die Lösung dem ersten Eindruck, den man auf Grund der Skizze gewinnen würde:

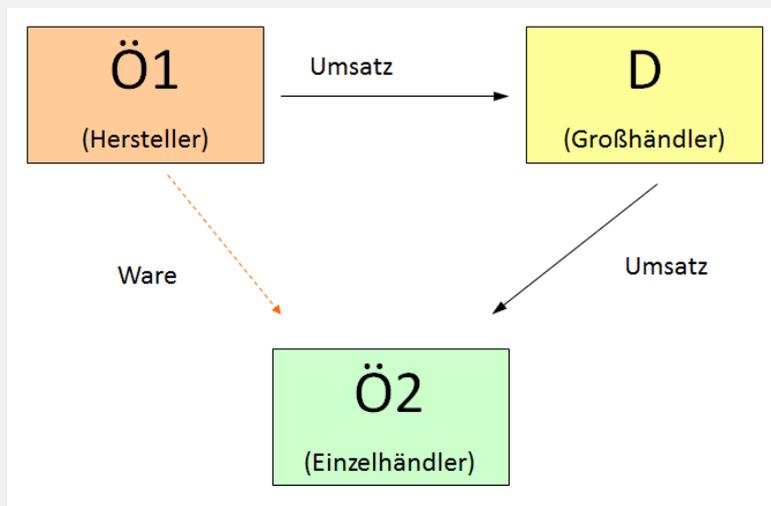
Ö1 fakturiert an Ö2 mit österreichischer USt (ruhende Lieferung, § 3 Abs. 7 UStG), Ö2 erbringt gegenüber D eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (bewegte Lieferung, § 3 Abs. 8 UStG) und D tätigt in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Beispiel 6: wie Beispiele 4 und 5, Transport durch Zwischenhändler (Ö2)

- c) Ö2 verwendet seine österreichische UID:  
Bewegte Lieferung von Ö2 an D, Lösung wie Beispiel 5
- d) Ö2 verwendet seine deutsche (oder andere) UID  
Bewegte Lieferung von Ö1 an Ö2, Lösung wie Beispiel 4

Beispiel 7: Beginn und Ende in Österreich

Ö2 bestellt bei D, D wiederum bei Ö1. Ö1 versendet die Ware direkt zu Ö2

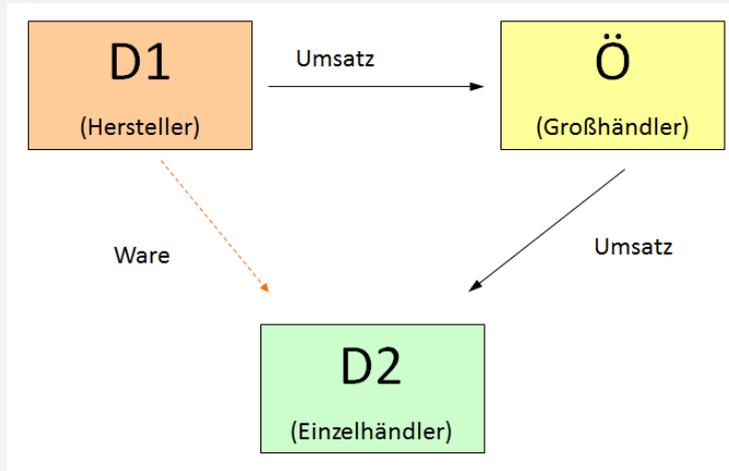


Lösung:

Bewegte Lieferung von Ö1 an D, jedoch nicht steuerfrei (Ware bleibt in Österreich). Ruhende Lieferung von D an Ö2. Alle Umsätze sind steuerpflichtig in Österreich (auch bei Transport durch D oder Ö2). Haftung des Ö2 für USt von D.

**Beispiel 8: Beginn und Ende in Deutschland**

D2 bestellt bei Ö, Ö wiederum bei D1. D1 versendet die Ware direkt zu D2.

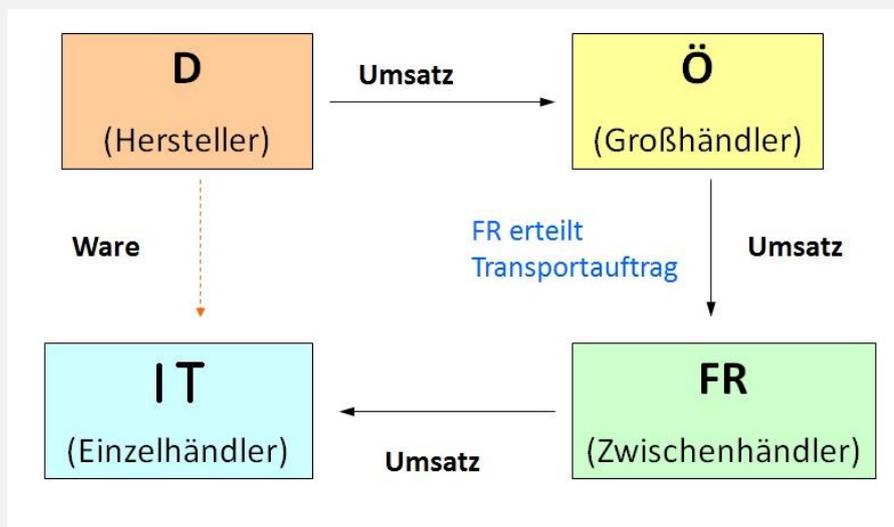


**Lösung:**

Bewegte Lieferung von D1 an Ö, jedoch nicht steuerfrei (Ware bleibt in Deutschland). Ruhende Lieferung von Ö an D2. Alle Umsätze sind steuerpflichtig in Deutschland (auch bei Transport durch Ö oder D2).

**Beispiel 9: Reihengeschäft mit 4 Beteiligten**

IT (Italien) bestellt bei FR (Frankreich), dieser wiederum bei Ö (Österreich), Ö bei D (Deutschland). FR beauftragt eine Spedition, die Ware bei D abzuholen und unmittelbar zu IT zu bringen. FR verwendet seine französische UID.



Bewegte Lieferung von Ö an FR. Ö hat eine innergemeinschaftliche Lieferung, steuerbar in Deutschland und steuerfrei bei „passender“ UID von FR. Dazu gehört grundsätzlich jede UID außer der des Abgangsstaates. FR hat auf Grund der Warenbewegung einen ig. Erwerb in Italien und sollte daher seine (ggf. noch

zu beantragende) italienische UID verwenden. Die Verwendung jeder anderen („falschen“) UID (wie hier der französischen) führt zum Doppelerwerb (vgl. Punkt 31.3.).

*D an Ö: Ruhende Lieferung, steuerpflichtig in Deutschland*  
*FR an IT: Ruhende Lieferung, steuerpflichtig in Italien*

Variante 1: *D versendet die Ware unmittelbar an IT:*

*D an Ö: igL (steuerbar in Deutschland, steuerfrei)*  
*Ö an FR: ig. Erwerb in Italien und steuerpfl. Umsatz in Italien*  
*FR an IT: steuerpflichtiger Umsatz in Italien*

Variante 2: *IT organisiert den Transport (Abholung bei D)*

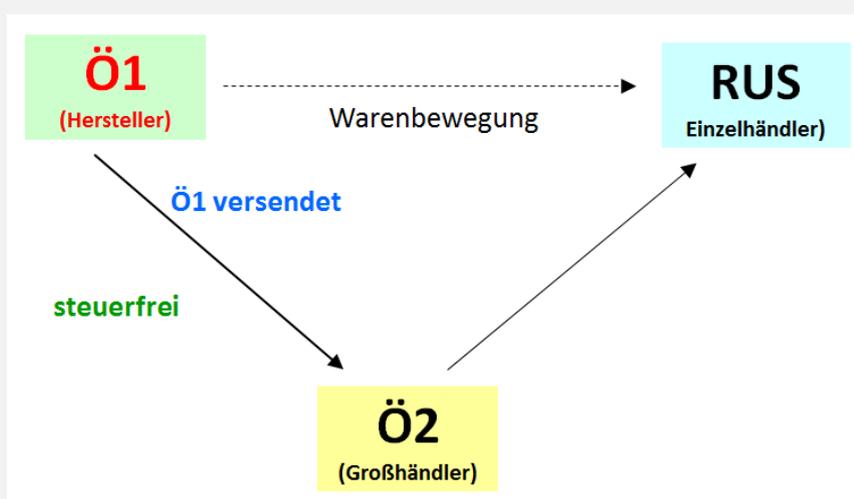
*D an Ö: steuerpflichtig in Deutschland*  
*Ö an FR: steuerpflichtig in Deutschland*  
*FR an IT: igL (steuerbar in Deutschland, steuerfrei)*  
*IT: ig. Erwerb in Italien*

### Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug:

Die oben genannten Grundsätze (bewegte Lieferung, bei Vorliegen der Voraussetzungen steuerfrei, ruhende Umsätze steuerpflichtig, Haftung) gelten auch im Verhältnis zu Drittstaaten.

#### Beispiel 10: Versendung ins Drittland durch **Ö1**

Der Hersteller **Ö1** in Wien verkauft eine Ware an den Großhändler **Ö2** in Salzburg und dieser wiederum an seinen Kunden **RUS** in Russland. **Ö1** versendet die Ware unmittelbar zu **RUS** nach Russland.

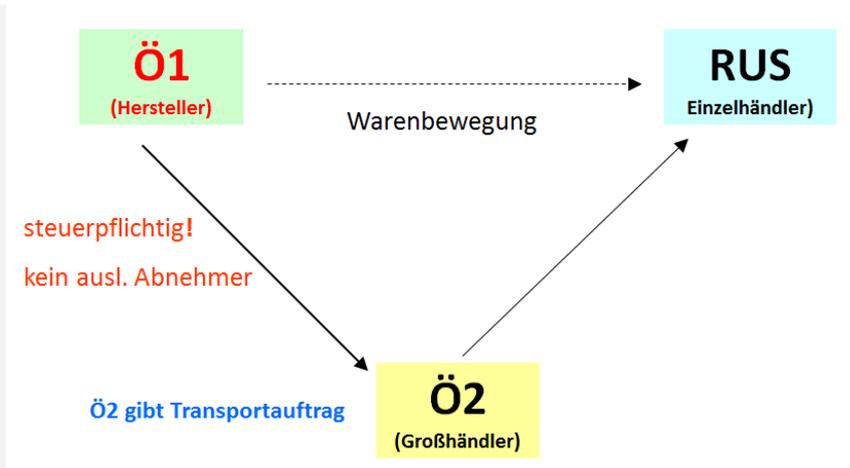


#### Lösung:

**Ö1** tätigt mit Beginn der Beförderung in Österreich einen steuerbaren Umsatz (bewegte Lieferung). Die anschließende Lieferung von **Ö2** an **RUS** erfolgt ohne Beförderung oder Versendung (ruhende Lieferung) und wird daher am Ort der Übergabe ausgeführt, also in Russland. **Ö1** tätigt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7 UStG eine steuerfreie Ausfuhrlieferung (Drittlandsexport).

#### Beispiel 11: Versendung ins Drittland, Transport durch **Ö2**

Wie Beispiel 10, jedoch Transportveranlassung durch **Ö2**, keine UID:  
Der Hersteller **Ö1** in Wien verkauft eine Ware an den Großhändler **Ö2** in Salzburg und dieser wiederum an seinen Kunden **RUS** in Russland. **Ö2** beauftragt einen Spediteur, die Ware von **Ö1** zu **RUS** nach Russland zu transportieren.



Lösung:

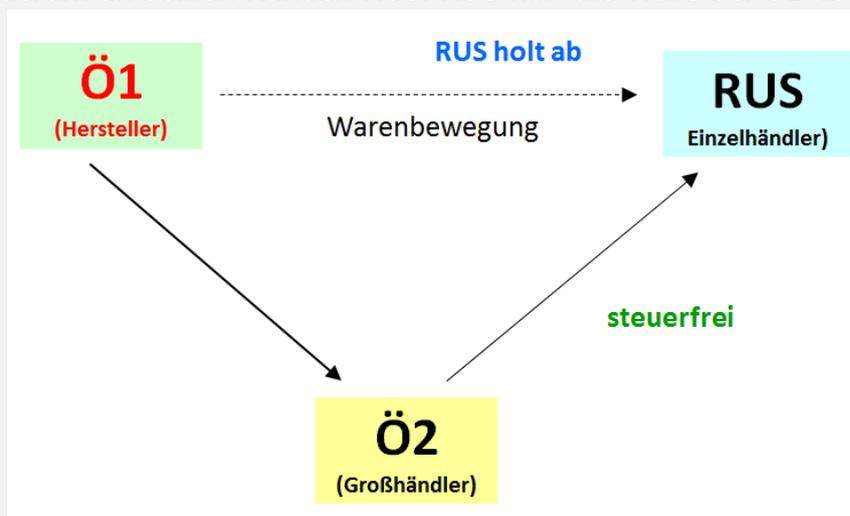
Ö1 tätigt mit Beginn der Beförderung in Österreich einen steuerbaren Umsatz (bewegte Lieferung). Die anschließende Lieferung von Ö2 an RUS erfolgt ohne Beförderung oder Versendung (ruhende Lieferung) und wird daher am Ort der Übergabe ausgeführt, also in Russland.

Ö1 fakturiert an Ö2 mit österreichischer USt(!). Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung liegen nicht vor, da im Abholfall der Kunde ausländischer Abnehmer sein muss (§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG). Ö2 ist selbstverständlich nach den allgemeinen Regeln zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Auch bei Fällen mit Drittlandsbezug gilt: Beginnt das Reihengeschäft in einem EU-Staat und verwendet der den Transport organisierende Zwischenhändler (hier Ö2) die UID des Abgangsstaates, ist seine Lieferung die bewegte(!), Lösung wie Bsp. 12

Beispiel 12: Versendung ins Drittland, Transport durch **RUS**

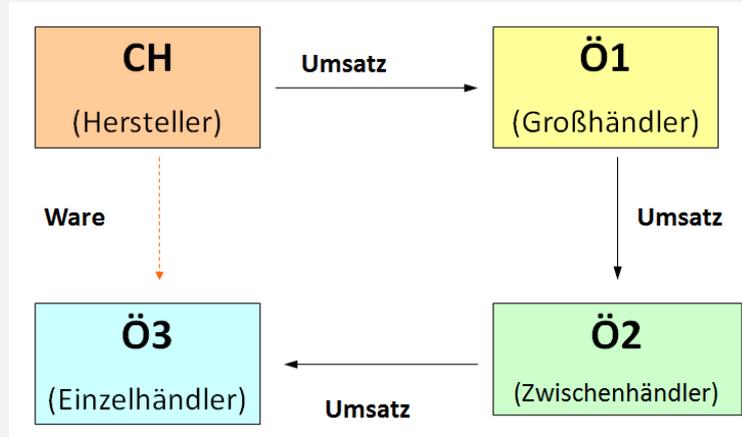
Hersteller Ö1 in Wien verkauft Ware an den Großhändler Ö2 in Salzburg und dieser wiederum an seinen Kunden RUS. RUS holt die Ware bei Ö1 ab.



Lösung: Bewegte Lieferung von Ö2 an RUS (steuerfreie Ausfuhrlieferung, Ö1 fakturiert an Ö2 mit österreichischer USt (ruhende Lieferung)).

Beispiel 13:

Ö3 bestellt bei Ö2, dieser bestellt bei Ö1 eine Maschine. Ö1 hat sie ebenfalls nicht lagernd und bestellt sie wiederum bei CH (Schweiz).



Lösungen:

a) **CH** versendet

CH	Ö1	Ö2	Ö3
bewegte L (CH)	ruhende L (Ö)	ruhende L (Ö)	
steuerfrei	20%	20%	
	EUST-Abzug		

b) **Ö1** organisiert den Transport

CH	Ö1	Ö2	Ö3
bewegte L (CH)	ruhende L (Ö)	ruhende L (Ö)	
steuerfrei	20%	20%	
	EUST-Abzug		

c) **Ö2** organisiert den Transport

CH	Ö1	Ö2	Ö3
ruhende L (CH)	bewegte L (CH)	ruhende L (Ö)	
8%	steuerfrei	20%	
		EUST-Abzug	

d) **Ö3** organisiert den Transport

CH	Ö1	Ö2	Ö3
ruhende L (CH)	ruhende L (CH)	bewegte L (CH)	
8%	8%	steuerfrei	
			EUST-Abzug

## 5. DREIECKSGESCHÄFTE

(Art 25 UStG)

### 5.1. Definition

Ein Dreiecksgeschäft ist ein Reihengeschäft, bei dem drei Unternehmer in (nicht erforderlich: aus ...) drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind. Die beteiligten Unternehmer können auch aus Drittstaaten stammen, entscheidend ist letztlich die Warenbewegung von einem EU-Staat in einen anderen, und der mittlere (nicht im Empfängerstaat ansässige) Unternehmer verwendet die UID eines weiteren EU-Landes.

NEU ab 1.1.2023: Die Vereinfachungsregelung durch den Erwerber kann auch bei **mehr als drei Beteiligten** in Anspruch genommen werden (AbgÄG 2022), siehe später.

### 5.2. Vereinfachungsregelung

Der Erwerber (= der mittlere Unternehmer) wird von der Erwerbsteuerpflicht im Bestimmungsland befreit, die Steuerpflicht für die anschließende Lieferung geht auf den Abnehmer über (Reverse Charge gem. Art. 25 Abs. 5 UStG). Dadurch **entfällt** für den mittleren Unternehmer zur Gänze die **Registrierungspflicht** im Bestimmungsland (**Normzweck**, Erleichterung). Außerdem fällt der „Doppelerwerb“ wegen der systembedingt falsch verwendeten UID kraft Gesetzes weg.

### 5.3. Voraussetzungen

- a) Der Erwerber hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsland, ist aber in der EU umsatzsteuerlich erfasst. Die bloße Registrierung zur USt im Bestimmungsland oder der Besitz einer UID allein ist nicht schädlich (VwGH 15.12.2021, Zl. Ro 2020/15/0003; entgegen Rz 4294 UStR).
- b) Die Verfügungsmacht wird unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer verschafft.
- c) Der Transportauftrag wird vom ersten oder zweiten Unternehmer in der Reihe erteilt (d.h. der erste Unternehmer hat die „bewegte Lieferung“).

Zusätzlich muss der mittlere Unternehmer („Erwerber“) wie folgt **aktiv** werden:

- d) Die Rechnung des Erwerbers an den Empfänger enthält einen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes, den Übergang der Steuerschuld („Reverse Charge“) sowie seine UID und die UID des Empfängers.
- e) der Erwerber gibt rechtzeitig (d.h. Ende des Folgemonats) eine ZM mit dem Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft ab (Indikation „1“ bzw. Setzen eines Häkchens in der dafür vorgesehenen Spalte).
- f) UVA / USt-Erklärung Kennzahl 077

Bei Nichtvorliegen der o.a. Voraussetzungen handelt es sich um ein „normales“ Reihengeschäft, bei dem der Erwerber ausschließlich die UID des Bestimmungslandes verwenden sollte (andernfalls „Doppelerwerb“, vgl. Punkt 1.3.).

## 5.4. Erklärungspflichten

**Kennzahlen** in der Umsatzsteuererklärung und ZM bei Dreiecksgeschäften:

Der österreichische Unternehmer muss folgende Kennzahlen ausfüllen:

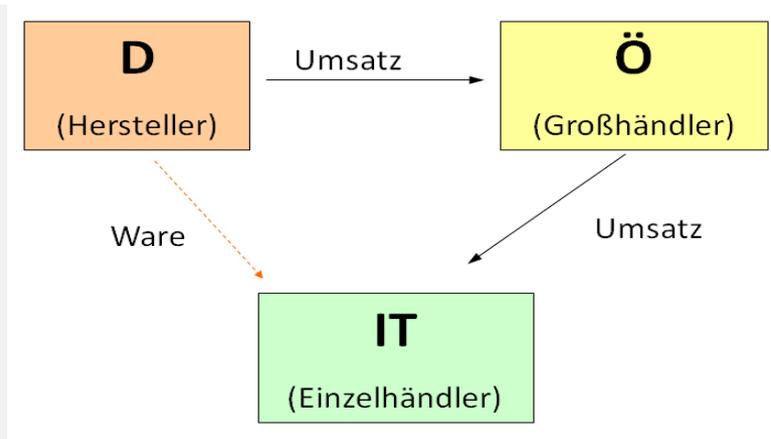
Ö ist erster in der Reihe	Umsatz in Kz. 000 und 017, ZM (igL)
Ö ist zweiter in der Reihe	Erwerb in Kz. 077, ZM mit Hinweis auf Dreiecksgeschäft
Ö ist dritter in der Reihe	Umsatzsteuer in Kz. 057 und 066 (Rev. Charge)

## 5.5. Beispiele

### Beispiel 1: Dreiecksgeschäft

*IT bestellt eine Ware bei Ö. Dieser hat die Ware nicht lagernd und bestellt sie wiederum bei D. D versendet die Ware direkt zu IT (oder Ö organisiert den Transport von D zu IT).*

*Ö verwendet seine österreichische UID und IT seine italienische.*



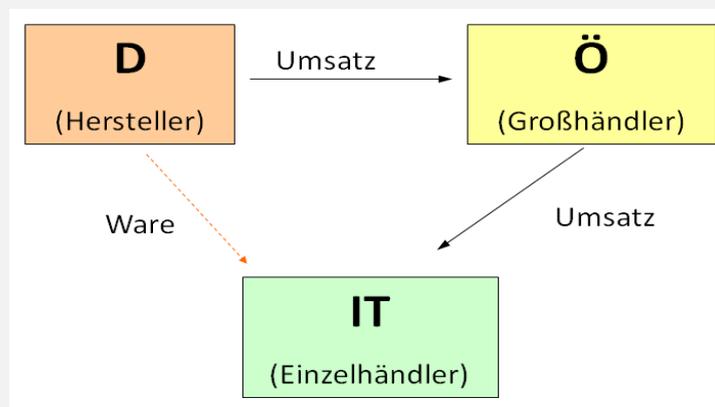
Lösung:

*D erbringt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland („normale“ ZM). Ö wäre sodann an sich als erster Abnehmer in Italien erwerbsteuerpflichtig. Er ist jedoch von der Erwerbsteuer befreit (Dreiecksgeschäft), wenn er in der Rechnung an IT die geforderten Angaben aufnimmt und eine ZM mit dem Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft abgibt.*

*Ö erbringt im Anschluss an den Erwerb in Italien eine steuerpflichtige Inlandslieferung in Italien. Die Steuerschuld geht jedoch auf IT über, der die geschuldete USt gleichzeitig wieder als Vorsteuer abziehen kann.*

Beispiel 2: Abholung durch den Dritten

*Wie Beispiel 1, IT holt ab: IT bestellt eine Ware bei Ö. Dieser hat die Ware nicht lagernd und bestellt sie wiederum bei D. IT beauftragt einen Spediteur, die Ware direkt bei D abzuholen.*



Lösung:

*Es liegt kein Dreiecksgeschäft vor, da nicht der erste oder zweite Unternehmer, sondern der dritte in der Reihe den Transport veranlasst.*

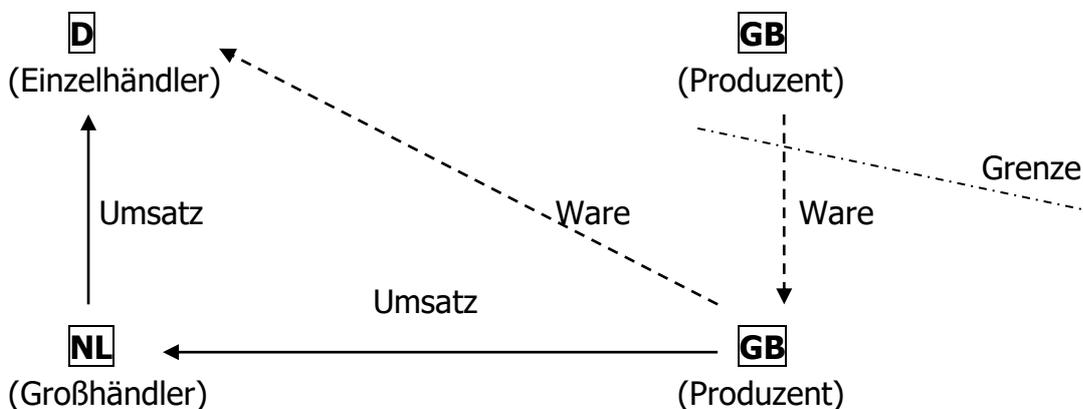
Die Vereinfachungsregelung, nämlich dem mittleren Unternehmer (Ö) die Registrierungspflicht im Bestimmungsland (IT) zu ersparen, geht in diesem Fall ins Leere, da er nach allgemeinen Regeln (Reihengeschäft) ohnehin weder einen Umsatz noch einen Erwerb im Bestimmungsland Italien bewirkt:

Da IT den Transport veranlasst, ist der zweite Umsatz (von Ö an IT) die bewegte Lieferung. Der erste Umsatz von D an Ö ist demnach die ruhende Lieferung (steuerpflichtig in Deutschland). Der Umsatz von Ö an IT ist ebenfalls steuerbar in Deutschland (Abgangsort) und als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Ö muss in Deutschland eine Steuererklärung und eine ZM abgeben.

IT hat als Empfänger der bewegten Lieferung einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien (mit Vorsteuerabzug).

### Beispiel 3: Dreiecksgeschäft nach Drittlandsimport

Britischer Produzent GB vereinbart mit Großhändler in NL Lieferkondition „verzollt und versteuert“. NL hat vor Beginn des Transports aus GB bereits mit Abnehmer D (Einzelhändler in Deutschland) Kaufvertrag abgeschlossen. GB versendet nach Abfertigung zum freien Verkehr in Österreich Ware direkt an D.



### Lösung:

- Wenn GB Schuldner der EUST (Lieferkondition „verzollt und versteuert“), Verlagerung des Lieferortes gem. § 3 Abs. 9 UStG vom Abgangsort (Großbritannien) ins Einfuhrland (hier: Ö).
- Reihengeschäft GB -> NL -> D mit fiktivem Beginn der Warenbewegung in Österreich.
- Transportveranlassung durch GB, daher bewegte (ig.) Lieferung von GB (österreichische UID, ZM) an NL – steuerfreie innergemeinschaftliche (ig.) Lieferung von Österreich nach Deutschland.
- Ruhende (steuerpflichtige) Lieferung von NL an D in Deutschland (19%).
- Ig. Erwerb durch NL in D; Registrierungspflicht in Deutschland.

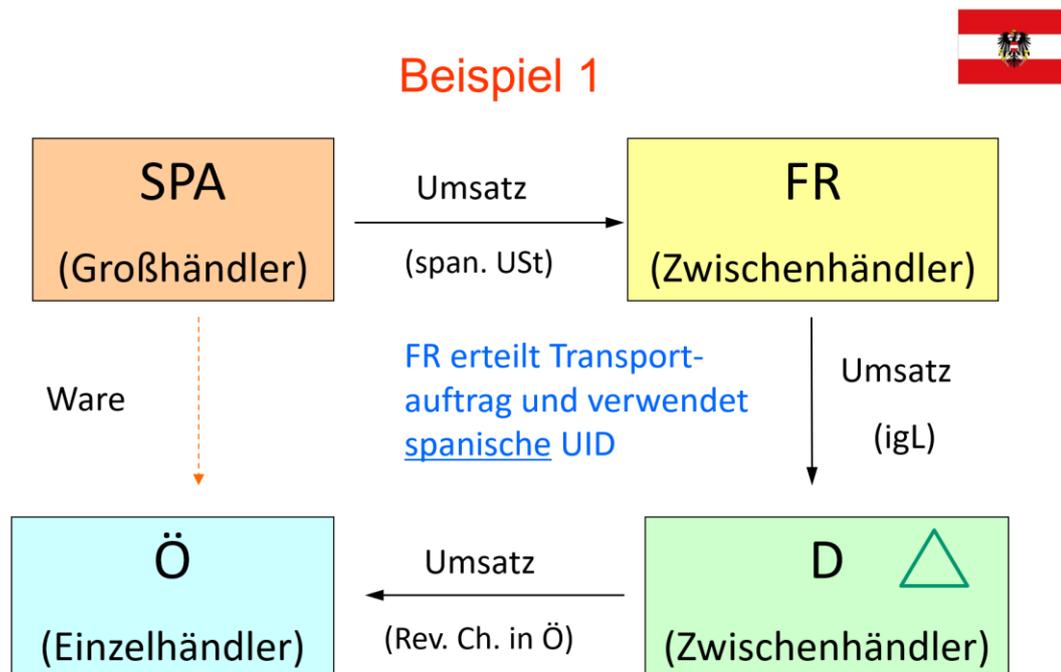
- *NL kann Reihengeschäft als Dreiecksgeschäft gestalten (Re. an D und ZM mit Hinweis auf Dreiecksgeschäft): Vereinfachungsregelung, d.h. kein igE, RC statt USt 19%; keine Registrierungspflicht für NL in D.*

## 5.6. Dreiecksgeschäft mit mehr als 3 Beteiligten

Ab 1.1.2023 gilt die Vereinfachungsregelung für den jeweiligen Erwerber (= Empfänger der bewegten Lieferung) auch bei mehr als drei Beteiligten.

Voraussetzungen:

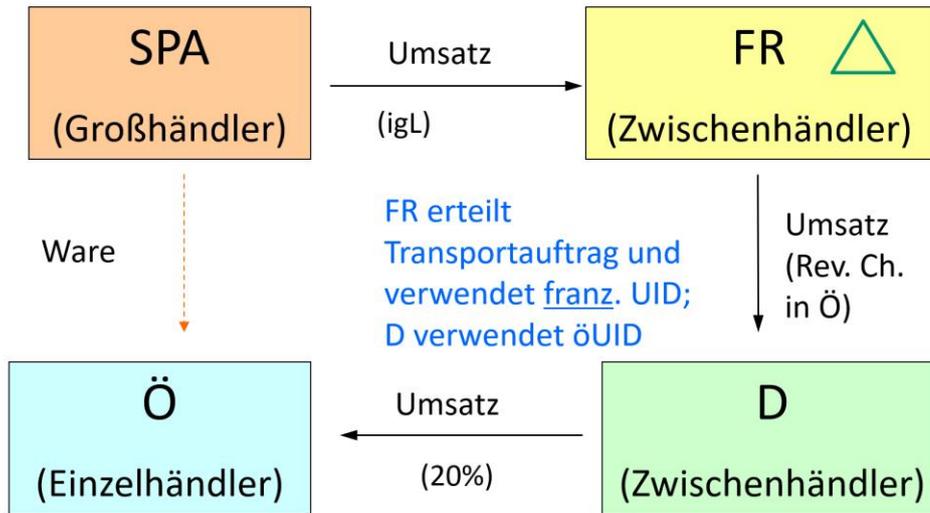
- Warenbewegung von einem EU-Staat in einem anderen
- Erwerber hat im Empfängerstaat weder Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch feste Niederlassung
- Erwerber verwendet weder UID des Abgangsstaates noch des Empfängerstaates
- Reverse Charge für die anschließende Lieferung auf den Abnehmer



Bewegte Lieferung: FR an D; D ist Erwerber und kann ab 1.1.2023 Dreiecksgeschäftsregelung anwenden (ZM und Re. an Ö mit Hinweis)



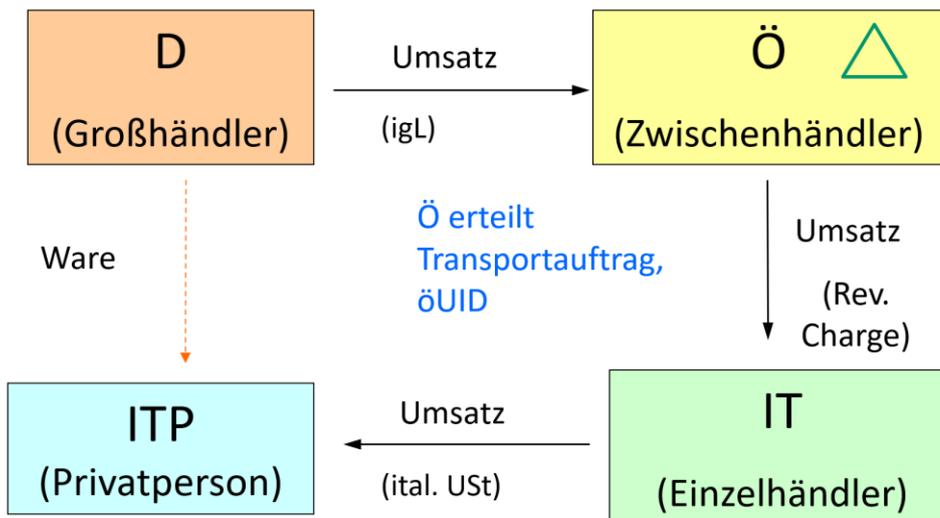
### Beispiel 2



Bewegte Lieferung: SPA an FR; FR ist Erwerber und kann ab 1.1.2023 Dreiecksgeschäftsregelung anwenden (ZM und Re. an D mit Hinweis)



### Beispiel 3



Bewegte Lieferung: D an Ö; Ö ist Erwerber und kann ab 1.1.2023 Dreiecksgeschäftsregelung anwenden (ZM und Re. an IT mit Hinweis)

## **Achtung: Strengere Rechtslage in Deutschland!**

Deutscher USt-Anwendungserlass zu 25b.1. (Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte)

.....

Begriff (§ 25b Abs. 1 UStG)

(2) Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt voraus, dass drei Unternehmer (erster Lieferer, erster Abnehmer und letzter Abnehmer) über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, und dieser Gegenstand unmittelbar vom Ort der Lieferung des ersten Lieferers an den letzten Abnehmer gelangt (§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft kann auch zwischen drei unmittelbar nacheinander liefernden Unternehmern bei Reihengeschäften mit mehr als drei Beteiligten vorliegen, wenn die drei unmittelbar nacheinander liefernden Unternehmer am Ende der Lieferkette (!) stehen.

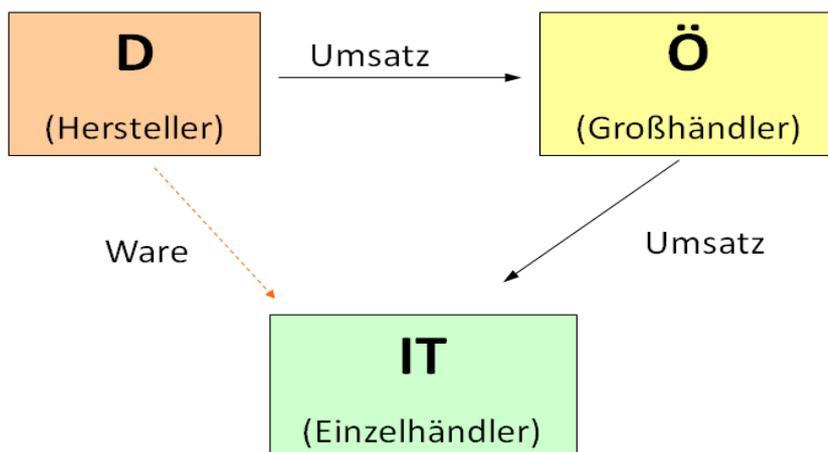
## **5.7. Missglücktes Dreiecksgeschäft**

Beim „missglückten Dreiecksgeschäft“ (insbesondere bei Nichtabgabe der ZM mit dem entsprechenden Hinweis oder Registrierung im Bestimmungsland) steht dem zweiten Unternehmer in der Reihe kein Vorsteuerabzug für die Erwerbsteuer bei Verwendung der „falschen“ UID (Doppelerwerb, siehe Punkt 1.3.) zu.

### *Beispiel 3: Missglücktes Dreiecksgeschäft*

*Der Hersteller D aus Deutschland liefert im Auftrag des Großhändlers Ö aus Österreich eine Maschine an den italienischen Abnehmer IT. Ö verwendet seine österreichische UID und IT seine italienische. Der unmittelbare Transport der Maschine von Deutschland nach Italien wird von D oder Ö organisiert.*

*Ö könnte dieses Reihengeschäft als Dreiecksgeschäft gestalten, vergisst aber entweder, IT in der Rechnung darauf hinzuweisen oder gibt keine ZM mit dem Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft ab.*



Sehr oft wird das Vorliegen eines Dreiecks- und damit Reihengeschäftes gar nicht erkannt und nicht nur D (richtig), sondern auch Ö (falsch!) gehen auf Grund der EU-Ausländereigenschaft des Kunden jeweils von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung aus.

Lösung:

*D erbringt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland. Ö wäre sodann an sich als erster Abnehmer in Österreich erwerbsteuerpflichtig. Er ist jedoch von der Erwerbsteuer befreit (Dreiecksgeschäft), wenn er die in der Rechnung geforderten Angaben aufnimmt und eine ZM mit dem Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft abgibt.*

*Erfüllt er diese Voraussetzungen nicht (wie in der Angabe des Beispiels), liegt ein „normales“ Reihengeschäft vor. Dies hat für Ö folgende Auswirkungen:*

- a) Innergemeinschaftlicher Erwerb in Italien (Bestimmungsland).*
- b) Zusätzlicher innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich („falsche UID“, mit nur nachträglicher Sanierungsmöglichkeit, ex nunc).*
- c) Kein Übergang der Steuerschuld auf IT.*
- d) Registrierungspflicht in Italien (wegen a und c).*

Eine **rückwirkende Sanierung** (etwa durch nachträgliche Abgabe einer ZM und einer Rechnungsberichtigung anlässlich einer späteren Betriebsprüfung) ist **nicht** möglich. Art. 3 Abs. 8 UStG sieht vom Wortlaut her hinsichtlich des Doppelerwerbs nur eine **ex nunc-Korrektur** durch nachträglichen Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland vor. Auch der Verweis auf die sinngemäße Anwendung von § 16 UStG spricht für diese Ansicht (Berichtigung für den Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist). Vereinzelt wurden zu diesem Thema leider in verschiedenen Fachartikeln im Jahr 2016

entsprechende Informationen des BMF von den Autoren offenbar irrtümlich zu weit und großzügig interpretiert.

In diesem Sinne auch die Ausführungen des BMF im USt-Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2012 sowie im USt-Protokoll 2015: „Ist von einem innergemeinschaftlichen Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG auszugehen, kann ... eine nachträgliche Rechnungsberichtigung nicht dazu führen, dass er wegfällt; dies wird vielmehr erst dann der Fall sein, wenn die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland nachgewiesen wird.“

EuGH vom 19.4.2018, C-580/16, Bühler KG (betr. formelle Mängel):

Die Vereinfachungsregelung für ein Dreiecksgeschäft darf von der Finanzbehörde aber nicht mit der alleinigen Begründung versagt werden, dass die Abgabe der **zusammenfassenden Meldung** (ZM) vom mittleren Unternehmer (Erwerber) **verspätet** abgegeben worden ist. Lt. EuGH handelt es sich dabei (bloß) um einen formellen Mangel, der bei zweifelsfreiem Vorliegen aller anderen materiellrechtlichen Voraussetzungen unschädlich ist, d.h. auch rückwirkend saniert werden kann. Dasselbe wird wohl auch für das bloß unterbliebene Ausfüllen der UVA-Kennzahl 077 gelten müssen.

Im selben Urteil stellt der EuGH klar, dass – entgegen dem Wortlaut in der MWStSystRL sowie in Art 25 Abs 3 lit c öUStG – die steuerliche **Registrierung** des mittleren Unternehmers **im Abgangsstaat** der Ware für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung **unschädlich** ist. Diese „Toleranzregelung“ wurde vom BMF bereits in Rz 4294 UStR im Wartungserlass 2015 umgesetzt, da der tiefere Sinn dieses Anwendungshindernisses - zum Unterschied von der weiterhin schädlichen Registrierung im Bestimmungsland – seit jeher nicht ganz leicht erkennbar war. Der rechtsstaatlich bessere Weg wäre eine entsprechende Änderung der MWStSystRL und des Art 25 öUStG.

Weiterhin schädlich und damit nicht rückwirkend sanierbar ist die **fehlende Rechnung** an den Empfänger mit Hinweis auf Dreiecksgeschäft und Übergang der Steuerschuld, da es sich hier um einen nicht bloß formellen, sondern um einen materiellen Mangel handelt. Die Rechtsfrage ist anhängig beim VwGH bzw. EuGH (VwGH 2020/13/0016, Beschluss vom 8.4.2021, (Vorabentscheidungsverfahren). Der EuGH teilt in seinem Urteil vom 08.12.2022, C-247/21, Luxury Trust Automobil GmbH die Meinung der Finanzverwaltung wie folgt (Rechnung als materielle Voraussetzung für die Dreiecksgeschäftsregelung):

1. Art. 42 Buchst. a MwSt-RL idF RL 2010/45/EU iVm Art. 197 Abs. 1 Buchst. c MwSt-RL in geänderter Fassung ist dahin auszulegen, dass der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden ist, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung

nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gemäß Art. 226 Nr. 11a MwSt-RL in geänderter Fassung enthält.

2. Art. 226 Nr. 11a MwSt-RL in der durch die RL 2010/45 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass das Weglassen der nach dieser Bestimmung erforderlichen Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer Rechnung nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden kann, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht.