

# DISSERTATION

Titel der Dissertation

„Transport und Reihengeschäfte in Österreich,  
Deutschland und der Schweiz im Lichte der  
Mehrwertsteuersystemrichtlinie“

Mag. Christoph Kopecky

angestrebter akademischer Grad

Doktor der Rechtswissenschaften

Wien, 26.07.2010

Studienkennzahl                   lt. A >083 101<  
Studienblatt:

Dissertationsgebiet               lt. Rechtswissenschaften  
Studienblatt:

Betreuerin / Betreuer:           Prof. Dr. Michael Tanzer

<b>DISSERTATION</b>	<b>1</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>5</b>
<b>Verzeichnis der Rechtsprechung</b>	<b>7</b>
<b>1. Einleitung</b>	<b>10</b>
<b>2. Das Reihen- und Transportgeschäft</b>	<b>13</b>
<b>3. Das Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip</b>	<b>15</b>
3.1. Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.....	15
3.2. Das Bestimmungslandprinzip .....	17
3.3. Das Ursprungslandprinzip .....	17
<b>4. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem</b>	<b>19</b>
4.1. Auslegungsmethoden.....	19
4.1.1. Grammatische Auslegung .....	19
4.1.2. Historische Interpretation .....	20
4.1.3. Systematische Interpretation.....	21
4.1.4. Teleologische Interpretation .....	22
4.1.5. Analoge Anwendung des übrigen Gemeinschaftsrechts .....	23
4.1.6. Höherrangiges Gemeinschaftsrecht .....	24
4.1.7. Diskriminierungsverbot.....	24
4.1.8. Rechtssicherheit .....	25
4.1.9. Verhältnismäßigkeit .....	27
4.1.10. Einheitliche Begriffsverwendung und Auslegung .....	28
4.1.11. Neutralität der Steuer.....	29
4.1.12. Verbrauchssteuer .....	31
4.1.13. Vermeidung einer Doppelbesteuerung .....	31
4.1.14. Gleichgewicht von Steuer und Vorsteuer.....	33
4.2. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Umsatzsteuerrecht – Grundlagen .....	33
4.2.1. Die unmittelbare Wirkung von Verordnungen (Sekundärrecht).....	34
4.2.2. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien (Sekundärrecht) .....	34
4.2.2.1. Auslegung des nationalen Rechts im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	36
4.3. Die Neukodifizierung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	38
4.3.1. Aufbau der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	38
4.3.2. Inhaltliche Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gegenüber der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie.....	40
<b>5. Darstellung der gesetzlichen umsatzsteuerlichen Grundlagen</b>	<b>44</b>

5.1.	Grundzüge des deutschen Umsatzsteuergesetzes.....	45
5.2.	Grundzüge des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes.....	47
<b>6.</b>	<b>Grundlagen zur Beurteilung von Reihengeschäften in der Rechtsprechung des EuGH</b>	<b>48</b>
6.1.	Das Urteil des EuGH in der Sache EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten .....	49
6.1.1.	Bestimmung des Lieferortes innerhalb eines Reihengeschäfts nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten .....	52
<b>7.</b>	<b>Umgang der einzelnen nationalen Rechtsordnungen mit Reihengeschäften</b>	<b>54</b>
7.1.	Österreich.....	54
7.2.	Deutschland .....	55
7.3.	Schweiz.....	56
7.3.1.	Dreiecksgeschäfte .....	56
7.3.2.	Reihengeschäfte.....	57
7.3.3.	Dreiecksreihengeschäfte.....	57
7.3.4.	Kettenreihengeschäfte .....	58
<b>8.</b>	<b>Die Beurteilung von Reihengeschäften nach der MwStSystRL sowie nach dem österreichischen, nach dem deutschen sowie nach dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz</b>	<b>59</b>
8.1.	Lieferorte.....	59
8.1.1.	Festlegung der Lieferorte nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.....	59
8.1.1.1.	Lieferort nach Art 31 MwStSystRL.....	60
8.1.1.2.	Lieferort nach Art 32 MwStSystRL.....	60
8.1.2.	Festlegung der Lieferorte nach dem österreichischen UStG .....	60
8.1.2.1.	Lieferorte gemäß § 3 Abs 7 UStG .....	60
8.1.2.2.	Lieferorte gemäß § 3 Abs 8 UStG .....	61
8.1.3.	Festlegung der Lieferorte nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz .....	63
8.1.3.1.	Lieferorte gemäß § 3 Abs 6 dUStG .....	64
8.1.3.2.	Lieferorte nach § 3 Abs 7 dUStG.....	67
8.1.4.	Lieferorte nach dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz.....	68
8.2.	Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb.....	70
8.2.1.	Haftung für die Steuerschuld.....	71
8.2.2.	Innergemeinschaftlicher Erwerb .....	74
8.2.3.	Die innergemeinschaftliche Lieferung und deren Steuerfreiheit.....	77
<b>9.</b>	<b>Die Beurteilung von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften</b>	<b>79</b>
9.1.1.	Beförderung bzw Versendung durch den letzten in der Lieferkette .....	83
9.1.2.	Optionale Verwendung der UID-Nummer durch einen Unternehmer in der Lieferkette ...	85
9.1.3.	Beförderung bzw Versendung durch den mittleren Unternehmer.....	88

9.1.4.	Vereinfachungsregelung für Reihengeschäfte (Dreiecksgeschäfte) .....	96
9.1.5.	Gebrochene Versendungs- und Beförderungslieferungen .....	112
9.1.6.	Beteiligung von Kleinunternehmern, Schwellenwerbern und Privaten .....	117
9.1.6.1.	Private .....	117
9.1.6.2.	Schwellenwerber .....	121
<b>10.</b>	<b>Reihengeschäfte mit Drittländern, im Besonderen mit der Schweiz</b>	<b>127</b>
10.1.	Das Schweizer MWSTG .....	127
10.1.1.	Das neue MWSTG - gültig ab 1.1.2010 .....	129
10.2.	Differenzierung zwischen Gemeinschafts- und Nichtgemeinschaftsware gemäß Artikel 24 EGV .....	130
10.3.	Allgemeines zur Einfuhrumsatzsteuer-Schuld .....	131
10.4.	Importfall .....	133
10.4.1.	Verordnung BGBl 2003/584 .....	149
10.4.2.	§ 4 Nr. 4b UStG .....	151
10.5.	Exportfall .....	157
10.5.1.	Ausfuhrnachweis .....	157
10.5.2.	Vereinfachungsmöglichkeit bei der Einfuhr .....	165
<b>11.</b>	<b>Missbrauch im Umsatzsteuerrecht</b>	<b>176</b>
<b>12.</b>	<b>Schlussworte</b>	<b>184</b>

## Literaturverzeichnis

### Bücher/Kommentare:

- Achatz*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001).
- Achatz*, Praxisfragen im Umsatzsteuerbinnenmarkt (1997).
- Achatz/Tumpel*, (Hrsg.) Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008).
- Achatz/Tumpel*, (Hrsg.) Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmen in Österreich (2007).
- Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997).
- Bähr*, Umsatzsteuer (1996).
- Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006).
- Berger/Kindl/Wakounig*, Praxiskommentar Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2009).
- Birkenfeld*, Die Mehrwertsteuer der EU, Die 6., 8. und 13. USt-Richtlinie mit Erläuterungen<sup>5</sup> (2003).
- Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland<sup>2</sup> (2003).
- Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt: Umsatzbesteuerung für Warenlieferungen und Dienstleistungen in und aus EG-Mitgliedstaaten<sup>3</sup> (1996).
- Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt.
- Camenzind/Honauer/Vallender* (Hrsg), Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> (2003).
- Callies/Ruffert*, (Hrsg.) Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta: Kommentar<sup>3</sup> (2007).
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007).
- Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht<sup>5</sup> (2006).
- Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen: Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen (1997).
- Herdegen*, Europarecht<sup>11</sup> (2009).
- Kocher*, (Hrsg) Tafelkommentar zum Mehrwertsteuergesetz (2005).
- Kolacny/Caganek* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup> (2005).
- Lenz*, (Hrsg) EU- und EG - Vertrag: Kommentar<sup>3</sup> (2003).
- Nieskens*, Europäisches Steuerrecht Handbuch für den Praktiker, Loseblatt.
- Öhlinger*, Verfassungsrecht<sup>7</sup> (2007).

*Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht: Die Anwendung des Europarechts im innerstaatlichen Bereich (1998).  
*Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.  
*Plückebaum/Malitzky/Widmann*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.  
*Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.  
*Reiß/Kraeusel/Langer*, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.  
*Rummel*, (Hrsg) Kommentar zum allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch<sup>3</sup> (2000).  
*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Kommentar (2005).  
*Scheiner/Kolacny/Caganek*, (Hrsg) Kommentar zur Mehrwertsteuer, Loseblatt.  
*Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.  
*Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997).  
*Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte (2001).  
*Witte*, (Hrsg) Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung: Kommentar<sup>5</sup> (2009).

#### **Beiträge in Zeitschriften:**

*Beiser/Hörtnagl*, Die Schnittstelle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einer mehrgliedrigen Lieferkette - EMAG und die Folgen, SWI 2006, 227.  
*Bürgler/Trachta*, VO 584/2003: Umsatzsteuerliche Risiken für den Leistungsempfänger, SWK 2004, 884.  
*Caganek*, Aktuelles aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2006, SWK 2006, 955.  
*Dziadkowski*, Dauernde Übergangsregelung oder Neuregelung des Umsatzsteuer-Binnenmarktes, UR 1993, 344ff.  
*Gurtner*, Lieferortbestimmung nach § 3 Absatz 8 UStG 1994, SWK 2000, S 321.  
*Gurtner/Pichler*, Reihengeschäfte: Offene Fragen zum Urteil des EuGH in der Rs EMAG, SWK-Heft 28/2006, 788.  
*Landl*, Schlussanträge der Generalanwältin zum Fall EMAG Handel Eder OHG (C-245/04), FJ 2006, 7.  
*Schellmann*, Das Reihengeschäft im Umsatzsteuergesetz 1994, FJ 1994, 190.  
*Thomet*, Beseitigt das MWST-Gesetz die Schwierigkeiten beim Reihengeschäft, Der Schweizer Treuhänder 1-2/01.  
*Zorn*, Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte zwischen Österreich und Deutschland im Binnenmarkt SWK 1994, A 557.

## Verzeichnis der Rechtsprechung

### Europäischer Gerichtshof:

EuGH 15.07.1964, 6/64, *Flaminio Costa/E.N.E.L.*, S 1275.

EuGH 01.02.1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Slg 1977, S 0113.

EuGH 01.04.1982, 89/81, *Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council*, Slg 1982, S 01277.

EuGH 28.03.1986, C-468/93, *Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Slg 1986, S 01721.

EuGH 08.07.1986, 73/85, *Hans-Dieter und Ute Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte*, Slg 1986, S 02219.

EuGH 04.02.1988, 157/86, *Mary Murphy und Andere/An Bord Telecom Eireann*, Slg 1988, S 00673.

EuGH 24.05.1988, 122/87, *Kommission/Italien*, Slg 1988, S 02685.

EuGH 12.07.1988, 139/86, *Direct Cosmetics/ Commissioners of Customs and Excise*, Slg 1988, S 03937.

EuGH 22.06.1989, 103/88, *Fratelli Costanzo SpA/ Comune di Milano*, Slg 1989, S 01839.

EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1989, S 04227.

EuGH 08.02.1990, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Slg 1990, I-00285.

EuGH 04.12.1990, C-186/89, *W. M. van Tiem/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1990, I-04363.

EuGH 30.05.1991, C-361/88, *Kommission/Deutschland*, Slg 1991, I-2567.

EuGH 11.07.1991, C-97/90, *Hansgeorg Lennartz/Finanzamt München III*, Slg 1991, I-03795.

EuGH 09.06.1992, C-96/91, *Kommission/Spanien*, Slg 1992, I-3789.

EuGH 17.11.1993, C-73/92, *Kommission/Spanien*, Slg 1993, I-05997.

EuGH 3.3.1994, C-16/93, *R.J. Tolsma*, Slg 1994, I-00743.

EuGH 15.07.1995, C-220/94, *Kommission/Großherzogtum Luxemburg*, Slg 1995, I-1589.

EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise*, Slg 1996, I-5339.

EuGH 05.12.1996, C-85/95, *John Reisdorf/Finanzamt Köln-West*, Slg 1996, I-06257.

EuGH 07.05.1998, C-390/96, *Lease Plan Luxembourg SA/Belgische Staat*, Slg 1998, I-2553.

EuGH 11.06.1998, C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises/Bundesamt für Finanzen*, Slg 1998, I-03495.

EuGH 10.02.2000, C-270/97, *Deutsche Post AG/Elisabeth Sievers*, Slg 2000, I-00929.

EuGH 21.03.2000, C-147/98, *Gabalfrisa SL u. a./Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, Slg 2000, I-01595.

EuGH 08.06.2000, C-400/98, *Finanzamt Goslar/Brigitte Breitsohl*, Slg 2000, I-4321.

EuGH 29.06.2000, C-455/98, *Tullihallitus/Kauppo Salumets und andere*, Slg 2000, I-4993.

EuGH 08.07.2000, C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR/Finanzamt Paderborn*, Slg 2000, I-01365.

EuGH 19.09.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG/Finanzamt Borken und Manfred Strobel gegen Finanzamt Esslingen*, Slg 2000, I-06973.

EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Pública/ Câmara Municipal do Porto*, Slg 2000, I-11435.

EuGH 25.01.2001, C-429/97, *Kommission /Frankreich*, Slg 2001, I-000637.

EuGH 16.10.2003, C-363/01, *Flughafen Hannover-Langenhagen GmbH/Deutsche Lufthansa AG*, Slg 2003, I-11893.

EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227.

EuGH 12.1.2006, C-354/03, *Optigen Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-00483.

EuGH 21.2.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd und County Wide Property Investments Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-01609.

EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Albert Collée/Finanzamt Limburg an der Lahn*, Slg 2007, I-07861.

EuGH 27.9.2007, C-409/04, *The Queen auf Antrag der Teleos plc und andere/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2007, I-07797.

**Verwaltungsgerichtshof:**

VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095.

VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153.

**Unabhängiger Finanzsenat:**

UFS Graz 26.09.2006, RV/0102-G/05.

**Verfassungsgerichtshof:**

VfGH 12.12.2003, B 916/02.

**Schweizer Bundesgericht:**

Schweizer Bundesgericht 31.03.2003, 2A.399/2002.

## 1. Einleitung

Am 1. Jänner 1993 wurde von den Mitgliedstaaten der EG erstmalig beschlossen, einen gemeinsamen Binnenmarkt gemäß Art 93 EGV in Verbindung mit Art 14 EGV zu schaffen. Zu einer Harmonisierung des Binnenmarktes im Bereich der Umsatzsteuern ist es bis dato jedoch nicht gekommen. Dies, da vor allem der innergemeinschaftliche Handel im Zuge des noch heute geltenden Übergangssystems einer Vielzahl von Ausnahmen und Sonderregeln unterliegt, die für den einzelnen Unternehmer bzw Steuerpflichtigen<sup>1</sup> gemäß der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Folgenden: MwStSystRL) kaum zu überblicken sind. Um ein Beispiel zu nennen: Die noch nicht verwirklichte Harmonisierung im Bereich der Umsatzsteuern ist an den Steuersätzen erkennbar. Die MwStSystRL<sup>2</sup> schreibt lediglich die Mindesthöhe der Steuersätze vor.

Hintergrund und vorrangiges Ziel dieses Übergangssystems ist es jedoch, die Steuerhoheit im Bereich der Mehrwertsteuern der einzelnen Mitgliedstaaten zu schützen und weiterhin aufrecht zu erhalten.

Die folgende Abhandlung soll nicht nur die Mehrwertsteuersystemrichtlinie näher ergründen, sondern auch und vor allem die Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihen- und Transportgeschäfte ausleuchten und beispielhaft verdeutlichen, da bis dato erhebliche Schwierigkeiten bei der Beurteilung einfacher Geschäftsfälle bestanden und noch immer bestehen. Die in diesem Sinne bestehende Rechtsunsicherheit zwingt zur genaueren Auseinandersetzung mit der MwStSystRL und den einzelnen nationalen Umsatzsteuergesetzen Österreichs, Deutschlands und der Schweiz. Die Einbeziehung der Schweiz ist von nicht unerheblicher Wichtigkeit, da einerseits auf die noch bestehenden zollrechtlichen Bestimmungen und auf die Problematik der Einfuhrumsatzsteuer (im Folgenden: EUSt) eingegangen werden wird und aufzuzeigen ist, inwieweit das Schweizer Umsatzsteuerrecht mit den Regelungen des Binnenmarktes korrespondiert bzw wo Schwierigkeiten bei der umsatzsteuerlichen Betrachtung von Reihen- und Transportgeschäften auftauchen

---

<sup>1</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 9.

<sup>2</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABI L 2006/347, 1 Art 97.

könnten. Bei der Erwähnung von Problemen ist in erster Linie an Nicht- bzw Doppelbesteuerungen zu denken.

Der erste Teil der Abhandlung wird sich mit der MwStSystRL und deren Auslegung in Bezug auf Reihen- und Transportgeschäfte befassen. Dabei soll auch der gemeinschaftliche Begriff des Reihengeschäfts und die Besteuerung nach dem Übergangssystem erläutert werden. Um die MwStSystRL auslegen zu können, ist darüber hinaus zu bestimmen, nach welchen Methoden bei der Auslegung der MwStSystRL zu verfahren ist und welche Beurteilungsprinzipien dabei zu berücksichtigen sind.

Im Hauptteil dieser Arbeit wird die Besteuerung der Reihen- und Transportgeschäfte gemäß der MwStSystRL, dem österreichischen und dem deutschen Umsatzsteuergesetz sowie gemäß dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz dargestellt. Hierbei werden die Unterschiede der Rechtsordnungen, eine allenfalls bestehende mangelhafte Umsetzung der MwStSystRL sowie die daraus resultierenden Probleme bzw Steuersachverhalte beleuchtet. In erster Linie werde ich anhand von Beispielen die Unterschiede der jeweiligen Rechtsordnungen versuchen aufzuzeigen. Dies, um dem Leser ein besseres Verständnis der durchaus komplizierten Materie zu bieten. Dazu sei auch gleich erwähnt, dass das deutsche- und das österreichische Umsatzsteuergesetz sowie die Regelungen der MwStSystRL in den jeweiligen Beispielen direkt gegenübergestellt werden. Beispielsweise wird der Import in die Gemeinschaft anhand dieser Rechtsgebiete dargestellt. Da es sich bei der Schweiz um kein Mitglied der Gemeinschaft handelt (sondern um ein Drittland), wird beispielsweise zum Import nach dem deutschen und österreichischen Recht sowie nach dem Gemeinschaftsrecht *vice versa* der Export aus der Schweiz behandelt. Dies führt meiner Ansicht nach zu einem besseren Verständnis, da allfällige Doppel- bzw Nichtbesteuerungen dem Leser in dieser Form sofort auffallen sollten – und natürlich auch entsprechend erläutert werden.

In Bezug auf die Schweiz und deren Mehrwertsteuergesetz wird im Zuge dieser Arbeit geklärt, inwieweit sich die Versendung bzw Beförderung eines Gegenstandes im Zuge eines Reihengeschäftes sowohl über das Gebiet der Gemeinschaft als auch über das Nichtgemeinschaftsgebiet steuerlich auswirkt und ob es auf Grund der

Differenzen zwischen dem Umsatzsteuerrecht, welches auf Gemeinschaftsrecht beruht, und Umsatzsteuerrecht, welches vom Gesetzgeber eines Drittlandes (in diesem Fall der Schweiz) geschaffen wurde, zu Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen bzw zu allgemeinen Problemen kommen kann.

Da die Rechtsfolgen eines innerstaatlichen Reihengeschäfts, dessen Warenbewegung ausschließlich im Inland bzw in ein und demselben Mitgliedstaat stattfindet, zu keinen Schwierigkeiten führen, werden in dieser Arbeit solche Reihengeschäfte nicht behandelt. In diesem Zusammenhang sei schon hier erläutert, dass die Einbeziehung aller Unternehmer in die Leistungskette im System des Umsatzsteuergesetzes für die Höhe der steuerlichen Belastung ohne Bedeutung ist, wenn alle Beteiligten unbeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich allenfalls dann, wenn der Vorsteuerabzug bei einem der in die Reihe eingeschalteten Unternehmer nicht, nur beschränkt oder pauschal zulässig ist. Folglich werden in dieser Arbeit auch Reihengeschäfte behandelt, an denen Private bzw nur beschränkt steuerpflichtige Personen teilnehmen.

Weiters sei darauf verwiesen, dass sich die umsatzsteuerliche Behandlung von einfachen Transportgeschäften (der Unternehmer A liefert an den Unternehmer B) größtenteils aus den Erläuterungen zum Reihengeschäft selbst ergibt. Da gerade das Reihengeschäft noch große Schwierigkeiten in Bezug auf dessen umsatzsteuerliche Behandlung bereitet - da einige verbleibende Fragen bis dato vom EuGH unbeantwortet blieben -, wird im Zuge dieser Arbeit das meiste Augenmerk auf diese Geschäftsform gelegt. Tatbestände, welche zur Erläuterung des Transportgeschäftes notwendig sind, werden gesondert behandelt.

Kurz sei noch erwähnt dass die Richtlinie 2008/8/EG, welche ab 1.1.2010 in Kraft treten wird, den Leistungsort erheblich beeinflussen wird. Für diese Arbeit ist dies jedoch nicht unbedingt von Relevanz, da diese hauptsächlich Änderungen des Verbraucherorts von Dienstleistungen betrifft. Interessant ist hierbei nur, dass durch diese Änderungen eher ein Weg in Richtung Bestimmungslandprinzip eingeschlagen wird, obwohl die Europäische Kommission weiterhin das Ursprungslandprinzip als langfristiges Ziel verfolgt<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Berger/Kindl/Wakounig, MwStSystRL 6.

## 2. Das Reihen- und Transportgeschäft

Die MwStSystRL sowie davor die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie besteuern bzw. besteuerten gemäß Art 2 einerseits die Lieferung von Gegenständen, welche ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt, andererseits den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt durch einen Steuerpflichtigen oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person<sup>4</sup>. Naturgemäß ist es auch denkbar, dass ein und derselbe Gegenstand von mehreren Personen geliefert wird, bis dieser schließlich beim Abnehmer einlangt. Solche Lieferungen gleichen Inhalts, welche „in einer Reihe“ – durch mehrere Personen hintereinander durchgeführt werden – nennt man Reihengeschäfte. Typisch für ein Reihengeschäft ist jedoch, dass die tatsächliche Lieferung des Gegenstandes vom ersten Unternehmer direkt an den Letzten in der Unternehmerkette erfolgt.

### **Beispiel:**

A verkauft die Ware an B, der diesen Gegenstand an C weiterverkauft. Gemäß Vereinbarung zwischen A und B wird der Gegenstand direkt an den Abnehmer C geliefert.

Steuerlich betrachtet, ist bei einem Reihengeschäft eine Verkürzung auf nur eine Lieferung nicht möglich, da schließlich drei oder mehr Lieferanten an einem solchen „Rechtsgeschäft“ teilnehmen. Auch anhand von Art 2 Abs 1 MwStSystRL ist logisch ersichtlich, dass innerhalb eines Reihengeschäftes, wo der verkaufte Gegenstand tatsächlich vom Verkäufer direkt an den Empfänger versandt wird, nicht nur einmal besteuert werden kann. Dies, da die Kette von Leistungen innerhalb eines Reihengeschäfts in der Regel – bei drei „Teilnehmern an einem solchem Reihengeschäft“ – aus einem Lieferanten, welcher den Gegenstand hypothetisch unverändert an den Erwerber (das ist der mittlere Unternehmer in der Leistungskette) liefert und dieser unverändert den Gegenstand an den Abnehmer weitergibt. Schon nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH liegen steuerbare Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems vor, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger vorliegt, in dessen Rahmen gegenseitige

---

<sup>4</sup> Vgl. RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, AB L 2006/347, 1 Art 2 Abs 1 a, b.

Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung, die der Leistende erhält, den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet<sup>5</sup>. Auch wenn der Gegenstand direkt an den Abnehmer versandt wird, liegt doch immer eine Lieferkette vor, da einzelne Mitglieder einer Kette nicht einfach aus dieser entfernt werden dürfen und können. Eine Verkürzung des Leistungsweges im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht möglich.

Diese Arbeit wird ein weiteres Hauptaugenmerk auf grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb eines Reihengeschäfts legen. Das Vorliegen eines Reihengeschäftes beeinflusst nämlich im Zuge einer Versendung oder Beförderung des Gegenstands den Ort der Lieferung sowie in weiterer Folge die Zuordnung des innergemeinschaftlichen Erwerbs<sup>6</sup>. Dies soll durch das folgende Beispiel verdeutlicht werden:

**Beispiel:**

A in Innsbruck versendet einen von ihm verkauften Gegenstand vertragsgemäß zu B nach Linz. B nimmt den Gegenstand in sein Lager auf und verkauft den Gegenstand zu einem späteren Zeitpunkt an C in Düsseldorf. Bei C handelt es sich um einen steuerpflichtigen Unternehmer.

Beurteilung unter der Annahme, dass kein Reihengeschäft (keine direkte Lieferung) vorliegt:

In diesem Fall befindet sich der Ort der Lieferung des A gemäß § 3 Abs 8 UStG in Innsbruck<sup>7</sup>, da hier die Beförderung an den Abnehmer B in Linz beginnt. Es handelt sich um eine steuerpflichtige Inlandslieferung, bei der sich Ursprungs- und Bestimmungsort des Gegenstandes in Österreich befinden. Der Ort der Lieferung des B an C befindet sich auch gemäß § 3 Abs 8 UStG in Linz. Dies, da B den Gegenstand von Linz nach Düsseldorf versendet<sup>8</sup>. Bei dieser Lieferung handelt es sich um eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß

---

<sup>5</sup> EuGH 3.3.1994, C-16/93, *R.J. Tolsma*, Slg 1994, I-00743, Rn 12.

<sup>6</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 40.

<sup>7</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 32 bzw § 3 Abs 8 UStG.

<sup>8</sup> Vgl Art 7 Abs 1 BMR bzw RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 32.

Art 6 iVm Art 7 BMR<sup>9</sup>. C hat hingegen einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern<sup>10</sup>.

#### Beurteilung für den Fall, dass ein Reihengeschäft (direkte Lieferung) vorliegt:

Hier stellt sich nun die Frage, an welchem Ort die Lieferungen ausgeführt werden, welcher Lieferung die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und der Steuertatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs zuzuordnen ist. Außer der Vereinfachungsregelung der MwStSystRL<sup>11</sup> (bei Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts) für Reihengeschäfte enthält die MwStSystRL keine Anhaltspunkte betreffend die steuerliche Beurteilung von Reihengeschäften. In den folgenden Kapiteln sollen diese sich hier stellenden Fragen noch genauer untersucht und abgehandelt werden. Zu aller erst werde ich mich jedoch den europäischen Grundlagen des gegenständlichen Themas widmen.

### **3. Das Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip**

#### **3.1. Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems**

Bei der Einführung eines Mehrwertsteuersystems in die Europäische Union, ging es in erster Linie um die Beseitigung der Steuergrenzen (Abschaffung der Besteuerung/Steuerentlastung der innergemeinschaftlichen Umsätze) und um die Generierung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems mit dem Endziel, die Besteuerung von Umsätzen innerhalb der Gemeinschaft nach dem Ursprungslandprinzip vorzunehmen. Schon 1967 bezeichnete Art 4 Erste Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>12</sup> es als gemeinsames Ziel, die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten auf Gemeinschaftsebene zu beseitigen<sup>13</sup>. 1987 unterbreitete die EG-Kommission Vorschläge zur Beseitigung von Steuergrenzen und zur Einführung eines Clearingsystems sowie zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze. Diese

---

<sup>9</sup> Vgl Art 6 Abs 1 BMR bzw RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 138.

<sup>10</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 2 Abs 1 lit b.

<sup>11</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 141.

<sup>12</sup> Vgl RL 67/227/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 1967/71, 1301.

<sup>13</sup> *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 15.

Richtlinienvorschläge wurden jedoch (im Jahr 1989) als nicht realisierbar verworfen<sup>14</sup>.

Vorweg sei schon hier festgehalten, dass das derzeit geltende „Mehrwertsteuersystem“ eine Übergangslösung darstellt. 1989 stellte der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister fest, dass es unmöglich sein würde, die für den Übergang zum Ursprungslandprinzip notwendigen Harmonisierungen bis zum 1.1.1993 vorzunehmen und entschied sich daher für die Einführung einer Übergangsregelung, mit der diese Schwierigkeiten dadurch umgangen werden sollten, dass zwar prinzipiell das Ursprungslandprinzip zur Anwendung kommen, in geregelten und vorher festgelegten Fällen jedoch das Bestimmungslandprinzip weiterhin gelten sollte<sup>15</sup>. Wie schon im ersten Satz erwähnt, ist diese Übergangslösung nun weiterhin in Geltung. Der österreichische Gesetzgeber reagierte darauf mit der Einführung der Binnenmarktregelung (in Folge: BMR) welche in einem Anhang zum Umsatzsteuergesetz zu finden ist. Bei Binnenmarktsituationen ist somit einerseits das allgemeine UStG, andererseits das speziellere Recht des Anhangs zu berücksichtigen. Wie auch in weiterer Folge dargelegt wird, kommt nicht immer das Bestimmungslandprinzip und auch nicht immer das Ursprungslandprinzip zur Anwendung. Das derzeit geltende Regelungswerk stellt vielmehr einen Punkt dar, der sich zwar vom Bestimmungslandprinzip wegbewegt hat, das Ziel „Ursprungslandprinzip“ jedoch noch nicht erreicht hat.

In weiterer Folge wurde geplant, die Übergangslösung bis zum 31.12.1996 gelten zu lassen, da man annahm, bis dahin einen gemeinsamen Binnenmarkt verwirklichen zu können. Dem war jedoch nicht so. Zwischenzeitig verhält es sich nun in der Weise, dass wenn der Rat der Europäischen Union nicht rechtzeitig über den Inhalt einer endgültigen Regelung entscheidet, sich die Übergangslösung automatisch verlängert<sup>16</sup>. Das derzeit geltende System gewährleistet nunmehr die Besteuerung in jenem Staat, in dem die jeweiligen Waren auch verbraucht werden, was den Vorteil mit sich bringt, dass sich die Mitgliedstaaten mit Mindestvorschriften begnügen können um den europarechtlichen Vorgaben zu entsprechen.

---

<sup>14</sup> Vgl. *Scheiner* in *Achatz*, Praxisfragen im Umsatzsteuerbinnenmarkt 1.

<sup>15</sup> *Berger* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG – Kommentar (2006) Einführung in den Binnenmarkt Rz 11.

<sup>16</sup> *Steiner* in *Achatz*, Praxisfragen im Umsatzsteuerbinnenmarkt 2.

Seit Unterbreitung dieser Vorschläge hat sich die Situation kaum verändert und eine Änderung ist auch nicht in Sicht. Der Übergang zum alleinigen Ursprungslandprinzip liegt noch in weiter Ferne und aus jetziger Sicht ist nicht sicher, ob das Ursprungslandprinzip jemals realisiert werden wird.

### **3.2. Das Bestimmungslandprinzip**

Wie bereits erwähnt, ist das Bestimmungslandprinzip jene Besteuerungsmethode, welche derzeit zum größten Teil – mit einigen Ausnahmen – angewandt wird und als die bereits beschriebene Übergangslösung dargestellt werden kann. Dabei wird die anfallende Umsatzsteuer von jenem Land erhoben, in dem die jeweilige Ware verbraucht wird. Wie schon in unserem ersten Beispiel, wird bei einer grenzüberschreitenden Lieferung diese von der Steuer befreit (sie ist steuerbar aber steuerbefreit) und wird im Bestimmungsland als innergemeinschaftlicher Erwerb<sup>17</sup> versteuert. Nämlich dort, wo die Waren verbraucht werden.

Dieses System soll in erster Linie gleiche umsatzsteuerliche Wettbewerbsvoraussetzungen garantieren, die steuerpolitische Entscheidung der Belastung des Letztverbrauchers dem Heimatstaat und nicht anderen Staaten überlassen und Doppelbesteuerungen vermeiden<sup>18</sup>.

### **3.3. Das Ursprungslandprinzip**

Nach dem Ursprungslandprinzip ist die Besteuerung ausschließlich in dem Staat vorzunehmen, in dessen Hoheitsgebiet sich der gelieferte Gegenstand bei Beginn der Lieferung befindet. Daraus resultiert in weiterer Folge, dass die Steuer unabhängig davon im Mitgliedstaat des Beginns der Lieferung anfällt, ob die Waren in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden oder im jeweiligen Mitgliedstaat verbleiben. Diese beiden bis dato getrennt zu beurteilenden Umsatzarten (Lieferung im Inland bzw innergemeinschaftliche Lieferung) wären somit in Zukunft gleich zu beurteilen. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Ausfuhrlieferungen und die Besteuerung der Einfuhr würden ersatzlos entfallen. Eine in Rechnung gestellte

---

<sup>17</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 Art 2 Abs 1 b.

<sup>18</sup> Berger in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG – Kommentar (2006) Einführung in den Binnenmarkt Rz 7.

Umsatzsteuer würde im Destinationsstaat zum Vorsteuerabzug berechtigen<sup>19</sup>. Daraus ergibt sich jedoch auch die berechtigte Sorge der Mitgliedstaaten, dass Lieferorte in Gebiete verlegt werden, die eine geringere Besteuerung aufweisen.

Derzeit wird das Ursprungslandprinzip im privaten innergemeinschaftlichen Reiseverkehr angewandt. Lieferungen von Waren an Letztverbraucher werden in jenem Staat (Mitgliedstaat) besteuert, in dem sie erworben (abgeholt) werden. Dasselbe gilt auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an private Abnehmer. Voraussetzung ist, dass diese durch Versendung oder Beförderung erfüllt werden, und der Gesamtwert der vom jeweiligen Steuerpflichtigen an seine Abnehmer versandten oder beförderten Waren im laufenden und vorangegangenen Kalenderjahr per Gesetz festgelegte Schwellen (es handelt sich hier um Geldbeträge) je EU-Mitgliedstaat (die sog. Lieferschwelle) nicht überstiegen hat.

Warum wird im Rahmen der europäischen Union gerade das Ursprungslandprinzip angestrebt? In einem zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden vollkommenen Binnenmarkt, unterliegt die Einfuhr nur dann der Besteuerung, wenn die Waren aus einem Drittland in den Binnenmarkt eingeführt werden. Ergo müssen die innerhalb der Gemeinschaft vorgenommenen innergemeinschaftlichen Lieferungen wie Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates behandelt und versteuert werden. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind dementsprechend nicht steuerfrei sondern unterliegen der Umsatzsteuer im Ursprungsland bzw im anfallenden (ursprünglichen) Mitgliedstaat. Ein „vollkommener“ Binnenmarkt muss sozusagen als ein einheitliches umsatzsteuerliches Erhebungsgebiet gesehen werden. Dieser Binnenmarkt muss nun auch gewährleisten - da er ja als ein Ganzes gesehen werden muss - dass der Empfänger im Bestimmungsmitgliedstaat zum Vorsteuerabzug berechtigt ist<sup>20</sup>.

Die Folge davon ist, dass der Bestimmungsmitgliedstaat Einnahmen aus Steuergeldern verliert. Auf der anderen Seite beinhaltet jedoch ein gemeinsamer Binnenmarkt, wie in Art 93 EGV gefordert, die Abschaffung der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten, was folglich mit einem Gewinn bzw einem Verlust von Steueraufkommen einhergeht. Gerade das derzeit bestehende System des Bestimmungslandes hat genau das entgegen gesetzte Ziel, nämlich das

---

<sup>19</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Einführung in die Binnenmarktrichtlinie Tz 2.

<sup>20</sup> Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 14.

Steueraufkommen der jeweiligen Mitgliedstaaten diesen zu belassen und zu schützen.

#### **4. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

Bei Durchsicht und Anwendung jeder Richtlinie sowie bei Anwendung der MwStSystRL sind die Auslegungsmethoden des EuGH sowie die allgemeinen und besonderen Rechtsgrundsätze zu beachten. Die folgenden Punkte sollen einen kurzen Überblick über die vom EuGH angewandten Auslegungsmethoden in Bezug auf die Mehrwertsteuer geben sowie einen Einblick in die allgemeinen und besonderen Rechtsgrundsätze in Bezug auf die MwStSystRL.

##### **4.1. Auslegungsmethoden**

Betreffend Auslegungsmethoden folgt die Gemeinschaftsgerichtsbarkeit grundsätzlich den aus den nationalen Rechtsordnungen vertrauten Methoden<sup>21</sup>. Hierbei handelt es sich um die grammatische, systematische, teleologische und historische Interpretation.

###### **4.1.1. Grammatische Auslegung**

Da innerhalb der Europäischen Union eine doch nicht unbeachtliche Menge von Sprachen bestehen und diese das Prädikat der Gleichrangigkeit genießen, kommt dieser Auslegungsmethode keine übermäßige Bedeutung zu<sup>22</sup>. Besonders im Bereich des Sekundärrechts weichen die Sprachfassungen auf Grund von Übersetzungsfehlern und Differenzen der an den Rechtssetzungsverfahren Beteiligten oft voneinander ab. Dabei kommt es mehrmals zu einer restriktiven eigensprachlichen Abschlussredaktion der Texte<sup>23</sup>. Aufgabe der grammatischen Auslegung ist es meiner Meinung nach nun, solche „Sonderlösungen“ der Mitgliedstaaten aufzuspüren und zu relativieren.

In Bezug auf die nicht mehr geltende 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie hat der EuGH schon mehrmals verlautbart, dass zuallererst der Wortlaut des Begriffs in allen

---

<sup>21</sup> Wegener in *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 220 EGV Rz 12.

<sup>22</sup> So auch Lenz, EG-Vertrag Kommentar<sup>1</sup> (1994) Art 164 Rn 13.

<sup>23</sup> Wegener in *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 220 EGV Rz 12.

sprachlichen Fassungen überprüft werden muss<sup>24</sup>. Dies ist naturgemäß nun auf die MwStSystRL anzuwenden. Jedoch hat der EuGH auch dargelegt<sup>25</sup>, dass wenn nicht alle sprachlichen Fassungen bei der Wortlautüberprüfung übereinstimmen, eine Vorschrift der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie trotzdem nach ihrem Wortlaut ausgelegt werden kann, wenn einzelne Sprachfassungen von den restlichen Fassungen in deren Bedeutung abweichen.

#### 4.1.2. Historische Interpretation

Wie schon anhand der Rechtsprechung zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie erkennbar, ist die historische Interpretation nicht unbedeutend. Gerade im Zusammenhang mit der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie hat der EuGH die Unterschiede, die zwischen dem Entwurf der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie der Kommission und der vom Rat verabschiedeten Fassung, in einigen Urteilen bei der Auslegung der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie berücksichtigt<sup>26 27</sup>.

Aus dem Urteil *Genius – Holding* vom 13. Dezember 1989 geht hervor, dass der EuGH die Unterschiede zwischen der 2. und der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie als auch Gemeinsamkeiten zur Auslegung heranzog<sup>28</sup>. In gegenständlichem Urteil ging es in erster Linie darum, dass das in der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorgesehene Recht des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer im Rahmen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen durch einen anderen Steuerpflichtigen gemäß Art 17 Abs 2 lit a der Richtlinie nur für diejenigen Steuern besteht, die mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen. Laut EuGH erstreckt es sich nicht auf eine Steuer, die gemäß Art 21 Abs 1 lit c der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

---

<sup>24</sup> EuGH 11.07.1985, 107/84, *Kommission/Deutschland*, Slg 1985, S 02655, Rn 10.

<sup>25</sup> EuGH 24.05.1988, 122/87, *Kommission/Italien*, Slg 1988, S 02685, Rn 9, zur Bedeutung des Begriffs „ärztliche und arztähnliche Berufe“ im Zusammenhang mit der Veterinärmedizin; EuGH 05.12.1996, C-85/95, *John Reisdorf/Finanzamt Köln-West*, Slg 1996, I-06257, Rn 22, zum Begriff der Rechnung nach Art 22 Abs 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (nunmehr Art 218 MwStSystRL).

<sup>26</sup> Vgl EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1989, S 04227, Rn 12. EuGH 28.03.1986, C-468/93, *Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Slg 1986, S 01721, Rn 21.

<sup>27</sup> *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 22.

<sup>28</sup> Vgl EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1989, S 04227, Rn 12.

Vereinfacht gesagt stellte der EuGH fest, dass der Rat bei der Formulierung des Art 17 Abs 2 lit a 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie sowohl von der Fassung des Art 11 Abs 1 lit a der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 als auch von derjenigen des Art 17 Abs 2 lit a des Vorschlags der Kommission für 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie abgewichen ist. Nach diesen umfasst das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug die Mehrwertsteuer, die ihm für an ihn gelieferte Gegenstände und an ihn erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde. Gerade auf Grund dieser Abweichungen kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen - oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden.

Auch ist es möglich und auch oft von Nutzen, Protokollerklärungen zur historischen Interpretation heranzuziehen. Protokollerklärungen sind meist unveröffentlichte Überlegungen, die vom Rat oder der Kommission zum Erlass einer Richtlinie abgegeben wurden<sup>29</sup>. Einzig und alleine muss darauf geachtet werden, dass die in den Protokollen gemachten Erklärungen nicht den Zielen einer Richtlinie bzw der Rechtsprechung des EuGH widersprechen.

#### **4.1.3. Systematische Interpretation**

Bezogen auf die MwStSystRL bedeutet die systematische Interpretation, dass eine Bestimmung unter Berücksichtigung aller anderen Bestimmungen auszulegen ist und somit nicht wie die teleologische Interpretation auf den Sinn und Zweck abstellt, sondern es ist die Systematik und der Kontext der Bestimmung zu erfassen<sup>30</sup>. Bereits im Urteil des EuGH vom 3. März 1994, C-16/93, *Tolsma*, in dem es um die Frage ging, wann eine Dienstleistung bzw sonstige Leistung gegen Entgelt erbracht wird, legte der EuGH zu Art 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>31</sup> dar, dass zum einen die Begriffe der Richtlinie systematisch einzuordnen sind und zum anderen die bereits bestehende Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen ist<sup>32</sup>. Gemäß dem EuGH spielen vor allem die Ziele des Vertrages eine wesentliche Rolle<sup>33</sup>. Dies ist

---

<sup>29</sup> *Berger/Kindl/Wakounig*, MwStSystRL 11.

<sup>30</sup> *Berger/Kindl/Wakounig*, MwStSystRL 10.

<sup>31</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 Art 2.

<sup>32</sup> EuGH 3.3.1994, C-16/93, *R.J. Tolsma*, Slg 1994, I-00743, Rn 10.

<sup>33</sup> EuGH 15.07.1964, 6/64, *Flaminio Costa/E.N.E.L.*, S 1275.

sehr gut aus dem Urteil des EuGH, *Costa/Enel*, erkennbar. Hier prüft der EuGH im Rahmen der systematischen Interpretation, ob auf Grund der Auslegung des EGV und anderer Regelungen ein sinnvoller Anwendungsbereich einzelner Regelungen verbleibt<sup>34</sup>.

#### 4.1.4. Teleologische Interpretation

Bei der teleologischen Interpretation stellt der EuGH auf die Zielsetzung der jeweiligen Richtlinie (6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) ab<sup>35</sup>. In diesem Zusammenhang wird auch oft der Begriff des „*effet utile*“ der jeweiligen Vorschriften genannt. Der Begriff des „*effet utile*“ heißt nichts anderes, als dass die Ziele der jeweiligen Bestimmungen herausgefiltert werden und danach die jeweiligen Normen in jenem Sinn ausgelegt werden, um die zuerst herausgefilterten Ziele – dies gemessen am Sinn und Zweck der jeweiligen Vorschrift – am effektivsten zu erreichen. Genau in derselben Weise verfährt der EuGH auch bei Auslegung der MwStSystRL.

Im Zusammenhang mit der teleologischen Interpretation ist und war der EuGH immer bemüht, die Ziele und den Zweck der jeweiligen Normen so gemeinschaftsrechtsfreundlich als nur möglich auszulegen. Jedoch wird auch hier betont, dass es dabei zu keinem Widerspruch mit den grundlegenden Prinzipien des Vertrags kommen darf<sup>36</sup>.

In der Rechtssache des EuGH vom 1. April 1982, *Hong Kong Trade*, wurde diesem die Frage gestellt, ob ein Verein, welcher unentgeltliche Dienstleistungen erbringt als Steuerpflichtiger im Sinne der damals geltenden 2. Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>37</sup> angesehen werden könne<sup>38</sup>. Im Falle der Bejahung, ob diesem in weiterer Folge das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art 11<sup>39</sup> der 2. Mehrwertsteuer-Richtlinie zustünde. Das nationale Gericht stützte sich in der gegenständlichen Sache vornehmlich darauf, dass der Verein ausschließlich unentgeltliche Dienstleistungen erbrachte.

---

<sup>34</sup> EuGH 15.07.1964, 6/64, *Flaminio Costa/E.N.E.L.*, S 1275.

<sup>35</sup> EuGH 01.04.1982, 89/81, *Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council*, Slg 1982, S 01277, Rn 5.

<sup>36</sup> *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 236.

<sup>37</sup> RL 67/228/EWG des Rates vom 14.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABI L 1967/71, 1303.

<sup>38</sup> EuGH 01.04.1982, 89/81, *Hong-Kong Trade*, Slg 1982, S 1277, Rn 5.

<sup>39</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Titel X.

Das „Problem“ lag nunmehr darin, dass Art 4 der 2. Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>40</sup>, welcher den „Steuerpflichtigen als solchen“ definierte, die dort genannten steuerpflichtigen Leistungen (eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden) nicht näher umschrieb und somit auch keine Auskunft gab, ob unentgeltliche Leistungen erfasst sind. Während dessen besagte Art 2 der 2. Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>41</sup>, dass der Mehrwertsteuer nur Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Durch einen Vergleich der Art 2 und Art 4 der 2. Mehrwertsteuer-Richtlinie konnte die Frage nicht beantwortet werden, ob ein Verband, der regelmäßig unentgeltliche Dienstleistungen erbringt, als Steuerpflichtiger angesehen werden kann. Daher musste der EuGH die für diese Frage relevanten Besonderheiten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unter Berücksichtigung der Zielsetzung dieses Systems ermitteln. Im Zuge der teleologischen Interpretation zieht der EuGH auch oftmals die einzelnen Begründungserwägungen der einzelnen Richtlinien heran<sup>42</sup>.

#### **4.1.5. Analoge Anwendung des übrigen Gemeinschaftsrechts**

Die Analogie ist eine Sonderform der Auslegungstechnik des EuGH. Diese Auslegungstechnik verschafft dem EuGH-Richter die Möglichkeit, Lücken innerhalb von Regelungswerken aus dem eigenen Rechtsgebiet heraus zu schließen<sup>43</sup>.

Diese Art der „Lückenfüllung“ kam im Rahmen der MwStSystRL jedoch erst einmal zur Anwendung. Im dem Urteil des EuGH vom 12.9.2000, C-359/97, *Kommission/Großbritannien*, Slg 2000, I-06355, ging es darum, dass weder die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie noch die Regelung über die Eigenmittel der Gemeinschaften, eine Verjährungsfrist für die Erhebung der Mehrwertsteuer vorsahen. Im Zuge eines nun bei der Kommission anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens stellte der EuGH fest, dass sich Art 9 Abs 2 der VO Nr. 1553/89 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der

---

<sup>40</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 9.

<sup>41</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 24.

<sup>42</sup> EuGH 17.11.1993, C-73/92, *Kommission/Spanien*, Slg 1993, I-59997, Rn 13, hier wurde die siebte Begründungserwägung der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie bei der Beurteilung des Begriffs „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung iSv Art 9 Abs 2 lit e 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie“, herangezogen.

<sup>43</sup> *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 305.

Mehrwertsteuereigenmittel nicht auf den Fall eines anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art 169 EGV bezieht. Diese Bestimmung bringt jedoch laut Ansicht des EuGH die Erfordernisse der Rechtssicherheit im Haushaltswesen dadurch zum Ausdruck, dass sie jede Berichtigung der Mehrwertsteuereigenmittel nach mehr als vier Haushaltsjahren untersagt. Genau aus diesen Erwägungen der Rechtssicherheit erschien es nun dem EuGH gerechtfertigt, die in dieser Vorschrift niedergelegte Regel analog anzuwenden, wenn die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren einleitet, um die Nachzahlung von Mehrwertsteuereigenmitteln zu erwirken.

Analoge Anwendungen des Mehrwertsteuerrechts scheinen daher grundsätzlich zulässig, wenn die Sachverhalte vergleichbar sind und eine primärrechtskonforme Auslegung die Analogie rechtfertigt<sup>44</sup>.

#### **4.1.6. Höherrangiges Gemeinschaftsrecht**

Das Richtlinienrecht der Mehrwertsteuer muss sich an höherrangigem primärem Gemeinschaftsrecht messen lassen. Dabei spielen die geschriebenen Rechtsgrundsätze sowie die aus dem primären Gemeinschaftsrecht abgeleiteten ungeschriebenen Prinzipien (guter Glaube, Verhältnismäßigkeitsprinzip) eine wichtige Rolle<sup>45</sup>.

In jedem Mitgliedstaat der EU gilt einerseits die Gemeinschaftsrechtsordnung, andererseits das nationale Recht. Dass das nationale Recht hinter dem Gemeinschaftsrecht steht, braucht nicht näher erläutert werden.

#### **4.1.7. Diskriminierungsverbot**

Von besonderer Bedeutung bei den geschriebenen Rechtsgrundsätzen ist hier vor allem das Diskriminierungsverbot für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige gemäß Art 12 EGV. Das Diskriminierungsverbot gebietet – positiv gewandt – den einzelnen Mitgliedstaaten vorweg Angehörige anderer Mitgliedstaaten gegenüber inländischen Steuerpflichtigen nicht schlechter zu behandeln. Als einfaches Beispiel sei hier zu nennen, dass bei Festsetzung des Mehrwertsteuersatzes nicht zwischen inländischen Steuerpflichtigen und

---

<sup>44</sup> *Berger/Kindl/Wakounig*, MwStSystRL 16.

<sup>45</sup> *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU<sup>5</sup> 40.

ausländischen zur deren Nachteil unterschieden werden darf. Für Waren aus anderen Mitgliedstaaten ist Art 90 EGV maßgeblich. Gemäß Art 90 EGV dürfen die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben erheben, - gleich welcher Art - als gleichartige inländische Waren mittelbar oder unmittelbar zu tragen haben. Da jedoch gemäß Art 93 EGV es Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers ist, indirekte Steuern zu harmonisieren, lässt sich dieses Gebot ergo nur am jeweiligen Stand der Harmonisierungen anwenden<sup>46</sup>. Das heißt, dass solange eine rechtliche Grundlage gemäß Art 93 EGV nicht vom Gemeinschaftsgesetzgeber geschaffen wurde, ein diskriminierungsfreier Handel durch Art 90 EGV und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Diskriminierungsverbotes nicht gewährleistet werden kann. Das Diskriminierungsverbot als allgemeiner Rechtsgrundsatz wird überdies in der fünften Begründungserwägung zur 8. Mehrwertsteuer-Richtlinie 79/1072<sup>47</sup> ausdrücklich erwähnt.

Darüber hinaus stellt es eine Diskriminierung dar, wenn nicht in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, die gemäß der 8. Mehrwertsteuer-Richtlinie eine Mehrwertsteuererstattung beantragen, Zinsen erst vom Zeitpunkt der in Verzugsetzung dieses Mitgliedstaats an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt werden, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten<sup>48</sup>. Kurz gesagt, bei der Verzinsung von Erstattungsansprüchen darf nicht nach der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen differenziert werden.

#### **4.1.8. Rechtssicherheit**

Gerade im Steuerrecht sowie auch beispielsweise im Strafrecht ist es von immenser Bedeutung ein „festes“ und einsichtiges Regelungswerk für die davon betroffenen Normunterworfenen zu schaffen. Hierbei muss vor allem bedacht werden, dass gerade das Steuerrecht immer mit einem (nach der österreichischen Verfassung und Rechtsprechung) Grundrechtseingriff in das „Recht auf Eigentum“ einhergeht. Eine entsprechend genaue Determinierung des Gesetzes und Sicherheit ist somit

---

<sup>46</sup> *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 27.

<sup>47</sup> RL 79/1072/EWG des Rates vom 6.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 1979/331, 11.

<sup>48</sup> Vgl. EuGH 07.05.1998, C-390/96, *Lease Plan Luxembourg SA/Belgische Staat*, Slg 1998, I-2553, Rn 37.

Vorraussetzung eines solchen Eingriffes. Das heißt, dass die Steuergesetze für den Normunterworfenen eindeutig und vorhersehbar sein müssen. Die durch die Vorschriften geschaffene Rechtslage muss hinreichend transparent sein. Die Folgen des Handelns eines Steuerpflichtigen müssen von diesem immer hinreichend genau beurteilt werden können.

Dies wird auch durch den österreichischen Verfassungsgerichtshof im Bereich des Steuerrechts bestätigt. Gesetzliche Vorschriften, die an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, führen zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis. Dies, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen<sup>49</sup>.

In seinem Urteil vom 8. Juni 2000, *Schloßstraße*<sup>50</sup>, stellte der EuGH fest, dass nach Art 17<sup>51</sup> der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ein Steuerpflichtiger das Recht hat, die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, welche er für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die ihm im Hinblick auf die Ausführung bestimmter Vermietungsumsätze geliefert bzw erbracht wurden. Dies unter der Voraussetzung, dass dieser Steuerpflichtige aufgrund einer vor Aufnahme dieser Umsatztätigkeiten eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr zum Verzicht auf die Steuerbefreiung dieser Umsätze berechtigt ist. Die Mitgliedstaaten müssen, um die volle Anwendung der Richtlinien nicht nur in rechtlicher, sondern auch in tatsächlicher Hinsicht zu gewährleisten, einen eindeutigen rechtlichen Rahmen auf dem betreffenden Gebiet vorsehen, indem sie Rechtsvorschriften erlassen, die geeignet sind, eine so bestimmte, klare und transparente Lage zu schaffen, dass der einzelne seine Rechte erkennen und sich vor den nationalen Gerichten auf sie berufen kann<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> Öhlinger, Verfassungsrecht<sup>7</sup> Rz 786.

<sup>50</sup> EuGH 08.07.2000, C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR/Finanzamt Paderborn*, Slg 2000, I-01365, Rn 47.

<sup>51</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 Titel X.

<sup>52</sup> Vgl EuGH 15.07.1995, C-220/94, *Kommission/Großherzogtum Luxemburg*, Slg 1995, I-1589, Rn 10; Vgl EuGH 30.05.1991, C-361/88, *Kommission/Deutschland*, Slg 1991, I-2567, Rn 24.

#### 4.1.9. Verhältnismäßigkeit

Unter Verhältnismäßigkeit ist genau jenes Verhältnis zwischen den von der Vorschrift gewählten Mitteln und dem angestrebten Ziel zu verstehen. Wie bereits dargelegt wird durch die Vorschreibung von Steuern in die Grundrechte der Normunterworfenen eingegriffen. Nach der österreichischen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sowie nach der Rechtsprechung des EuGH muss ein solcher Eingriff verhältnismäßig sein. Das heißt, dass geprüft werden muss, ob:

- das Ziel der Regelung im öffentlichen Interesse liegt;
- die Regelung zur Erreichung des im öffentlichen Interesses liegenden Zieles geeignet ist;
- ob sie ein möglichst schonendes Mittel zur Erreichung des Zieles darstellt<sup>53</sup>.

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit kann an einem Beispielfall einfach verdeutlicht werden. Art 3 lit a der 8. Mehrwertsteuer-Richtlinie Nr. 79/1072 - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige – ist laut dem EuGH dahingehend auszulegen, dass wenn einem im Inland ansässigen Steuerpflichtigen das Original einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments abhanden kommt, für die Beantragung des Erstattungsanspruchs auch ein Duplikat dieses Dokuments ausreichend ist. Dies unter der Voraussetzung, dass der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsanträge gestellt werden. Der Ausschluss der Möglichkeit eines Mitgliedstaates, in solch außergewöhnlichen Fällen einen Erstattungsantrag zuzulassen, ist nicht erforderlich, um das allgemeine Ziel der 8. Mehrwertsteuer-Richtlinie zu erreichen, eine Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu verhindern<sup>54</sup>.

In diesem Beispiel trägt der EuGH dem Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit eindeutig Rechnung, in dem er das Ziel der 8. Mehrwertsteuer-Richtlinie mit dem Eingriff in die Rechte der Normunterworfenen abwägt (kein Recht auf Erstattung der Steuer im Falle des Verlustes des Original-Dokuments). Der EuGH legte in diesem Sinne sehr treffend fest, dass Steuerbefreiungen nicht unverhältnismäßig erschwert

<sup>53</sup> Öhlinger, Verfassungsrecht<sup>7</sup> Rz 716.

<sup>54</sup> EuGH 11.06.1998, C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises/Bundesamt für Finanzen*, Slg 1998, I-03495, Rn 32 ff.

werden und nur von Bedingungen abhängen dürfen, die erforderlich und damit verhältnismäßig bei Erhebung der Steuer sind.

Beispiel: Ein Mitgliedstaat, der die Entlastung von der Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr von Waren, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, nur gegen Vorlage eines als "besondere Rechnung" bezeichneten amtlichen Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den nationalen Rechtsvorschriften und der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie Nr. 77/388/EWG entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert, verstößt gegen seine Verpflichtungen zur Befreiung von Umsatzsteuern und Sonderverbrauchssteuern bei der Ausfuhr aus der Gemeinschaft (näheres siehe unten). Gerade solche immensen Erschwerungen im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen können zu Doppelbesteuerungen führen – was eindeutig nicht als Zielsetzung der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie und der MwStSystRL gesehen werden kann<sup>55</sup>. Auch hier handelt es sich somit nicht um das gelindeste Mittel im Sinne der Verhältnismäßigkeitsprüfung, mit der das Ziel bzw die Zielsetzung der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie bzw MwStSystRL umgesetzt und verwirklicht werden kann.

#### **4.1.10. Einheitliche Begriffsverwendung und Auslegung**

Die in der MwStSystRL verwendeten Begriffe (z.B. Lieferung, Grundstück, Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden<sup>56</sup>) stellen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar und erfordern daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition. Dies ist vor allem im Bereich der Mehrwertsteuern von besonderer Wichtigkeit, da gemeinschaftsrechtliche Begriffe einer Auslegung und Determinierung durch die einzelnen Staaten entzogen sind<sup>57</sup>. Im eben zitierten Urteil des EuGH vom 12. Juli 1988, *Direct Cosmetics*, wurde ausgesprochen, dass der Begriff der Steuerumgehung in Art 27 Abs 1<sup>58</sup> der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist und seine Definition daher nicht im Ermessen der Mitgliedstaaten steht. Dies hat zur Folge, dass solche Begriffe einheitlich ausgelegt werden müssen um auch

---

<sup>55</sup> EuGH 09.06.1992, C-96/91, *Kommission/Spanien*, Slg 1992, I-3789, Rn 13.

<sup>56</sup> EuGH 08.06.2000, C-400/98, *Finanzamt Goslar/Brigitte Breitsohl*, Slg 2000, I-4321, Rn 26.

<sup>57</sup> EuGH 12.07.1988, 139/86, *Direct Cosmetics/ Commissioners of Customs and Excise*, Slg 1988, S 03937, Rn 20.

<sup>58</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 397.

Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen zu vermeiden<sup>59</sup>. Werden bestimmte Begriffe jedoch nicht durch die MwStSystRL determiniert sondern durch die Mitgliedstaaten, kommt solchen Begriffen keine gemeinschaftsweite Bedeutung zu<sup>60</sup>.

#### 4.1.11. Neutralität der Steuer

Die Neutralität der Umsatzsteuer prägt seit jeher das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem und wird vom EuGH als eine der Grundprinzipien der Mehrwertsteuer bezeichnet<sup>61</sup>. Ziel der Neutralität ist es, dass innerhalb der EU gemeinsame Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden und auf einer neutralen Stufe verbleiben<sup>62</sup>.

Kurz sei hier erwähnt, dass sich der Rechtsgrundsatz der Neutralität auch auf innerstaatliche Umsätze auswirkt. Auch diese Auswirkung hat ihren Ursprung in der MwStSystRL. Mit dem Einfluss der Neutralität auf innerstaatliche Umsätze, befasst sich die MwStSystRL in der 13. und 30. Begründungserwägung. Diese Regelung betrifft einerseits die Wahlfreiheit der Mitgliedstaaten, nach Art 12 der MwStSystRL Personen als Unternehmer zu betrachten, die nicht nachhaltig tätig sind, sondern nur gelegentlich eine Leistung erbringen. Andererseits, dass die von den Mitgliedstaaten angewandten Steuersätze den normalen Abzug der Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufe ermöglichen<sup>63</sup>.

Im Gegensatz dazu enthalten das deutsche und das österreichische UStG den Begriff Neutralität weder allein noch in einer Wortverbindung<sup>64</sup>. Im Vergleich dazu enthält nicht nur die MwStSystRL Bestimmungen über die Steuerneutralität sondern auch die davor erlassenen Richtlinien in ihren Richtlinien-texten. Die im Jahr 1967 geschaffenen und noch immer geltenden Grundsätze der Art 1 und 2 der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie mit ihren zugehörigen Begründungserwägungen wurden in die Neukodifizierung der MwStSystRL als allererster Artikel sowie als zweite, vierte,

<sup>59</sup> EuGH 17.11.1993, C-73/92, *Kommission/Spanien*, Slg 1993, I-05997, Rn 12; Hier zum Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung iSv Art 9 Abs 2 lit e 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie.

<sup>60</sup> EuGH 28.03.1996, C-468/93, *Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Slg 1996, I-1721, Rn 25.

<sup>61</sup> EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise*, Slg 1996, I-5339, Rn 20.

<sup>62</sup> *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU 42.

<sup>63</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 2006/347, 1.

<sup>64</sup> Anders Art 1 Abs 2 u Art 27 Abs 1 Schweizer MWSTG.

fünfte und siebte Begründungserwägung übernommen. Diese Übernahme der am 31. Dezember 2006 noch geltenden Regelungen der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie in die Neukodifizierung hat relevante Bedeutung. Denn dadurch behalten die darin enthaltenen Grundsätze des Mehrwertsteuersystems ihre Rechtsqualität – sprich, sie bleiben in Geltung. Dies gilt insbesondere für den in Art 1 Abs 2 MwStSystRL festgelegten Verbrauchssteuercharakter der Mehrwertsteuer und für den in der 5. und 7. Begründungserwägung ausdrücklich verankerten Neutralitätsgrundsatz. Dass der Neutralitätsgrundsatz ausschließlich in der Präambel der MwStSystRL verwendet wird und nicht in einem einzigen Artikel, beeinträchtigt auf Grund der Rechtsqualität der Präambel seine Rechtsverbindlichkeit nicht. Begründungserwägungen zu einer EG – Richtlinie gehören zu deren verbindlichem Text. Dies folgt aus Art 253 EGV, wonach Verordnungen und Richtlinien des Rates und der Kommission mit Gründen zu versehen sind<sup>65</sup>. Während die fünfte Begründungserwägung die Neutralität im Sinne einer allgemeinen Besteuerung aller Umsätze und ihre steuerliche Gleichbehandlung dem Grunde nach betrifft, fordert die Wettbewerbsneutralität in der siebten Begründungserwägung<sup>66</sup> die Belastungsgleichbehandlung sowohl für innerstaatliche als auch für grenzüberschreitende Umsätze<sup>67</sup>.

Der Grundsatz der Neutralität verlangt es weiters, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden<sup>68</sup>. Dass nicht nur erlaubte, sondern auch verbotene Geschäfte in den weiten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, hat der EuGH ebenfalls mit dem Neutralitätsgrundsatz begründet. Die dazugehörige Rechtsprechung ist im *Kaupo Salumets-Urteil*<sup>69</sup> zusammengefasst, wo der EuGH zugleich die Abgrenzung von den nicht steuerbaren Betätigungsmittel- und Falschgeldgeschäften aufzeigt. Auch in den Schlussanträgen des Generalanwalts Saggio vertritt dieser die soeben beschriebene Ansicht. Die vom Neutralitätsgrundsatz in der 5. Begründungserhebung der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie geforderte „möglichst

---

<sup>65</sup> Achatz, EuGH – Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 56.

<sup>66</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 2006/347, 1.

<sup>67</sup> Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 51 ff.

<sup>68</sup> Vgl EuGH 21.03.2000, C-147/98, *Gabalfrisa SL u. a./Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, Slg 2000, I-01595, Rn 45.

<sup>69</sup> EuGH 29.06.2000, C-455/98, *Tullihallitus/Kaupo Salumets und andere*, Slg 2000, I-4993.

allgemeine und umfassende Erhebung der Steuer“ führt dazu, dass die den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer begründenden Tatbestandsmerkmale weit auszulegen sind<sup>70</sup>.

In diesem Sinne ist es auch grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Geltung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Hierbei muss jedoch beachtet werden, dass die Maßnahmen nach Art 273 der MwStSystRL nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist<sup>71</sup>. Hierbei ist der schon beschriebene Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen zu beachten. Die Maßnahmen dürfen nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen<sup>72</sup>.

#### **4.1.12. Verbrauchssteuer**

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auch auf dem Grundsatz, dass auf Ausgangsumsätze ungeachtet der Zahl der Vorumsätze eine allgemeine zum Preis genau proportionale Verbrauchssteuer zu erheben ist<sup>73</sup>. Vereinfacht gesagt bedeutet das, dass die Umsatzsteuer von und für „ausgehende“ Umsätze eines Unternehmers geschuldet wird. Von diesem Betrag werden jedoch auch die bereits bezahlten Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht. Der so ermittelte Wert ist der zu zahlende Umsatzsteuerbetrag. Diese Konzeption erklärt auch den Grund, warum es sich um eine Mehrwertsteuer handelt. Dies, da letztlich durch die zu zahlende Differenz zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer nur der in einem Unternehmen entstandene Mehrwert versteuert wird. Träger der gesamten Umsatzsteuer ist letztlich (auf der letzten „Stufe“) der Verbraucher.

#### **4.1.13. Vermeidung einer Doppelbesteuerung**

Schon aus den Erwägungen der MwStSystRL ist ersichtlich, dass durch die Vereinheitlichung des gemeinschaftlichen Begriffs des Steuerpflichtigen<sup>74</sup> und des

---

<sup>70</sup> Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 59.

<sup>71</sup> EuGH 21.03.2000, C-147/98, *Gabalfrisa SL u. a./Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, Slg 2000, I-01595, Rn 52.

<sup>72</sup> EuGH 19.09.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG/Finanzamt Borken und Manfred Strobel gegen Finanzamt Esslingen*, Slg 2000, I-06973, Rn 59.

<sup>73</sup> Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 28.

<sup>74</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl L 2006/347, 1 Erw 13.

Begriffs der steuerbaren Umsätze<sup>75</sup> Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen auf keinem Fall dem Gedanken eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems entsprechen. Anders als durch eine entsprechende Vereinheitlichung des Umsatzsteuersystems ist eine Vermeidung von Nicht- bzw Doppelbesteuerungen nur schwer möglich, da es gerade im System der Umsatzsteuer und der sehr oft vorkommenden innergemeinschaftlichen Lieferungen zu „umsatzsteuerlichen“ Berührungspunkten mit anderen Mitgliedstaaten bzw Steuerhoheiten kommt. Folglich sollen entgeltliche und nachhaltig erbrachte Leistungen des Steuerpflichtigen unabhängig von dessen Rechtsform der Besteuerung unterliegen<sup>76</sup>.

Ein Beispiel für eine solche Vereinheitlichung ist, dass komplexe Leistungen gerade auf dem Gebiet der Dienstleistungen immer an jenem Ort ausgeführt werden, an dem der Leistungsschuldner den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine ständige Niederlassung hat, von der aus die Dienstleistung erbracht wird<sup>77</sup>. Durch diese Bestimmungen sollen einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen vermieden werden<sup>78</sup>. Solange diese Bestimmungen von den Mitgliedstaaten richtig angewandt werden und ausgelegt werden, kann es auch nicht zu Doppelbesteuerungen bzw Nichtbesteuerungen kommen.

Indirekt wurde vom EuGH bereits geregelt, dass eine umsatzsteuerliche Doppelbesteuerung dem Gemeinschaftsrecht widerspricht<sup>79</sup>. Dies dahingehend, als jeder Mitgliedstaat nicht daran gehindert werden kann, einen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrssteuern zu belegen. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Folglich darf ein umsatzsteuerlicher Vorgang gemäß der Rechtsprechung des EuGH auch nur einmal besteuert werden.

---

<sup>75</sup> EuGH 08.02.1990, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Slg 1990, I-00285, Rn 1 – Hier ging es um Grundstückslieferungen und in diesem Zusammenhang, wann eine Lieferung im Sinne der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorliegt.

<sup>76</sup> EuGH 04.12.1990, C-186/89, *W. M. van Tiem/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1990, I-04363, Rn 18.

<sup>77</sup> EuGH 25.01.2001, C-429/97, *Kommission der Europäischen Gemeinschaft/Frankreich*, Slg 2001, I-000637, Rn 37.

<sup>78</sup> EuGH 25.01.2001, C-429/97, *Kommission der Europäischen Gemeinschaft/Frankreich*, Slg 2001, I-000637, Rn 41.

<sup>79</sup> EuGH 08.07.1986, 73/85, *Hans-Dieter und Ute Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte*, Slg 1986, S 02219, Rn 22.

#### **4.1.14. Gleichgewicht von Steuer und Vorsteuer**

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Ein Steuerpflichtiger darf nicht mehr Vorsteuer abziehen, als mit einem der Steuer unterworfenen Umsatz zusammenhängt<sup>80</sup>. Von besonderer Bedeutung in diesem Zusammenhang ist auch der Grundsatz, welcher durch die Rechtsprechung des EuGH gebildet wurde, dass nur Steuerbeträge abziehbar sind, welche auch wirklich geschuldet wurden. Allein die Tatsache, dass diese Beträge in einer Rechnung ausgewiesen wurden, reicht dafür nicht<sup>81</sup>.

Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, hat zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände das Recht, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art 17<sup>82</sup> der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie abzuziehen. Eine Vorschrift, die das Recht auf Vorsteuerabzug allgemein einschränkt, stellt eine Abweichung von Art 17 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie dar und ist nur gültig, wenn sie den Anforderungen des Art 27 Abs 1<sup>83</sup> oder des Art 27 Abs 5<sup>84</sup> der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie genügt<sup>85</sup>. Das heißt, die Vorschriften müssen geeignet sein, die Steuererhebung zu vereinfachen und Steuerhinterziehungen zu erschweren – naturgemäß müssen diese dem Gebot der Verhältnismäßigkeit entsprechen (Siehe Punkt 4.2.3).

## **4.2. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Umsatzsteuerrecht – Grundlagen**

Da in dieser Arbeit die MwStSystRL eine wesentliche Rolle spielt, sollen auch die Grundzüge des gemeinschaftlichen Sekundärrechts nicht vernachlässigt bleiben und deren Status, Umsetzung bzw. Zwangsumsetzung erläutert werden.

---

<sup>80</sup> Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU 47.

<sup>81</sup> EuGH 13.09.1989, C-342/87, *Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën*, Slg 1989, S 04227, Rn 19.

<sup>82</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 2006/347, 1 Titel X.

<sup>83</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 2006/347, 1 Art 397.

<sup>84</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI L 2006/347, 1 Art 394.

<sup>85</sup> EuGH 11.07.1991, C-97/90, *Hans Georg Lennartz/Finanzamt München III*, Slg 1991, I-03795, Rn 27.

Rechtstheoretisch bestehen in jedem Mitgliedstaat zwei Rechtsordnungen: Das Gemeinschaftsrecht auf der einen Seite und das nationale Recht auf der anderen Seite, wobei das Gemeinschaftsrecht den Vorrang vor dem nationalen Recht beansprucht<sup>86</sup>. Der EuGH hat diesen Vorrang schon im Urteil *Costa/E.N.E.L.* vom 15.07.1996 bestätigt<sup>87</sup>. Wobei der EuGH in diesem Urteil von einem uneingeschränkten Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts ausgeht. Aus diesem folgt, dass dem vom Vertrag geschaffenen, somit aus einer autonomen Rechtsquelle fließenden Recht wegen dieser seiner Eigenständigkeit keine wie immer gearteten innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgehen können<sup>88</sup>.

#### **4.2.1. Die unmittelbare Wirkung von Verordnungen (Sekundärrecht)**

Eine Verordnung der Gemeinschaft hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art 249 uAbs 2 EGV, Art 189 Abs 2 EWGV). Die Verordnung enthält abstrakt generelle Regelungen für eine unbestimmte Anzahl von Sachverhalten, die an einen abstrakt umschriebenen und unbestimmten Personenkreis gerichtet sind. Sie begründet für denjenigen, den sie betrifft, subjektive Rechte und Pflichten und hat insofern Durchgriffswirkung<sup>89</sup>. Die Verwaltungsbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten haben folglich das Verordnungsrecht direkt anzuwenden und zu beachten. Jeder Einzelne kann sich daher gegenüber Behörden und Gerichten auf die Verordnung berufen. Nationale Vorschriften, die mit der Verordnung nicht in Einklang stehen sind nicht anzuwenden<sup>90</sup>.

#### **4.2.2. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien (Sekundärrecht)**

Richtlinien sind Rechtsakte (Art 249 Abs 1 EGV; Art 189 Abs 1 EWGV) der Gemeinschaft, die ihre Organe zur Erfüllung ihrer Aufgaben, nach Maßgabe dieses Vertrages, erlassen. Sie sind für jeden Mitgliedstaat, an welchen diese Richtlinie gerichtet ist, nur hinsichtlich des in der Richtlinie enthaltenen Zieles verbindlich (Art 249 Abs 3 EGV; Art 189 Abs 3 EWGV)<sup>91</sup>. Die Richtlinie bedarf daher der konkreten Ausformung und Umsetzung durch den Mitgliedstaat. Die Form der Umsetzung

---

<sup>86</sup> Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 22.

<sup>87</sup> Vgl EuGH 15.07.1964, 6/64, *Flaminio Costa/ E.N.E.L.*, S 1270.

<sup>88</sup> Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU 29.

<sup>89</sup> Herdegen, Europarecht<sup>11</sup> § 9 Rn 34.

<sup>90</sup> Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 27.

<sup>91</sup> Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht<sup>5</sup> Rn 334.

bestimmt sich nach dem innerstaatlichen Verfassungsrecht. Nach österreichischem Recht kann eine Richtlinie entweder durch ein Gesetz oder durch eine Rechtsverordnung umgesetzt werden. Ob nun im konkreten Fall eine Rechtsverordnung oder ein Gesetz zur Umsetzung heranzuziehen ist, ist nach dem Inhalt des Art 18 Abs 2 B-VG zu beurteilen. Demnach kann eine Richtlinie dann durch eine Verordnung umgesetzt werden, wenn sie hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlagen besitzt, in der bereits alle wesentlichen Elemente der beabsichtigten Regelung enthalten sind<sup>92</sup>. Ein Mitgliedstaat kann aber eine Richtlinie dadurch umsetzen, dass er die Voraussetzungen in eine zwingende Norm aufnimmt und der Verwaltung die Durchführung überlässt<sup>93</sup>.

Im Falle der nicht fristgerechten oder ordnungsgemäßen Umsetzung einer Richtlinie, begründet dies eine Vertragsverletzung. Der Mitgliedstaat kann sich auch nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung berufen, um die Nichtbeachtung der Richtlinie zu begründen<sup>94</sup>. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Richtlinie wegen Neuwahlen nicht umgesetzt werden konnte. Essentiell und von besonderer Bedeutung im Hinblick auf Richtlinien ist jedoch, dass eine nicht rechtmäßig bzw nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinie unmittelbare Wirkung entfaltet. Dies ist jedoch nur unter der weiteren Voraussetzung möglich, dass die jeweiligen Richtlinienbestimmungen inhaltlich hinreichend genau<sup>95</sup> erscheinen und für den einzelnen Bürger ein günstigeres Recht enthalten. Dadurch, dass den Richtlinien durch Art 189 EGV verbindliche Wirkung zuerkannt wird, wäre es unvereinbar grundsätzlich auszuschließen, dass sich betroffene Personen auf die durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung berufen können<sup>96</sup>. Gerade im Mehrwertsteuerrecht sind diese Regelungen von besonderer Bedeutung, da das europäische Gemeinschaftsrecht (vor allem das Mehrwertsteuerrecht) fast ausschließlich durch Richtlinien determiniert wurde bzw wird.

Auch die nationalen Finanzbehörden haben, im Fall des Vorliegens der Voraussetzungen für die unmittelbare Wirkung dieser, die Richtlinie anzuwenden und

---

<sup>92</sup> Öhlinger/Potacs, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht 105.

<sup>93</sup> Vgl EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Pública/ Câmara Municipal do Porto*, Slg 2000, I-11435, Rz 34.

<sup>94</sup> Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 28.

<sup>95</sup> Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht<sup>5</sup> Rn 339.

<sup>96</sup> EuGH 01.02.1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Slg 1977, S 0113, Ls 2.

entgegenstehendes nationales Recht unangewendet zu lassen. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind nicht nur die Gerichte, sondern auch die Träger der Verwaltung verpflichtet, die Bestimmungen der Richtlinie anzuwenden<sup>97,98</sup>.

#### **4.2.2.1. Auslegung des nationalen Rechts im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Auch das Gemeinschaftsrecht ist bei der Auslegung nationaler Rechtsvorschriften zu beachten. Ein Gesetz, das sich nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie befindet, ist nach dem Zweck des Gemeinschaftsrechtes auszulegen<sup>99</sup>. Auslegungsergebnisse, die zwar vom Wortlaut des nationalen Gesetzes gedeckt sind, aber nicht dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes entsprechen, sind demnach unzulässig. Dies gilt in ganz besonderer Weise für Gesetze, die in Ausführung einer Richtlinie ergehen, damit auch für nationale Umsatzsteuergesetze. Die nationalen Vorschriften des Umsatzsteuerrechtes sind derart auszulegen, dass sie dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes und im Besonderen der MwStSystRL entsprechen<sup>100</sup>.

Die Unterscheidung zwischen richtlinienkonformer Auslegung und unmittelbarer Wirkung der Richtlinie darf jedoch nie vergessen werden. Bei der richtlinienkonformen Auslegung geht es darum, innerhalb des möglichen Wortsinns der nationalen Regelung ein gemeinschaftskonformes Auslegungsergebnis zu erzielen. Im Gegensatz dazu wird eine Richtlinie dann unmittelbar anwendbar – abgesehen von den oben genannten Voraussetzungen –, wenn das gemeinschaftskonforme Auslegungsergebnis des Gesetzes vom Wortsinn der Richtlinie nicht mehr getragen werden kann. In diesem Fall wurde nämlich das Gemeinschaftsrecht vom Gesetzgeber nicht entsprechend umgesetzt<sup>101</sup>. Die beiden Falltypen der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien und der richtlinienkonformen Interpretation unterscheiden sich wesentlich voneinander, als eine unmittelbare Wirkung einer Richtlinie nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann in Betracht kommt, wenn die Auslegung der Richtlinie zu einem günstigeren Ergebnis für den

---

<sup>97</sup> EuGH 22.06.1989, 103/88, *Fratelli Costanzo SpA/ Comune di Milano*, Slg 1989, S 01839, Ls 1.

<sup>98</sup> *Achatz*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 29.

<sup>99</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 86ff.

<sup>100</sup> *Achatz*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 31.

<sup>101</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 135.

Steuerpflichtigen führt<sup>102</sup>. Die Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung nationaler Tatbestände wirkt demgegenüber nicht nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen, sondern kann im Einzelfall für den Steuerpflichtigen auch zu ungünstigeren Auslegungsergebnissen führen, da Richtlinienrecht nicht unmittelbar angewandt wird, sondern nationales Recht gemeinschaftsrechtskonform (richtlinienkonform) ausgelegt wurde<sup>103</sup>.

Als Beispiel kann hier die Rechtsprechung des EuGH zur Gewährleistung gleichen Entgelts von Mann und Frau herangezogen werden. Diese besagt, dass das nationale Gericht verpflichtet ist, das nationale Recht soweit wie möglich unter Berücksichtigung von Wortlaut und Zweck der einschlägigen Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere des Art 119 EGV, auszulegen, um die Anwendung des Grundsatzes des gleichen Entgelts für Männer und Frauen zu gewährleisten<sup>104</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung muss das nationale Gericht die Auslegung des nationalen Rechts soweit wie möglich am Wortlaut und am Zweck der einschlägigen Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere des Art 119 EGV, ausrichten, um das mit diesen verfolgte Ziel zu erreichen<sup>105</sup>.

Nationale Vorschriften müssen somit immer auf ihre Konformität mit der MwStSystRL im engeren Sinne und mit dem Gemeinschaftsrecht im weiteren Sinne überprüft werden. Hat ein nationales Gericht in einer Rechtssache, für deren Entscheidung eine Regelung des Gemeinschaftsrechts maßgeblich sein könnte, Zweifel über die Auslegung des in Betracht kommenden Gemeinschaftsrechts, so kann es diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vorlegen. Ein Gericht, welches letztinstanzlich entscheidet, ist zu dieser Vorlage verpflichtet, wenn es Zweifel an der Gültigkeit eines von ihm anzuwendenden Rechtsaktes des sekundären Gemeinschaftsrechts wegen mangelnder Konformität mit dem primären Gemeinschaftsrecht hat<sup>106</sup>. Das Unterlassen einer solchen Vorlage kann eine Grundrechtsverletzung darstellen und darüber hinaus im Falle der nicht gemeinschaftskonformen Umsetzung ein Vertragsverletzungsverfahren bewirken.

---

<sup>102</sup> *Achatz*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis 32.

<sup>103</sup> *Callies/Ruffert* (Hrsg.), EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 249 Rn 120.

<sup>104</sup> Vgl. EuGH 10.02.2000, C-270/97, *Deutsche Post AG/Elisabeth Sievers*, Slg 2000, I-00929, Rn 62.

<sup>105</sup> Vgl. EuGH 04.02.1988, 157/86, *Mary Murphy und Andere/An Bord Telecom Eireann*, Slg 1988, S 00673, Rn 11.

<sup>106</sup> *Öhlinger*, Verfassungsrecht<sup>7</sup> Rz 210.

### **4.3. Die Neukodifizierung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Ab 1. Jänner 2007 gilt die MwStSystRL – Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Gemäß Art 411 MwStSystRL wird die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie im Hinblick auf die Umsetzung in innerstaatliches Recht und hinsichtlich der Anwendungsfristen aufgehoben. Auf den ersten Blick ist die Neukodifizierung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eine „Arbeitserleichterung“, da die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie seit ihrem Inkrafttreten 1977 unzählige Male geändert wurde. Einen zusammenfassenden Text hatte es jedoch noch nie gegeben, weshalb die Beurteilung und Erarbeitung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems mit all seinen Regelungen sehr kompliziert und schwer war. Gemäß der 3. Begründungserwägung „sollte es jedoch grundsätzlich nicht zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts kommen“. Hier soll schon erwähnt werden, dass dieser Kontinuitätshinweis Auswirkungen bzw das Arbeiten mit der Rechtsprechung des EuGH zu Artikeln der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ermöglicht und die dazu gehörige Rechtsprechung unverändert aufrecht bleibt. Obwohl kein Artikel der Neufassung die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers zur grundsätzlichen Fortgeltung der am 31. Dezember 2006 bestehenden Rechtslage ausdrücklich formuliert, ist diese Absicht als Bestandteil einer Begründungserwägung rechtsverbindlich (siehe oben Punkt 4.2.5). Deshalb sind die Regelungen der MwStSystRL in gleicher Weise auszulegen, wie die Vorschriften der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, aus denen sie hervorgegangen sind. Weiters ist hervorzuheben, dass gemäß Art 402 MwStSystRL, die bis zum 31. Dezember 2006 geltende Befristung der Übergangsregelung aufgehoben wurde – vormals Art 28l der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie.

#### **4.3.1. Aufbau der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Sofort auffallend bei der MwStSystRL ist der Aufbau. Die bis zum 31. Dezember 2006 geltenden 50 Artikel der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie wurden in mehr als 400 Artikel der MwStSystRL aufgeteilt. Beispielsweise wurden die Übergangsregelungen aus Beitrittsverträgen des Art 28 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (diejenigen, welche noch in Geltung sind) auf die Art 370 bis 393 – Titel XIII – und auf die Art 109 bis 122

– Kapitel 4 – aufgeteilt. Hier wird in Art 109 und als Überschrift von Titel XIII, Kapitel 1, auch nochmals darauf hingewiesen, dass diese Artikel „nur bis zur Einführung der in Art 402 genannten Regelung gelten. Was bedeutet, dass noch immer – nach vielen Jahren – das Ursprungslandprinzip angestrebt wird. So wurden auch die Art 24 bis 26 c der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie des Abschnitts Sonderregelungen inhaltsgleich in die Art 281 bis 369 MwStSystRL übernommen. Auch die ab 1993 geltende Übergangsregelung zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs – Abschnitt XVI a der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie – wurde voll in die MwStSystRL integriert. Dies ist schon anhand von Art 2 Absatz 1 der MwStSystRL erkennbar, indem nämlich der innergemeinschaftliche Erwerb neben Lieferungen, Dienstleistungen und Einfuhr angeführt wird. Die vier Umsatzarten werden in weiterer Folge übersichtlich strukturiert dargestellt. Alle vier Umsatzarten werden nach Titeln, untergliedert in Kapitel, wie folgt dargestellt;

- die Definition;
- der Ort des Umsatzes;
- Steuertatbestand und Steueranspruch
- die Bemessungsgrundlage.

Meiner Meinung nach ist dadurch eine erheblich bessere Übersichtlichkeit gewährleistet.

Eine bessere Übersichtlichkeit wird nicht nur durch die Untergliederung in Titel, Kapitel und Abschnitte erleichtert. Auch ein Inhaltsverzeichnis und eine Entsprechungstabelle in Anhang XII der MwStSystRL machen ein Arbeiten mit dieser leichter. Betreffend die Entsprechungstabelle ist grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass diese zum verbindlichen Richtlinien text gehört. In der Tabelle wird in den Spalten 1 bis 4 von den überholten Regelungen ausgegangen und diesen werden in Spalte 5 die 414 neuen Artikel gegenübergestellt. Ihre Benutzung wird allerdings dadurch erschwert, dass sie auch die oben in Abschnitt 1 angesprochenen suspendierten Artikel in der Spalte der Ausgangsartikel aufführt und ihnen keine neuen Artikel gegenüberstellt. Dadurch vermittelt diese Entsprechungstabelle als würden in der MwStSystRL keine Vorschriften existieren, die den Vorschriften entsprechen, die im zuletzt geltenden Text der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie an der

Stelle der suspendierten standen. Jedoch kann mit Hilfe der Entsprechungstabelle die EuGH Rechtsprechung, welche zum größten Teil zu der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie erging, auf die nunmehr geltende MwStSystRL angewendet werden.

Weiters sind gemäß Art 411 Abs 2 MwStSystRL die Verweisungen in anderen Rechtsakten auf die aufgehobenen Vorschriften als zwingende Verweisungen auf die Neukodifizierung zu beurteilen und nach Maßgabe der Entsprechungstabelle zu lesen.

Betreffend den Kernaufbau der Richtlinie (Anwendungsbereich bis Vorsteuerabzug), sind die Titel I bis X entstanden, welche vom Aufbau und den Überschriften fast inhaltsgleich mit der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie sind. Lediglich die Regeln unter der Überschrift „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“ aus Art 21 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie sind in das erste Kapitel, Titel XI, unter dem Titel „Zahlungspflicht“ eingegliedert worden. Weiters wurden die Titel „Steuerschuldner“ und „Pflichten des Steuerschuldners“ der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie unter dem Titel XI „Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“ zusammengefasst.

Zusätzliche Regelungen gegenüber der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie enthält die MwStSystRL insofern, als die in den Beitrittsakten der Jahre 1995 und 2003 enthaltenen Ausnahmen und Sonderregelungen in den Richtlinientext übernommen wurden. So sind die bereits erwähnten „Ausnahmen“ der Art 370 bis 393 der Art 109 bis 122 MwStSystRL entstanden.

#### **4.3.2. Inhaltliche Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gegenüber der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie**

Wie bereits oben unter Punkt 4.2.5 erwähnt, bleiben die in der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie aus dem Jahre 1967 verankerten Grundsätze der Art 1 und 2 der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie mit den dazugehörigen Begründungserwägungen erhalten. Dies ist in der MwStSystRL in Art 1 sowie in der zweiten, vierten, fünften und siebten Begründungserwägung ersichtlich.

Darüber hinaus enthält die MwStSystRL nur die in Art 412 MwStSystRL abschließend aufgezählten inhaltlichen Änderungen gegenüber der bisherigen

Rechtslage. Daraus ergeben sich beispielsweise nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums in Deutschland in seinem Einführungsschreiben keine Rechtsänderungen für das deutsche Recht, weil es bereits den Vorschriften der MwStSystRL entspricht<sup>107</sup>. Ob das österreichische Umsatzsteuergesetz Art 412 entspricht, bedarf einer näheren Prüfung:

- Gemäß Art 412 MwStSystRL ist Art 2 Abs 3 MwStSystRL zu entsprechen. Art 2 Abs 3 besagt, dass  
*„als verbrauchsteuerpflichtige Waren Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, gelten, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz geliefertes Gas und Elektrizität“.*

Art 3 BMR wiederholt den Wortlaut der eben zitierten Regelung inhaltsgleich und wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2007 eingeführt<sup>108</sup>. Somit kann hier von einer entsprechenden Umsetzung in österreichisches Recht gesprochen werden.

- Weiters ist Art 44 MwStSystRL nachzukommen. Art 44 MwStSystRL besagt, dass der Ort der Dienstleistung, die von einem Vermittler im Namen und für Rechnung eines Dritten erbracht wird jener ist, an dem der vermittelte Umsatz gemäß den Bestimmungen der MwStSystRL erbracht wird. Ausnahme sind jedoch Dienstleistungen im Zuge innergemeinschaftlicher Güterbeförderungen (Art 50), Dienstleistungen in Form von Nebentätigkeiten (Art 54) sowie sonstige Dienstleistungen (Art 56 Abs 1).

Grundsätzlich wird in Art 3a Abs 4 BMR festgesetzt, dass die Vermittlung der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstands an jenem Ort erbracht wird, an dem die Beförderung des jeweiligen Gegenstands beginnt. Dadurch wird Art 50 MwStSystRL - auf welchen Art 44 MwStSystRL Bezug nimmt – bestätigt; nämlich, dass die Vermittlung von innergemeinschaftlichen Beförderungen an jenem Ort erbracht wird, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt.

---

<sup>107</sup> Lohse in Rau/Dürrwächter, UStG 130 Erg-Lief Umsatzsteuergesetz Anm 22.

<sup>108</sup> BudBG 2007 BGBl I 2007/24.

Art 3a Abs 3 BMR folgt der Regel des Art 54 MwStSystRL, nämlich, dass der Ort der Nebentätigkeit zu vermittelten Dienstleistung jener ist, wo die vermittelte Dienstleistung erbracht wird. § 3a Abs 9 und 10 BMR entsprechen darüber hinaus der Regelung des Art 56 Abs 1 MwStSystRL. Bei Erbringung solcher Dienstleistungen an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige außerhalb des Mitgliedstaates – jedoch innerhalb der Gemeinschaft ansässig – gilt als Ort der Lieferung jener Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger seine wirtschaftliche Tätigkeit oder feste Niederlassung hat. Der österreichische Gesetzgeber knüpft hier an den Ort des Unternehmens bzw an den Ort der Betriebsstätte an. Folglich wurde auch diese Bestimmung der MwStSystRL ordnungsgemäß durch die österreichische Gesetzgebung verankert.

- Weiters ist auch Art 59 Abs 1 MwStSystRL nachzukommen. Art 59 MwStSystRL besagt, dass der Ort der erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen als im Inland gelegen gesehen werden muss, wenn diese Telekommunikationsdienstleistung zwar von einem Drittland aus erbracht wird, aber die tatsächliche Nutzung oder Auswertung in einem Mitgliedstaat erfolgt (Art 58 lit b MwStSystRL). Dies gilt jedoch nur, wenn die Telekommunikationsdienstleistung durch einen Steuerpflichtigen erbracht wurde, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung - von der aus die Dienstleistung erbracht wird – außerhalb der Gemeinschaft hat.

Gemäß dem österreichischen Gesetzgeber handelt es sich bei Telekommunikationsdienstleistungen um so genannte Katalogleistungen<sup>109</sup>. Österreich hat die Regelung des Art 59 MwStSystRL erst mittels der VO BGBl II 2003/383<sup>110</sup> zu § 3a Abs 10 UStG durchgesetzt. Mit dieser Regelung hat der Gemeinschaftsgesetzgeber und in weiterer Folge auch der österreichische Gesetzgeber das Kriterium der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung geschaffen, welches eben in Bezug auf Telekommunikationsdienstleistungen festschreibt, dass im Fall der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung von Telekommunikationsdienstleistungen durch einen Nichtsteuerpflichtigen im

---

<sup>109</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1302.

<sup>110</sup> VO BGBl II 2003/383.

Gemeinschaftsgebiet, der Ort der Lieferung als im Gemeinschaftsgebiet zu betrachten ist, falls die Telekommunikationsdienstleistung von einem Steuerpflichtigen vom Drittland aus erbracht wird.

Gemäß § 3a Abs 12 UStG ist grundsätzlich der Sitz des leistenden Unternehmers im eben genannten Fall maßgebend. § 3a Abs 12 UStG stellt in diesem Sinne die so genannte „Auffangregelung“ bei der Bestimmung des Ortes der Dienstleistung dar. Grundsätzlich ist somit bei einer Dienstleistung bzw bei einer sonstigen Leistung der Leistungsort nicht immer einfach festzustellen. Umsatzsteuerrechtlich relevant ist allerdings bloß, ob die Leistung im Inland erbracht worden ist. Die Regelungen zur Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen sind mit dem UStG 1994 in Anpassung an die EU-Rechtslage vollkommen neu und sehr differenziert gestaltet worden (§3a UStG). Ihr Ziel ist es im Wesentlichen, durch Bestimmung des Leistungsortes die Besteuerung dort sicherzustellen, wo die Leistung verbraucht wird. Als Grundsatz gilt – wie schon angeführt – die sonstige Leistung wird an dem Ort ausgeführt von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs 12 UStG). Dieser Grundsatz wird jedoch durch zahlreiche Sonderregelungen durchbrochen, sodass der Grundsatz praktisch selbst zur Ausnahme und bloßen Auffangregel wird. Die Sonderregelungen sind in § 3a Abs 6 bis 11 UStG enthalten. Sie sind in der gesetzlich vorgegebenen Reihenfolge anzuwenden, das heißt eine später gereichte Vorschrift kommt nicht mehr zur Anwendung, wenn die Lösung bereits nach einer früher gereichten Vorschrift gefunden ist<sup>111</sup>.

Eine Verlagerung des Leistungsortes auf Basis der VO BGBl II 2003/383 in das Inland kommt daher nur dann in Betracht, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer und in der EU ansässig ist und die Telekommunikationsdienstleistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Keine Anwendung findet die VO BGBl II 2003/383, wenn die Telekommunikationsdienstleistung an Unternehmer mit Sitz oder Betriebsstätte in der EU erbracht wird. In diesem Fall liegt der Leistungsort schon auf Grund §

---

<sup>111</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Rz 1297.

3a Abs 9 lit a UStG in der EU<sup>112</sup>. Auch vom deutschen Gesetzgeber wurden die Regeln der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung von Telekommunikationsdienstleistungen als Teil der Regelungen des elektronischen Geschäftsverkehrs bereits umgesetzt.

- Es ist weiters verpflichtend, Art 399 MwStSystRL nachzukommen. Dieser regelt die Anpassung des Zeitpunkts der Umrechnung in Landeswährung. Dieser Zeitpunkt der Umrechnung in Landeswährung ist angepasst worden, um die Einführung des Euro zu berücksichtigen.
- Anhang III der MwStSystRL ist schlussendlich auch nachzukommen. Prinzipiell können Mitgliedstaaten gemäß Art 98 MwStSystRL einen oder zwei der in Anhang III der MwStSystRL genannten ermäßigten Steuersätze für Lieferungen oder Dienstleistungen anwenden. Aus den Art 109 bis 122 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (ehemals Art 28 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) geht jedoch hervor, dass bis zur Erreichung des angestrebten Ursprungslandprinzips, die in den eben genannten Übergangsbestimmungen genannten Regeln weiterhin gelten.

Österreich entspricht dieser Regelung vollinhaltlich. Die vom österreichischen Gesetzgeber statuierten Ausnahmen zu den in Anhang III aufgelisteten ermäßigten Steuersätzen sind durch die Art 115 bis 117 MwStSystRL gedeckt. Hierbei handelt es sich um Dienstleistungen auf dem Gebiet des Gaststättengewerbes, um die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die Lieferung von Wein aus eigener Erzeugung, bei welchen ein ermäßigter Steuersatz von mindesten 12% bzw 10% anzuwenden ist. Folglich entspricht die österreichische Gesetzgebung den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben solange die geplante Übergangslösung noch in Kraft ist und nicht auf das vorgesehene Ursprungslandprinzip umgestellt wird.

## **5. Darstellung der gesetzlichen umsatzsteuerlichen Grundlagen**

Im Folgenden soll kurz auf die jeweiligen Besonderheiten der in dieser Arbeit vorkommenden gesetzlichen Grundlagen eingegangen werden. Besonderes

---

<sup>112</sup> Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 3a Rz 239.

Augenmerk werde ich hierbei auf das Schweizer Mehrwertsteuerrecht richten, da diesem keine europarechtlichen Vorgaben gegenüber stehen. Soviel sei jedoch gesagt, dass das Schweizer Mehrwertsteuerrecht sehr wohl von dem „Mehrwertsteuerrecht der EU“ beeinflusst wurde.

## **5.1. Grundzüge des deutschen Umsatzsteuergesetzes**

Durch die als Übergangsregelung gedachte Änderungsrichtlinie vom 16.12.1991<sup>113</sup> und deren Umsetzung durch das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.8.1992 ist das deutsche Umsatzsteuerrecht ab 1.1.1993 grundlegend geändert worden<sup>114</sup>. Zunächst konnte davon ausgegangen werden, dass diese Übergangsregelungen nur bis zum 31.12.1996 Geltung haben werden. Da bisher aber keine Anzeichen für die geplante endgültige Regelung in Sicht sind und somit die Übergangsregelung einen gewissen Dauercharakter angenommen haben, ist wie auch in Österreich weiterhin vom Übergangssystem bei der Beurteilung von Reihengeschäften auszugehen.

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist systematisch strukturiert und differenziert die wirtschaftlichen Umsätze eines Unternehmers nach verschiedenen Kriterien. Aus den Vorgängen mit Umsatzvermutung ergeben sich nach Ausscheiden der Nichtumsätze die umsatzsteuerlich relevanten Umsätze, die auch nach dem deutschen UStG als Umsätze bezeichnet werden. Der deutschen sowie der österreichischen Umsatzsteuerhoheit unterliegen jedoch nicht sämtliche Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sondern lediglich die steuerbaren Umsätze. Welche Umsätze als steuerbar anzusehen sind, bestimmt § 1 UStG. Für die Annahme der Steuerbarkeit müssen alle entsprechenden Tatbestandsmerkmale des § 1 UStG für den jeweiligen Umsatz erfüllt sein. Kann ein Tatbestandsmerkmal nicht bejaht werden, so ist der Umsatz als nicht steuerbar anzusehen. Nicht steuerbar sind beispielsweise Umsätze, die Unternehmer im Ausland tätigen<sup>115</sup>.

Der Kreis der steuerbaren Umsätze wird weiterhin differenziert in steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze. Die Steuerpflicht eines Umsatzes ist zu bejahen, wenn er nicht

---

<sup>113</sup> Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABI L 1991/376, 1.

<sup>114</sup> *Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland<sup>2</sup> 69.

<sup>115</sup> *Bähr*, Umsatzsteuer 29.

in den Katalog des § 4 UStG (Steuerbefreiungen) eingeordnet werden kann<sup>116</sup> oder wenn trotz Zuordnung zu einer steuerfreien Umsatzart der Unternehmer auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichtet hat<sup>117</sup>.

Liegt ein steuerpflichtiger Umsatz vor, wird die Umsatzsteuer aus dem Produkt der Bemessungsgrundlage (Entgelt oder Ersatzwert nach § 10 UStG) und dem anzuwendenden Tarif (Steuersatz nach § 12 UStG) ermittelt. Dieses Ergebnis stellt die Umsatzsteuer dar. Die Summe der Umsatzsteuern einer Abrechnungsperiode (Monat, Quartal, Kalenderjahr) abzüglich der in der Abrechnungsperiode angefallenen Vorsteuern ergibt die Umsatzsteuer-Zahllast, die auch negativ sein kann. Die anrechenbare Vorsteuer ist – verständlicherweise – von dem tatsächlichen Rechnungseingang innerhalb der Abrechnungsperiode abhängig. Es braucht zwischen den Vorleistungen, die mit Umsatzsteuer belastet sind, und den vom Unternehmer erbrachten Leistungen an Dritte keine Beziehung im wirtschaftlichen Sinne bestehen<sup>118</sup>. Es ist also für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich, dass beispielsweise eine erworbene Ware innerhalb der Abrechnungsperiode veräußert wurde und Umsatzsteuer ausgelöst hat.

Das deutsche Umsatzsteuerrecht besteuert weiters in Übereinstimmung mit der MwStSystRL den innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1 Abs 1 Z 5 UStG in Verbindung mit § 1a UStG und befreit die innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG in Verbindung mit § 4 Z 1 lit b UStG in Verbindung mit § 6a UStG von der Steuer. Für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs muss der Gegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangen<sup>119</sup>. In ähnlicher Weise knüpft die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen an das Vorliegen einer Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet<sup>120</sup> an. Ebenso wenig wie die MwStSystRL enthalten weder § 1a UStG noch § 6a UStG besondere Regelungen für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte. Bei derartigen Reihengeschäften ist daher nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache

---

<sup>116</sup> *Bähr*, Umsatzsteuer 139.

<sup>117</sup> *Bähr*, Umsatzsteuer 169.

<sup>118</sup> *Bähr*, Umsatzsteuer 191.

<sup>119</sup> § 1a Abs 1 Z 1 UStG.

<sup>120</sup> § 1 Abs 2a Satz 1 UStG.

EMAG zu entscheiden, ob der Gegenstand der im Rahmen des Reihengeschäfts ausgeführten Lieferungen aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt<sup>121</sup>.

## 5.2. Grundzüge des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes

Der Steuertatbestand der Mehrwertsteuer setzt sich aus einer Voraussetzung<sup>122</sup> und einer Rechtsfolge<sup>123</sup> zusammen. Allgemein ist die Steuer insofern, als grundsätzlich jede Leistung – jede Lieferung von Gegenständen und jede Dienstleistung – von der Steuer erfasst werden soll (Allphasensteuer)<sup>124</sup>. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass nicht jeder selbstständig Erwerbende bzw nicht jede Personen- oder Kapitalgesellschaft steuerpflichtig ist (siehe Art 21 und 25 MWSTG) und nicht jede Lieferung oder Dienstleistung überhaupt steuerpflichtig ist (Art 18 und 25 MWSTG).

Wie auch in Österreich schuldet die steuerpflichtige Person den jeweiligen Differenzbetrag zwischen der Umsatzsteuer und der Vorsteuer. Dies wird fraktionierter Steuerbezug genannt<sup>125</sup>. Auch hier kommt die Umsatzsteuer erst auf Ebene des Konsumenten zum Tragen und ist daher ein Durchlaufposten.

Steuerpflichtig gemäß Art 21 MWSTG ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich insgesamt 75.000,-- Franken übersteigen<sup>126</sup>. Damit können auch natürliche Personen, Personen- und Kapitalgesellschaften und juristische Personen Steuerpflichtige sein<sup>127</sup>.

---

<sup>121</sup> *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 127.

<sup>122</sup> Art 1 Abs 1 MWSTG: Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug.

<sup>123</sup> Art 1 Abs 2 MWSTG: Die Erhebung erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Wirtschaftlichkeit der Erhebung.

<sup>124</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 1, 9.

<sup>125</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 1, 9.

<sup>126</sup> Art 21 Abs 1 und 2 MWSTG.

<sup>127</sup> *Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland 47.

Steuerbar sind jedoch nur nach Art 5 MWSTG steuerbare Umsätze. Nur ein Steuerpflichtiger gemäß Art 5 MWSTG kann bezahlte Steuern als Vorsteuer geltend machen (Art 38 Absatz 1 MWSTG).

Art 21 folgt einer wirtschaftlichen Subjektdefinition. Subjektiv steuerpflichtig können nicht nur natürliche Einzelunternehmer und juristische Personen, sondern beispielsweise auch Kollektiv- (Art 552 ff OR<sup>128</sup>) und Kommanditgesellschaften (Art 594 ff OR) werden, ebenso einfache Gesellschaften (Art 530 ff OR) und Erbengemeinschaften (Art 602 ff ZGB). In diesem Zusammenhang ist eindeutig ersichtlich, dass das Steuersubjekt über das Steuerobjekt definiert wird. Nur Steuersubjekte, die überhaupt eine entsprechende kommerzielle Tätigkeit ausüben und einen gesetzlich normierten Mindestumsatz erzielen, können für diese Umsätze der Steuerpflicht unterliegen.

Als kommerzielle Tätigkeit gilt ein gewerbliches Handeln, das als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert wird, welches aber nicht zwingend mit einer Gewinnerzielungsabsicht einhergeht. Weiters setzt die subjektive Steuerpflicht eine nachhaltige Einnahmenerzielung voraus. Wer die Umsatzgrenze von 75.000,- Franken überschreitet, soll nicht in jedem Fall subjektiv steuerpflichtig werden. Zu denken ist hier etwa an einen einmaligen privaten Verkauf von Privatvermögen<sup>129</sup>.

## **6. Grundlagen zur Beurteilung von Reihengeschäften in der Rechtsprechung des EuGH**

Nummehr kommen wir dem eigentlichen Thema dieser Arbeit näher, nämlich der tatsächlichen Handhabung bzw Besteuerung von Reihengeschäften nach der MwStSystRL, nach österreichischem, deutschem und Schweizer Mehrwertsteuerrecht.

Nach der Behandlung der Rechtsprechung zu Reihengeschäften widme ich mich den möglichen Vorgängen innerhalb eines Reihengeschäfts und werde in weiterer Folge unterschiedlichste Fallkonstellationen ausarbeiten. Die einzelnen Vorgänge und zu beurteilende Bausteine eines Reihengeschäfts werden – um einen besseren

---

<sup>128</sup> Bundesgesetz vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationsrecht; SR 220), in Kraft getreten am 1.1.1912.

<sup>129</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 21, 141.

Vergleich zwischen den Rechtsordnungen zu gewährleisten – nach den jeweiligen Rechtsordnungen dargelegt und anhand von Beispielen innerhalb der einzelnen Kapitel gegenübergestellt und dadurch verknüpft. So kann meiner Meinung nach gute Übersichtlichkeit, das Ziel dieser Arbeit, die Gemeinsamkeiten, Unterschiede und daraus resultierende Probleme innerhalb der einzelnen Rechtsordnungen, am besten dargestellt und verwirklicht werden.

Zuallererst wird jedoch im nächsten Kapitel kurz auf das Urteil des EuGH in der Sache *EMAG* eingegangen werden. Dies, da dieses Urteil ausschlaggebend für die Beurteilung von Reihengeschäften war und auch noch immer ist.

## **6.1. Das Urteil des EuGH in der Sache EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten**

Bevor näher auf das oben beschriebene Urteil eingegangen wird, werde ich einige Grundbegriffe für die steuerliche Beurteilung eines Reihengeschäfts nennen. Im Zuge der steuerlichen Beurteilung von Reihengeschäften ist zuallererst auszuarbeiten, in welchem bzw. welchen Mitgliedstaaten die einzelnen Geschäfte innerhalb des Reihengeschäftes steuerlich zu erfassen sind – sprich, welche Staaten von dem Reihengeschäft berührt werden. Danach muss zwischen dem innergemeinschaftlichen Erwerb und der innergemeinschaftlichen Lieferung sowie der bewegten und der ruhenden Lieferung unterschieden werden. Weiters muss auf Sonderfälle der Versendung und Beförderung sowie auf die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte Bedacht genommen werden. All diese Punkte werden in weiterer Folge unter den jeweiligen Kapiteln für jedes Rechtsgebiet behandelt.

Sachverhalt des Urteils des EuGH war jener, dass die EMAG Eder Handel OHG Buntmetalle von der K GmbH in den Jahren 1996 und 1997 bezog. Die K GmbH erwarb die Waren ihrerseits bei in Italien oder den Niederlanden ansässigen Vorlieferanten. Nach Abschluss eines Geschäfts wies die K GmbH jeweils ihre Vorlieferanten an, diese Waren einem Spediteur zu übergeben, der von ihr den Auftrag erhalten hatte, sie direkt per LKW nach den ihr von EMAG erteilten Anweisungen zu den Räumlichkeiten entweder von EMAG in Österreich oder von deren Kunden in Österreich zu bringen (es liegt im Falle der direkten Lieferung an

den Kunden ein Reihengeschäft vor). Die K GmbH stellte EMAG den zwischen ihnen vereinbarten Kaufpreis der Waren zuzüglich 20% für die österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung. EMAG beantragte anschließend den Abzug dieser als Vorsteuer gezahlten Mehrwertsteuer. Das zuständige Finanzamt und anschließend die Finanzlandesdirektion für Kärnten lehnten den Vorsteuerabzug ab, weil die K GmbH EMAG zu Unrecht die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe. Daraufhin erhob EMAG Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof welcher sich in weiterer Folge mit gezielten Fragen an den EuGH wandte. Der Verwaltungsgerichtshof stellte zusammengefasst folgende Fragen:

*„Ist der Ort der bewegten Lieferung gemäß § 3 Absatz 8 UStG auch bei (innergemeinschaftlichen) Reihengeschäften maßgeblich? Können bei Reihengeschäften mehrere Lieferungen steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen darstellen? Ist der Ort der zweiten ruhenden Lieferung der Ort, an dem die Beförderung oder Versendung beginnt, oder der Ort am Ende der bewegten Lieferung? Ist es für die Beantwortung der ersten drei Fragen maßgeblich, welcher Unternehmer während der Warenbewegung die Verfügungsgewalt über die Ware inne hat?“*

Um nun einen Überblick über die Vorgaben des EuGH zu geben, wie Reihengeschäfts nun zu beurteilen sind – was auch in Bezug auf die noch folgenden Punkte eine Erleichterung darstellen soll – wird das Urteil des EuGH in der Rechtssache *EMAG* im Folgenden kurz und zusammenfassend erläutert.

Wie schon zu Anfangs erwähnt, besteht ein Reihengeschäft aus mindestens zwei Lieferungen. Dies auch, wenn die jeweilige Ware direkt vom Verkäufer an den Abnehmer bzw Verbraucher (das ist das letzte Glied der Lieferkette) geliefert wird. Dies wurde vom EuGH in dem Urteil *EMAG Handel Eder OHG* bestätigt, da zwei aufeinander folgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen tatsächlichen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen sind. Denn der Erwerber (zweites Glied in der Lieferkette des Reihengeschäfts) kann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Zweiterwerber nur übertragen, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat, und die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt

worden ist. Man braucht sich hier nur den zivilrechtlichen Eigentumsübergang vor Augen halten. Ohne Eigentumserwerb des Erwerbers ist die Eigentumserlangung des Verbrauchers am Ende der Kette nicht möglich. Der EuGH stellte jedoch schon in seiner früheren Rechtsprechung<sup>130</sup> klar, dass es sich nicht um einen Eigentumsübergang im Sinne des nationalen Rechts handeln muss. Es genügt, wenn der Erwerber über den Gegenstand faktisch verfügen kann.

Wie auch schon in den Schlussanträgen der Generalanwältin *Juliane Kokott* in der Rechtssache C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*<sup>131</sup>, vorgebracht, kann eine innergemeinschaftliche Bewegung (Lieferung und Erwerb) von Gegenständen innerhalb eines Reihengeschäftes immer nur einer der beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werden. Nach Ansicht von *Kokott* ist diese den Transport beinhaltende Lieferung auch im Falle eines innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb verbunden. Nach Art 32 MwStSystRL befindet sich der Ort dieser Lieferung (bewegte Lieferung) im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände (bewegte Lieferung). Da die andere Lieferung nicht zur Versendung oder Beförderung der Gegenstände führt, gilt als Ort dieser Lieferung nach Art 31 MwStSystRL jener, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt ihrer Lieferung befinden (ruhende Lieferung).

Ist die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehen muss, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die erste der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat.

Ist dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, die zweite der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der

---

<sup>130</sup> EuGH 8.4.2004, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Slg 1990, I-00285, Rn 7 u Rn 8.

<sup>131</sup> *Landl*, Schlussanträge der Generalanwältin zum Fall EMAG Handel Eder OHG (C-245/04), FJ 2006, 7.

Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt ist, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Daher bestimmt sich nur der Ort der Lieferung, der zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Art 32 MwStSystRL. Dieser befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art 31 MwStSystRL<sup>132</sup>.

Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen – des Verkäufers, des Erwerbers oder des Verbrauchers – sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet. Damit ist meiner Meinung nach klar, dass die vom EuGH getroffenen Grundaussagen unabhängig davon gelten, ob in einer Lieferkette der Erste, der Letzte oder ein sonstiger Unternehmer in der Lieferkette den Gegenstand transportiert und ob es sich um ein Reihengeschäft mit drei, vier oder auch mehreren Unternehmern handelt<sup>133</sup>.

Zum Urteil des EuGH in der Sache *EMAG* sei noch angemerkt, dass der EuGH die zentrale und überaus wichtige Frage offen ließ, welcher Lieferung in der Lieferkette die Warenbewegung zuzuordnen ist. Durch die mittlerweile bewährte Praxis, dass der Leistungsort der ruhenden Lieferung vor der bewegten Lieferung dort liegt, wo die Beförderung/Versendung beginnt (Abgangstaat) und jene ruhenden Lieferungen, die nach der bewegten Lieferung erfolgen, dort ausgeführt werden, wo die Beförderung endet (Zielstaat), kann diese Frage jedoch sicher gelöst werden.

### **6.1.1. Bestimmung des Lieferortes innerhalb eines Reihengeschäfts nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten**

Nach Erläuterung des Urteils des EuGH in der Rechtssache *EMAG* ist es interessant zu prüfen, ob die Darlegungen des EuGH auch einer zivilrechtlichen Auslegung der Festsetzung der Lieferorte innerhalb eines Reihengeschäfts standhält. Prüft man nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen, wo der Ort der Lieferung des Erwerbers (erster Abnehmer innerhalb eines Reihengeschäfts) liegt, ist zunächst

---

<sup>132</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 50.

<sup>133</sup> *Gurtner/Pichler*, Reihengeschäfte: Offene Fragen zum Urteil des EuGH in der Rs *EMAG*, SWK 28/2006, 788ff.

davon auszugehen, dass auch die Lieferung des Erwerbers an den Abnehmer (der letzte Abnehmer innerhalb eines Reihengeschäfts) durch Versendung erfüllt wird. Der Erwerber versendet zwar nicht im umsatzsteuerlichen Sinn, er überträgt aber zivilrechtlich (ebenso wie der Verkäufer) den Besitz durch Versendung<sup>134</sup>.

In dem der Verkäufer dem Erwerber die Verfügungsmacht mit Beginn der Versendung verschafft, verschafft zugleich der Erwerber dem Abnehmer die Verfügungsmacht. Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Erwerber dem Abnehmer die Verfügungsmacht erst mit Ende der Versendung verschafft, wenn sich auch der Erwerber zur Versendung verpflichtet hat und der Abnehmer dieser zugestimmt hat. Dies jedoch nur, wenn der Abnehmer die Versendung bestimmt oder dieser (auch stillschweigend) zugestimmt hat. Wenn nun auch der Erwerber der Versendung durch den Verkäufer zustimmt, gilt der Gegenstand dem Erwerber und folglich auch dem Abnehmer bereits mit Übergabe an den Transporteur durch den Verkäufer, als übergeben. Ab diesem Zeitpunkt tragen somit der Erwerber und auch der Abnehmer die Preisgefahr. Es ist daher im Regelfall davon auszugehen, dass mit Beginn der Versendung die Verfügungsmacht dem Erwerber und von diesem dem Abnehmer übertragen ist<sup>135</sup>. Daraus ist zu folgern, dass nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen die Verfügungsmacht dem Abnehmer dort verschafft worden ist, wo die Versendung begonnen hat und nicht dort, wo sie endet.

Genau dieser unpraktikablen Lösung ist der EuGH in seinem Urteil *EMAG* entgegengetreten. Da sich der Ort des Erwerbs der Gegenstände durch den Zwischenwerber im Ankunftsmitgliedstaat ihrer Versendung oder Beförderung befindet, widerspräche es jeder Logik, wenn dieser Steuerpflichtige so behandelt würde, als würde er die nachfolgende Lieferung derselben Gegenstände vom Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung aus vornehmen. Hiermit soll schließlich auch das Ziel erreicht werden, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern<sup>136</sup>. Führen nun zwei aufeinander folgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder

---

<sup>134</sup> *Spielbücher* in Rummel, ABGB<sup>2</sup>, § 425 Rz 5.

<sup>135</sup> Vgl. *Ruppe*, UstG<sup>3</sup>, § 3 Tz 159.

<sup>136</sup> *Achatz* in *Achatz*, Praxisfragen im Umsatzsteuer-Binnenmarkt 65.

Beförderung dieses Gegenstands, so bestimmt sich nur der Ort der Lieferung, der diese Versendung oder Beförderung zugeordnet wird, nach Art 32 MwStSystRL. Gemäß Art 32 befindet er sich im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art 31 MwStSystRL; er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die Erste oder die Zweite der beiden aufeinander folgenden Lieferungen ist<sup>137</sup>.

Der EuGH hat die hier aufgeworfenen Unklarheiten innerhalb eines Reihengeschäftes – vor allem in Bezug auf den Lieferort – absolut praktikabel und vor allem gemäß dem Ziel des Bestimmungslandprinzips gelöst, denn die fingierten Darstellungen eines einheitlichen Lieferorts sind wenig praktikabel und würden vor allem bei Dreiecksgeschäften zu Problemen führen.

## **7. Umgang der einzelnen nationalen Rechtsordnungen mit Reihengeschäften**

### **7.1. Österreich**

Der Begriff „Reihengeschäft“ war bis einschließlich 31. Dezember 1996 in § 3 Abs 2 UStG geregelt, der wie folgt lautete: *“Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so gilt die Lieferung an den letzten Abnehmer gleichzeitig als Lieferung eines jeden Unternehmers in der Reihe (Reihengeschäft)”*<sup>138</sup>.

Die im ersten Absatz zitierte Gesetzeslage entsprach weder der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, noch der nunmehr geltenden MwStSystRL. Folglich war der österreichische Gesetzgeber gezwungen, von dieser das Gemeinschaftsrecht verletzenden Regelung des § 3 Abs 2 UStG abzugehen. Der Begriff des Reihengeschäfts bzw die ehemalige Regelung des § 3 Abs 2 UStG wurde erst mit 1.1.1997 aufgehoben und befand sich ab diesem Zeitpunkt nicht mehr im

---

<sup>137</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 49.

<sup>138</sup> *Schellmann*, Das Reihengeschäft im Umsatzsteuergesetz, FJ 1994, 190.

österreichischen Umsatzsteuergesetz<sup>139</sup>. Dies vor dem Hintergrund, dass schon seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 das supranationale Recht das nationale Recht Österreichs derogierte. Kurz zusammengefasst beurteilen sich Reihengeschäfte aus jetziger Sicht wie folgt:

Der Lieferzeitpunkt beurteilt sich ausschließlich nach dem Zivilrecht. Die Lieferungen finden gesondert hintereinander statt – hierbei kann der Rechnungslauf als Hilfestellung herangezogen werden. Folglich musste auch die Fiktion entfallen (wie in Deutschland), dass die Lieferungen zeitgleich hintereinander stattfinden. Da die derzeitigen Regelungen bzw. das derzeitige System des österreichischen Umsatzsteuergesetzes eigentlich nur einen provisorischen Charakter haben, da dieses System eine Übergangsregelung bis zur Realisierung des Ursprungslandprinzips ist, hat der Gesetzgeber die Regelung betreffend innergemeinschaftlicher Transportgeschäfte – aus welchen auch Reihengeschäfte abgeleitet werden – in einem Anhang zum Umsatzsteuergesetz 1994 zusammengefasst. Dies ist die Binnenmarktregelung und wird auch in weiterer Folge so bezeichnet. Diese gliedert sich in Artikel und ergänzt das noch immer geltende Umsatzsteuergesetz 1994. Beispielsweise regelt Art 12 BMR den Vorsteuerabzug im Binnenmarkt und wird durch § 12 UStG ergänzt, welcher den Vorsteuerabzug innerhalb Österreichs regelt<sup>140</sup>.

## 7.2. Deutschland

Durch die als Übergangsregelung gedachte Änderungsrichtlinie vom 16.12.1991<sup>141</sup> und deren Umsetzung durch das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.8.1992 ist das deutsche Umsatzsteuerrecht ab 1.1.1993 grundlegend geändert worden. Zunächst wurde, wie auch in Österreich davon ausgegangen, dass diese Übergangsregelung nur bis zum 31.12.1996 Geltung haben werden<sup>142</sup>. Jedoch ist nicht in Sicht – und auch aus der Konzeption der MwStSystRL ersichtlich – dass der Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip schnell vollzogen

---

<sup>139</sup> Gepperth in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 59.

<sup>140</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Rz 1508.

<sup>141</sup> Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABI L 1991/376, 1.

<sup>142</sup> *Bähr*, Umsatzsteuer 29.

und umgesetzt werden wird. Wie auch in Österreich wird weiterhin vom Übergangssystem bei der Beurteilung von Reihengeschäften auszugehen sein.

Ebenso wenig wie die MwStSystRL enthalten weder § 1a UStG noch § 6a UStG besondere Regelungen für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte. Bei derartigen Reihengeschäften ist daher nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *EMAG* zu entscheiden, ob der Gegenstand, der im Rahmen des Reihengeschäfts ausgeführten Lieferungen aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt<sup>143</sup> und in weiterer Folge die nationalen Rechtsordnungen aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts sowie der Judikatur des EuGH anzuwenden sind.

### **7.3. Schweiz**

Auch der Schweizer Gesetzgeber spricht dann von einem Reihengeschäft, wenn mehrere Unternehmer über die Lieferung eines Gegenstandes Umsatzgeschäfte abschließen und wenn diese Geschäfte mit einer Warenbewegung erfüllt werden, indem der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft. Weiters gibt es auch gemäß dem Schweizer Gesetzgeber nur eine Warenbewegung<sup>144</sup>.

Die ESTV/OZD<sup>145</sup> unterscheidet zwischen Dreiecksgeschäften, Dreiecksreihengeschäften und Kettengeschäften. Diese Unterscheidung ist dem Gemeinschaftsgesetzgeber sowie der österreichischen und der deutschen Rechtsordnung in dieser Konstellation unbekannt und muss – bevor näher auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften eingegangen wird – zum Verständnis erläutert werden.

#### **7.3.1. Dreiecksgeschäfte**

Nach dem Schweizer Recht wird als Dreiecksgeschäft der Abschluss eines Umsatzgeschäfts durch mehrere Lieferanten bezeichnet. Wesentlich bei dieser Form von Reihengeschäft ist, dass der Zwischenhändler den Gegenstand vom

---

<sup>143</sup> *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte 127.

<sup>144</sup> *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 252.

<sup>145</sup> Eidgenössische Steuerverwaltung/Oberzolldirektion.

ausländischen Lieferanten direkt an seinen Kunden befördert oder durch einen Dritten (Spediteur oder Transporteur) befördern lässt. Weder Lieferant noch Abnehmer dürfen den grenzüberschreitenden Speditions- oder Frachtauftrag erteilen und der Gegenstand darf auch nicht selber durch den Verkäufer befördert oder durch den Abnehmer abgeholt werden<sup>146</sup>.

### **Beispiel:**

Der Kunde C in Cressier bestellt beim Zwischenhändler B in Bern eine Maschine, welche dieser sich von seinem Lieferanten A in Aachen liefern lässt. Die Maschine wird vom Lieferanten A direkt an den Kunden geliefert, wobei die Beförderung der Maschine durch den Zwischenhändler B erfolgt oder von einem durch diesen beauftragten Dritten (Spediteur oder Transporteur) vorgenommen wird.

### **7.3.2. Reihengeschäfte**

Nach der Terminologie der ESTV/OZD<sup>147</sup> wird dann von einem Reihengeschäft gesprochen, wenn mehrere Lieferanten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese die Lieferung dadurch erfüllen, dass der letzte Abnehmer in der Reihe den Gegenstand der Lieferung beim ersten ausländischen Lieferanten abholt oder durch einen Beauftragten (Spediteur, Transporteur) dort abholen lässt (Abholliedierung) oder der erste ausländische Lieferant den Gegenstand der Lieferung an den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet (Beförderungs- oder Versandlieferung)<sup>148</sup>. In der Praxis wird zwischen zweigliedrigen Geschäften, Reihengeschäften mit drei Parteien und Kettengeschäften mit mehr als drei Parteien unterschieden. Die OZD folgt leider nicht der in der Europäischen Union verwendeten Terminologie und unterscheidet zwischen Dreiecksgeschäften, Dreiecksreihengeschäften und Kettengeschäften<sup>149</sup>.

### **7.3.3. Dreiecksreihengeschäfte**

Wie bei den Dreiecksgeschäften ist im Normalfall der Abnehmer Importeur. Keine Rolle spielt hier, ob der Zwischenhändler im Inland oder im Ausland domiziliert ist.

---

<sup>146</sup> Vgl. *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 1920.

<sup>147</sup> MWST-Infoblatt Nr 2 der Oberzolldirektion, Einfuhr von Gegenständen Rz 2.2.3.

<sup>148</sup> Vgl. *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 1925.

<sup>149</sup> Vgl. *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 909.

**Beispiel:**

Der ausländische Lieferant A in Aachen befördert die Maschine selber zum Abnehmer C in Cressier oder er lässt sie durch einen Dritten dorthin versenden. Denkbar ist auch, dass die Maschine vom Kunden C direkt beim ausländischen Lieferanten A oder durch einen unabhängigen Dritten abgeholt wird (Abhollieferung).

**7.3.4. Kettenreihengeschäfte**

Beim Kettenreihengeschäft handelt es sich um ein Reihengeschäft, bei dem mehr als drei Parteien teilnehmen. Wesentlich ist, dass der erste Lieferant einen Gegenstand entweder selber zum letzten Abnehmer befördert oder durch einen Dritten versenden lässt. Denkbar ist auch, dass der letzte Abnehmer den Gegenstand beim ausländischen Erstlieferanten abholt oder abholen lässt. Zu beachten ist jedoch, dass in Fällen, bei denen nicht der letzte Abnehmer in der Kette den Gegenstand abholt oder dieser vom ersten Lieferanten nicht an diesen übergeben wird, eine Unterbrechung der Kette stattfindet mit der Konsequenz, dass nicht mehr der letzte Abnehmer als Importeur bzw Exporteur gilt<sup>150</sup>. Wie in den folgenden Beispielen noch dargestellt wird, kann diese Unterbrechung zu erheblichen Problemen bei solchen Rechtsgeschäften führen.

Eine solche Unterscheidung ist dem österreichischen, dem deutschen und dem Gemeinschaftsgesetzgeber weitgehend unbekannt. Innerhalb der europäischen Gemeinschaft wird lediglich zwischen Reihengeschäften und dem Unterfall dieser, nämlich den Dreiecksgeschäften, unterschieden. Eine Unterscheidung zwischen Reihengeschäften mit Teilnehmern aus drei verschiedenen Staaten kennt das Schweizer MWSTG gar nicht. Da jedoch keine verschiedenen Regelungen für die einzelnen Arten von Geschäften bestehen und sich diese nach dem Schweizer MWSTG gleich beurteilen, ist in weiterer Folge nicht mehr – bzw nur falls notwendig – auf diese unterschiedlichen Bezeichnungen einzugehen.

---

<sup>150</sup> Vgl *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 1930.

## **8. Die Beurteilung von Reihengeschäften nach der MwStSystRL sowie nach dem österreichischen, nach dem deutschen sowie nach dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz**

Im Folgenden werden die einzelnen Rechtsordnungen gegenüber gestellt und verglichen. Dies soll vor allem anhand von Beispielen geschehen. Allfällige Unterschiede und eventuell auftretende Probleme sollen hierbei auch erläutert werden. Auch wird die für die Beurteilung von Reihengeschäften notwendige Basis der verschiedenen Rechtsordnungen – Steuerbare Umsätze – erläutert, da es auch hier im Falle von Differenzen zu Problemen bei der steuerlichen Beurteilung von internationalen Reihengeschäften kommen kann.

### **8.1. Lieferorte**

Die Bestimmung des Lieferortes ist für die Feststellung, ob ein Umsatz im Inland ausgeführt und damit steuerbar ist, wesentlich. Eine Lieferung wird grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Versendung bzw die Beförderung des Gegenstands beginnt oder wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Der Ort und der Zeitpunkt der Lieferung sind somit für die Bestimmung des Lieferortes, andererseits aber auch für die Frage der Entstehung der Steuerschuld und des Vorsteuerabzugs relevant.

#### **8.1.1. Festlegung der Lieferorte nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Die MwStSystRL legt unter Art 14 Abs 1 fest:

*„Als Lieferung von Gegenständen gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.*

Wie im Folgenden (siehe Punkt 7.1.2) zu sehen ist, entspricht der österreichische Gesetzgeber der MwStSystRL, in dem auch dieser auf die Verschaffung der Verfügungsmacht abstellt. Er tut dies nur auf eine andere Art und Weise. Der europäische „Gesetzgeber“ schreibt vor, dass eine Lieferung dann vorliegt, wenn an einem beweglichen Gegenstand die Verfügungsmacht übertragen wird, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen.

#### **8.1.1.1. Lieferort nach Art 31 MwStSystRL**

In weiterer Folge schreibt Art 31 MwStSystRL vor, dass wenn der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, als Ort der Lieferung jener Ort anzusehen ist, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Lieferung gemäß Art 14 MwStSystRL befindet. Sprich die Lieferung gilt an jenem Ort als bewirkt, an dem die Verfügungsmacht an diesem übertragen wird.

#### **Beispiel 1:**

Der in München ansässige Unternehmer M verkauft eine Maschine an den in Wien ansässigen Unternehmer W. Da sich der Unternehmer W zufällig in München befindet, bezahlt er diese Maschine vor Ort in München gegen Aushändigung einer Rechnung und nimmt sie sogleich mit.

Nach Art 14 Abs 1 iVm Art 31 MwStSystRL liegt der Ort der Lieferung in München/Deutschland. Diese Lieferung unterliegt somit der Steuerhoheit Deutschlands.

#### **8.1.1.2. Lieferort nach Art 32 MwStSystRL**

Art 32 MwStSystRL schreibt in weiterer Folge vor, dass wenn der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, als Ort der Lieferung jener Ort gilt, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

#### **Beispiel 2:**

Wie in Beispiel 1, nur dass der in München ansässige Unternehmer M die Maschine mittels eines Frachtführers nach Wien verbringen lässt.

### **8.1.2. Festlegung der Lieferorte nach dem österreichischen UStG**

#### **8.1.2.1. Lieferorte gemäß § 3 Abs 7 UStG**

Gemäß § 3 Abs 7 UStG wird die Lieferung grundsätzlich dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Eine in Österreich steuerbare Leistung liegt somit nur dann vor, wenn die Verfügungsmacht in Österreich verschafft wird. Die Lieferung unterliegt somit der österreichischen Steuerhoheit. Der Verwaltungsgerichtshof stellt jedoch klar, dass der Lieferzeitpunkt

jener Zeitpunkt ist, in dem die Möglichkeit vom Lieferer an den Abnehmer gegeben wird, über die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands zu disponieren. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist<sup>151</sup>. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag aber auch durch einen Dritten verschafft werden.

Gemäß dem Verwaltungsgerichtshof genügt es weiters – um eine umsatzsteuerliche Lieferung anzunehmen –, wenn der Lieferant den Gegenstand zur Disposition des Abnehmers bereithält. Diese Bereitschaft des Unternehmers alleine, die vertraglich übernommene Leistungspflicht zu erfüllen, bedeutet jedoch noch nicht, dass das Verpflichtungsgeschäft erfüllt und somit von Seiten des Lieferanten geleistet wurde. Entscheidend ist, dass der leistende Unternehmer alles getan hat, was von seiner Seite zur Ausführung der Leistung nötig ist<sup>152</sup>.

### **Beispiel 3:**

Der Unternehmer W in Wien mietet schon seit längerem eine Maschine von dem Unternehmer G in Graz. Eines Tages kauft der Unternehmer K aus Klagenfurt von G die Maschine und vereinbart im selben Zeitpunkt mit W ein Besitzkonstitut.

Der Lieferort der Lieferung zu Beispiel 3 liegt in Wien, da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht mittels Besitzkonstitut in Wien befindet. Beurteilt man den Sachverhalt nach der MwStSystRL kommt man zu demselben Ergebnis. Der österreichische Gesetzgeber hat in diesem Fall die Richtlinie ordnungsgemäß umgesetzt.

#### **8.1.2.2. Lieferorte gemäß § 3 Abs 8 UStG**

§ 3 Abs 8 UStG bestimmt weiters, dass wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Der Lieferer führt eine Versendung durch, wenn der Gegenstand durch einen Frächter oder Frachtführer befördert oder ein

---

<sup>151</sup> VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153.

<sup>152</sup> VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095.

Spediteur mit einer solchen Beförderung beauftragt wird<sup>153</sup>. Geliefert wird bzw die Versendung beginnt mit der Übergabe des jeweiligen Gegenstands an den Frächter, Frachtführer oder Spediteur. Wichtig nach der österreichischen Verwaltungspraxis ist, dass der Empfänger bzw der Abnehmer der Lieferung bereits bei Übergabe des Gegenstandes feststeht<sup>154</sup>.

Gemäß dieser Verwaltungspraxis liegt eine Beförderung durch den Verkäufer nur dann vor, wenn auf Grund der ausgestellten Urkunden (beispielsweise Frachtpapiere, Konnossement) der Frachtführer zur Auslieferung der Ware an den Abnehmer verpflichtet und nur der Abnehmer zum Empfang der Ware berechtigt ist<sup>155</sup>. Der Verkäufer und der Abnehmer müssen folglich von Anfang an feststehen. Eine Beförderung kann auch durch den Unternehmer bzw den Lieferer selbst oder durch einen seiner Erfüllungsgehilfen durchgeführt werden<sup>156</sup>. Kurz sei darauf hingewiesen, dass das Gesetz auch dann eine Beförderung oder Versendung und damit eine Besteuerung bei Übergabe vorsieht, wenn die Ware im Auftrag des Käufers an eine dritte Person versandt wird. In diesem Fall muss von einem Reihengeschäft gesprochen werden, auf welches der Gesetzgeber, meiner Meinung nach gewollt, verweist. Auch die Beförderung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Erfüllungsgehilfen bzw durch Beginn der Lieferung durch den Unternehmer.

In diesem Zusammenhang ist es ratsam in der Praxis darauf zu achten, ob zwischen den Parteien „Incoterms“ vereinbart wurden. Diese regeln oft den Gefahrenübergang zwischen den Parteien. Gemäß dem Verwaltungsgerichtshof ist bei der Beurteilung des Übergangs der Gefahr (Preisgefahr) die Verkehrsauffassung wichtig. Die Vereinbarung von Incoterms hat jedoch keinen Einfluss auf den Lieferort nach § 3 Abs 8 UStG. Dies beruht auf der Rechtsprechung des EuGH, da es sich bei den Begriffen wie „Befördern/Versenden“ und bei dem Begriff der „Lieferung“ um

---

<sup>153</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1289.

<sup>154</sup> UFS Graz 26.09.2006, RV/0102-G/05.

<sup>155</sup> Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 195.

<sup>156</sup> Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 198.

autonome gemeinschaftliche Begriffe handelt, welche abseits von zivilrechtlichen Kosten- und Gefahrtragungsregeln auszulegen sind<sup>157</sup>.

#### **Beispiel 4:**

Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 2, nur dass der Wiener Unternehmer W die Maschine nach Düsseldorf zum Unternehmer D versendet.

Hier kommt § 3 Abs 8 UStG zur Anwendung. Folglich ist der Ort der Lieferung jener, an dem die Versendung beginnt. Und das ist im gegenständlichen Fall Wien. Die Lieferung des W an D ist somit nach österreichischem Umsatzsteuerrecht zu beurteilen. Beurteilt man den Sachverhalt nach der MwStSystRL kommt man zu demselben Ergebnis. Der österreichische Gesetzgeber hat in diesem Fall die MwStSystRL ordnungsgemäß umgesetzt.

#### **8.1.3. Festlegung der Lieferorte nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz**

Das deutsche sowie das österreichische Umsatzsteuergesetz stimmen insoweit überein, als der deutschen sowie der österreichischen Umsatzsteuerhoheit nicht sämtliche Umsätze unterliegen, die von Unternehmern ausgeführt werden, sondern lediglich die steuerbaren Umsätze<sup>158</sup>. Für die Annahme der Steuerbarkeit müssen alle entsprechenden Tatbestandsmerkmale des § 1 UStG für den jeweiligen Umsatz erfüllt sein. Kann ein Tatbestandsmerkmal nicht bejaht werden, so ist der Umsatz als nicht steuerbar anzusehen<sup>159</sup>.

Die Systematik der Lieferungsortsbestimmung ist schnell zu erkennen und ergibt sich aus der Generalklausel des § 3 Abs 5a UStG, wonach für bestimmte Lieferungen spezielle Ortsbestimmungen vorrangig zu prüfen sind. Für den Fall, dass diese speziellen Ortsbestimmungen nicht anzuwenden sind, richtet sich die weitere Vorgehensweise nach den Vorgaben des § 3 Abs 6 bis 8 UStG<sup>160</sup>.

Lieferungen gemäß dem deutschen Umsatzsteuergesetz sind Leistungen, durch die der Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter (zB ein Spediteur) den Abnehmer

---

<sup>157</sup> Gurtner/Pichler, Reihengeschäfte: Offene Fragen zum Urteil in der Rs EMAG, SWK 2006, 788.

<sup>158</sup> Vgl § 1 dUStG.

<sup>159</sup> Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz Erg-Lief 59 § 3 Rz 73.

<sup>160</sup> Reiß/Kraeusel/Langer, UStG 62 Erg-Lief (2006) § 3 Rz 479.

oder im Auftrag des Abnehmers ein Dritter, diesen befähigt, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen<sup>161</sup>. Der deutsche Gesetzgeber stellt somit wie der österreichische Gesetzgeber auf die Verschaffung der Verfügungsmacht ab<sup>162</sup> – dies wird sogar im Gesetz in einem Klammersausdruck erwähnt. Der Abnehmer einer Lieferung soll befähigt sein, wie ein Eigentümer über den Liefergegenstand zu verfügen bzw es sollen ihm nach vollzogener Lieferung eigentümerähnliche Befugnisse am Liefergegenstand zu kommen. Der Begriff der Lieferung eines Gegenstands bezieht sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Die Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz bedeutet die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag des gelieferten Gegenstands an den Abnehmer, wobei die wirtschaftliche Substanz dem Abnehmer endgültig zukommen muss (im Gegensatz etwa zur Pacht)<sup>163</sup>. Der Übergang der Verfügungsmacht muss sich somit tatsächlich vollziehen, er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden.

#### **8.1.3.1. Lieferorte gemäß § 3 Abs 6 dUStG**

Gemäß § 3 Abs 6 UStG gilt, dass, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet wird, die Lieferung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt<sup>164</sup>. Diese Regelung kommt nur zum Einsatz, wenn keine Sondertatbestände des § 3 Abs 5a UStG anzuwenden sind. Weiters ist unbeachtlich, ob die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten durchgeführt bzw veranlasst wird. Die Lieferung gilt stets dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten endet.

---

<sup>161</sup> Siehe § 3 Abs 1 UStG.

<sup>162</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief (2006) § 3 Rz 131.

<sup>163</sup> *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz Erg-Lief 59 § 3 Rz 70.

<sup>164</sup> § 3 Abs 6 erster Satz UStG.

### **Beispiel 5:**

Ausgangsvoraussetzungen sind die selben wie in Beispiel 1, nur dass der in München ansässige Unternehmer M die Maschine an den in Wien ansässigen Unternehmer W mittels eines Frachtführers versendet und der Sachverhalt nun nach deutschem Umsatzsteuerrecht zu beurteilen ist.

Gemäß § 3 Abs 6 UStG liegt der Ort der Lieferung in München/Deutschland. Nach österreichischem Umsatzsteuerrecht sowie nach der MwStSystRL würde man zu demselben Ergebnis kommen. Wer Lieferer bzw Abnehmer ist, bestimmt sich verständlicherweise nach den zugrunde liegenden vertraglichen Lieferbeziehungen. Abschließend sei noch erwähnt, dass § 3 Abs 6 S 2 UStG den Begriff der Beförderung als jede Fortbewegung eines Gegenstands definiert. Damit soll sichergestellt werden, dass jede Art von Transporten im Zusammenhang mit einer Ausfuhr oder einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Steuerbefreiung erfasst wird<sup>165</sup>. § 3 Abs 6 S 3 UStG definiert das Versenden als die durch einen selbstständigen Beauftragten ausgeführte oder besorgte Beförderung. § 3 Abs 6 S 4 UStG konkretisiert für die Fälle der Versandungslieferung den Beginn der Versendung mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten.

### Beurteilung anhand der MwStSystRL:

Art 31, Art 32 Abs 1 und 2 und Art 36 Abs 1 und 2 MwStSystRL regeln den Ort der Lieferung. Er befindet sich bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung befindet<sup>166</sup>. Dies gilt auch dann, wenn der Gegenstand vom Erwerber versandt oder befördert wird.

In Beispiel 5 wird die Lieferung des Unternehmers M an den Unternehmer W durch einen Frachtführer durchgeführt. Die Lieferung ist folglich unter Art 32 MwStSystRL zu subsumieren. Ihr Lieferort liegt in München und ist in Deutschland steuerbar aber auch steuerfrei. § 3 Abs 6 dUStG sowie § 3 Abs 8 öUStG enthalten die jeweiligen übereinstimmenden nationalen Regelungen und stimmen insoweit mit den Vorgaben der MwStSystRL überein.

---

<sup>165</sup> Nieskens in *Rau/Dürrwächter*, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 3066.

<sup>166</sup> Vgl Art 32 Abs 1 MwStSystRL.

### **Beispiel 6:**

Wie in Beispiel 5. Der deutsche Unternehmer M versendet die Maschine auftragsgemäß an den österreichischen Unternehmer W. Auf Grund eines Unfalls wird die Maschine während des Transports zerstört und ist somit unbrauchbar. Auf Grund einer entsprechenden Vereinbarung trägt der Käufer W jedoch nicht die Preisgefahr.

An diesem Beispiel soll kurz auf die „Problematik“ der Lieferfiktion nach dem Umsatzsteuerrecht mit zivilrechtlichen Grundsätzen eingegangen werden.

Nach dem österreichischen Umsatzsteuergesetz wird eine Lieferung dann angenommen, wenn der Lieferer dem Abnehmer Verfügungsmacht einräumt. Der Begriff der Verfügungsmacht ist jedoch in diesem Zusammenhang als ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff auszulegen<sup>167</sup>. Verfügungsmacht bedeutet die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit über einen Gegenstand. Dies ist getrennt vom zivilrechtlichen Eigentum bzw Gefahrenübergang zu beurteilen. Bedeutung hat lediglich, ob tatsächlich die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit übertragen wird. Der Gefahrenübergang und die damit verbundene Preisgefahr spielen nur insofern eine Rolle, als mit dem Übergang der Preisgefahr auf den Käufer, dieser in weiterer Folge auch faktisch die Dispositionsfähigkeit an dem (schadhaften) übertragenem Gut zukommt und somit aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Lieferung vorliegt. Dies rührt daher, dass § 3 Abs 8 öUStG keine Fiktion der Verfügungsmacht – hier wird lediglich der Zeitpunkt und der Ort der Lieferung fingiert – enthält<sup>168</sup>. Da in obigem Beispiel der Käufer nicht die Preisgefahr trägt, liegt nach österreichischem Umsatzsteuergesetz auch keine Lieferung vor.

Auch nach dem deutschen Gesetzgeber wird im Fall des Untergangs der Ware sowie im Falle der Nichtabnahme der Ware durch den Abnehmer keine Lieferung ausgeführt<sup>169</sup>. Wie schon oben angeführt sollte nur dann eine Lieferung angenommen werden, wenn der Käufer im Falle des Untergangs der Ware die zivilrechtliche Preisgefahr trägt und „entgeltlich“ für den Untergang eintreten muss.

---

<sup>167</sup> Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 19.

<sup>168</sup> Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 201.

<sup>169</sup> Plückerbaum/Malitzky, UStG II Erg-Lief 146 § 3 Rz 226.

Dass Eigentum auch ohne Übertragung der Verfügungsmacht übertragen wird, wie dies der Fall sein kann, ist auch durch die MwStSystRL gedeckt. Maßgebend ist hierbei die Regelung des Art 14 Abs 2 lit b MwStSystRL. Danach gilt als Lieferung die Übergabe eines Gegenstandes auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstandes während eines bestimmten Zeitraumes oder den Ratenverkauf eines Gegenstandes vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit der Zahlung der letzten Rate erworben wird.

Gerade im Umsatzsteuerrecht bzw im Steuerrecht generell kann es nur auf den wirtschaftlichen Gehalt einer Leistung bzw einer Lieferung ankommen. Nur wenn der liefernde Unternehmer dem Abnehmer wirtschaftlich einen Gegenstand „liefert“ und dafür ein angemessenes Entgelt erhält, kann eine nach dem Umsatzsteuerrecht zu beurteilende Lieferung vorliegen. Auf den Verbrauch einer Sache kann meiner Meinung nach nicht abgestellt werden. Richtigerweise knüpfen daher die MwStSystRL, der deutsche Gesetzgeber sowie der österreichische Gesetzgeber nicht an den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an. In dem oben genannten Beispiel kommt es somit zu keiner Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn.

#### **8.1.3.2. Lieferorte nach § 3 Abs 7 dUStG**

Der Ort der Lieferungen bestimmt sich nach § 3 Abs 7 UStG, bei denen keine Beförderung oder Versendung stattfindet. § 3 Abs 7 UStG stellt gegenüber § 3 Abs 6 UStG lediglich einen Ausnahmefall dar. Diese Regelung ist eine reine Ortsregelung und trifft keine Aussage über den Zeitpunkt der Lieferung<sup>170</sup>. Damit ist, wie auch im österreichischen UStG, der Ort des Vertragsabschlusses, die Nationalität der Liefernden und des Abnehmers sowie der Aufenthaltsort zum Lieferzeitpunkt unerheblich. Entscheidend ist somit, ob überhaupt geliefert worden ist und wann diese Lieferung ausgeführt wurde<sup>171</sup>.

#### **Beispiel 7:**

Der Unternehmer B aus Berlin mietet schon seit geraumer Zeit eine Maschine des Unternehmers F aus Frankfurt für dessen Produktion. Eines Tages verkauft der Unternehmer F die sich schon seit längerem im Besitz des B befindliche Maschine an diesen.

---

<sup>170</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG Erg-Lief 62 § 3 Rz 481.

<sup>171</sup> *Nieskens in Rau/Dürrwächter*, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 3262.

§ 3 Absatz 6 UStG bestimmt in den Fällen der nicht warenbewegten Lieferung als Lieferort den Ort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Folglich wird in oben genannten Beispiel 7 die Lieferung in Berlin verwirklicht, da sie weder versendet noch befördert wurde.

Die deutschen sowie die österreichischen Regeln in Zusammenhang mit der eben behandelten ruhenden Lieferung sind durch Art 32 MwStSystRL gedeckt. Es bestehen in diesem Zusammenhang keine Differenzen, die zu erläutern wären.

Die Regelungen des § 3 Abs 6 und Abs 7 UStG hängen mit der Regelung von Lieferort und Lieferzeit des Reihengeschäfts zusammen. Deshalb werden diese auch ausführlich bei jedem Kapitel, welche verschiedene Rechtsordnungen und die dafür maßgeblichen Vorschriften beschreiben, behandelt. Gemein ist allen, dass eine entsprechende Regelung in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie fehlt, was als Grund für die ausführliche Behandlung dieser noch dazu kommt.

#### **8.1.4. Lieferorte nach dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz**

Gemäß Art 6 MWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen<sup>172</sup>. Da die Lieferung im Schweizer Mehrwertsteuerrecht noch erheblich auf der ehemals in Geltung stehenden Warenumsatzsteuer fußt, bestehen noch einige Diskrepanzen zwischen dem Schweizer Mehrwertsteuerrecht und der MwStSystRL. Nach dem Gemeinschaftsgesetzgeber bzw nach der MwStSystRL gilt als Lieferung eine Leistung, durch die ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, in eigenem Namen über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen<sup>173</sup>. Als Lieferung behandelt werden überdies auch Werklieferungen. Insoweit stimmt die schweizerische Lösung mit der EU-Regelung in der MwStSystRL überein<sup>174</sup>.

Das MWSTG erwähnt drei Lieferungstatbestände. Als Lieferung gelten insbesondere Vorgänge, die auf einem Kaufvertrag, einem Werkvertrag oder einem

---

<sup>172</sup> Art 6 Abs 1 MWSTG.

<sup>173</sup> Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 14.

<sup>174</sup> *Camenzind/Honauer/Vallander*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 200.

Miet/Pachtvertrag beruhen. Was mit einem Gegenstand gemeint ist, geht aus Art 6 Abs 3 MWSTG hervor, nämlich bewegliche und unbewegliche Sachen nebst Energien wie Elektrizität, Gas, Wärme/Kälte und Ähnliches. Im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer besteht eine ähnliche Regelung, wobei Grundstücke nahe liegender Weise nicht erwähnt werden<sup>175</sup>. Die Eigenschaft als Gegenstand können körperliche und unkörperliche Objekte haben. Elektrizität, Gas, Wärme/Kälte gelten mehrwertsteuerlich als Gegenstand, auch wenn sie nicht unter den Grundtatbestand des Fahrnisatbestands, sondern höchstens unter den sachenrechtlichen Ergänzungstatbestand gemäß Art 713 ZGB fallen<sup>176</sup>.

Der Haupttatbestand gemäß Art 6 Abs 1 MWSTG bedingt, dass jemand befähigt wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Gemeint sind weder Eigentums- noch Besitzübergang im sachenrechtlichen Sinn. Das Gesetz geht hier scheinbar von einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. Die Übertragung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand findet im Zeitpunkt statt, in dem der Empfänger darüber wie ein Eigentümer verfügen kann, also dann, wenn dieser den Gegenstand in eigenem Namen übertragen oder verkaufen kann<sup>177</sup>. Dies ergibt sich vor allem aus der Formulierung von Art 6 Abs 1 MWSTG, wonach eine Lieferung dann vorliegt, wenn die Befähigung verschafft wird in eigenem Namen über den Gegenstand zu verfügen. Diese Formulierung ist gemäß den Materialien für Reihengeschäfte von Bedeutung<sup>178</sup>. Bei einem Reihengeschäft verschafft der erste Unternehmer in einer Lieferkette dem letzten unmittelbar die Verfügungsmacht. Wirtschaftlich befähigt, über den Gegenstand zu verfügen, werden aber auch die anderen Unternehmer in der Lieferkette, was mit der Formulierung in eigenem Namen sichergestellt wird.

### **Beispiel 8:**

Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 6. Lediglich wird die Ware durch den Unternehmer B aus Basel an den Unternehmer W in Wien versandt. Während der Beförderung durch den Unternehmer B aus Basel wird die Ware jedoch durch einen Defekt unbrauchbar.

---

<sup>175</sup> Art 73 Abs 2 MWSTG.

<sup>176</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 6, 26.

<sup>177</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 6, 26.

<sup>178</sup> Bericht WAK-N 18.

Kommt es zur Rückabwicklung einer solchen Lieferung, ist zu fragen – wie schon bei Darstellung der deutschen und der österreichischen Rechtsordnung zuvor – ob nun keine Lieferung oder doch eine Lieferung vorliegt. Der Schweizer Gesetzgeber bzw die Schweizer Rechtsprechung<sup>179</sup> hat diese Frage komplett verschieden zu den bereits beschriebenen Rechtsordnungen gelöst. Wenn der Gegenstand innerhalb von 30 Tagen zurückgegeben wird und dabei das volle Entgelt vergütet wird, gilt dies als Rückgängigmachung des Leistungsaustausches, weshalb es zu einer Berichtigung der Mehrwertsteuer kommt. Bei Nichtigkeit, Willensmängeln und im Fall von Gewährleistung gilt dies stets als Rückgängigmachung des ursprünglichen Geschäfts. In allen übrigen Fällen einer Rückabwicklung des Verpflichtungsgeschäfts gelten in der Verwaltungspraxis diese Geschäfte als zusätzlicher Rückkauf, das heißt als neuer Leistungsaustausch zwischen den Parteien<sup>180</sup>. Ob der Schweizer Gesetzgeber nun auch den Zeitpunkt des Überganges der Verfügungsmacht gesetzlich fingiert oder nicht, kann anhand des Gesetzestextes nicht beurteilt werden. Auch eine entsprechende Rechtsprechung dazu fehlt. Hierbei handelt es sich um ein sehr unbefriedigendes Ergebnis, da einerseits das oben genannte Beispiel nicht juristisch genau beurteilt werden kann und andererseits von zwei Leistungen und dem zweimaligen Anfallen von Umsatzsteuer im Fall eines Defektes ausgegangen werden muss.

## **8.2. Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb**

Für die Beurteilung von Reihengeschäften ist die Kenntnis der umsatzsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Lieferungen von großer Relevanz. Ohne diese Kenntnis kann ein Reihengeschäft nicht befriedigend beurteilt werden. Um dies zu vermeiden, werden im Folgenden die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne der MwStSystRL, des deutschen UStG und des österreichischen UStG anhand von Beispielen erläutert.

Erst mit der Beurteilung von Reihengeschäften mit Drittländern – vorzugsweise der Schweiz – im Import- und Exportfall – werde ich auf die diesbezüglichen rechtlichen

---

<sup>179</sup> Schweizer Bundesgericht 31.03.2003, 2A.399/2002.

<sup>180</sup> Auch *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 6, 28.

Voraussetzungen eingehen. Diese Themen werden noch nicht in diesem Kapitel behandelt.

Kurz soll noch auf die mit dem grenzüberschreitenden Warenverkehr zusammenhängende Verschiebung der Haftung für die Umsatzsteuerschuld eingegangen werden.

### **8.2.1. Haftung für die Steuerschuld**

Grundsätzlich haftet jeder Unternehmer für seine Umsatzsteuerschuld gegenüber dem zuständigen Finanzamt. Hierbei muss natürlich im Vorfeld bedacht werden, in welchem Land die jeweilige Lieferung verwirklicht wird. In diesem Land entsteht auch in weiterer Folge die Umsatzsteuerschuld des jeweiligen Unternehmers. Probleme können hier jedoch in jener Hinsicht auftreten, als ausländische Unternehmer zwar im Inland Leistungen erbringen, aber oft auf Grund mangelnder Ansässigkeit im jeweiligen Staat im Fall von Nicht - Begleichung der Umsatzsteuerschuld, eventuell für den Fiskus nicht mehr greifbar sind.

Gerade in Bezug auf Reihengeschäfte bzw innergemeinschaftliche Lieferungen und dem gegenüberstehenden innergemeinschaftlichen Erwerb, sollten diese Haftungsregelungen vorher geklärt und dargelegt werden, um ein entsprechendes Bild zu vermitteln.

#### Haftungsregelungen nach der österreichischen Rechtsordnung:

Zur Sicherung des Besteuerungsanspruches gegenüber ausländischen Unternehmern normiert § 27 Abs 4 UStG eine Pflicht des im Inland ansässigen Unternehmers (oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts), welcher eine Leistung eines ausländischen Unternehmers empfängt, die auf die Leistung entfallende USt einzubehalten und im Namen und für Rechnung des ausländischen Unternehmers an das zuständige Finanzamt abzuführen<sup>181</sup>.

Sollte eine Haftung gemäß § 27 Abs 4 UStG bestehen, ist der ausländische Unternehmer auch nicht verpflichtet, einen Fiskalvertreter zu bestellen<sup>182</sup>. Kommt der inländische Unternehmer seiner Verpflichtung zur Leistung im Namen des

---

<sup>181</sup> *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich 41.

<sup>182</sup> *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 27 Tz 15.

ausländischen Unternehmers nicht nach, so haftet er für diese Schuld. Sollte beispielsweise ein deutscher Unternehmer in Wien eine Lieferung durchführen, so ist der österreichische Unternehmer verpflichtet, die auf diese Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Andernfalls haftet er für diesen Betrag. Gleichgültig ist auch, ob der ausländische Unternehmer die gesetzlich geschuldete USt in Rechnung gestellt hat<sup>183</sup>. Hierbei sollte jedoch bedacht werden, um Missverständnisse aus dem Weg zu räumen, dass der ausländische Unternehmer weiterhin Steuerschuldner ist, der inländische Unternehmer haftet jedoch für dessen Steuerschuld.

Um eine Haftung zu begründen, darf der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz, noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben<sup>184</sup>. Weiters muss der ausländische Unternehmer im Inland eine steuerpflichtige Leistung erbracht haben. Denn ohne Steuerpflicht entfällt auch eine allfällige Haftung.

Als Arbeitserleichterung hält die Finanzverwaltung für inländische Unternehmer ein vereinfachtes Verfahren bereit<sup>185</sup>: Der inländische Unternehmer erhält eine eigene Steuernummer, unter der sämtliche Steuerbeträge für die ausländischen Unternehmer abzuführen sind. Bei der Einzahlung ist jeweils eine Aufzeichnung über die Steuerschuldner, den Zeitpunkt der Leistungserbringung, Entgelt und Steuerbetrag vorzulegen. Bei Einhaltung dieses Verfahrens wird auf die Abgabe von Voranmeldungen und Steuererklärungen von ausländischen Unternehmern verzichtet.

#### Haftungsregelungen nach der deutschen Rechtsordnung:

Der deutsche Gesetzgeber hat die Steuerschuldnerschaft genauer beschrieben als der österreichische Gesetzgeber. In § 13a Abs 1 Nr 2 UStG ist geregelt, dass Steuerschuldner bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb immer der Erwerber ist. Begleitend wird auch festgehalten, dass dies für alle Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs gilt. Da § 13a Abs 1 Nr 2 UStG sich explizit auf §

---

<sup>183</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 27 Tz 22.

<sup>184</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 27 Tz 17.

<sup>185</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 27 Tz 27.

1a Abs 1 Nr 2 UStG<sup>186</sup> bezieht, ist auch hier Voraussetzung, dass der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder eine juristische Person ist, welche nicht Unternehmer ist oder die diesen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

#### Vorgabe von Haftungsregelungen durch die MwStSystRL:

Art 194 MwStSystRL regelt jenen Fall, in dem eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw eine steuerpflichtige Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, welcher nicht in jenem Mitgliedstaat ansässig ist, in welchem die Mehrwertsteuer geschuldet wird. In diesem speziellen Fall können die Mitgliedstaaten jedoch vorsehen, dass ausnahmsweise die Person, für die die Lieferung bzw Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

Damit ist ersichtlich, dass der österreichische sowie der deutsche Gesetzgeber in diesem Punkt die MwStSystRL entsprechend umgesetzt haben. Dies, da es sich auch nach der MwStSystRL um eine steuerpflichtige Lieferung und um einen steuerpflichtigen Unternehmer handeln muss.

#### Haftungsregelungen nach dem Schweizer MWSTG:

Das System der Schweiz in Bezug auf die Haftung für anfallende Mehrwertsteuer ist ein anderes als innerhalb der Europäischen Union. Generell ist in der Schweiz gemäß Art 21 MWSTG steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich 75.000 Franken übersteigen.

Weiters bestehen, wie auch in einigen nationalen Rechtsordnungen innerhalb der EU, einige Solidarhaftungsregelungen. Diese machen jenen Personenkreis fest, der mit dem Steuerpflichtigen solidarisch haftet. Dies ist beispielsweise der Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft<sup>187</sup> oder das geschäftsführende Organ einer juristischen Person.

---

<sup>186</sup> Stadie, UStG (2009) § 13a Rz 1.

<sup>187</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 1152.

Ähnlich der Haftung des Empfängers eines innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß der österreichischen und der deutschen Rechtsordnung, ist die in der Schweiz geregelte und weiter unten noch genauer ausgearbeitete Zollzahlungspflicht. Die Zollzahlungspflicht ist in Art 10 ZG geregelt und umfasst die Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Entrichtung und Sicherstellung der Zollabgaben. Dazu gehört auch die Mehrwertsteuer. Die Pflicht zur Zollzahlung trägt in erster Linie die Person, welche die Ware über die Grenze bringt<sup>188</sup>. Weiters haften für diese Zollschild der Auftraggeber gemäß Art 9 Abs 1 ZG, der Dienstherr<sup>189</sup> gemäß Art 9 Abs 2 ZG, das Familienhaupt gemäß Art 9 Abs 3 ZG sowie derjenige, für dessen Rechnung die Ware eingeführt worden ist (siehe Punkt 10.5). Hierbei handelt es sich um eine weitergehende Haftung als jene, die im europäischen Zollkodex geregelt ist. Da die Schweiz das Instrument eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht braucht, hat diese ein umfangreiches Haftungssystem für Zölle - in unserem Fall die Umsatzsteuer bei der Einfuhr - erlassen.

### **8.2.2. Innergemeinschaftlicher Erwerb**

#### **Beispiel 9:**

W aus Wien bestellt bei L in Linz Waren. Da L die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei H in Hannover, der die Waren beim Unternehmer V in Venedig ordert. V versendet die Waren direkt an W in Wien. Die Unternehmer verwenden ihre jeweiligen im Ansässigkeitsstaat vergebenen Umsatzsteueridentifikationsnummern (UID-Nummer).

#### Beurteilung nach österreichischem UStG:

Kurz sei erwähnt, dass die Beurteilung von Reihengeschäften gemäß der Rechtsprechung des EuGH ausführlich unter Punkt 9 erläutert wird. In diesem Kapitel kommt es in erster Linie auf den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung an.

Die Lieferung von V an H ist die bewegte Lieferung, welche nach § 3 Abs 8 UStG<sup>190</sup> zu beurteilen ist. V liefert in Italien. V führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche

---

<sup>188</sup> Art 13 Abs 1 ZG.

<sup>189</sup> Vergleichbar mit einer Haftung gemäß § 1313 a ABGB.

<sup>190</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 32 Abs 1.

Lieferung nach italienischem Recht durch. H tätigt in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Art 3 Abs 8 S 1 BMR<sup>191</sup>. Gemäß Art 3 Abs 8 BMR wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. H ist nach den Bestimmungen des Art 12 BMR in Verbindung mit § 12 UStG zum Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer berechtigt. In weiterer Folge erbringt H an L sowie L an W eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG<sup>192</sup>, die am Ende der Beförderung, nämlich in Wien, steuerbar ist.

Auch der innergemeinschaftliche Erwerb stellt – wie die Lieferung an sich – auf die Erlangung der Verfügungsmacht bzw auf die Möglichkeit, wie ein Eigentümer über den jeweiligen Gegenstand verfügen zu können, ab. In einer mehrgliedrigen innergemeinschaftlichen Lieferkette (Reihengeschäft) kann es nur eine einzige steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und einen einzigen damit gekoppelten innergemeinschaftlichen Erwerb geben<sup>193</sup>. Der EuGH schließt eine zwei- oder mehrmalige steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, jeweils gekoppelt mit einem zwei- oder mehrmaligen innergemeinschaftlichen Erwerb, in derselben Lieferkette (mehrere Lieferungen, nur eine Warenbewegung durch eine innergemeinschaftlich grenzüberschreitende Beförderung oder Versendung) grundsätzlich aus<sup>194</sup>.

#### Beurteilung nach deutschem Umsatzsteuerrecht:

Beispiel 9 wird nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht genauso behandelt wie nach dem österreichischen Umsatzsteuerrecht. Ein Unterschied in der rechtlichen Beurteilung ist bei diesem Beispiel nicht zu sehen. Gemäß § 1a UStG liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs 3 UStG bezeichneten Gebiete, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in

---

<sup>191</sup> Siehe RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 20.

<sup>192</sup> Siehe RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, Art 1 Art 31.

<sup>193</sup> *Beiser/Hörtnagl*, Die Schnittstelle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einer mehrgliedrigen Lieferkette - EMAG und die Folgen, SWI 2006, 227.

<sup>194</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 46ff.

das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. Der Unternehmer H aus Hannover verwirklicht nunmehr einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland gemäß § 1a UStG. Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet<sup>195</sup>.

### **Beispiel 10:**

W aus Wien bestellt bei L in Linz Waren. Da L die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei K in Krems, der die Waren beim Unternehmer V in Venedig ordert. V versendet die Waren direkt nach Wien. Da K jedoch seinen meisten Umsatz in Deutschland einnimmt, verwendet er auch in gegenständlichem Geschäft seine deutsche UID-Nummer.

### Lösung nach österreichischem Umsatzsteuerrecht:

Wie schon in Beispiel 9 dargestellt, tätigt L einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Für den Fall, dass der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer verwendet, gilt der Erwerb so lange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist<sup>196</sup>. Im Falle des Nachweises gilt § 16 UStG sinngemäß<sup>197</sup>. Da K eine deutsche UID-Nummer verwendet, ist dieser in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern.

### Lösung nach deutschem Umsatzsteuerrecht:

In diesem Fall muss das Beispiel 10 ein wenig modifiziert werden. Wir nehmen an, dass der Unternehmer K nicht aus Krems sondern aus Kassel in Deutschland kommt und eine österreichische UID-Nummer anwendet. Verwendet nämlich der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer, gilt der Erwerb so lange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in Satz 1 bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist oder nach § 25b Abs 3 UStG (Dreiecksgeschäfte) als besteuert gilt, sofern der erste Abnehmer seiner Erklärungspflicht nach § 18a

---

<sup>195</sup> § 3d UStG.

<sup>196</sup> Siehe Art 3 Abs 8 BMR.

<sup>197</sup> Vgl *Plückebaum/Malitzky/Widmann*, UStG § 1a Rz 179.

Absatz 4 Satz 1 Z 3 UStG (Anführen der UID-Nummer der anderen am Reihengeschäft Beteiligten Lieferanten) nachgekommen ist<sup>198</sup>.

#### Regelungen der MwStSystRL:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb in der Unternehmerkette setzt grundsätzlich gemäß der MwStSystRL voraus: eine grenzüberschreitende Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten und eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferanten. Art 20 und 138 Abs 2 der MwStSystRL verknüpfen grundsätzlich eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferanten mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb des Empfängers.

Weitere Voraussetzung ist, dass der Erwerber im anderen Mitgliedstaat schon bei Versendung oder Beförderung durch den Verkäufer (oder den Erwerber bzw in deren Auftrag durch einen Dritten) feststeht<sup>199</sup>. Andernfalls erfolgt die Versendung oder Beförderung für Zwecke des Unternehmens des Verkäufers bzw des Lieferers, was dazu führt, dass lediglich eine innergemeinschaftliche Verbringung vorliegt.

#### **8.2.3. Die innergemeinschaftliche Lieferung und deren Steuerfreiheit**

Um die „Problematik“ der innergemeinschaftlichen Lieferung so anschaulich wie möglich zu gestalten, werde ich diese anhand eines Beispiels erörtern.

##### **Beispiel 11:**

P aus Paris bestellt bei L aus Lyon Waren. Da L die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Berlin, der die Waren beim Unternehmer W in Wien ordert. W versendet die Waren direkt nach Paris. Jeder Unternehmer verwendet seine nationale UID-Nummer.

Da W die Waren versendet, ist seine Lieferung an B als die bewegte Lieferung anzusehen und muss im Lichte des § 3 Abs 8 UStG beurteilt werden. Lieferort ist dort, wo die Versendung bzw Beförderung beginnt. Dies ist in Österreich (auf die weiteren Lieferung in der Lieferkette wird in den folgenden Kapiteln eingegangen werden). Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt immer dann vor, wenn ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat

---

<sup>198</sup> § 3 d UStG.

<sup>199</sup> *Tehler in Nieskens, Europäisches Steuerrecht Rz 48.*

bewegliche Güter liefert. Hierbei ist vor allem das Prinzip der Wechselwirkung zwischen Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs und der innergemeinschaftlichen Lieferung von besonderer Bedeutung.

Gemäß Art 7 BMR liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dann vor, wenn

- der Gegenstand vom Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird;
- der Abnehmer in dem anderen Mitgliedstaat ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat oder eine juristische Person ohne Unternehmereigenschaft ist;
- der Erwerb ist beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb steuerbar.

Solange nun der Unternehmer B in Deutschland durch die bewegte Lieferung vom Unternehmer W aus Wien an ihn einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Frankreich verwirklicht und im Zuge dessen die Umsatzsteuer abführen muss, kann W aus Wien eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchführen. Mit dieser letzten Voraussetzung wird die konsequente Verbindung zwischen der Behandlung im Einfuhrstaat und im Exportstaat hergestellt. Ist im Einfuhrstaat ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern, so ist im Exportstaat die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung gegeben<sup>200</sup>.

#### Die umsatzsteuerliche Behandlung nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz:

Um die innergemeinschaftliche Lieferung nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz zu behandeln, wandeln wir Beispiel 11 wie folgt ab:

P aus Paris bestellt bei L aus Lyon Waren. Da L die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei W in Wien, der die Waren beim Unternehmer B in Berlin ordert. B versendet die Waren direkt nach Paris. Jeder Unternehmer verwendet seine nationale UID-Nummer.

---

<sup>200</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1547.

Auch in diesem Beispiel ist die Lieferung von B an W in Wien als die bewegte Lieferung anzusehen. Diese muss folglich nach § 3 Abs 6 UStG beurteilt werden. Die Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt. Lieferort ist somit Deutschland. Gemäß § 6a UStG liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dann vor, wenn

- der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist;
- der Gegenstand der Lieferung beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Wie auch in Österreich müssen diese Voraussetzungen vom Unternehmer selbst bewiesen werden. Unterschiede gibt es hierbei zwischen der österreichischen und der deutschen Rechtsordnung keine.

Diese Vorgehensweise Österreichs und Deutschlands stimmt auch vollinhaltlich mit den Vorgaben der MwStSystRL überein. Diese schreibt nämlich in Art 138 MwStSystRL gerade eine solche Wechselwirkung zwischen steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichen Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat vor.

## **9. Die Beurteilung von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften**

In weiterer Folge werden einzelne Beispiele von Reihengeschäften gegeben. Diese werden zuerst gemäß dem österreichischen Umsatzsteuerrecht und danach gemäß dem deutschen Umsatzsteuerrecht beurteilt, sodass ein direkter Vergleich gewährleistet ist. In erster Linie soll nun auf die umsatzsteuerliche Lösung von Reihengeschäften eingegangen werden.

### **Beispiel 12:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt bei dem Unternehmer G in Graz Waschmaschinen. Da G aus Graz die Maschinen nicht auf Lager hat, bestellt er sie

bei dem Unternehmer B in Berlin, der die Maschinen beim Hersteller P in Paris mit der Anweisung bestellt, dass P die Waren direkt an W nach Wien befördern soll. Alle Unternehmer verwenden die diesen zugeteilten nationalen UID-Nummern.

#### Lösung anhand der österreichischen Verwaltungspraxis bzw Rechtsordnung:

Wie bereits kurz erläutert, besteht ein Reihengeschäft aus mehreren (mindestens zwei) zeitlich hintereinander stattfindenden Lieferungen. Gemäß der österreichischen Verwaltungsansicht ist eine Versendung oder Beförderung der Ware nach § 3 Abs 8 UStG zu beurteilen. Diese Lieferung wird in weiterer Folge – auch bei Abhandlung anderer Rechtsordnungen – als bewegte bzw warenbewegte Lieferung bezeichnet. Die bewegte Lieferung wird immer von demjenigen Unternehmer ausgeführt, der den Transport (Versendung bzw Beförderung) veranlasst. Gemäß § 3 Abs 8 UStG ist diese Lieferung dort steuerbar, wo die Versendung bzw Beförderung des Gegenstands beginnt (Lieferfiktion, siehe Punkt 8.1.3.1., Beispiel 6).

Alle Lieferungen, die umsatzsteuerlich gesehen zeitlich nach der warenbewegten Lieferung – sprich nach der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb – erfolgen, werden dort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung endet<sup>201</sup>. All jene Lieferungen, welche nach der warenbewegten Lieferung stattfinden, werden nach § 3 Abs 7 UStG beurteilt. Diese werden in weiterer Folge ruhende bzw nichtwarenbewegte Lieferungen genannt. Folglich ist es am wichtigsten bei der Beurteilung von Reihengeschäften, in erster Linie die bewegte Lieferung auszumachen, da alle anderen Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen sind. Der erste Unternehmer in der Reihe liefert an seinen Abnehmer in Erfüllung seines Verpflichtungsgeschäfts auch dann, wenn die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand direkt dem letzten Abnehmer in der Reihe verschafft wird – dies ist die Grundvoraussetzung des Vorliegens eines Reihengeschäfts. In diesem Sinne verweise ich nochmals auf die oben aufgelisteten Ausführungen zu § 3 UStG, in dem festgelegt wird, dass die Verfügungsmacht auch von einem Dritten verschafft werden kann<sup>202</sup>. Auch alle weiteren Unternehmer in der Reihe tätigen Liefergeschäfte, auch wenn sie nicht direkt selbst die Erfüllungshandlungen vornehmen.

---

<sup>201</sup> *Beiser/Hörtnagl*, Die Schnittstelle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einer mehrgliedrigen Lieferkette - EMAG und die Folgen, SWI 2006, 227.

<sup>202</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 21.

Beispiel 12 ist nun nach der österreichischen Verwaltungspraxis und dem UStG dahingehend zu beurteilen, dass die Lieferung des Unternehmers P aus Paris an B aus Berlin als bewegte Lieferung angesehen werden muss. Dieser liefert folglich in Frankreich und führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach französischem Umsatzsteuerrecht durch.

Die Lieferung des P an B ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu qualifizieren. Diese Lieferung erfolgt in Frankreich und bewirkt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 7 BMR. B hingegen verwirklicht in Wien einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art 1 iVm Art 3 Abs 8 BMR und ist folglich in Österreich zur Umsatzsteuer zu erfassen. B ist jedoch gemäß Art 12 BMR iVm § 12 UStG zum Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer berechtigt. Die Lieferung des B an G in Graz ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Sie wird gemäß § 3 Abs 7 UStG an jenem Ort erbracht, an dem die Versendung endet. Die Lieferung des G an W wird nach § 3 Abs 7 UStG beurteilt und ist ebenso als ruhende Lieferung zu sehen. Diese ist am Ende der Beförderung, nämlich in Wien steuerbar. G hat die Umsatzsteuer, welche auf die Lieferung von B entfällt einzubehalten und gemäß § 27 Abs 4 UStG abzuführen, andernfalls er für die Umsatzsteuerschuld des B haftet<sup>203</sup>.

#### Lösung anhand der deutschen Verwaltungspraxis sowie Rechtslage:

Wie auch in der österreichischen Verwaltungspraxis, ist die Warenbewegung demjenigen Beteiligten innerhalb der Lieferkette des Reihengeschäfts zuzuordnen, der entweder den Transport (Beförderung und Versendung) des Liefergegenstandes selbst durchführt oder aber durch einen beauftragten Dritten, der nicht Lieferer und nicht Erwerber in der Kette ist, durchführen lässt<sup>204</sup>. Dies ist in weiterer Folge ausschlaggebend dafür, welcher Warenbewegung die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb innerhalb des Reihengeschäfts zugeordnet werden muss. Die Warenbewegung kann auch immer nur einer der Lieferungen zugeordnet werden. Diese ist – wie schon gesagt – die Beförderungs- oder Versendungslieferung<sup>205</sup>. Die warenbewegte Lieferung wird gemäß § 3 Abs 6 UStG dort ausgeführt, wo die Versendung bzw Beförderung

<sup>203</sup> Kolacny/Caganeck, UStG<sup>3</sup> (2005) § 27 Anm 3.

<sup>204</sup> Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 1872.

<sup>205</sup> Reiß/Kreusel/Langer, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 506.

beginnt. Alle danach ausgeführten Lieferungen werden gemäß § 3 Abs 7 S 2 UStG dort ausgeführt, wo die Warenbewegung endet. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung muss insofern nicht mehr zwischen inländischen und innergemeinschaftlichen Reihengeschäften sowie Reihengeschäften mit Drittlandsbeteiligung differenziert werden<sup>206</sup>.

Die Lieferung des Unternehmer P aus Paris an B aus Berlin ist als bewegte Lieferung zu qualifizieren. Diese Lieferung erfolgt in Frankreich und bewirkt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach französischem Umsatzsteuerrecht. B hingegen verwirklicht in Wien einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1a UStG und ist folglich in Österreich zur Umsatzsteuer zu erfassen. Die Lieferung des B an G in Graz ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Sie wird gemäß § 3 Abs 7 UStG an jenem Ort erbracht, an dem die Versendung endet. B aus Berlin ist jedoch gemäß § 15 UStG zum Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer berechtigt. Die Lieferung des G an W wird nach § 3 Abs 7 UStG beurteilt und ist ebenso als ruhende Lieferung zu sehen. Diese ist am Ende der Beförderung, nämlich in Wien steuerbar. G hat die Umsatzsteuer, welche auf die Lieferung (innergemeinschaftlichen Erwerb) von B entfällt einzubehalten<sup>207</sup>. Für alle Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs gilt nämlich, dass der Erwerber im Sinne des § 1 a Abs 1 UStG gemäß § 13 a Abs 1 Nr 2 UStG Steuerschuldner der geschuldeten Umsatzsteuer ist.

In einer mehrgliedrigen innergemeinschaftlichen Lieferkette kann es nur eine einzige steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und einen einzigen damit gekoppelten innergemeinschaftlichen Erwerb geben. Der EuGH schließt eine zwei- oder mehrmalige steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, jeweils gekoppelt mit einem zwei- oder mehrmaligen innergemeinschaftlichen Erwerb, in derselben Lieferkette (mehrere Lieferungen, nur eine Warenbewegung durch eine innergemeinschaftlich grenzüberschreitende Beförderung oder Versendung) grundsätzlich aus<sup>208</sup>. Der Lieferort der Lieferanten vor dem innergemeinschaftlichen Erwerb liegt im Abgangsmittgliedstaat, in dem die Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) beginnt<sup>209</sup>.

---

<sup>206</sup> *Reiß/Kreusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 508.

<sup>207</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch 31 Erg-Lief § 155 Rz 46.

<sup>208</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 46ff.

<sup>209</sup> *Beiser/Hörtnagl*, Die Schnittstelle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einer mehrgliedrigen

### 9.1.1. Beförderung bzw Versendung durch den letzten in der Lieferkette

#### Beispiel 13:

Der Unternehmer B aus Barcelona bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D aus Düsseldorf. D bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler B in Bielefeld. B wiederum gibt die Bestellung an den Produzenten P in Paris weiter. B aus Spanien holt die Maschine in weiterer Folge selbst in Paris ab.

#### Beurteilung nach österreichischem UStG:

Vorweg sei kurz gesagt, dass im Zuge des Steuerreformgesetzes 2000 neben anderen umsatzsteuerlichen Bestimmungen unter anderem auch der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG neu geregelt wurde<sup>210</sup>. Die bisherige Unterscheidung zwischen Beförderung bzw Versendung durch den liefernden Unternehmer und Abholung (Befördern bzw Versendung) durch den Abnehmer fiel weg. Folglich ist § 3 Abs 8 UStG auch anzuwenden, wenn der betreffende Gegenstand durch den Abnehmer der Lieferung befördert oder versendet wird.

In Beispiel 13 befördert der Käufer B aus Barcelona selbst die Maschine in seine Heimatstadt bzw in sein Heimatland. Dadurch ist auch die Lieferung des D an B als bewegte Lieferung zu beurteilen. Der Ort der Lieferung liegt somit in Paris, da gemäß § 3 Abs 8 UStG der Ort der Lieferung – auch im Fall der Abholung – dort liegt, wo der Transport des Gegenstandes beginnt.

Die Lieferung des D ist unter den Voraussetzungen des Art 7 BMR<sup>211</sup> als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren. D wiederum hat gemäß Art 1 BMR iVm Art 3 Abs 8 S 1 BMR in Spanien einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, da der Transport dort endet. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass B gemäß § 27 Abs 4 UStG die Umsatzsteuer aus diesem Erwerb schuldet und auch dafür haftet.

Die Lieferung des B aus Bielefeld an D aus Düsseldorf, sowie alle folgenden Lieferungen, sind als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 UstG zu qualifizieren.

---

Lieferkette - EMAG und die Folgen, SWI 2006, 227.

<sup>210</sup> Gurtner, Lieferortbestimmung nach § 3 Abs 8 UStG 1994, SWK 2000, S 321.

<sup>211</sup> Die Steuerfreiheit wäre nach französischem Recht zu beurteilen, der Fall wird jedoch zur Veranschaulichung komplett nach dem österreichischen UStG gelöst

Ihr Lieferort befindet sich dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Alle davor stattgefundenen Lieferungen sind somit nach § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen und finden am Beginn der Versendung oder Beförderung statt<sup>212</sup>. In unserem Beispiel sind sie somit in Frankreich zu besteuern. Die Unternehmer P, B und D haben folglich in Frankreich eine entsprechende Lieferung zu versteuern.

#### Beurteilung nach deutschem UStG:

Auch nach dem deutschen UStG fällt der Abholfall nicht unter die Regelung des § 3 Abs 7 Satz 1 UStG. Dieser wird – wie auch nach österreichischem UStG – als Beförderungs- oder Versendungsfall gemäß § 3 Abs 6 Satz 5 iVm Satz 1 UStG beurteilt<sup>213</sup>. Die Lieferung des D an B ist als bewegte Lieferung zu beurteilen. Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr 1 lit b UStG steuerfrei. Der Ort der Lieferung liegt in Paris, da gemäß § 3 Abs 6 UStG der Ort der Lieferung dort liegt, wo der Transport des Gegenstandes beginnt.

Der innergemeinschaftliche Erwerb des B ist in Spanien – am Ende der innergemeinschaftlichen Warenbewegung – gemäß § 1 a UStG iVm § 3 d UStG zu versteuern.

Die Lieferung des B an D sowie die Lieferung des P an B sind als ruhende Lieferungen zu werten. Für diese Lieferungen liegt der Lieferort gemäß § 3 Abs 7 UStG am Beginn der Beförderung – in Frankreich – da sie der bewegten Lieferung vorangehen. Beide Lieferungen sind steuerbar und steuerpflichtig.

Auch in Deutschland verhält es sich so, dass die der bewegten Lieferung vorangehenden ruhenden Lieferungen dort erbracht werden, wo die Beförderung bzw Versendung beginnt<sup>214</sup>.

---

<sup>212</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 225.

<sup>213</sup> *Reiß/Kreusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lfg § 3 Rz 481.

<sup>214</sup> *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz 60 Erg-Lief § 3 Rz 479.

Eine entsprechende Ausarbeitung des Beispiels 13 nach der MwStSystRL kann entfallen, da die oben dargelegten gesetzlichen Grundlagen sowie die Verwaltungspraxis der MwStSystRL entsprechen. Auch wenn der EuGH in der Rechtssache *EMAG* nicht ausgesprochen hat, welcher Lieferung nun die warenbewegte Lieferung und welcher die ruhende Lieferung zugeordnet werden soll, so stimmen Österreich und Deutschland in diesem Punkt überein, weshalb es zu keinen Doppelbesteuerung sowie Nichtbesteuerungen kommen kann.

### **9.1.2. Optionale Verwendung der UID-Nummer durch einen Unternehmer in der Lieferkette**

#### **Beispiel 14:**

Der deutsche Unternehmer D aus Düsseldorf bestellt bei dem österreichischen Großhändler G aus Graz eine Maschine. Da dieser die Maschine nicht lagernd hat, beauftragt er den Wiener Unternehmer W mit der Lieferung der von D bestellten Maschine direkt an diesen. Der Unternehmer G besitzt neben der österreichischen UID – Nummer auch eine deutsche UID – Nummer.

#### Ausarbeitung nach österreichischem Recht:

Art 28 BMR sieht vor, dass grundsätzlich jedem Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine UID – Nummer erteilt wird. Die UID – Nummer wird einmalig und für die Dauer der unternehmerischen Tätigkeit vergeben<sup>215</sup>. Die Verwendung der UID – Nummer ist notwendig bei der Bestimmung des Lieferortes beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, der Vermittlung sonstiger Leistungen, der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und bei der Lohnveredelung. Der Ort des Umsatzes bzw der Ort der Lieferung richtet sich immer nach der vom Auftraggeber verwendeten UID – Nummer<sup>216</sup>.

Die Lieferung von W an D ist als warenbewegte Lieferung zu qualifizieren. Sie wird gemäß § 3 Abs 8 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung der Maschine beginnt. Das ist in Wien. Was passiert nun, wenn der Unternehmer G aus Graz innerhalb der

---

<sup>215</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1581.

<sup>216</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1582.

ersten Lieferung statt seiner österreichischen UID – Nummer, seine deutsche UID – Nummer angibt?

Gemäß Art 3 Abs 8 Satz 1 BMR wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Mitgliedstaat bewirkt, in den der Gegenstand gelangt (Bestimmungsland). Verwendet aber der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer, so gilt gemäß Satz 2 dieser Bestimmung der innergemeinschaftliche Erwerb zusätzlich als im UID-Staat verwirklicht. Das wäre in unserem Beispiel Deutschland, wo G seinen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht. Diese zusätzliche Steuerpflicht kommt zum Wegfall, sobald der Erwerber nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland tatsächlich besteuert worden ist<sup>217</sup>. Im oben genannten Beispiel benutzt der Unternehmer G innerhalb des Reihengeschäfts eine deutsche UID-Nummer, somit liegt gemäß Art 3 Abs 8 Satz 2 BMR zusätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, bis die Besteuerung im Bestimmungsland vom Erwerber nachgewiesen ist. G hat nun die Möglichkeit seinen Erwerb entweder in Österreich oder in Deutschland zu versteuern. Wenn er seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland besteuert, kann der Unternehmer W eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 BMR iVm Art 7 BMR nach Deutschland geltend machen.

Die Lieferung des G an D ist als ruhende Lieferung im Sinne des § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren. Der Lieferort befindet sich am Ende der Beförderung, nämlich in Deutschland. G hat folglich eine Lieferung in Deutschland gemäß § 3 Abs 1 UStG zu versteuern.

Im Fall, dass der Unternehmer G seine österreichische UID-Nummer verwendet, liegt auch zwischen W und ihm die bewegte Lieferung vor, welche gemäß § 3 Abs 8 UStG zu beurteilen ist. Der Lieferort ist in Wien. W kann nur in diesem Fall keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung geltend machen, da die Lieferung nicht über die Grenzen Österreichs hinausreicht - es fehlt somit an einer Voraussetzung zum Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Die bewegte Lieferung ist folglich in Österreich steuerbar und steuerpflichtig gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG iVm § 3 Abs 1 UStG. Die Lieferung des G an D ist nach § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Der Lieferort liegt folglich in Deutschland/Düsseldorf, da dort die Beförderung endet. Diese Lieferung ist folglich in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Es handelt

---

<sup>217</sup> Zorn, Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte zwischen Österreich und Deutschland im Binnenmarkt SWK 1994, A 557.

sich hierbei jedoch um keine innergemeinschaftliche steuerfreie Lieferung, da die Maschine der Lieferung zum Zeitpunkt ihrer Ausführung bereits in Deutschland war<sup>218</sup>. Aus demselben Grund bewirkt auch D keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

#### Beurteilung nach deutschem Umsatzsteuergesetz:

Auch nach deutschem Umsatzsteuerrecht kommt man im obigen Beispiel 13 zu demselben Ergebnis. Wenn nämlich der Erwerber eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer verwendet hat, die eine andere ist als von dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet<sup>219</sup>, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb solange in dem Gebiet des Mitgliedstaats als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in § 3d Satz 1 UStG bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Die Erwerbsbesteuerung gemäß § 3d Satz 2 UStG ist wie nach österreichischem sowie deutschem Recht auflösend bedingt. Dies wird durch den Nachweis der Besteuerung des Erwerbs in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Warenbewegung befindet, sichergestellt. Es muss „nur“ die Anmeldung des Erwerbs nachgewiesen werden<sup>220</sup>.

Die Lieferung des W an G ist nun die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 6 UStG innerhalb des Reihengeschäfts, weil W als erster Unternehmer in der Reihe die Beförderung durchführt. Der Ort der Lieferung liegt in Österreich und ist auch dort steuerbar. Ob diese Lieferung nun als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG steuerfrei ist oder nicht, hängt davon ab, welche UID-Nummer G gegenüber W verwendet. Bestellt er bei W unter seiner österreichischen UID-Nummer, kann W seine Lieferung an G nicht als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei erbringen. Wenn G jedoch seine deutsche UID - Nummer verwendet, liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG vor.

Die zweite Lieferung von G an D ist nach § 3 Abs 7 UStG als ruhende Lieferung zu qualifizieren und wird in Düsseldorf erbracht. In beiden Varianten der Verwendung der UID-Nummer durch G, ist das Ergebnis dem österreichischen Recht gleich.

---

<sup>218</sup> *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz 60 Erg-Lief § 3 Rz 485.

<sup>219</sup> § 3d Satz 1 dUStG.

<sup>220</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 37 Rz 232.

### Beurteilung nach der MwStSystRL:

Verfügt der die Leistung empfangende Unternehmer sowohl gemäß der MwStSystRL über eine UID-Nummer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung bzw die Versendung beginnt (Abgangsmitgliedstaat), als auch über eine UID-Nummer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung bzw die Versendung endet (Zielmitgliedstaat), so hat der die Leistung empfangende Unternehmer nach Art 131 MwStSystRL die Wahl, unter der UID des Abgangsmitgliedstaates aufzutreten, damit eine Umsatzsteuerpflicht im Abgangsmitgliedstaat auszulösen und sich von dieser Umsatzsteuer kraft Vorsteuerabzugs im Abgangsmitgliedstaat zu entlasten. In diesem Fall kann eine nachfolgende grenzüberschreitende Warenbewegung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art 138 MwStSystRL im Abgangsmitgliedstaat und als innergemeinschaftlicher Erwerb im Zielmitgliedstaat behandelt werden.

Weiters ist jedoch innerhalb des Reihengeschäfts zu bedenken, dass das Recht, durch die Wahl der UID-Nummer (des Abgangsmitgliedstaates oder des Zielmitgliedstaates) nach Art 131 MwStSystRL die Schnittstelle einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung beim Lieferanten und eines innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Empfänger zu bestimmen, durch die erste steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und den ersten innergemeinschaftlichen Erwerb in einer mehrgliedrigen Lieferkette verbraucht wird. Die einem innergemeinschaftlichen Erwerb in der Lieferkette nachgeordneten Unternehmer können nicht mehr wählen. Ihr Lieferort liegt im Mitgliedstaat des innergemeinschaftlichen Erwerbs.

### **9.1.3. Beförderung bzw Versendung durch den mittleren Unternehmer**

#### **Beispiel 15:**

Der Unternehmer M aus Madrid in Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer K in Kassel. K bestellt die Maschine wiederum bei dem Großhändler B in Bielefeld. B gibt die Bestellung weiter an den Erzeuger D in Düsseldorf. K lässt die Maschine durch einen Transporteur bei D abholen, welcher diese Maschine unmittelbar nach Spanien transportiert. K macht von seinem Zuordnungswahlrecht nach § 3 Abs 6 dUStG nicht Gebrauch.

### Lösung nach österreichischem Recht:

Wie auch schon bei den vorherigen Beispielen praktiziert, muss im Zuge der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Reihengeschäfts zuerst die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG und in weiterer Folge die ruhenden Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG ausgemacht werden.

Die erste Lieferung des D an B muss als ruhende Lieferung angesehen werden, da hier keine Beförderung oder Versendung bewirkt wird. Ihr Lieferort liegt am Beginn der Beförderung bzw Versendung, da diese ruhende Lieferung noch vor der bewegten Lieferung durchgeführt wird. D liefert folglich steuerbar gemäß § 3 Abs 7 UStG in Deutschland.

Wird nun die Lieferung durch einen Unternehmer in der Mitte der Lieferkette durchgeführt, ist es nur allzu logisch darüber nachzudenken, ob dieser nun den Transport als Abnehmer der vorhergehenden Lieferung oder als Lieferer der nächsten Lieferung tätigt. Da § 3 Abs 8 Satz 1 UStG darlegt, dass die Beförderung oder Versendung auch durch den Abnehmer oder seinem Vertreter<sup>221</sup> vollzogen werden kann, ist, auch wenn der mittlere Unternehmer die Lieferung zu verantworten hat, in einem solchen Fall der mittlere Unternehmer im Reihengeschäft als Abnehmer zu behandeln. Somit ist die an ihn erbrachte Lieferung als bewegte Lieferung anzusehen. Dem österreichischen UStG ist – im Gegensatz zum deutschen UStG – ein Zuordnungswahlrecht des mittleren Unternehmers fremd<sup>222</sup>.

Obwohl in der österreichischen Literatur darüber keine Auskunft zu finden ist, sollte es meiner Meinung nach möglich sein, den Steuerbehörden (Finanzämtern) durch Vorlage der entsprechenden Papiere bzw auch durch vereinbarte Incoterms, das Gegenteil zu beweisen und so die bewegte Lieferung entsprechend zuzuordnen.

Bei Incoterms („International Commercial Terms“) handelt es sich um weltweit „genormte“ Klauseln, welche die Verpflichtungen des Käufers sowie des Verkäufers in Bezug auf die Lieferung der vertragsgegenständlichen Ware festlegen. Umsatzsteuerrechtlich interessant ist in diesem Zusammenhang vor allem die

---

<sup>221</sup> Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) Art 3 Rz 230.

<sup>222</sup> Gurtner in *Achatz/Tumpel*, (Hrsg) Leistungsort der Umsatzsteuer (2009) 77.

Tatsache, dass durch die Verwendung von Incoterms der zivilrechtliche Gefahrenübergang zwischen zwei Vertragspartnern geregelt wird. Ein solcher Gefahrenübergang ist auch meistens mit der Tragung der Transportkosten verbunden. Gerade der Gefahrenübergang sowie die Kostentragung im Rahmen einer Lieferung können meiner Ansicht nach ein starkes Indiz dafür darstellen, wer im Rahmen eines Reihengeschäfts für die Lieferung umsatzsteuerlich verantwortlich ist. Umgekehrt sollte das aber nicht heißen, dass bei einer Gefahr- und Kostentragung durch einen als Abnehmer fungierenden Teilnehmer an einem Reihengeschäft, der diesem vorhergehende Lieferer keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn vornehmen kann. Folglich wäre es meiner Ansicht nach die beste Lösung, vereinbarten Incoterms eine starke Indizwirkung zu belassen, die einem Abnehmer innerhalb des Reihengeschäfts die Möglichkeit bieten, auch selbst als Lieferant der bewegten Lieferung zu fungieren.

Dies wäre gerade auch unter dem Blickwinkel wünschenswert, da § 3 Abs 6 dUStG dem deutschen Unternehmer ein solches Zuordnungswahlrecht zubilligt und es folglich zu Systemwidrigkeiten bei Reihengeschäften zwischen Deutschland und Österreich kommen kann (siehe Beispiel 17). Andererseits ist das Zuordnungswahlrecht der MwStSystRL absolut fremd, weshalb Zweifel an der Richtigkeit der deutschen Regelung aufkommen können.

In gegenständlichem Beispiel ist die bewegte Lieferung nunmehr der Lieferung des Unternehmers B an den Unternehmer K zuzuordnen. Dies, da gemäß § 3 Abs 8 UStG die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert bzw. versendet werden kann. B liefert dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, das ist in Deutschland. K hat gemäß Art 3 Abs 8 BMR in Spanien einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern und muss sich zu diesem Zweck registrieren lassen. B führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 BMR iVm Art 7 BMR in Deutschland aus.

Die Lieferung des B an M ist als ruhende Lieferung im Sinne von § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Diese ist am Ende der Lieferkette, in Spanien, steuerbar. M ist aus der in Spanien verwirklichten Lieferung zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG berechtigt.

### Lösung nach deutschem Recht:

Nach dem deutschen Recht ist die Versendung gemäß § 3 Abs 6 UStG der Lieferung des B an K zuzuordnen. In Deutschland hängt beim Transport des Gegenstandes durch einen Unternehmer, der im Rahmen eines Reihengeschäfts sowohl Abnehmer als auch Lieferer ist (mittlerer Unternehmer), die Zuordnung der Beförderung oder Versendung davon ab, ob dieser den Transport als Abnehmer der Vorlieferung oder in seiner Eigenschaft als Lieferer tätig<sup>223</sup>. Für diesen Fall enthält § 3 Abs 6 S 6 HS 1 UStG die widerlegbare Vermutung, dass der mittlere Unternehmer bis zum Nachweis des Gegenteils als Abnehmer der Vorlieferung und nicht als Lieferer tätig wird. Die Beförderung oder Versendung ist in einem solchen Fall grundsätzlich der Lieferung an den mittleren Unternehmer, dh seinem Vorlieferanten, zuzuordnen<sup>224</sup>. Dies ist die Lieferung des B an K.

Als Nachweis, dass der mittlere Unternehmer als Lieferer und nicht als Abnehmer in der Reihe auftritt, kann die Vereinbarung von Incoterms dienen. In einer Aussendung der Handelskammer Wuppertal-Solingen-Remscheid<sup>225</sup>, kommt als Nachweis auch in Betracht, dass der mittlere Unternehmer mit der UID-Nummer des Mitgliedstaats auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt und Vereinbarungen mit seinen Vorlieferanten und seinem Abnehmer bestehen, aus denen hervorgeht, dass er die Gefahr und die Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen hat. Der letzte Punkt ist wiederum auf die Vereinbarung von Incoterms zurückzuführen.

Im oben genannten Beispiel ist die Lieferung des B an K nun als bewegte Lieferung zu qualifizieren. Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs 6 S 5 UStG iVm S 1 UStG in Deutschland - Beginn der Versendung. K hat gemäß § 3d UStG in Spanien einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern und muss sich deshalb dort umsatzsteuerlich registrieren lassen - dies, da der Unternehmer B in Deutschland eine innergemeinschaftliche Lieferung ausführt. Die erste und die dritte Lieferung sind als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren. Der Lieferort der ersten Lieferung liegt in Deutschland und ist dort steuerbar. Der Lieferort der dritten Lieferung liegt in Spanien.

---

<sup>223</sup> *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz 60 Erg-Lief § 3 Rz 478.

<sup>224</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 533.

<sup>225</sup> *Handelskammer Wuppertal-Solingen-Remscheid*, Reihengeschäfte im EU-Binnenmarkt Z 2.

Aufgrund des Zuordnungswahlrechts gemäß § 3 Abs 6 UStG kann K jedoch – unter Vorlage der entsprechenden Dokumente – auch die Lieferung von Ihm an M als bewegte Lieferung ausführen. Hierbei wären alle vorhergehenden Lieferungen als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 UStG zu behandeln. Die deutsche Verwaltung verlangt einen Nachweis anhand von Belegen, die eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben müssen, dass der Unternehmer – hier K – die Warenbewegung seiner Lieferung zuordnen wollte<sup>226</sup>. Hier spielt vor allem die Gefahrtragung und die Tragung der Kosten einer solchen Lieferung eine wesentliche Rolle.

Macht nun der Unternehmer K von seinem Wahlrecht Gebrauch, kann es zu Problemen in der Abwicklung kommen. Nach österreichischem Recht ist die erste Lieferung des D an K als warenbewegte Lieferung zu betrachten. Diese ist am Beginn der Beförderung, nämlich in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

#### **Beispiel 16:**

W aus Wien bestellt bei M aus München eine Maschine. Dieser hat die Maschine nicht lagernd und bestellt diese wiederum bei dem Hersteller D aus Düsseldorf. M beauftragt einen Frachtführer mit der Warenbewegung direkt von D zu W nach Wien. Jeder der Unternehmer verwendet die ihm national erteilte UID-Nummer. M macht von seinem Zuordnungswahlrecht nach § 3 Abs 6 dUStG Gebrauch.

#### Lösung nach österreichischem UStG:

Da das österreichische UStG kein Zuordnungswahlrecht kennt, ist der Transport der ersten Lieferung von D an M zuzurechnen. Diese stellt die bewegte Lieferung dar. Der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo die Versendung beginnt, somit in Deutschland (§ 3 Abs 8 UStG). Die Lieferung ist in Deutschland steuerbar, aber als innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 BMR steuerbefreit. Demgegenüber hat M in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern, da sich die Maschine dort am Ende der Versendung befindet (Art 1 BMR iVm Art 3 Abs 8 BMR). M muss sich aus diesem Grund in Österreich steuerlich registrieren lassen und die entsprechende Erklärung abgeben. Die Lieferung von M an W ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu sehen. Ort der Lieferung ist dort, wo sich die Maschine zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Dieser

---

<sup>226</sup> Nieskens in *Rau/Dürnwächter*, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 1916.

liegt am Ende der Lieferung, nämlich in Österreich. Diese Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

#### Lösung nach deutschem UStG:

Da M als Erwerber vom Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG Gebrauch machen kann, wird der Transport seiner Lieferung an W zugerechnet. Die Lieferung von D an M gilt folglich als ruhende Lieferung. Deren Lieferort befindet sich gemäß § 3 Abs 7 UStG in Deutschland. Die Lieferung von M an W wird auf Grund der Zuordnung des Transports als bewegte Lieferung angesehen, deren Ort sich dort befindet, wo die Versendung beginnt, also in Deutschland (§ 3 Abs 6 UStG). Diese Lieferung ist in Deutschland steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 4 lit 1b iVm § 6a UStG steuerbefreit. W müsste korrespondierend dazu einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich deklarieren.

Im Ergebnis hätte für die Lieferung des M an W sowohl Deutschland als auch Österreich nach deren jeweiliger Rechtsordnung das Besteuerungsrecht, was auf eine Doppelbesteuerung hinauslaufen würde. Fraglich ist jedoch, ob überhaupt für eine Lieferung die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung zur Anwendung kommen kann, weil de facto im oben genannten Beispiel kein innergemeinschaftlicher Erwerb erklärt und besteuert werden wird. Offen bleibt auch, ob es nun zu einer Registrierungspflicht in Österreich kommt.

#### Lösung nach der MwStSystRL sowie nach der Rechtsprechung des EuGH:

Nochmals zur Wiederholung: Eine innergemeinschaftliche Bewegung (Lieferung und Erwerb) von Gegenständen kann gemäß dem EuGH innerhalb eines Reihengeschäftes immer nur einer der beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werden. Nach Art 32 MwStSystRL befindet sich der Ort dieser Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände (bewegte Lieferung). Da die andere Lieferung nicht zur Versendung oder Beförderung der Gegenstände führt, gilt als Ort dieser Lieferung nach Art 31 MwStSystRL, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt ihrer Lieferung befinden (ruhende Lieferung).

Ist die bewegte Lieferung (die mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht) die erste der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Ist dagegen die bewegte Lieferung die zweite der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt ist, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Daher bestimmt sich nur der Ort der Lieferung, der zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Art 32 MwStSystRL. Dieser befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art 31 MwStSystRL<sup>227</sup>. Die einzige Frage, die der EuGH offen ließ, ist jene, welcher Lieferung nun die bewegte Lieferung und die ruhende Lieferung zugeordnet werden muss.

Weiters muss bei Art 32 MwStSystRL beachtet werden, dass dieser die oben erwähnte Zweifelsregel – wie vom deutschen Gesetzgeber angewandt – nicht beinhaltet. Art 32 MwStSystRL sagt, dass die Versendung oder Beförderung durch den Abnehmer erfolgen kann. Das österreichische Umsatzsteuergesetz entsprechen in diesen Punkten voll und ganz der Vorgabe der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH. Ob nun eine Zuordnungswahlmöglichkeit gegeben ist, kann anhand der Richtlinie der Rechtsprechung des EuGH nicht beurteilt werden, es kann lediglich der Wortlaut zur Interpretation herangezogen werden. Gemessen an einer Auslegung des Art 32 MwStSystRL, findet die deutsche Regelung meiner Meinung nach in Art 32 MwStSystRL keine Deckung.

Wichtigster Punkt ist dabei jedoch, dass die Umsatzsteuerpraktiken der Mitgliedstaaten ineinander greifen und somit Doppelbesteuerungen sowie Nichtbesteuerungen vermieden werden. Problematisch wird dies zB dann, wenn sich unterschiedliche Zuordnungsentscheidungen in verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben und sich folglich die innergemeinschaftlicher Lieferung und der innergemeinschaftlicher Erwerb nicht mehr spiegelbildlich gegenüberstehen<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 50.

<sup>228</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 542.

### **Beispiel 17:**

Der Unternehmer S aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer K in Kassel. K bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler B in Bielefeld. B wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller D in Dortmund weiter. B lässt die Maschine durch einen Transporteur bei D in Dortmund abholen und sie von Dortmund mit dem LKW unmittelbar nach Spanien transportieren. Dort übergibt sie der Transportunternehmer an S. Alle Beteiligten treten unter der UID-Nummer ihres Landes auf. Es werden weiteres folgende Lieferklauseln vereinbart. B vereinbart mit K „Lieferung frei Haus Spanien“ und mit D „Lieferung ab Werk Dortmund“. Die vereinbarten Lieferklauseln ergeben sich sowohl aus der Rechnungsdurchschrift als auch aus der Buchhaltung des B.

Dieses Beispiel soll kurz veranschaulichen, dass gerade bei Reihengeschäften harmonisierende Vorschriften innerhalb des Umsatzsteuerrechts von immenser Wichtigkeit sind. Dieses Beispiel wird nun nicht getrennt gelöst und soll die Probleme der Zuordnungsklausel nochmals verdeutlichen.

Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen ausgeführt. Nach österreichischem Recht ist die Lieferung des D an B als warenbewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu betrachten. Ihr Lieferort liegt in Deutschland (Düsseldorf). Dies, da der Transport auch durch den Abnehmer vollzogen werden kann. D führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 3 BMR iVm Art 6 BMR an B aus. B hat folglich gemäß Art 1 iVm Art 3 Abs 8 BMR einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Spanien zu versteuern und muss sich dort registrieren lassen. Nach deutschem Recht handelt es sich um eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 dUStG, welche am Beginn der Versendung (in Düsseldorf) zu versteuern ist. Nach österreichischem Recht liegt folglich eine steuerfreie Lieferung vor, nach deutschem Recht eine steuerpflichtige Lieferung. Nach deutschem Recht hat B auch keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Spanien zu versteuern.

Nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz ist weiters die warenbewegte Lieferung der zweiten Lieferung B an K zuzuordnen, da B als mittlerer Unternehmer in der

Reihe die Maschine in seiner Eigenschaft als Lieferant transportieren lässt. Er hat wegen der Lieferklausel „Frei Haus Spanien“ mit seinem Kunden und der Lieferklausel „Ab Werk Dortmund“ mit seinem Vorlieferanten Gefahr und Kosten des Transports übernommen. Darüber hinaus kann B nachweisen, dass die Voraussetzungen für die Zuordnung zu seiner Lieferung erfüllt sind. Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs 6 dUStG in Deutschland. Nämlich am Beginn der Versendung. K hat nach deutschem Recht einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Spanien zu versteuern. Nach österreichischem Recht liegt hier eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 öUStG vor. Diese ist in Spanien, also am Ende des Transports, zu versteuern.

Die Lieferung von K an S ist als einzige Lieferung gleich als ruhende Lieferungen – nach österreichischem und deutschem UStG – zu werten. Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs 7 dUStG sowie § 3 Abs 7 öUStG in Spanien am Ende der Versendung. Sie ist nach spanischem Recht zu beurteilen.

Dieses Beispiel zeigt deutlich die möglichen und mit großem Aufwand verbundenen Probleme der letztlich sehr divergierend gehandhabten Umsatzsteuergesetze auf.

#### **9.1.4. Vereinfachungsregelung für Reihengeschäfte (Dreiecksgeschäfte)**

Ein Dreiecksgeschäft liegt gemäß Art 25 Abs 1 BMR vor, wenn bei einem Reihengeschäft drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten unter den in Art 25 Abs 3 BMR genannten Voraussetzungen beteiligt sind<sup>229</sup>.

Die drei Unternehmer müssen in drei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sein. Was die Bestimmung „in einem Mitgliedstaat sein“ bedeutet, wird zwar nicht näher definiert, es ist aber davon auszugehen, dass die beteiligten Unternehmer eine UID-Nummer von drei verschiedenen Mitgliedstaaten erteilt bekommen haben müssen.

#### **Beispiel 18:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt Waren bei dem Unternehmer M in München. Dieser ordert seinerseits bei P in Paris die Waren. W, M und P treten unter der UID-Nummer ihres Sitzstaates auf. Der Unternehmer P versendet die Waren direkt an W nach Wien.

---

<sup>229</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Art 25 BMR Tz 3.

#### Lösung ohne die österreichische Vereinfachungsregelung:

Die Lieferung des P an M ist als bewegte Lieferung zu sehen und erfolgt gemäß § 3 Abs 8 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung bzw Versendung) und ist unter den Voraussetzungen des französischen Rechts als eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln. M tätigt gemäß § 3 Abs 8 S 2 BMR in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb und muss sich folglich in Österreich registrieren lassen. Die Lieferung des M an W ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren und wird in Wien ausgeführt - am Ende der Beförderung bzw Versendung.

#### Lösung anhand der österreichischen Vereinfachungsregelung:

Anhand dieses Beispiels soll die Sinnhaftigkeit bzw die Vereinfachung dieser Regelung veranschaulicht werden. Die Lieferung des P an M ist als bewegte Lieferung zu sehen und erfolgt gemäß § 3 Abs 8 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung bzw Versendung) und ist unter den Voraussetzungen des französischen Rechts als eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln. Wie bereits erwähnt ist die zweite Lieferung als ruhende Lieferung zu sehen und wird in Wien ausgeführt. Nicht zu vergessen ist auch, dass der Erwerber zwei innergemeinschaftliche Erwerbe erfüllt. Zuerst jenen, der sich aus Art 3 Abs 8 S 1 BMR ergibt. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist dort steuerbar, wo die Versendung endet. Ein weiterer innergemeinschaftlicher Erwerb wird noch in jenem Staat verwirklicht, dessen UID-Nummer der Erwerber benutzt (vgl. Art 3 Abs 8 S 2 BMR). Denn, verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in Art 3 Abs 8 S 1 BMR bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist.

Die Vereinfachungsregelung für Reihengeschäfte (Dreiecksgeschäfte) hat in erster Linie den Sinn, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Unternehmers, der sich ansonsten im Zielstaat (hier Österreich) zur Steuer registrieren lassen müsste, nicht besteuert wird. Stattdessen hat der Abnehmer (letzte Unternehmer) in der Reihe die Steuer zu begleichen und haftet auch für diese. Gemäß Art 12 Abs 1 Z 2 BMR kann W (Abnehmer) die gemäß Art 25 Abs 5 UStG geschuldeten Beträge für

Lieferungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, neben den in § 12 Abs 1 Z 1 und 2 UStG genannten Vorsteuerbeträgen abziehen.

Die umsatzsteuerliche Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs des M in Österreich durch Art 25 Abs 3 lit a BMR hat zur Voraussetzung, dass dieser, da er den innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich verwirklicht, keinen Sitz oder Wohnsitz im Inland hat. Jedoch muss er im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst sein. Anhand dieser Voraussetzung ist erkennbar, dass M Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein muss – und er darf nicht im Inland ansässig sein. Ein Unternehmer ist im Gemeinschaftsgebiet umsatzsteuerlich erfasst, wenn ihm irgendein Mitgliedstaat eine UID-Nummer erteilt hat<sup>230</sup>. Die Erteilung einer UID-Nummer setzt jedoch nicht voraus, dass der Unternehmer innerhalb der Gemeinschaft ansässig ist<sup>231</sup>.

Die folgende Lieferung zwischen M und W muss im Inland stattfinden bzw sie muss im Inland ausgeführt werden. Das ist auch der Fall, da diese Lieferung als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG in Österreich/Wien ausgeführt wird. Diese Voraussetzung wird von Art 25 Abs 3 lit b BMR verlangt, da der innergemeinschaftliche Erwerb für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Erwerbers im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person erfolgen muss. Der folgende Unternehmer - in unserem Fall ist das W - muss im Inland umsatzsteuerlich erfasst sein und somit eine UID-Nummer besitzen<sup>232</sup>.

Weiters müssen gemäß Art 25 Abs 3 lit c BMR die Waren aus einem anderen Mitgliedstaat stammen als jenem, in dem der Erwerber zur Umsatzsteuer erfasst ist. Auch hier ist wieder erkennbar, dass alle Beteiligten aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten stammen müssen, da der Erwerber weder im Mitgliedstaat des Empfängers ansässig sein darf, noch eine UID-Nummer jenes Mitgliedstaates verwenden darf, aus dem die Gegenstände befördert oder versendet werden. Weiters muss verständlicherweise – da sonst kein Reihengeschäft vorliegen würde – gemäß Art 25 Abs 3 BMR der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer unmittelbar die Verfügungsmacht über die erworbenen Waren verschaffen.

---

<sup>230</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 508.

<sup>231</sup> *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Art 25 BMR Tz 10.

<sup>232</sup> *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Art 25 BMR Tz 10.

Gemäß Art 25 Abs 3 lit e BMR und gemäß Art 25 Abs 5 BMR wird die Steuer nun vom Unternehmer W geschuldet. Dies unter der Voraussetzung, dass die vom Erwerber ausgestellte Rechnung die in Art 25 Abs 4 BMR aufgelisteten Angaben enthält. W muss nun nachweisen, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seine Erklärungspflicht gemäß Art 25 Abs 6 BMR erfüllt hat.

Weitere Voraussetzung für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat Österreich ist, dass nach Art 25 Abs 2 BMR der Unternehmer in der zusammenfassenden Meldung seine UID-Nummer im Inland, die UID-Nummer des Empfängers sowie die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat bewirkten Umsätze angibt. Nur auf diese Weise kann nachgewiesen werden, dass der innergemeinschaftliche Erwerb als besteuert gilt.

Gemäß der Lehrmeinung von *Ruppe*<sup>233</sup> widerspricht dieser Regelung hingegen die Formulierung des Art 25 Abs 3 lit b BMR, nach der die an den innergemeinschaftlichen Erwerb anschließende Lieferung des Erwerbers im Inland auch an eine juristische Person, die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist, erfolgen kann.

#### Lösung anhand der deutschen Vereinfachungsregelung:

Auch in Deutschland dient diese Regelung der Vereinfachung, da sich Erwerber (mittlere Unternehmer) dadurch nicht in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, registrieren lassen und steuerliche Pflichten erfüllen muss<sup>234</sup>. Die Steuerschuld des Erwerbers für seine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG an den Abnehmer wird von diesem gemäß § 25b Abs 2 UStG geschuldet. Dies, wenn die dafür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Da die Ware von P befördert wird, ist der Lieferbeziehung zwischen P und M der bewegten Lieferung gemäß § 3 Abs 6 UStG zuzuordnen. Der Ort der Lieferung von P an M bestimmt sich folglich gemäß § 3 Abs 6 S 1 UStG und liegt dort, wo die Beförderung der Waren begonnen hat. Nämlich in Frankreich. Da in der Beziehung P

---

<sup>233</sup> *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Art 25 BMR Tz 6.

<sup>234</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch 30 Erg-Lief § 236a Rz 2.

und M die Ware von einem EU-Mitgliedstaat in ein anderes EU-Land gelangt, tätigt P eine in Frankreich gemäß § 4 UStG iVm § 6a UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, die er in der dortigen zusammenfassenden Meldung deklarieren muss<sup>235</sup>. M tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich gemäß § 3d S 1 UStG.

M wird nun in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, nicht mit einer ruhenden steuerpflichtigen Lieferung besteuert, weil die Steuerschuld dafür auf den letzten Abnehmer übergeht. Der Erwerber M erfüllt zwei innergemeinschaftliche Erwerbe (vgl. § 3d Satz 1 u 2 UStG) - wie auch nach dem österreichischen UStG - nämlich im Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, und in dem Mitgliedstaat, dessen UID-Nummer er verwendet<sup>236</sup>. Gleichwohl gelten sie von Gesetzes wegen als besteuert, so dass er deswegen steuerlich nicht belastet wird.

Bezüglich der Lieferbeziehung des M an W wird die Ware nicht mehr bewegt, hier handelt es sich um die ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 S 2 UStG. Diese gilt dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet, also in Wien. A tätigt folglich im Anschluss an seinen innergemeinschaftlichen Erwerb einen weiteren Umsatz in Österreich, welcher steuerbar und steuerpflichtig ist. Auch dieser ist zu deklarieren.

M meldet in der Umsatzsteuervoranmeldung, dass er an einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft beteiligt war<sup>237</sup>. Er muss seine Beteiligung an einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft auch in der Zusammenfassenden Meldung angeben<sup>238</sup>. Er muss alle von ihm im Rahmen eines solchen Geschäfts belieferten letzten Abnehmer unter Angabe ihrer UID-Nummer mit der jeweiligen Bemessungsgrundlage für die ruhende Lieferung melden.

Vorausschickend sei schon hier gesagt, dass die deutsche Vereinfachungsregelung denselben Regelungsinhalt wie die österreichische Vereinfachungsregelung hat und sich folglich keine Unterschiede zwischen Art 25 BMR und § 25b UStG ergeben.

---

<sup>235</sup> Vgl. *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 2014.

<sup>236</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch 30 Erg-Lief § 236a Rz 11.

<sup>237</sup> Vgl. § 18b Satz 1, 3 und 6 dUStG.

<sup>238</sup> Vgl. § 18a Abs 1 Satz 2 dUStG.

### Lösung anhand der MwStSystRL:

Durch Art 25 BMR wurden die Vorgaben des Art 42, Art 141 lit a bis e und Art 197 Abs 1 MwStSystRL umgesetzt.

Gemäß der MwStSystRL ist es belanglos, ob der Gegenstand vom Lieferer P oder von seinem Abnehmer M versendet oder befördert wird. P liefert entsprechend den allgemeinen Regelungen in diesem Fall in Frankreich steuerfrei an M. Dieser wiederum bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Die anschließende Lieferung an W ist in Österreich steuerpflichtig<sup>239</sup>. Wie im Folgenden veranschaulicht wird, ist die Regelung für Dreiecksgeschäfte nicht anwendbar, sofern die Versendung oder Beförderung im Zusammenhang mit der Lieferung von M an W steht, da ansonsten der Zwischenerwerber B keinen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt (siehe unten). Soweit gehen die österreichische und deutsche Regelung mit der MwStSystRL konform.

Gemäß Art 141 lit a MwStSystRL setzt die Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs, der im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts getätigt wird, voraus, dass der Erwerb von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht im Inland ansässig ist, aber für Zwecke der Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erfasst ist. Der Erwerber darf nicht im Mitgliedstaat, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt wird, ansässig sein. Weiters muss er ein innerhalb der Europäischen Gemeinschaft registrierter Steuerpflichtiger sein. Auch in diesem Zusammenhang stimmt Art 25 BMR sowie § 25b dUStG mit den Vorgaben der MwStSystRL überein.

Auch Art 141 lit b MwStSystRL schreibt vor, dass der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen für Zwecke einer anschließenden Lieferung erfolgen muss. Diese muss vom jeweiligen Steuerpflichtigen im Inland bewirkt werden. Somit muss dem innergemeinschaftlichen Erwerb folgend, der Erwerber eine Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat erwirken. Auch in diesem Zusammenhang stimmt Art 25 BMR mit den Vorgaben der MwStSystRL überein<sup>240</sup>.

Gemäß Art 141 lit c MwStSystRL müssen die von dem betreffenden Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände von einem anderen Mitgliedstaat aus versendet oder

---

<sup>239</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 504.

<sup>240</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 507.

befördert werden, als dem, in dem die Person (der Erwerber), welche diese Waren erhält, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist. Dies kann sich somit nur auf jene Fälle beziehen, in denen der Erwerber weder im Ursprungsmitgliedstaat noch im Bestimmungsmitgliedstaat steuerlich erfasst ist.

*Tumpel* ist nun der Meinung, dass Art 141 lit c MwStSystRL lediglich die unmittelbare Versendung oder Beförderung der Gegenstände an den Empfänger verlangt und folglich Art 25 lit d BMR in diesem Punkt von Art 141 lit c MwStSystRL abweicht. Nach den Bestimmungen der MwStSystRL ist die Regelung für Dreiecksgeschäfte daher auch dann anwendbar, wenn der Erwerber die Gegenstände aus dem Ursprungsmitgliedstaat versendet oder befördert<sup>241</sup>. Diese Meinung kann nicht geteilt werden, da aus Art 141 lit b u c MwStSystRL eindeutig hervorgeht, dass der Erwerber (in unserem Beispiel M) im Zielmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigen muss. Würde die Lieferung nachweislich durch M durchgeführt werden, würde im Zielmitgliedstaat kein innergemeinschaftlicher Erwerb durch M bewirkt werden, sondern durch den Verbraucher (letztes Glied in der Kette). Auch wenn es nicht explizit in der MwStSystRL angeführt ist, muss die bewegte Lieferung durch die erste Lieferung in der Kette erfüllt werden, da ansonsten kein innergemeinschaftlicher Erwerb von M bewirkt werden würde. Der Meinung von *Tumpel* kann somit nicht gefolgt werden.

Der Abnehmer der dem innergemeinschaftlichen Erwerb folgenden Lieferung muss für Mehrwertsteuerzwecke im Inland bzw im Bestimmungsland gemäß Art 141 lit d MwStSystRL erfasst sein. Folglich muss er ein Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person sein und es muss ihm eine UID-Nummer erteilt worden sein. In weiterer Folge muss der Abnehmer bzw Empfänger der letzten Lieferung (der dem innergemeinschaftlichen Erwerb folgenden Lieferung) als Steuerschuldner im Zusammenhang mit der Lieferung, die von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wird, bestimmt werden. Diese Steuer wird von ihm gemäß Art 197 Abs 1 lit a MwStSystRL geschuldet.

Weiters muss die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung den Art 220 bis 236 MwStSystRL entsprechen. Die Ausstellung dieser Rechnung ist materiellrechtliche

---

<sup>241</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 507.

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld<sup>242</sup>. Im Sinne des Art 214 MwStSystRL muss die dem innergemeinschaftlichen Erwerb anschließende Rechnung die UID-Nummer des Erwerbers der Lieferung nach Art 138 MwStSystRL sowie die UID-Nummer des Empfängers der dem innergemeinschaftlichen Erwerb nachfolgenden Lieferung enthalten. Wiederum darf nicht vergessen werden, dass diese Rechnung keine Umsatzsteuer ausweisen darf, da diese sonst gemäß Art 200 MwStSystRL auf Grund des Ausweises in der Rechnung geschuldet wird<sup>243</sup>.

### **Beispiel 19:**

Der Unternehmer M aus München bestellt bei seinem Lieferanten W aus Wien Waren. Da W die Waren nicht lagernd hat, bestellt er diese bei seinem Lieferanten R aus Rom, dieser wiederum beauftragt den Produzenten P aus Paris, die Waren bereitzustellen. R transportiert die Waren direkt zu M nach München. Alle Unternehmer treten unter der UID-Nummer ihres Landes auf.

### Lösung nach der österreichischen Rechtsordnung:

Gemäß Art 25 BMR liegt ein Dreiecksgeschäft vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt. Dies ist in gegenständlichem Beispiel nicht der Fall, weshalb dieses nach den allgemeinen Regelungen zum Reihengeschäft zu beantworten ist. Die Vereinfachungsregelung kommt folglich nicht zur Anwendung.

Die Lieferung des Unternehmers P aus Paris ist als warenbewegte Lieferung zu qualifizieren, da auch Abnehmer oder von diesen beauftragte Dritte die Ware transportieren können. P führt nach französischem Recht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durch. Sie wird gemäß § 3 Abs 8 UStG in Frankreich (Paris) - am Beginn der Beförderung bzw Versendung ausgeführt. R wiederum hat am Ende der Warenbewegung, nämlich in Deutschland (München) gemäß Art 1 BMR einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern und muss sich aus diesem Grund in Deutschland steuerlich registrieren lassen.

---

<sup>242</sup> Vgl *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch IX Rz 854.

<sup>243</sup> *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Art 25 BMR Tz 13.

Die Lieferung des R an W ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren und wird am Ende der Beförderung bzw Versendung, in München, erbracht.

Auch die Lieferung des Unternehmers W an M ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren und am Ende der Beförderung bzw Versendung steuerbar. Der Lieferort liegt folglich in Deutschland.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

In Deutschland fällt die Betrachtung anders aus. Nach der deutschen Umsatzsteuerrichtlinie 2008<sup>244</sup> findet die Vereinfachungsregelung auch Anwendung, wenn mehr als drei Unternehmer an dem Geschäft beteiligt sind. Dies, soweit die Voraussetzungen am Ende der Kette stehenden Unternehmer vorliegen<sup>245</sup>. Hierbei wird nochmals in Erinnerung gerufen, dass die Vereinfachungsregelung für Geschäfte mit Drittlandsbezug nicht in Betracht kommt.

Zwischen den Unternehmern P, R, W und M liegt nunmehr ein Reihengeschäft gemäß § 25b Abs 1 UStG vor. Der deutsche Gesetzgeber spaltet nunmehr das Dreiecksgeschäft von den restlichen Lieferungen ab, in dem das Dreiecksgeschäft ab jenem Lieferanten stattfindet, der für den Transport der Waren verantwortlich war. In gegenständlichem Beispiel findet das Dreiecksgeschäft - auf welches die Vereinfachungsregelung Anwendung findet - zwischen den Unternehmern R, W und M statt.

P erbringt gemäß § 3 Abs 7 UStG eine ruhende Lieferung in Frankreich.

Die Versendung bzw Beförderung ist der ersten Lieferung zwischen R und W zuzuordnen, da R den Gegenstand als Lieferer im Sinne von § 3 Abs 6 UStG versendet bzw befördert hat. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs 6 UStG Frankreich (Beginn der Versendung bzw Beförderung). R muss sich aus diesem Grund in Frankreich steuerlich registrieren. Die innergemeinschaftliche Lieferung ist nach französischem Recht steuerfrei.

---

<sup>244</sup> Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG vom 10. Dezember 2007 (BAnz Nr 240a vom 22. Dezember 2007), zu § 25b Abs 2 UStG.

<sup>245</sup> *Handelskammer Wuppertal-Solingen-Remscheid*, Reihengeschäfte im EU-Binnenmarkt Z 4.2.

W hat in Deutschland (München) einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, da die Beförderung bzw. Versendung gemäß § 3d UStG dort endet. Gemäß § 3d S 2 UStG hat er jedoch auch in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, da W seine österreichische UID-Nummer verwendet. Gemäß der österreichischen Rechtslage würde es zu keinem zusätzlichem innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich kommen, da W nach den österreichischen Ortsregeln überhaupt keinen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hätte, da er gemäß § 3 Abs 7 öUStG bereits Empfänger einer ruhenden Lieferung war.

Auf Grund der anwendbaren Vereinfachungsregelung muss sich W in Deutschland nicht registrieren lassen und hat auch keinen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Die zweite Lieferung im Dreiecksgeschäft zwischen W und M ist eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG. Lieferort liegt demzufolge in Deutschland, da diese Lieferung der bewegten Lieferung nachfolgt.

Aus österreichischer Sicht kann so eine Konstellation nicht zu Anwendung kommen, da es nach dem österreichischen UStG kein Zuordnungswahlrecht zu der bewegten Lieferung gibt. Folglich ist bei solch einer Konstellation die bewegte Lieferung immer der ersten Lieferung in der Reihe zuzuordnen. Eine Abspaltung des Dreiecksgeschäfts aus dem Reihengeschäft ist somit aus österreichischer Sicht nicht möglich.

### **Beispiel 20:**

Der Unternehmer B aus Berlin bestellt Waren bei dem österreichischen Unternehmer W aus Wien. Da dieser die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er die Waren bei dem Unternehmer L aus Luxemburg, der diese wiederum direkt bei dem Produzenten F aus Frankreich ordert.

Für den Fall, dass L aus Luxemburg die Versendung bzw. Beförderung durchführt, liegt nach deutscher Rechtsauffassung ein Dreiecksgeschäft vor und es kann für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland und die anschließende Lieferung in

Deutschland die Vereinfachungsregelung des § 25b UStG zur Anwendung kommen. Gemäß der deutschen Rechtslage gilt dies auch für den Unternehmer W aus Wien, wenn dieser in seiner Eigenschaft als Abnehmer die Ware versendet.

Wird nun die Ware von L gemäß der deutschen Rechtslage an B versendet bzw befördert, so könnte das vorliegende Reihengeschäft in ein Dreiecksgeschäft aufgespalten werden, sodass der Unternehmer W in Deutschland die Vorteile des Dreiecksgeschäfts in Anspruch nehmen kann. In Österreich kommt es bei der Versendung bzw Beförderung durch L ohnedies nicht zu einer Erwerbssteuerpflicht gemäß Art 3 Abs 8 öUStG, da dieser bei Anwendung der österreichischen Ortsregeln bereits in Deutschland ruhend gemäß § 3 Abs 7 von dem Unternehmer L erworben hat.

Im Fall der Versendung durch W käme es hingegen in Österreich zu einer Erwerbsteuerpflicht gemäß Art 3 Abs 8 öUStG, da dann die Lieferung des L an W eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellen würde. Allerdings ist der Nachweis der Voraussetzungen des Dreiecksgeschäfts nach der deutschen Rechtslage erfüllt.

### **Beispiel 21:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt Maschinen bei dem Unternehmer M in München. Da M diese Maschinen nicht auf Lager hat, ordert dieser wiederum bei P in Paris die benötigten Maschinen. W, M und P treten unter der UID-Nummer ihres Sitzstaates auf. Die Ware wird von M bei P abgeholt und an W versandt.

### Lösung nach der österreichischen Rechtsordnung:

Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft liegen nicht vor. Wie bereits oben dargelegt, muss P gemäß Art 25 BMR unmittelbar dem W die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschaffen. Genau das ist in dieser Konstellation nicht der Fall. Folglich muss gegenständliches Beispiel wie ein „normales“ Reihengeschäft behandelt werden. P liefert somit steuerpflichtig gemäß § 3 Abs 8 UStG in Frankreich. M tätigt aus Frankreich eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 iVm Art 7 BMR. W tätigt in weiterer Folge einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art 1 BMR in Österreich.

Zu bedenken ist jedoch, dass gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien 2000<sup>246</sup>, in diesem Fall ein Dreiecksgeschäft vorliegen kann. Dies, da die Lieferung des P an M gemäß § 3 Abs 8 zu beurteilen und folglich diese dem P zuzuordnen ist. Dies stellt jedoch einen Widerspruch zu Art 25 BMR dar, da der Gegenstand nicht unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer in der Kette befördert wird.

Würde die Ware durch M versandt und seiner Lieferung an W zugerechnet werden, könnte auch keine Vereinfachungsregelung angewandt werden, da es im Zielstaat Österreich zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb durch M kommen würde.

Auch beim Versenden durch den Erwerber würde die Lieferung des P an M in Frankreich gemäß § 3 Abs 8 UStG und die Lieferung des M an W gemäß § 3 Abs 7 UStG in Österreich erfolgen. Der innergemeinschaftliche Erwerb würde durch M in Österreich verwirklicht werden. Die Lösung stimmt mit der in Beispiel 16 überein.

#### Lösung nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht:

Hier kann die deutsche Vereinfachungsregelung problemlos zur Anwendung kommen, da innerhalb eines Dreiecksgeschäfts die Beförderungs- bzw. Versandungslieferung dem ersten Unternehmer in der Kette oder dem mittleren Unternehmer in seiner Eigenschaft als Abnehmer zugeordnet werden kann. Dies ist auch eindeutig in den Umsatzsteuerrichtlinien 2008<sup>247</sup> geregelt und somit gemäß dem deutschen Gesetzgeber möglich.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Gemäß der MwStSystRL ist es belanglos, ob der Gegenstand vom Lieferer oder von seinem Abnehmer versendet oder befördert wird. Hierbei ergeben sich folglich keine Komplikationen mit der MwStSystRL.

#### **Beispiel 22:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt Waren bei dem Unternehmer M in München. Dieser ordert seinerseits bei P in Paris die Waren. W, M und P treten unter der UID-Nummer ihres Sitzstaates auf. Die Ware wird von W bei P abgeholt.

---

<sup>246</sup> Richtlinie des BMF, GZ BMF-010219/0277-VI/4/2009 vom 10.11.2009 Rz 4295.

<sup>247</sup> Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG vom 10. Dezember 2007 (BAz Nr 240a vom 22. Dezember 2007), zu § 25b Abs 5 UStG.

Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft liegen nicht vor. Der Unternehmer P als auch der Unternehmer M liefern gemäß § 3 Abs 7 bzw § 3 Abs 8 UStG in Frankreich. Folglich kommt es auch zu keiner anschließenden Lieferung durch den Erwerber, mit dem Zweck einer anschließenden Lieferung im Inland<sup>248</sup>. Die vom Unternehmer P durchgeführte Lieferung an M unterliegt dem in Frankreich geltenden UStG. Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung wird durch die Lieferung des M an W verwirklicht – naturgemäß nur dann, wenn die Voraussetzungen gemäß französischem UStG vorliegen. W tätigt in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art 3 Abs 8 BMR. Die erste Lieferung ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren (da sie der Versendung vorangeht) und ist folglich in Frankreich steuerbar. M muss sich in Frankreich steuerlich registrieren, da er in Frankreich aus seiner Lieferung an W eine innergemeinschaftliche Lieferung erklären muss. Andererseits muss er den Vorsteuerabzug aus der Lieferung von P an ihn in Frankreich geltend machen.

Eine Erläuterung dieses Beispiels gemäß dem deutschen sowie gemäß der MwStSystRL kann unterbleiben, da das Ergebnis wie eben beschrieben kein anderes als nach dem öUStG wäre. Auch ergibt sich die Frage, warum die Vereinfachungsregelung nicht anwendbar ist, aus den obigen Ausführungen.

Anzuführen ist in diesem Zusammenhang auch, dass auch dann die Vereinfachungsregelung nicht angewandt werden kann, wenn zwar zwei der Unternehmer innerhalb des Dreiecksgeschäftes aus demselben Mitgliedstaat kommen, aber einer von ihnen eine UID-Nummer aus einem dritten Mitgliedstaat verwendet<sup>249</sup>.

### **Beispiel 23:**

Der Unternehmer B in Brüssel verkauft an W in Wien eine Ware. W wiederum, verkauft die Ware weiter an M in München. B transportiert die Ware mit dem eigenen Lastwagen direkt nach München. Alle Unternehmer benutzen ihre jeweiligen nationalen UID-Nummern.

---

<sup>248</sup> Art 25 Abs 3 lit b UStG.

<sup>249</sup> Berger in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg.) UStG-Kommentar (2006) Art 25 Rz 7.

### Lösung gemäß dem österreichischen UStG:

Hierbei handelt es sich um ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach Art 25 BMR. Die Lieferung des B an W ist gemäß § 3 Abs 8 UStG im Ursprungsland steuerbar. Das ist Belgien. Diese Lieferung ist außerdem unter den jeweiligen Voraussetzungen gemäß Art 6 BMR iVm Art 7 BMR steuerbar aber steuerfrei. Für den ersten Lieferanten B ist das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts bedeutungslos<sup>250</sup>. Er behandelt in seiner zusammenfassenden Meldung die Lieferung als normale steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und gibt die UID-Nummer seines Abnehmers, nämlich die UID-Nummer des Erwerbers, an.

W verwirklicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 3 Abs 8 BMR in Deutschland, welcher jedoch mit Übergang der Steuerschuld gemäß Art 25 BMR auf den Empfänger M als besteuert gilt. W muss in seiner Position jedoch wissen, ob ein Dreiecksgeschäft vorliegt oder nicht (im Vergleich zu B). W hat nun gemäß Art 25 Abs 6 BMR in seiner zusammenfassenden Meldung außer der eigenen UID-Nummer die UID-Nummer des Empfängers der Lieferung (die diesem im Empfängerstaat erteilt worden ist), die Summe der Entgelte für die an den betreffenden Empfänger bewirkten Lieferungen sowie einen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts, anzuführen.

W liefert weiters gemäß § 3 Abs 7 UStG steuerpflichtig in Deutschland, da dort die Beförderung bzw Versendung der Ware endet. Gemäß Art 25 Abs 5 BMR wird M nun Steuerschuldner für die Lieferung des W an M. In diesem Fall steht dem M natürlich auch der Vorsteuerabzug zu, falls dieser zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

### Lösung nach dem deutschen UStG:

Es handelt sich um ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b Abs 1 UStG. Wie auch nach dem österreichischem sowie der MwStSystRL setzt § 25b UStG voraus, dass rechtlich der Transportumsatz immer dem B zugeordnet werden muss<sup>251</sup>. B muss in der Rechnung an W gemäß § 14a Abs 1 UStG auf die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung hinweisen.

---

<sup>250</sup> Berger in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg.) UStG-Kommentar (2006) Art 27 Rz 16.

<sup>251</sup> Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch § 236a Rz 26.

W liefert im Bestimmungsland Deutschland, in dem die Beförderung bzw Versendung endet. Er liefert jedoch nicht durch Befördern bzw Versenden der Ware, sondern durch die ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG. W muss die Lieferung im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts in der Umsatzsteuervoranmeldung gemäß § 18b UStG und in der USt-Jahreserklärung anmelden<sup>252</sup>. Dabei muss er in der Zusammenfassenden Meldung die UID-Nummer eines jeden letzten Abnehmers (im jeweiligen Mitgliedstaat), für jeden letzten Abnehmer die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten Lieferungen und einen Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft sowie den Übergang der Steuerschuld angeben<sup>253</sup>.

W liefert gemäß § 3 Abs 7 UStG im Bestimmungsland Deutschland, da dort die Beförderung bzw Versendung endet. Die Lieferung ist steuerpflichtig. Die Steuerschuld für diese Lieferung wird nach § 25b Abs 2 UStG von W auf den letzten Abnehmer M in Deutschland übertragen. W muss bedenken, dass die Steuer für die Lieferung nicht ausgewiesen werden darf<sup>254</sup>.

B verwirklicht in Deutschland keinen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die von B übernommene Steuerschuld für die Lieferung des W<sup>255</sup> ist von ihm in der Umsatzsteuervoranmeldung zu erklären. Er darf diese Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er den Gegenstand der Lieferung nicht für abzugsschädliche Umsätze verwendet<sup>256</sup>.

#### **Beispiel 24:**

Der deutsche Unternehmer D aus Düsseldorf bestellt bei dem Unternehmer B aus Belgien Waren. B gibt die Bestellung weiter an den Unternehmer L aus Luxemburg. L wiederum bestellt die Maschinen bei dem in Spanien ansässigen Unternehmer S. S versendet die Maschinen auftragsgemäß zu D nach Deutschland. Alle Unternehmer treten jeweils unter der UID-Nummer ihres Landes auf.

---

<sup>252</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 236a Rz 26.

<sup>253</sup> Vgl § 18a Abs 4 u Abs 5 UStG.

<sup>254</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 236a Rz 31.

<sup>255</sup> Vgl § 25b Abs 2 UStG.

<sup>256</sup> Vgl § 25b Abs 5 u § 15 Abs 2 UStG.

### Lösung nach österreichischem UStG:

Gemäß den UStR, Rz 4291, enthält Art 25 BMR eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften. An einem Dreiecksgeschäft im Sinne des Art 25 BMR sind drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand der Lieferung unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt.

Aus dem eben Gesagten ergibt sich nach österreichischer Verwaltungspraxis und nach dem UStG, dass dann, wenn an einem Reihengeschäft mehr als drei Unternehmer beteiligt sein sollten, die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte nicht zur Anwendung kommen kann.

Die Vereinfachungsregelung ist in Beispiel 24 nicht anwendbar.

### Lösung nach dem deutschen UStG sowie deutscher Verwaltungspraxis:

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich nunmehr bereit erklärt, auch Geschäfte mit mehr als drei Beteiligten in die Dreiecksgeschäftsabwicklung einzubeziehen. In Deutschland wird das „Dreieck“ abgespalten<sup>257</sup>.

Zwischen den in Beispiel 24 genannten Unternehmern liegt ein Reihengeschäft vor. Darüber hinaus ist gemäß deutscher Finanzverwaltung<sup>258</sup> ein Dreiecksgeschäft zwischen L, B und D gegeben, da L als erster Lieferer (im Dreiecksgeschäft) den Gegenstand der Lieferung versendet. Die deutsche Finanzverwaltung ordnet nunmehr die bewegte Lieferung der Lieferung des L an B zu, da L den Gegenstand als Lieferer im Sinne von § 3 Abs 6 UStG versendet hat. Der Ort der Lieferung liegt trotzdem in Spanien, obwohl S aus der Lieferkette – bei Zuordnung der bewegten Lieferung – rechtstheoretisch ausgenommen wird. Diese Lieferung ist über dies als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerbar und steuerfrei. Der Erwerb der Maschine unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, da die Beförderung gemäß § 3 Abs 1 UStG dort endet. Die zweite Lieferung im „Dreiecksgeschäft“ von B an D ist eine ruhende Lieferung. Lieferort ist gemäß § 3 Abs 7 UStG in Deutschland, da sie der

---

<sup>257</sup> Berger in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg.) UStG-Kommentar (2006) Art 25 Rz 5.

<sup>258</sup> Siehe auch Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG vom 10. Dezember 2007 (BAanz Nr 240a vom 22. Dezember 2007), zu § 25b Abs 2 UStG.

Beförderungslieferung nachfolgt. S erbringt eine ruhende Lieferung in Spanien (§ 3 Abs 7 UStG).

Nach österreichischem Verständnis stellt jedoch die erste Lieferung des S an L eine bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 öUStG dar. Die weiteren Lieferungen sind als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 öUStG zu sehen. Folglich müssen nach österreichischem Recht die „normalen“ Reihengeschäftsregelungen zur Anwendung kommen. Für den Fall, dass ein österreichischer Unternehmer an einem solchen Reihengeschäft beteiligt sein sollte, kann dies zu Problemen bei der Anwendung und in weiterer Folge auch Akzeptanz der Vereinfachungsregelung für den vorletzten und letzten Abnehmer in der Reihe führen. Sollte jedoch ein österreichischer Unternehmer im Blickwinkel der deutschen Finanzverwaltung der abgespaltene Unternehmer sein, wäre die Zulassung der Vereinfachungsregelung auch durch die österreichische Finanzverwaltung meiner Meinung nach sinnvoll, dem Wortlaut des Art 25 Abs 1 BMR jedoch nicht möglich, da wiederum keine direkte Beförderung der Ware vom ersten zum letzten (dritten) Unternehmer erfolgt.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Nach Art 141 lit c MwStSystRL ist es notwendig, dass der Gegenstand unmittelbar vom Lieferanten des Erwerbers an dessen unmittelbaren Geschäftspartner als Empfänger geliefert wird. Aus dieser Wortwahl ergibt sich meines Erachtens, dass die Vereinfachungsregelung für mehr als drei Beteiligte nicht anzuwenden ist. Jene Mitgliedstaaten, deren Verwaltungsbehörden die Anwendung bei mehr als 3 Beteiligten innerhalb eines Reihengeschäfts zulassen, verstoßen damit gegen die MwStSystRL.

#### **9.1.5. Gebrochene Versendungs- und Beförderungslieferungen**

Das österreichische UStG enthält keine Vorschriften, die sich ausdrücklich mit der Besteuerung gebrochener Versendungs- oder Beförderungslieferungen beschäftigen. Darüber hinaus hat ein in der Rechtssache *EMAG* beteiligter Unternehmer die Waren über die gesamte Strecke im Wege einer Versendung transportiert. Daher wurde auch vom EuGH nicht geklärt, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn ein Unternehmer mehrere Beförderungen oder Versendungen im

Zuge eines Reihengeschäfts vornimmt bzw wenn eine Aufteilung des Transports durch mehrere an der Lieferkette beteiligte Unternehmer erfolgt.

Die unter diesem Gesichtspunkt zu beantwortende Frage ist nun, ob im Falle der Beförderung oder Versendung des Gegenstands durch mehrere an der Lieferkette beteiligte Unternehmer, noch immer ein Reihengeschäft vorliegt. Folgendes Beispiel soll die Problematik erläutern:

### **Beispiel 25:**

Der Unternehmer Ö aus Österreich bestellt beim Unternehmer D aus Deutschland, der seinerseits beim Unternehmer F aus Frankreich die Gegenstände ordert. Die Gegenstände werden von F mit dem eigenen LKW aus Frankreich nach Deutschland verbracht und anschließend von D aus Deutschland nach Österreich zu Ö versendet.

### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Nach Ansicht von *Tumpel*<sup>259</sup> wird in diesem Fall keine Reihenlieferung ausgeführt, da die Warenbewegung durch die Übergabe der Gegenstände von A an B unterbrochen wird. Auch *Gurtner/Pichler*<sup>260</sup> beurteilen ein solches Geschäft, bei der die Beförderung oder Versendung durch mehrere am Reihengeschäft beteiligte Unternehmer durchgeführt wird, als mehrere selbstständig zu beurteilende Lieferungen, welche nach allgemeinen Bestimmungen zu beurteilen sind.

Darüber hinaus widerspricht auch der Wortlaut des Art 25 BMR der Annahme eines Reihengeschäfts. Art 25 BMR regelt das Dreiecksgeschäft. Ein Dreiecksgeschäft liegt gemäß Artikel 25 BMR vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt. Ein Dreiecksgeschäft ist lediglich eine speziellere Form (Unterform) des Reihengeschäfts. Der einzige Unterschied zum Reihengeschäft liegt darin, dass beim Dreiecksgeschäft drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind. Darüber hinaus widerspricht auch die durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache *EMAG* bestätigte Fiktion, dass es nur eine bewegte Lieferung und

---

<sup>259</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 499.

<sup>260</sup> *Gurtner/Pichler*, Reihengeschäfte: Offene Fragen zum Urteil des EuGH in der Rs *EMAG*, SWK 28, S 793.

damit verbunden auch nur eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw einen innergemeinschaftlichen Erwerb geben kann, den tatsächlichen Verhältnissen, da im genannten Beispiel zwei an der Lieferkette beteiligte Unternehmer zwei bewegte Lieferungen in Form von zwei Versendungen oder Beförderungen durchführen. Es wäre in weiterer Folge bei einer gebrochenen Versendungs- oder Beförderungslieferung unmöglich, in solch einer Konstellation die bewegte Lieferung zuzuordnen bzw diese anhand der Veranlassung des Transports ausfindig zu machen.

Meiner Einsicht nach kann im oben genannten Beispiel nicht mehr von der Annahme eines Reihengeschäfts ausgegangen werden bzw kann generell bei einer Aufteilung des Transports durch mehrere an der Lieferkette beteiligte Unternehmer, welche den Gegenstand befördern oder versenden, die Regelung der Reihengeschäfte nicht mehr angewandt werden.

Im oben genannten Beispiel ist daher von selbständig ausgeführten Lieferungen auszugehen, welche wie folgt zu beurteilen sind:

Die Lieferung von F an D gilt gemäß § 3 Abs 8 UStG mit Beginn der Beförderung bzw Versendung – somit in Frankreich – als ausgeführt. Die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art 7 Abs 1 BMR sind erfüllt, sodass bei Nachweis der Voraussetzungen im Sinne des Art 7 Abs 3 BMR die Befreiung gemäß Art 6 Abs 1 BMR anwendbar ist. Die Beförderung oder Versendung endet zunächst in Deutschland, weshalb sich gemäß Art 3 Abs 8 S 1 BMR in diesem Mitgliedstaat der Ort des Erwerbs im Sinne des Art 1 Abs 2 BMR befindet. Der Erwerb des D ist gemäß Art 6 Abs 2 Z 4 BMR steuerfrei, da die Gegenstände zur Ausführung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden, für die gemäß Art 12 Abs 2 BMR der Ausschluss vom Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs 3 UStG nicht eintritt. Die Lieferung des D an Ö unterliegt in Deutschland der Mehrwertsteuer, ist aber gemäß Art 6 Abs 1 BMR als innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art 7 Abs 1 BMR steuerbefreit, wenn die Voraussetzungen gemäß Art 7 Abs 3 UStG nachgewiesen werden. Der Unternehmer Ö bewirkt gemäß Art 1 Abs 2 BMR einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, weil der

Gegenstand bei einer Lieferung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Auch nach den deutschen Umsatzsteuerrichtlinien<sup>261</sup> liegt ein Reihengeschäft nur vor, wenn ein Unternehmer den Gegenstand der im Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen befördert oder versendet. Dies wird damit begründet, dass es bei einer Versendung oder Beförderung durch mehrere Personen an einem unmittelbaren Gelangen des Gegenstandes vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer fehle, da dann zumindest ein mittlerer Unternehmer vor dem letzten Abnehmer Verfügungsmacht an dem Gegenstand erlange<sup>262</sup>.

Auch nach dem deutschen UStG liegt kein Reihengeschäft vor. Die Lieferungen sind folglich getrennt zu beurteilen.

#### **Beispiel 26:**

Der Unternehmer K aus Köln bestellt bei dem Unternehmer H aus Hamburg eine Maschine. Da diese jedoch nicht vorrätig ist gibt dieser die Bestellung weiter an N aus Norwegen. Die Maschine soll unverzollt und unbesteuerter geliefert werden. K nimmt die Maschine in Hamburg selbst in Empfang, lässt sie dort in den freien Verkehr überführen und entrichtet die EUSt. Anschließend befördert er die Maschine direkt nach Köln.

Im Falle einer gebrochenen Lieferung vom Verkäufer an den Abnehmer sollte jedoch der Umstand bedacht werden, dass der Gegenstand von zwei Teilnehmern an der Lieferkette befördert wird. In dem oben genannten Beispiel 26 gelangt der Gegenstand unmittelbar vom Verkäufer N an den Abnehmer K aus Köln. Der Abnehmer K erhält mit Abnahme des Gegenstandes unmittelbare Sachherrschaft über diesen. Theoretisch würde diese Konstellation auch der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *EMAG* entsprechen, da der EuGH ein unmittelbares Gelangen des Gegenstandes an den letzten Unternehmer in der Kette (Abnehmer) im Falle eines Reihengeschäfts verlangt. Dies ist der Fall, da der Liefergegenstand zum Teil vom ersten Unternehmer und zum Teil vom letzten Abnehmer befördert

---

<sup>261</sup> Abschnitt 31a, Absatz 4.

<sup>262</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 515.

wird. Überdies kann gemäß Art 32 MwStSystRL der Gegenstand auch von einem Dritten (Abnehmer) befördert werden. Es werden auch keine Zwischenunternehmer eingeschaltet, denn die Verfügungsmacht wird direkt übertragen.

Gemäß der österreichischen und der deutschen Rechtsprechung liegt meiner Einsicht nach in gegenständlichem Fall ein Reihengeschäft vor. In § 3 Abs 6 S 5 dUStG wird sogar explizit darauf hingewiesen, dass der Gegenstand direkt - in unserem Fall von N an K - an den Abnehmer gelangen muss. Der Transport findet zwar im Rahmen einer gebrochenen Beförderungslieferung statt, K hat aber mit der Übernahme der Maschine in Hamburg bereits die tatsächliche Sachherrschaft erhalten.

Dass in gegenständlichem Fall ein Reihengeschäft vorliegt, wird auch durch das Umsatzsteuerprotokoll 2006<sup>263</sup> bestätigt. Hierbei wurde genau jenes Beispiel besprochen, mit der Ausnahme, dass es sich bei dem ersten Lieferanten um einen Amerikaner handelte. Bei dem gegenständlichen Fall wurde davon ausgegangen, dass ein Reihengeschäft vorliegt, dessen Warenbewegung in Hamburg beendet ist. Daher kommt es im Anschluss zu einem Verbringen durch K selbst. Für die Lieferung des N an H bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs 8 UStG und liegt damit in Norwegen. Die Lieferung des H an K ist gemäß § 3 Abs 7 UStG in Deutschland steuerbar. K hat in Deutschland die Einfuhr zu versteuern, da die Ware aus dem Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Zusätzlich hat K in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Nach deutschem UStG und der darin enthaltenen Zweifelsregelung des § 3 Abs 6 UStG könnten es sich die Unternehmer auch aussuchen (durch Nachweis mittels vereinbarter Incoterms, Belegen), wem die bewegte Lieferung zuzuordnen ist. Nach dem österreichischen UStG ist so eine „Option“ nicht vorgesehen, weshalb die bewegte Lieferung der ersten Lieferung von N an H zuzuordnen wäre. Die zweite Lieferung von H an K wäre als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 öUStG zu qualifizieren.

---

<sup>263</sup> Caganek, Aktuelles aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2006, SWK 2006, 955.

Die Behandlung solcher gebrochenen Lieferungen als Reihenlieferungen ist aus Sicht der MwStSystRL jedoch problematisch, da ein solcher Fall nicht geregelt wurde und auch eine entsprechende Rechtsprechung dazu fehlt<sup>264</sup>. Auch aus den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen (Deutschland und Österreich) ist nicht ersichtlich, ob eine solche gebrochene Lieferung als Reihenlieferung anzuerkennen ist, da das Gesetz über diese Frage keinen Aufschluss gibt.

## **9.1.6. Beteiligung von Kleinunternehmern, Schwellenwerbern und Privaten**

### **9.1.6.1. Private**

#### **Beispiel 27:**

Der Private C aus Deutschland bestellt beim Steuerpflichtigen B aus Österreich eine Maschine. B aus Österreich bestellt seinerseits beim Steuerpflichtigen A aus Frankreich die bei ihm geordnete Maschine. Die Maschine wird direkt von Frankreich nach Deutschland versendet bzw befördert.

#### Lösung nach österreichischem UStG:

Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen ausgeführt. Die Lieferung des A an B ist in Frankreich steuerbar, aber gemäß Art 6 Abs 1 BMR in Verbindung mit Art 7 BMR als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit. A muss dafür die gemäß Art 7 Abs 3 BMR geforderten Nachweise erbringen. Bei dem Erwerb durch B liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des Art 1 Abs 2 BMR vor. Verwendet B die UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates, so bewirkt er auch in diesem Mitgliedstaat nach Art 3 Abs 8 BMR einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Die Lieferung des Unternehmers B an den Privaten C ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da keine Beförderung oder Versendung hiermit im Zusammenhang steht, sondern es sich um die ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG handelt.

---

<sup>264</sup> *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 518.

### Lösung nach dem deutschen UStG:

Wie bereits erwähnt, werden bei diesem Reihengeschäft zwei Lieferungen ausgeführt. Die erste Lieferung von A an B ist die bewegte Lieferung, da B als erster Unternehmer in der Reihe den Transport durchführen lässt. Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs 6 UStG in Frankreich, somit am Beginn der Versendung. Die Lieferung ist steuerbar und steuerbefreit. Der Erwerb der Ware unterliegt bei B gemäß § 3d UStG der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet.

Die zweite Lieferung B an C ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren<sup>265</sup>. Der Lieferort für diese Lieferung befindet sich in Deutschland (Ende der Versendung), da diese Lieferung der Versendungslieferung folgt. Die Lieferung ist nach deutschem Recht zu beurteilen. B muss sich in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Würde B mit deutscher UID-Nummer auftreten, wäre die Lieferung des A an B als innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren, wenn B die Voraussetzungen hierfür nachweist. Darüber hinaus ergeben sich hierbei keine Unterschiede zwischen der österreichischen und der deutschen umsatzsteuerrechtlichen Behandlung in Beispiel 27.

### Beurteilung nach der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH:

Wie schon unter Punkt 6 (siehe oben) dargelegt, kann eine innergemeinschaftliche Bewegung (Lieferung und Erwerb) von Gegenständen innerhalb eines Reihengeschäftes immer nur einer der beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werden. Nach Art 32 MwStSystRL befindet sich der Ort dieser Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände (bewegte Lieferung). Da die andere Lieferung nicht zur Versendung oder Beförderung der Gegenstände führt, gilt als Ort dieser Lieferung nach Art 31 MwStSystRL jener, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt ihrer Lieferung befinden (ruhende Lieferung).

---

<sup>265</sup> Weshalb es auch nicht zur Anwendung von § 3c UStG kommt.

Ist die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehen muss, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die erste der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Ist dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt ist, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Daher bestimmt sich nur der Ort der Lieferung, der zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Art 32 MwStSystRL. Dieser befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art 31 MwStSystRL<sup>266</sup>.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *EMAG* verbunden mit den Vorgaben der MwStSystRL führen zu denselben Ergebnissen wie die deutsche und die österreichische Rechtsordnung. Die erste Lieferung des A an B ist als bewegte Lieferung anzusehen, da die Ware versandt bzw befördert wird. Der Ort der Lieferung liegt nach Art 32 MwStSystRL in Frankreich, somit am Beginn der Versendung. Die Lieferung ist gemäß Art 1 Abs 2 lit a MwStSystRL steuerbar und gemäß Art 138 MwStSystRL steuerfrei. Der Erwerb der Ware unterliegt bei B gemäß Art 2 Abs 2 lit b MwStSystRL iVm Art 40 MwStSystRL der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet.

Die zweite Lieferung des B an den Privaten C ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Ihr Ort liegt gemäß Art 32 MwStSystRL am Ende der Versendung, somit in Deutschland. B muss sich in Deutschland steuerlich registrieren lassen.

---

<sup>266</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227, Rn 50.

**Beispiel 28:**

Der Private C aus Deutschland bestellt beim Steuerpflichtigen B aus Österreich eine Maschine. B aus Österreich bestellt seinerseits beim Steuerpflichtigen A aus Frankreich die bei ihm geordnete Maschine. Der Private C holt die Maschine bei A in Frankreich ab.

Lösung nach dem österreichischen UStG:

Die Lieferung von A an B ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Sie wird gemäß Art 3 Abs 7 BMR in Frankreich ausgeführt (am Beginn der Beförderung bzw Versendung). Die Lieferung unterliegt gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG der Umsatzsteuer in Frankreich. Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art 7 Abs 1 BMR liegt nicht vor, da der Gegenstand nicht in das Territorium eines anderen Staates gelangt. Wie gesagt, es handelt sich um die ruhende Lieferung innerhalb des Reihengeschäfts.

Betreffend die Lieferung von B an C liegt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art 7 Abs 1 BMR vor, da der Abnehmer gemäß Art 1 Abs 2 S 2 BMR weder ein Unternehmer ist, der für seinen unternehmerischen Bereich erwirbt, noch eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person. Gemäß Art 3 Abs 3 BMR gilt, wenn 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 wird, die Lieferung an einen Nichtunternehmer dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Die Lieferung des B gilt somit in Deutschland als ausgeführt und unterliegt auch dort der Umsatzsteuer. B muss sich zu diesem Zweck in Deutschland steuerlich registrieren lassen.

Lösung nach dem deutschen UStG sowie nach der MwStSystRL:

In diesem Fall erübrigt sich eine umfangreiche Lösung des eben genannten Beispiels 28, da bei Anwendung des deutschen UStG bzw der MwStSystRL keine Änderungen auftreten würden. Diesfalls bleibt es bei demselben Ergebnis wie nach dem österreichischen UStG.

### 9.1.6.2. Schwellenwerber

Schwellenwerber gemäß Art 1 Abs 4 Z 1 BMR sind

- unecht befreite Unternehmer (dazu zählen auch Kleinunternehmer, sofern sie nicht zur Regelbesteuerung optieren);
- pauschalierte Land- und Forstwirte (nicht buchführungspflichtig);
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder nicht für ihr Unternehmen erwerben.

#### **Beispiel 29:**

Der landwirtschaftlich tätige Unternehmer C aus Deutschland bestellt beim Steuerpflichtigen B aus Österreich eine Maschine. B aus Österreich bestellt seinerseits beim Steuerpflichtigen A aus Frankreich die bei ihm geordnete Maschine. Der Landwirt C holt die Maschine bei A in Frankreich ab. C hat die Erwerbsschwelle bereits überschritten.

#### Lösung nach der österreichischen Rechtsordnung:

Ist der Abnehmer innerhalb eines Reihengeschäfts ein Schwellenwerber und übersteigt der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe im Sinne von Art 1 Abs 2 Z 1, Abs 3 und Abs 4 Z 2 BMR den Betrag von EUR 11.000,-- im vorangegangenen und im laufenden Kalenderjahr, tätigt dieser innerhalb des Reihengeschäfts als Abnehmer und letzter in der Reihe einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Schwellenwerber sind Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze tätigen, nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte bei Erwerben für den pauschalierten Betrieb und juristische Personen, die keine Unternehmer sind oder nicht für ihr Unternehmen erwerben<sup>267</sup>.

Die Lieferung von A an B ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Sie wird gemäß § 3 Abs 7 UStG am Beginn der Versendung bzw Beförderung ausgeführt. Somit in Frankreich. Da es sich um die nicht warenbewegte Lieferung innerhalb des Reihengeschäfts handelt, kann auch keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb mit dieser verbunden sein.

---

<sup>267</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Rz 1529.

Die bewegte Lieferung ist der Lieferung von B an C zuzuordnen, da der Landwirt C die Waren abholt. Da es sich bei C um einen Schwellenwerber handelt, der die Erwerbsschwelle von EUR 11.000,-- überschritten hat, tätigt dieser in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. B tätigt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 BMR iVm Art 7 BMR.

Der Ort der Lieferung des B hängt nun aber vom Umfang seiner Lieferung im Mitgliedstaat des Landwirts C ab. Der Ort der Lieferung verlagert sich nämlich gemäß Art 3 Abs 5 BMR zwingend in das Bestimmungsland, wenn der Lieferant die Lieferschwelle des betreffenden Mitgliedstaates überschreitet und der Abnehmer eine natürliche Person bzw ein Schwellenwerber ist, der unter der Erwerbsschwelle liegt<sup>268</sup>. Da in Beispiel 29 B die Lieferschwelle – angenommen – nicht überschritten und C die Erwerbsschwelle bereits überschritten hat, verwirklicht C in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. B kann seine Lieferung an C als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandeln.

#### Lösung nach deutschem UStG:

Diese im obigen Beispiel vorkommenden Unternehmer werden als Kleinunternehmer bzw als Schwellenwerber bezeichnet. Schwellenwerber im Sinne des § 1a Abs 3 Z 1 lit a UStG sind Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, welche jedoch zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen. Gemäß § 1a Abs 3 Z1 lit b UStG gilt dies auch für Unternehmer, für deren Umsätze Umsatzsteuer nach § 19 Abs 1 UStG nicht erhoben wird (Kleinunternehmer). Dem Kleinunternehmer steht der Abzug der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb als Vorsteuer nach § 15 UStG auch nicht zu<sup>269</sup>. Gemäß § 1a Abs 3 Z1 lit c UStG steht auch Unternehmern, die den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt wird (Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe, welche nach Durchschnittssätzen besteuert werden) und gemäß § 1a Abs 3 Z1 lit d UStG juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, der Vorsteuerabzug nicht zu. Die eben erwähnten Unternehmer können jedoch gemäß § 19 Abs 2 UStG dem Finanzamt erklären, dass sie auf die Anwendung des § 19 UStG verzichten

---

<sup>268</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Rz 1532.

<sup>269</sup> *Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt<sup>3</sup> 279.

(Option). Die für ihre Umsätze geschuldete Umsatzsteuer wird dann erhoben<sup>270</sup>. Sie unterliegen der regelmäßigen Besteuerung. Weiters können diese Unternehmer nach Ausübung der Option gemäß § 4 Nr 1 lit b iVm § 6a Abs 1 u 3 UStG auch steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen.

Gleich der österreichischen Verwaltungspraxis handelt es sich bei der Lieferung zwischen A und B um die ruhende Lieferung, welche in Frankreich als innerstaatliche Lieferung zu besteuern ist. Wie schon erwähnt, kommt es bei der nicht warenbewegten Lieferung zu keiner innergemeinschaftlichen Lieferung und auch zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb. Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um die bewegte Lieferung, welcher innerhalb des Reihengeschäfts die Warenbewegung zuzuordnen ist. Gemäß § 1a Abs 3 Z 2 UStG ist nun zu prüfen, ob der deutsche Landwirt C die Erwerbsschwelle in der Höhe von EUR 12.500,-- im vorausgehenden Kalenderjahr überschritten hat bzw im aktuellen Kalenderjahr voraussichtlich überschreiten wird. Da C die Erwerbsschwelle überschritten hat, tätigt dieser gemäß § 1a Abs 3 Z 2 UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland, weshalb B eine innergemeinschaftliche steuerfreie Lieferung tätigt.

Nicht zu vergessen: Es muss stets das Zuordnungswahlrecht des § 3 Abs 6 S 6 HS 1 UStG beachtet werden (oben), welche auf die Zuordnung der bewegten Lieferung Einfluss nimmt.

Inhaltlich besteht zwischen der österreichischen und der deutschen Lösung kein Unterschied. Lediglich von der Systematik verschieden ist, dass der österreichische Gesetzgeber Kleinunternehmer generell unecht von der Steuer befreit und diese somit unter den Ausnahmetatbestand derjenigen Unternehmer fallen, welche steuerfreie Umsätze ausführen. Der deutsche Gesetzgeber befreit diese „Kleinunternehmer“ auch unecht von der Steuer, jedoch führt er diese nochmals in § 1a Abs 3 Z 1 lit b UStG an, was bei erstmaliger Betrachtung eher verwirrend ist.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

An einer innergemeinschaftlichen Reihenslieferung können als Endabnehmer auch Personen beteiligt sein, bei denen der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der

---

<sup>270</sup> Birkenfeld, Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt<sup>3</sup> 278.

Mehrwertsteuer unterliegt. Von der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ausgeschlossen sind gemäß der MwStSystRL natürliche Personen, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs handeln (zum Beispiel Private), sowie nichtsteuerpflichtige juristische Personen und Steuerpflichtige, für welche die Abweichung gemäß Art 3 Abs 2 lit a MwStSystRL (Schwellenwerber) gilt. Für Reihenlieferungen an Schwellenerwerber, deren Erwerbe die Erwerbsschwelle überschritten haben, ergeben sich hingegen dieselben Rechtsfolgen wie bei Reihenlieferungen zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen<sup>271</sup>. Auch die Regelungen bezüglich der Lieferschwelle in Art 33 MwStSystRL iVm Art 34 MwStSystRL stimmen mit der deutschen und der österreichischen Regelung überein, woraus sich keine Unstimmigkeiten ergeben.

Sofern Schwellenwerber oder andere Steuerpflichtige, für welche die Abweichung gemäß Art 2 Abs 1 lit b i MwStSystRL gilt, als Endabnehmer auftreten und daher der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, ergeben sich für Reihenlieferungen grundsätzlich die gleichen Rechtsfolgen wie bei Lieferungen an Privatpersonen.

### **Beispiel 30:**

Der landwirtschaftlich tätige Unternehmer C aus Deutschland bestellt beim Steuerpflichtigen B aus Österreich eine Maschine. B aus Österreich bestellt seinerseits beim Steuerpflichtigen A aus Frankreich die bei ihm geordnete Maschine. Der Landwirt C holt die Maschine bei A in Frankreich ab. C hat die Erwerbsschwelle nicht überschritten.

Wie schon in Beispiel 29 stellt die erste Lieferung von A an B die ruhende Lieferung dar. Der Lieferort liegt gemäß § 3 Abs 7 UStG am Beginn der Beförderung bzw. Versendung, nämlich in Frankreich. Da es sich bei der ersten Lieferung um die ruhende Lieferung handelt, werden bei dieser auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb und keine innergemeinschaftliche Lieferung verwirklicht.

Da C die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat, kann auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb von diesem in Deutschland angemeldet werden. Das

---

<sup>271</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 496.

heißt, dass B eine Lieferung zu versteuern hat. Gemäß Art 3 Abs 3 iVm Abs 5 BMR verlagert sich der Lieferort in das Bestimmungsland, wenn die Lieferschwelle in der Höhe von EUR 100.000,-- überschritten wird. Wird die Lieferschwelle wie in unserem Beispiel von B – angenommen – nicht überschritten, bleibt es bei einer Lieferung im Mitgliedstaat des Erwerbers. Bei der Lieferung an Private ist prinzipiell nur die Lieferschwelle des liefernden Erwerbers zu beachten. Zu beachten ist weiters, dass die Versandhandelsregelung – welche die Regelung der Lieferschwelle beinhaltet – nur zur Anwendung kommt, wenn die Waren durch den Erwerber (mittlerer Unternehmer) versandt oder befördert werden. B muss sich folglich in Deutschland steuerlich registrieren lassen. Zusätzlich sei noch erwähnt, dass durch eine niedrige Lieferschwelle ein Mitgliedstaat Lieferungen in das Inland verlagern und steuerpflichtig machen kann<sup>272</sup>.

Zusätzlich sei erwähnt, dass die Lieferschwelle ab dem Jahr 2011 auf EUR 35.000,- gesenkt wird. Dies soll in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen vermeiden.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Die nicht warenbewegte Lieferung ist weiterhin jene zwischen A und B (siehe Beispiel 29).

Überschreitet B die Lieferschwelle in der Höhe von EUR 100.000,-- gemäß § 3c Abs 3 Z 1 UStG nicht, ist die Lieferung des B an C in Österreich steuerpflichtig. Es kommt somit zu keiner Verlagerung des Lieferortes nach Deutschland. In oben genanntem Beispiel 30 unterliegt die Lieferung des B an C somit österreichischer Umsatzsteuer.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Wie bereits bei Beispiel 27 ausführlich dargelegt, ergibt sich anhand der Art 33 MwStSystRL und Art 34 MwStSystRL dasselbe Ergebnis wie nach der deutschen und der österreichischen Rechtsordnung sowie Verwaltungspraxis. Insofern muss gesagt werden, dass die Rechtsordnungen den jeweiligen Regelungen der MwStSystRL entsprechen und sich insofern keine Differenzen ergeben.

---

<sup>272</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Rz 1553.

### **Beispiel 31:**

Der landwirtschaftlich tätige Unternehmer C aus Deutschland bestellt beim Steuerpflichtigen B aus Österreich eine Maschine. B aus Österreich bestellt seinerseits beim Steuerpflichtigen A aus Frankreich die bei ihm geordnete Maschine. Der Landwirt C holt die Maschine bei A in Frankreich ab. C hat die Erwerbsschwelle nicht überschritten. Jedoch hat der Lieferant B die Lieferschwelle des Bestimmungslandes bereits überschritten.

In diesem Fall soll noch einmal kurz der Unterschied zu obigem Beispiel 30 erläutert werden, ohne näher auf die bereits bekannten Details dieses Reihengeschäfts eingehen zu müssen.

Wie schon in Beispiel 30 beschrieben, stellt die erste Lieferung von A an B die ruhende Lieferung dar und ist gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen.

Bezüglich der zweiten Lieferung des B an den Schwellenwerber C muss nun Folgendes beachtet werden: Wird die gegenständliche Maschine durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten in das Gebiet des anderen Mitgliedstaates C befördert oder versendet<sup>273</sup> und überschreitet C nicht die Erwerbsschwelle, jedoch B überschreitet mit seinen Lieferungen im jeweiligen Mitgliedstaat die von diesem festgelegte Lieferschwelle, so verlagert sich der Lieferort in das Bestimmungsland – in den Mitgliedstaat des C. B tätigt folglich eine im Mitgliedstaat C steuerpflichtige Lieferung an C. Gemäß Art 3 Abs 3 iVm Abs 5 BMR verlagert sich der Lieferort in das Bestimmungsland, wenn die Lieferschwelle in der Höhe von derzeit EUR 100.000,-- überschritten wird. Die Lieferung von B wird folglich in Österreich erbracht.

### Lösung gemäß dem deutschen UStG:

Zur ruhenden Lieferung zwischen A und B siehe Beispiel 29.

Da C die Erwerbsschwelle in Deutschland in der Höhe von EUR 12.500,-- nicht und der Lieferant B als Beförderer oder Versender die Lieferschwelle gemäß § 3c Abs 3 UStG in der Höhe von EUR 100.000,-- überschreitet, verlagert sich der Ort der

---

<sup>273</sup> Worunter auch der Abholfall durch den Schwellenwerber C zu subsumieren ist.

Lieferung nach Deutschland, weshalb B in Deutschland eine steuerbare Lieferung tätigt, welche sich nach dem deutschen Umsatzsteuersatz bemisst<sup>274</sup>.

## **10. Reihengeschäfte mit Drittländern, im Besonderen mit der Schweiz**

Da in diesem Kapitel erstmalig Reihengeschäfte in Bezug auf die Schweiz behandelt werden, möchte ich zu aller erst einen kurzen Überblick über das Schweizer MWStG geben. Im folgenden Punkt 10.1 werden die Grundbegriffe des Schweizer Mehrwertsteuerrechts genannt, um dem Leser dieses ein wenig näher zu bringen und um das Verständnis der danach folgenden Beispiele zu fördern. In diesen Beispielen, wird es einerseits eine Lösung anhand des Schweizer MWSTG geben und andererseits eine Lösung nach dem deutschen, österreichischen Recht und anhand der MwStSystRL, um so einen direkten Vergleich zwischen Regelungen innerhalb der EU sowie Drittländern zu gewährleisten.

Jedoch werden die im Folgenden genannten Beispiele in Ergänzung der österreichischen und deutschen Rechtsordnung gelöst werden. Das heißt, dass beispielsweise im Falle eines Imports in Österreich, ergänzend dazu der Export aus der Schweiz dargestellt wird.

### **10.1. Das Schweizer MWSTG**

Mit der Einführung einer allgemeinen Verbrauchssteuer in der Form der Mehrwertsteuer betrat die Schweiz am 1. Jänner 1995 steuerrechtliches Neuland. Bis dato galt in der Schweiz, die als ergiebig betrachtete Mehrwertsteuer soweit als möglich und wünschbar an das umfangreiche Richtlinienwerk der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft anzugleichen.

Ausgangspunkt der MWST-Verordnung bildete die am 28. November 1993 beschlossene Änderung der Übergangsbestimmungen der damaligen BV<sup>275</sup>, in deren Folge die bundesrätliche Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer<sup>276</sup> erlassen wurde. Nicht nur die Entstehung und die Vorbilder, nämlich die 1. bzw vor allem die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie waren unüblich, sondern auch die

---

<sup>274</sup> § 3c Abs 3 UStG.

<sup>275</sup> Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft.

<sup>276</sup> AS 1994, 1464ff.

rechtstechnische Ausgestaltung<sup>277</sup>. Als selbstständige, verfassungsunmittelbare Verordnung stellte die MWST Gesetzesvertretendes Recht dar, bis am 1. Jänner 2001 das MWST-Gesetz in Kraft trat.

Ungeachtet des Wunsches nach Harmonisierung des schweizerischen MWST-Rechts mit dem weitgehend vereinheitlichten Umsatzsteuerrecht der EU, bestehen heute Diskrepanzen zwischen der heutigen MwStSystRL und dem MWSTG, die im einen Fall zu Doppelbesteuerung, im anderen Fall zu Nichtbesteuerung führen können. Dabei ist zu bedenken, dass nicht entscheidend ist, ob das schweizerische MWSTG in Einklang mit den Richtlinien steht. Ausschlaggebend, ob eine Doppel- oder Nichtbesteuerung eintritt, ist vielmehr, ob schweizerisches Recht und das Umsatzsteuerrecht des konkret betroffenen Mitgliedstaates einander entsprechen und ineinander „über“ greifen.

Nichts desto trotz spielt die Praxis der europäischen Gerichte für die Rechtsprechung der Schweizer Gerichtsbehörden (SRK<sup>278</sup>, BGer<sup>279</sup>) eine große Rolle. Die beiden Gerichte ziehen die Umsatzsteuer-Richtlinien der Gemeinschaft und die Umsatzsteuer-Gesetze ihrer Mitgliedstaaten als Erkenntnisquellen und Auslegungshilfen heran. Anders verhält es sich nur, wenn das MWSTG bewusst von den EU-Regelungen abweicht.

Der Steuertatbestand der MWST setzt sich aus einer Voraussetzung<sup>280</sup> und einer Rechtsfolge<sup>281</sup> zusammen. „Allgemein“ ist die Steuer insofern, als grundsätzlich jede Leistung – jede Lieferung von Gegenständen und jede Dienstleistung – von der Steuer erfasst werden soll (Allphasensteuer)<sup>282</sup>. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass nicht jeder selbstständig Erwerbende bzw nicht jede Personen- oder Kapitalgesellschaft steuerpflichtig ist (siehe Art 21 und Art 25 MWSTG) und nicht jede Lieferung oder Dienstleistung überhaupt steuerpflichtig ist (Art 18 und Art 25 MWSTG). Wie auch in Österreich schuldet die steuerpflichtige

---

<sup>277</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG 2.

<sup>278</sup> Eidgenössische Steuerrekurskommission.

<sup>279</sup> Bundesgericht.

<sup>280</sup> Art 1 Abs 1 MWSTG: Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug.

<sup>281</sup> Art 1 Abs 2 MWSTG: Die Erhebung erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Wirtschaftlichkeit der Erhebung.

<sup>282</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 1, 9.

Person den jeweiligen Differenzbetrag zwischen der Umsatzsteuer und der Vorsteuer. Dies wird fraktionierter Steuerbezug genannt<sup>283</sup>. Auch hier kommt die Umsatzsteuer erst auf Ebene des Konsumenten zum Tragen und ist daher ein Durchlaufposten.

Nochmals sei darauf verwiesen, dass gemäß Art 21 MWSTG steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich insgesamt 75.000,- Franken übersteigen<sup>284</sup>.

Steuerbar sind jedoch nur nach Art 5 MWSTG steuerbare Umsätze. Nur ein Steuerpflichtiger gemäß Art 5 MWSTG kann bezahlte Steuern als Vorsteuer geltend machen (Art 38 Abs 1 MWSTG). Nur Steuersubjekte, die überhaupt eine entsprechende kommerzielle Tätigkeit ausüben und einen gesetzlich normierten Mindestumsatz erzielen, können für diese Umsätze der Steuerpflicht unterliegen.

Wie auch im österreichischen Recht genügt es nicht, wenn die Leistungen einfach nur erbracht werden. Vielmehr bedarf es eines Austausches zweier (oder mehrerer) wirtschaftlich gleichwertiger Leistungen. Kennzeichnend ist somit auch der Leistungsaustausch. Das mehrwertsteuerliche Austauschverhältnis hat also stets synallagmatischen Charakter.

In den folgenden Beispielen wird prinzipiell davon ausgegangen, dass es sich bei Schweizer Teilnehmern an einem Reihengeschäft um Unternehmer (und somit um Steuerpflichtige) handelt.

#### **10.1.1. Das neue MWSTG - gültig ab 1.1.2010**

Der Gesetzgeber hat in der vergangenen Sommersession am 12. Juni 2009 das neue Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer verabschiedet (nMWSTG). Es trat am 1. Januar 2010 in Kraft, zusammen mit der damit verbundenen Ausführungsverordnung, die gegenwärtig ausgearbeitet wird<sup>285</sup>.

---

<sup>283</sup> Kocher, Tafelkommentar zum MWSTG Art 1, 9.

<sup>284</sup> Art 21 Abs 1 und 2 MWSTG.

<sup>285</sup> Eidgenössische Finanzverwaltung: Information 2/2009 nMWSTG: Neues Bundesgesetz über die

An Stelle der bisherigen Umsatzgrenzen von 75 000 Franken bzw von 250 000 Franken und der Zahllast von 4000 Franken, die für die Erreichung der Steuerpflicht überschritten werden müssen, gilt im neuen MWSTG eine einzige jährliche Umsatzgrenze von **100.000 Franken**. Wird diese nicht erreicht, besteht eine Befreiung von der Steuerpflicht gemäß Art 10 Abs 2 lit a neues MWSTG. Das Nichterreichen dieser Umsatzgrenze führt dazu, dass der Erbringer der Umsätze von der Steuerpflicht befreit ist. Bei Überschreiten dieser Umsatzgrenze bleibt die Eintragung als steuerpflichtige Person obligatorisch.

## **10.2. Differenzierung zwischen Gemeinschafts- und Nichtgemeinschaftsware gemäß Artikel 24 EGV**

Da die gegenständliche Arbeit auch das Schweizer Umsatzsteuerrecht behandelt sowie vor allem Reihengeschäfte, welche mit den Rechtsordnungen der Schweiz, Deutschland und Österreich in Berührung kommen, ist eine kurze Darstellung der gemeinschaftsrechtlichen Zollvorschriften sowie der Einfuhrumsatzsteuer von Bedeutung, um im Anschluss daran Reihengeschäfte unter diesem Blickwinkel beleuchten zu können, ohne dass weitere Erläuterungen notwendig sein dürften.

Art 23 EGV fordert den freien Warenverkehr für Gemeinschaftswaren in der ganzen Europäischen Gemeinschaft (EG). Dies gilt nicht nur für innerhalb der EG produzierte Waren, sondern auch für eingeführte Waren. Diese müssen jedoch erst durch Entrichtung der geschuldeten Einfuhrabgaben zollrechtlich in den freien Verkehr überführt werden. Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind alle Einfuhrförmlichkeiten zu erledigen, so dass die Waren innerhalb der EG bzw in jedem Mitgliedstaat genauso frei verkauft werden können, wie jede andere in der EG produzierte Ware. Mit Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhalten Nichtgemeinschaftswaren somit den Status von Gemeinschaftswaren<sup>286</sup>.

---

Mehrwertsteuer 1.  
<sup>286</sup> Siehe ergänzend:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/imports/free\\_circulation/index\\_d e.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/imports/free_circulation/index_d e.htm)

Das grundlegende Zollrecht der Gemeinschaft ist im Zollkodex<sup>287</sup> (im Folgenden: ZK) mit den dazugehörigen Durchführungsvorschriften<sup>288</sup> geregelt. Die Kommission hat die alleinigen Durchführungsbefugnisse und wird vom Ausschuss für den ZK unterstützt. Art 79 Abs 1 ZK hat die Vorgaben des EGV aufgenommen. Für den „Statuswechsel“ von Waren (von Drittlandswaren zu „sich im freien Verkehr“ befindlichen Waren) sind drei Voraussetzungen kumulativ erforderlich:

- i. Die Einfuhrformlichkeiten müssen erfüllt sein;
- ii. Die vorgeschriebenen Zölle und Abgaben gleicher Wirkung müssen erhoben worden sein;
- iii. Weder die Zölle noch die Abgaben gleicher Wirkung dürfen ganz oder teilweise rückerstattet worden sein.

Diese Voraussetzungen müssen in einem beliebigen Mitgliedstaat erfüllt sein. Die Rechtsfolgen gelten dann für die gesamte Gemeinschaft, sprich in allen Mitgliedstaaten. Entsprechend dem über die Zollunion hinausreichenden Regelungsbereich der Vorschrift sind unter Einfuhrmöglichkeiten nicht nur solche zu verstehen, die in Zusammenhang mit der Erhebung von Zöllen oder zollgleichen Abgaben stehen<sup>289</sup>.

### **10.3. Allgemeines zur Einfuhrumsatzsteuer-Schuld**

Einfuhrumsatzsteuer wird nach §1 Abs 1 Nr. 4 dUStG sowie gemäß § 1 Abs 1 Z 3 öUStG bei der Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg erhoben. Die deutsche<sup>290</sup> sowie die österreichische Regelung schreibt vor, dass für die Erhebung der EUSt die zollrechtlichen Bestimmungen des ZK zur Anwendung kommen<sup>291</sup>. Der Einfuhrtatbestand ist regelmäßig erst mit Überführung des Gegenstandes in den freien Verkehr verwirklicht, der, wenn keine Steuerbefreiung (§5 UStG) eingreift<sup>292</sup>,

---

<sup>287</sup> VO (EWG) 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABI L 1992/302, 1.

<sup>288</sup> VO (EWG) 2454/93 der Kommission 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) 2913/92 vom 12.10.1992 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABI L 1993/253, 1.

<sup>289</sup> *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 24 Rz 1.

<sup>290</sup> *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz 60 Erg-Lief § 3 Rz 514.

<sup>291</sup> Vgl § 11 dUStG sowie § 26öUStG.

<sup>292</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 3 Rz 213.

zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld<sup>293</sup> führt<sup>294</sup>. Folglich ist der Einfuhrtatbestand nicht verwirklicht, wenn sich der Gegenstand zwar tatsächlich im Inland befindet, aber einem Versandverfahren oder einer Zolllagerregelung unterliegt bzw noch nicht dem freien Verkehr gemäß dem dafür vorgesehenen Verfahren zugeführt wurde.

Kurz sei noch erwähnt, dass Anmelder gemäß Art 4 Nr 18 ZK diejenigen sind, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgeben oder jene Personen, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird<sup>295</sup>. Alle Anmelder einer in den freien Verkehr zu überführenden Ware können sich dabei vertreten lassen (zB durch einen Frachtführer). Zu unterscheiden ist die direkte von der indirekten Vertretung. Die gemäß Art 5 Abs 2 Alt 2 ZK geregelte direkte Vertretung sieht eine Anmeldung im Namen und für Rechnung des Vertretenen vor. Der Anmelder muss hierbei grundsätzlich in der Gemeinschaft ansässig sein. Die indirekte Vertretung, Art 5 Abs 2 Z 2 ZK, zeichnet sich dadurch aus, dass der Vertretene hier zwar in eigenem Namen, aber für Rechnung des Vertretenen auftritt<sup>296</sup>. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist somit nicht nur der Anmelder bei der Einfuhr, sondern neben diesem auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird (Art 201 Abs 3 S 2 ZK)<sup>297</sup>.

Gemäß Art 2 Abs 1 lit d MwStSystRL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Gemäß Art 30 MwStSystRL gilt als Einfuhr eines Gegenstands in die Gemeinschaft die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art 24 EGV befindet. Daneben gilt als Einfuhr eines Gegenstands auch die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet, das Teil des Zollgebietes der Gemeinschaft ist, in die Gemeinschaft. Gemäß Art 5 MwStSystRL wird das Gebiet der Gemeinschaft in dem Sinne definiert, dass dieses das Gebiet jedes Mitgliedstaates der Gemeinschaft ist, auf welches der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft gemäß dessen Art 299 EGV Anwendung findet. Ausgenommen hiervon sind die in Art 6 MwStSystRL genannten Gebiete. Hierbei

---

<sup>293</sup> Art 201 Abs 1 lit a ZK iVm Art 79 ZK.

<sup>294</sup> Art 201 Abs 3 ZK iVm § 26 Abs 1 UStG.

<sup>295</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 155 Rz 76.

<sup>296</sup> *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG 131 Erg-Lief § 3 Anm 3390.

<sup>297</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 155 Rz 76.

handelt es sich beispielsweise um die Gebiete Jungholz, Kanarische Inseln, Berg Athos etc.

## 10.4. Importfall

### Beispiel 32:

Der österreichische Abnehmer Ö bestellt bei seinem Lieferanten S aus der Schweiz mehrere Waren. Es wird vereinbart, dass S die Waren „verzollt und versteuert“ an Ö liefert.

### Lösung nach österreichischem UStG:

Da zwischen den am Rechtsgeschäft beteiligten Lieferanten eine Lieferklausel vereinbart wurde, ist S verpflichtet, die Abfertigung der Waren zum freien Verkehr in die EU vorzunehmen. S muss daher für die Einfuhrumsatzsteuer aufkommen. Die Lieferung von S an Ö ist nach § 3 Abs 9 UStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

§ 3 Abs 9 hat gerade bei Reihengeschäften im Importfall eine große Bedeutung, da im Fall der Bestellung von Waren bei einem Schweizer Erzeuger, welcher in weiterer Folge verzollt und versteuert an den letzten Abnehmer in Österreich liefert, die bewegte Lieferung diesem zugeordnet wird und nach § 3 Absatz 9 UStG in Österreich steuerbar ist. Meldet jedoch entgegen dem Regelungsinhalt des § 3 Absatz 9 öUStG bzw § 3 Abs 8 dUStG der Abnehmer die Ware zum freien Verkehr in der EU an, liegt der Leistungsort des Lieferers im Ausland<sup>298</sup>. Der Schweizer Erzeuger ist in diesem Fall Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und nach § 12 Abs 1 Z 2 UStG zum Vorsteuerabzug in Österreich berechtigt. Die anschließende Lieferung der Gegenstände durch den Lieferer an den Abnehmer ist in Österreich steuerbar.

### Lösung nach deutschem UStG:

Bei der Beurteilung von Reihengeschäften im Falle des Imports von Waren sind zwar auch die Ortsbestimmungen des § 3 Abs 6 und Abs 7 UStG zu beachten, jedoch werden diese durch die Bestimmung des § 3 Abs 8 UStG modifiziert. § 3 Abs 8 UStG bestimmt, dass bei einer Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes aus

---

<sup>298</sup> Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 3 Rz 213.

dem Drittlandsgebiet in das Inland, der Ort der Lieferung dieses Gegenstandes als im Inland gelegen gilt, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist<sup>299</sup>.

Der Gesetzeswortlaut stellt klar, dass die Ortsverlagerung unabhängig davon eintreten kann, ob der Lieferer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung befördern oder versenden lässt. Entscheidend ist allein, dass der Lieferer oder sein Beauftragter, Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer ist<sup>300</sup>. Nicht ausreichend ist dagegen, dass – unabhängig von der Person des Beförderers oder Versenders – der Leistungsempfänger die Einfuhrumsatzsteuer schuldet<sup>301</sup>. Auch hier ist die anschließende Lieferung in Deutschland steuerbar. S kann die entrichtete EUST gemäß § 15 Abs 1 Z 2 UStG in Österreich geltend machen.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Wenn ein Gegenstand im Zuge einer Beförderungs- bzw. Versandungslieferung aus dem Drittlandsgebiet gelangt, verlagert sich gemäß Art 32 Abs 2 MwStSystRL der Leistungsort vom Drittland in den Mitgliedstaat, in dem die Ware eingeführt wurde. Nach dem Richtlinienentwurf muss die Lieferung vom Lieferanten „bewirkt“ werden. Dies ist als Versendung bzw. Beförderung zu deuten, da Art 32 MwStSystRL grundsätzlich von der Versendung bzw. Beförderung eines Gegenstandes ausgeht. Auch erwähnt Art 32 Abs 2 MwStSystRL im ersten Satz das „Versenden“ sowie „Befördern“ aus dem Drittland in das Inland in einem Zug mit dem dazu notwendigen Importeur, der die Waren vom Drittland in das Inland transportiert. Eine andere Bedeutung als die eben zitierte wäre meiner Meinung nach sinnwidrig.

Art 32 Abs 2 MwStSystRL wurde insoweit richtig umgesetzt, als sich der Lieferort für die bewegte Lieferung des S an den Unternehmer Ö bei der Einfuhr in das Zollgebiet der EU nicht nach § 3 Abs 8 öUStG bzw. § 3 Abs 6 dUStG (Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung) sondern nach § 3 Abs 9 öUStG bzw. § 3 Abs 8 dUStG bestimmt. Die bewegte Lieferung ist somit auch als im Inland gelegen zu betrachten.

---

<sup>299</sup> Reiß/Kraeusel/Langer, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 493.

<sup>300</sup> Reiß/Kraeusel/Langer, UStG 62 Erg-Lief § 3 Rz 493.

<sup>301</sup> So auch Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG 119 Erg-Lief § 3 Anm 1983.

Darüber hinaus gelten gemäß Art 32 Abs 2 MwStSystRL auch sämtliche (im Zuge eines Reihengeschäfts – eine andere Konstellation ist meiner Meinung nach nicht möglich) ausgeführte anschließende Lieferungen als im Mitgliedstaat der Einfuhr besteuert. Im Fall von anschließenden Lieferungen, können diese nur innerhalb eines Reihengeschäfts stattfinden. Da mit der Einfuhr an sich die bewegte Lieferung vollzogen wurde, kann es sich bei den folgenden Lieferungen nur um ruhende Lieferungen gemäß Art 31 MwStSystRL handeln. Lieferungen nach der bewegten Lieferung werden dort erbracht, wo sich die Ware nach Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet (Art 31 MwStSystRL)<sup>302</sup>.

Der österreichische und der deutsche Gesetzgeber haben die Regelung der MwStSystRL entsprechend berücksichtigt, jedoch nur teilweise umgesetzt. Beispielsweise ist in Österreich und Deutschland Voraussetzung für diese Art von Ortsregelung, dass der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist<sup>303</sup>. Eine solche Regelung findet sich jedoch in der MwStSystRL nicht wieder.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Sofern durch eine steuerpflichtige Person getätigte Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art 18 MWSTG), unterliegt der Mehrwertsteuer die im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferung von Gegenständen, die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch im Inland sowie der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art 5 MWSTG)<sup>304</sup>. Gemäß Art 6 MWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen<sup>305</sup>. Die Eigenschaft als Gegenstand einer Lieferung können körperliche und unkörperliche Objekte haben. Elektrizität, Gas, Wärme/Kälte gelten mehrwertsteuerlich als Gegenstand, auch wenn sie nicht unter den Grundtatbestand des Fahrnisatbestands, sondern höchstens unter den sachenrechtlichen Ergänzungstatbestand gemäß Art 713 ZGB fallen<sup>306</sup>.

---

<sup>302</sup> EuGH 06.04.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg 2006, I-03227.

<sup>303</sup> *Berger/Kindl/Wakounig* (Hrsg.), MwStSystRL 151.

<sup>304</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 5, 23.

<sup>305</sup> Art 6 Abs 1 MWSTG.

<sup>306</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 6, 26.

Der Haupttatbestand gemäß Art 6 Abs 1 MWSTG bedingt, dass jemand befähigt wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Gemeint sind weder Eigentums- noch Besitzübergang im sachenrechtlichen Sinn. Das Gesetz geht hier scheinbar wie die MwStSystRL sowie das deutsche und das österreichische UStG von einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. Die Übertragung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand findet im Zeitpunkt statt, in dem der Empfänger darüber wie ein Eigentümer verfügen kann, also dann, wenn dieser den Gegenstand in eigenem Namen übertragen oder verkaufen kann<sup>307</sup>.

Bezogen auf Beispiel 32 bestimmt Art 13 lit b MWSTG nunmehr, dass als Ort der Lieferung der Ort gilt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet bzw wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt<sup>308</sup>. Folglich liegt der Lieferort der Lieferung des S an Ö in der Schweiz - nämlich am Beginn der Versendung bzw Beförderung.

Art 19 MWSTG legt die Liste der Steuerbefreiungen fest. Gemäß Art 19 Abs 2 Z 1 MWSTG ist von der Steuer die Lieferung von Gegenständen befreit, die direkt ins Ausland **befördert oder versendet** werden. Sprich die Lieferung muss an einen ausländischen Abnehmer erfolgen (mittels Versand oder Beförderung), der seinen Sitz oder Wohnort im Ausland hat. Dies bedeutet in Bezug auf Ausfuhrlieferungen, dass im Quellenstaat eine echte Steuerbefreiung eintritt, um zu verhindern, dass zusammen mit der vorausgesetzten Besteuerung im Empfängerstaat eine Doppelbesteuerung eintritt. Sofern auch noch die formellen Voraussetzungen des Art 20 MWSTG eintreten, ist die Ausfuhrlieferung echt von der Steuer befreit. Die Lieferung des S an W ist somit in der Schweiz steuerbar aber steuerbefreit.

In weiterer Folge hat S die EUST bei der Einfuhr der Waren und Anmeldung zum freien Verkehr zu begleichen, er kann diese jedoch gemäß § 12 Abs 1 Z 2 öUStG als Vorsteuer geltend machen. Die anschließende Lieferung des S ist gemäß § 3 Abs 9 öUStG sowie gemäß § 3 Abs 8 dUStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

---

<sup>307</sup> Kocher, Tafelkommentar zum MWSTG Art 6, 26.

<sup>308</sup> Camenzind/Honauer/Vallander, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 494.

Der Unternehmer Ö hat die darauf entfallende Steuer gemäß § 27 Abs 4 UStG einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Darüber hinaus haftete er für die Steuerschuld des S.

**Beispiel 33:**

W aus Wien bestellt bei G in Graz Waren. Da G die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Generalimporteur S in Salzburg, der die Waren beim Hersteller Z in Zürich mit der Anweisung ordert, dass Z die Waren direkt an G befördert. Z liefert „verzollt und versteuert“.

Lösung nach österreichischem UStG:

Z wird Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, da er die Ware zum freien Verkehr in der EU anmeldet. Z ist nach § 12 Abs 1 Z 2 UStG zum Vorsteuerabzug aus der entrichteten EUST berechtigt, da die Ware für das Unternehmen des Z eingeführt wurde. Die Lieferung des Unternehmers Z ist in diesem Fall als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 9 UStG zu qualifizieren, da dieser die Waren befördert bzw versendet hat. Folglich ist dessen Lieferung nach § 3 Abs 9 UStG zu beurteilen und in Österreich steuerbar. Gelangt ein Gegenstand im Zuge einer Beförderungs- bzw Versendungslieferung aus dem Drittland in das Inland und wird der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so verlagert sich der Leistungsort vom Drittland in das Inland (§ 3 Abs 9 UStG). Die Lieferung des Unternehmers Z an S ist somit eine steuerbare Inlandslieferung.

Die der letzten Lieferung des Z an S folgenden Lieferungen, sind als ruhende Lieferungen im Sinne des § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren. Diese Lieferungen sind in Österreich, nämlich am Ende der Beförderung bzw Versendung, steuerbar. G erbringt an W auch wiederum eine ruhende Lieferung, welche nach § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen ist.

Lösung nach dem deutschen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft nach § 3 Abs 6 S 5 UStG vor. Die bewegte Warenlieferung ist der ersten Lieferung des Z an S zuzuordnen, da Z als erster Unternehmer in der Reihe den Transport veranlasst hat. Der Ort der ersten Lieferung liegt grundsätzlich gemäß § 3 Abs 6 UStG dort, wo die Versendung bzw die

Beförderung beginnt, nämlich in der Schweiz. Es kommt allerdings auch hier zu einer Verlagerung des Lieferortes nach Österreich gemäß § 3 Abs 8 UStG, da Z Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und ihm als Lieferer die Versendungs- bzw die Beförderungslieferung zuzuordnen ist. Die Lieferung des Z unterliegt bei der Einfuhr nach Österreich der österreichischen (bei Lösung nach dem deutschen UStG wäre es die deutsche EUST) EUST.

Die folgenden Lieferungen sind als ruhende Lieferungen zu qualifizieren. Da sie der Versendungs- bzw Beförderungslieferung nachfolgen, gelten sie nach § 3 Abs 7 UStG beide in Österreich steuerlich als ausgeführt, da die Versendung bzw Beförderung dort endet. Z muss sich in Österreich steuerlich registrieren lassen um seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen.

#### Lösung nach der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH:

Im Sinne der MwStSystRL sowie im Sinne der Rechtsprechung des EuGH verweise ich auf die Beispiele in den vorhergehenden Kapiteln um allfällige „rechtliche“ Wiederholungen zu vermeiden.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Die steuerliche Behandlung von Reihengeschäften durch die Schweizer Verwaltungspraxis ist mit jener vergleichbar, die in vielen Mitgliedstaaten vor dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *EMAG* bestand (wenn sie auch nicht ident ist). Die im folgenden aufgezeigte Verwaltungspraxis bei der steuerlichen Behandlung von Reihengeschäften kann meiner Meinung nach zu großen Anwendungsproblemen führen, da viele in den Mitgliedstaaten geschaffene Vereinfachungen bei der steuerlichen Behandlung von Reihengeschäften in Bezug auf die Schweiz nur schwer anwendbar sein werden.

Demnach gibt es grundsätzlich für alle Lieferungen innerhalb eines Reihengeschäfts nur eine Warenbewegung, einen Lieferzeitpunkt und einen Lieferort. Darüber hinaus ist von immenser Bedeutung, ob es sich um eine Beförderungs- oder Versendungslieferung oder um eine Abhollieferung handelt. Weiters wird unterschieden, ob der erste Unternehmer in der Reihe den Gegenstand befördert

oder versendet<sup>309</sup> (danach kommt Art 13 lit b MWSTG zur Anwendung), oder ob der Gegenstand vom ausländischen Abnehmer abgeholt<sup>310</sup> wird (danach kommt Art 13 lit a MWSTG zur Anwendung). Eine Unterscheidung zwischen einer bewegten und einer ruhigen Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts wird somit nicht vorgenommen – ist auch nicht möglich, da die Schweizer Verwaltungspraxis von einer warenbewegten Lieferung und einem Lieferort für alle Lieferungen innerhalb des Reihengeschäfts ausgeht.

In Beispiel 33 handelt es sich aus Sicht des Schweizer Gesetzgebers um ein Reihengeschäft, bei dem der Erwerber (zweiter Unternehmer innerhalb der Lieferkette) ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist und somit aus der Sicht des schweizerischen Gesetzgebers objektiv nicht zur Umsatzsteuer erfasst ist.

Weiters werden die Waren vom Unternehmer Z aus der Schweiz versandt bzw. befördert. Folglich bestimmt sich der Ort der Lieferung nach Art 13 lit b MWSTG<sup>311</sup>. Denn der Lieferort bestimmt sich danach, ob es sich um eine Versendungs- bzw. Beförderungslieferung oder um eine Abhollieferung handelt. Der Ort der Lieferung befindet sich nun für alle Lieferungen in der Reihe dort, wo die Beförderung bzw. Versendung beginnt.

Der Lieferant Z aus der Schweiz führt eine Inlandslieferung aus, wofür er im Gegensatz zum Abholreihengeschäft eine Steuerbefreiung erwirken kann (Art 19 Abs 2 Z 1 und Art 19 Abs 4 MWSTG), da sein Abnehmer die Gegenstände einem Dritten im Inland nicht übergibt, sondern durch den Erstlieferanten ins Ausland befördern oder versenden lässt. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist allerdings, dass dieser die Ausfuhr mit einem zollamtlichen Dokument nachweisen kann (Art 20 Abs 1 MWSTG), auf welchem der letzte inländische Lieferant in der Reihe als Exporteur aufgeführt ist<sup>312</sup>. Die folgenden Lieferungen gelten alle als im Inland (Schweiz) ausgeführt (Art 13 lit b MWSTG). Diese Lieferungen sind jedoch als steuerfreie Ausfuhrlieferungen gemäß Art 19 Abs 2 Z 2 u. Abs 4 MWSTG zu behandeln und bedingen auch keine Eintragung im Mehrwertsteuerregister der Schweiz. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist, dass Z die Ausfuhr mit einer

---

<sup>309</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 923.

<sup>310</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 926.

<sup>311</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 923.

<sup>312</sup> *Thomet*, Beseitigt das MWST-Gesetz die Schwierigkeiten beim Reihengeschäft, Der Schweizer Treuhänder 1-2/01, Rz 3.3.1.

Veranlagungsverfügung der EZV<sup>313</sup> belegen kann (Art 20 Abs. 1 MWSTG), auf welchem als Exporteur/Versender der letzte inländische Lieferant in der Reihe aufgeführt ist. Im Rahmen der Verwaltungspraxis genügt es, wenn die Veranlagungsverfügung der EZV als Exporteur/Versender den steuerpflichtigen Erstlieferanten Z und als statistischen Wert den Preis franko Schweizergrenze der Lieferung an seinen Abnehmer S ausweist<sup>314</sup>.

Die Tatsache, dass der Schweizer Gesetzgeber - obwohl der Lieferort für alle Lieferungen in der Reihe in der Schweiz liegt - sämtliche Reihenlieferungen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandelt, ist als sehr positiv zu bewerten. Darüber hinaus müssen sich die einzelnen folgenden Unternehmer auch nicht in der Schweiz umsatzsteuerlich registrieren lassen. In Bezug auf einen reibungslosen Warenverkehr ist ein solches System sehr hilfreich, obwohl ein weiteres Annähern an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *EMAG* wünschenswert wäre.

#### **Beispiel 34:**

D aus Düsseldorf bestellt bei K in Kassel Waren. Da K die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Generalimporteur B aus Berlin, der die Waren bei dem Hersteller Z in Zürich abholt.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft vor. Z ist die bewegte Lieferung an B gemäß § 3 Abs 8 UStG zuzurechnen. Nach § 3 Abs 8 UStG kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. Ein Leistungsort in Deutschland im Zuge der ersten Lieferung gemäß § 3 Abs 9 UStG liegt jedoch nicht vor, da dieser voraussetzt, dass der Lieferer oder sein Beauftragter die Zollanmeldung durchführt<sup>315</sup>. Eine Möglichkeit für den Unternehmer B, seine Lieferung an D als bewegte Lieferung gelten zu lassen, besteht nach österreichischem Recht jedoch nicht. Z liefert in der Schweiz.

---

<sup>313</sup> Eidgenössische Zollverwaltung.

<sup>314</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.3.

<sup>315</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 3 Rz 215.

B erbringt an K eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG, die am Ende der Beförderung, nämlich in Deutschland steuerbar ist. B steht der Vorsteuerabzug aus der EUSt zu, da die Ware für sein Unternehmen eingeführt wurde.

K erbringt an D eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG, die am Ende der Beförderung bzw Versendung, somit in Deutschland (Düsseldorf), steuerbar ist.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Hier liegt ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs 6 S 5 UStG vor. Auch in dieser Konstellation ist natürlich zu beachten, dass die bewegte Lieferung nur einer Lieferung innerhalb des Reihengeschäfts zugeordnet werden kann. So die Voraussetzungen vorliegen, kann die bewegte Lieferung durch § 3 Abs 8 UStG modifiziert werden.

In diesem Fall ist die bewegte Lieferung der Lieferung des Z an B zuzuordnen, da auch gemäß § 3 Abs 6 UStG die Versendung bzw Beförderung durch den Abnehmer bzw durch einen von diesem Beauftragten Dritten durchgeführt werden kann. Eine Ortsverlagerung nach § 3 Abs 8 UStG kommt jedoch auch hier nicht in Betracht, da nicht der liefernde Z, sondern B Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer ist. Auch ein innergemeinschaftlicher Erwerb des B ist ausgeschlossen, da die Ware nicht zum freien Verkehr zugelassen werden kann, bevor sie nicht das Inland erreicht hat. Z liefert gemäß § 3 Abs 6 UStG steuerbar an B in der Schweiz.

Die nicht warenbewegte Lieferung des B an K ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG zu qualifizieren und wird am Ende der Beförderung versteuert. B führt somit in Deutschland eine steuerbare Lieferung aus. B kann aus der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer zusätzlich einen Vorsteuerabzug in Deutschland geltend machen.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Auch hier wird auf eine Lösung gegenständlichen Beispiels gemäß der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH verzichtet, da dies bereits hinreichend geschehen ist. Folglich bedarf dieses Beispiel keiner weiteren Erläuterung.

### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

In diesem Fall liegt nach Schweizer Recht sowie Schweizer Verwaltungspraxis kein Reihengeschäft vor<sup>316</sup>. Ein Reihengeschäft liegt nur dann vor, wenn mehrere Unternehmer über die Lieferung eines Gegenstandes Umsatzgeschäfte abschließen und wenn diese Geschäfte mit einer Warenbewegung erfüllt werden, indem der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbare Verfügungsmacht verschafft<sup>317</sup>. Der Warenweg darf sozusagen nur zwischen dem ersten und dem letzten Unternehmer in der Kette stattfinden.

Die logische Konsequenz daraus ist, dass die Lieferungen getrennt zu behandeln sind. Da die Waren von einem nicht steuerpflichtigen Unternehmer - B aus Berlin - in der Schweiz abgeholt werden, ist nur diese Lieferung steuerlich zu beurteilen<sup>318</sup>.

Auch hier handelt es sich für Z um eine Lieferung im Inland, da diese im Fall der Abholung gemäß Art 13 lit a MWSTG zu beurteilen ist. Der im Ausland tätige Unternehmer B aus Berlin ist in der Schweizer Ausfuhrdeklaration als Exporteur anzuführen, um die Steuerfreiheit dieser Ausfuhrlieferung zu erreichen. Denn eine Steuerbefreiung tritt bei Z ein, wenn B (oder ein von ihm beauftragter Dritter - das ist der Unternehmer K aus Kassel) den Gegenstand bei Z abholt und direkt ins Ausland befördert oder versendet, ohne dass er den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat (Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG).

Alle weiteren Lieferungen sind nicht in der Schweiz steuerbar, da nach der Schweizer Steuerverwaltung kein Reihengeschäft vorliegt. Folglich kommt es in dieser Konstellation zu keinen Doppel- bzw Nichtbesteuerungen.

### **Beispiel 35:**

W aus Wien bestellt bei G aus Graz Waren. Da G die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Generalimporteur B aus Berlin, der die Waren bei Hersteller Z in

---

<sup>316</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.1.

<sup>317</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 251.

<sup>318</sup> *Thomet*, Beseitigt das MWST-Gesetz die Schwierigkeiten beim Reihengeschäft, Der Schweizer Treuhänder 1-2/01, Rz 3.3.1.

Zürich abholt. B macht von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 IS dUStG Gebrauch.

#### Lösung nach dem deutschen und dem österreichischen UStG:

Das bereits besprochene Problem wird hier sofort deutlich. Gemäß der deutschen Rechtsordnung ist die erste Lieferung des Z an B als ruhende Lieferung zu beurteilen, da B von seinem Zuordnungswahlrecht Gebrauch gemacht hat und somit selbst als Lieferer in der Reihe auftritt. Somit ist die erste Lieferung als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG in der Schweiz steuerbar.

Nach österreichischem UStG ist die erste Lieferung als bewegte Lieferung zu sehen und wird nach § 3 Abs 8 UStG beurteilt. § 3 Abs 9 UStG kommt hier nicht zur Anwendung, weil nicht der Lieferer Z für die EUSt aufzukommen hat. Die Lieferung ist am Beginn der Versendung bzw Beförderung steuerbar und steuerpflichtig, somit in der Schweiz. Die folgenden Lieferungen wiederum sind als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen, und werden am Ende der Beförderung bzw Versendung in Österreich besteuert.

Im Vergleich dazu ist nach deutschem Recht die zweite Lieferung des B an G als bewegte Lieferung am Anfang der Versendung bzw Beförderung zu versteuern. Somit in der Schweiz, wogegen diese Lieferung nach österreichischem Recht am Ende der Beförderung bzw Versendung als ruhende Lieferung zu besteuern ist. Folglich kommt es hier zu einer nicht erwünschten und systemwidrigen Doppelbesteuerung der zweiten Lieferung.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Auch in diesem Fall liegt nach Schweizer Recht sowie Schweizer Verwaltungspraxis kein Reihengeschäft vor<sup>319</sup>. Ein Reihengeschäft ist wie bereits dargelegt nur dann gegeben, wenn mehrere Unternehmer über die Lieferung eines Gegenstandes Umsatzgeschäfte abschließen und wenn diese Geschäfte mit einer Warenbewegung erfüllt werden, indem der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe

---

<sup>319</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.1.

unmittelbare Verfügungsmacht verschafft<sup>320</sup>. Der Warenweg darf sozusagen nur zwischen dem ersten und dem letzten Unternehmer in der Kette stattfinden.

Wie in Beispiel 34 müssen die Lieferungen getrennt behandelt werden. Da die Waren von einem nicht steuerpflichtigen Unternehmer - K aus Kassel - in der Schweiz abgeholt werden, ist nur diese Lieferung steuerlich zu beurteilen<sup>321</sup>.

Auch hier handelt es sich für Z um eine Lieferung im Inland, da diese im Fall der Abholung gemäß Art 13 lit a MWSTG zu beurteilen ist. Der im Ausland tätige Unternehmer B aus Berlin ist in der Schweizer Ausfuhrdeklaration als Exporteur aufzuführen, um die Steuerfreiheit dieser Ausfuhrlieferung zu erreichen. Denn eine Steuerbefreiung tritt bei Z ein, wenn B (oder ein von ihm beauftragter Dritter - dass ist der Unternehmer K aus Kassel) den Gegenstand bei Z abholt und direkt ins Ausland befördert oder versendet, ohne dass er den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat (Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG).

Wieder sind nach der Schweizer Verwaltungspraxis alle weiteren Lieferungen nicht mehr steuerbar, da kein Reihengeschäft vorliegt. Für den Fall, dass das deutsche Zuordnungswahlrecht zur Anwendung kommt, kommt es zu einer Nichtbesteuerung der zweiten Lieferung in der Reihe, da diese nach Schweizer Recht nicht mehr besteuert werden kann und gemäß deutschem Recht als in der Schweiz ausgeführt gilt.

### **Beispiel 36:**

D aus Düsseldorf bestellt bei K in Kassel Waren. Da K die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Generalimporteur B aus Berlin. Dieser bestellt die Ware bei Z in der Schweiz. K holt die Waren bei Z in der Schweiz ab und liefert sie direkt an D in Düsseldorf.

---

<sup>320</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 251.

<sup>321</sup> *Thomet*, Beseitigt das MWST-Gesetz die Schwierigkeiten beim Reihengeschäft, Der Schweizer Treuhänder 1-2/01, Rz 3.3.1.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Z erbringt an B eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG. Diese ist am Beginn der Beförderung steuerbar. Z liefert somit in der Schweiz steuerbar.

B ist die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zuzuordnen. Nach § 3 Abs 8 UStG kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. B liefert an dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit der Schweiz.

K erbringt eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG an D, die am Ende der Beförderung steuerbar ist. K liefert in Deutschland. K steht der Vorsteuerabzug aus der EUSt zu, da die Ware für sein Unternehmen eingeführt wurde.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Die Beurteilung gegenständlichen Beispiels nach deutschem Umsatzsteuerrecht stimmt mit jener nach österreichischem Recht überein. Folglich kann eine genauere Erläuterung entfallen.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Die Grundlagen in der MwStSystRL wurden zu diesem Thema bereits behandelt. Siehe oben.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Siehe Beispiel 34 und Beispiel 35: Es liegt kein Reihengeschäft vor, folglich kommt es zu derselben Beurteilung wie in den vorhergehenden Beispielen dargelegt.

#### **Beispiel 37:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt bei dem Unternehmer D aus Düsseldorf eine spezielle Maschine zum Pasteurisieren von Milch. Da diese Maschine in nur sehr geringer Stückzahl verkauft werden und der Unternehmer D eine solche Maschine nicht auf Lager hat, bestellt er diese bei K in Kassel. Da auch K diese Maschine derzeit nicht führt, bestellt er diese direkt bei S in der Schweiz. W holt die Maschine in der Schweiz ab und überführt diese in den freien Verkehr in Österreich.

#### Lösung gemäß der österreichischen Rechtsordnung:

S erbringt eine ruhende Lieferung im Sinne von § 3 Abs 7 UStG an K. Diese ist am Beginn der Besteuerung steuerbar. S liefert folglich in der Schweiz.

K erbringt ebenso eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG an D. Die Lieferung ist gemäß der Rechtsprechung des EuGH am Anfang der Lieferkette, nämlich in der Schweiz, steuerbar. K muss sich folglich in der Schweiz steuerlich registrieren lassen.

Der Lieferung des D an W ist die bewegte Warenbewegung im Sinne des § 3 Abs 8 UStG zuzuordnen. Nach § 3 Abs 8 UStG kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. D liefert an dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit in der Schweiz. D steht der Vorsteuerabzug aus der EUSt zu, da die Ware für sein Unternehmen eingeführt wird.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs 6 UStG vor. S erbringt eine ruhende Lieferung im Sinne von § 3 Abs 7 UStG an K. S liefert folglich in der Schweiz, da das Reihengeschäft am Beginn der Versendung oder Beförderung steuerbar ist.

K erbringt ebenso eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG an D. Die Lieferung ist am Anfang der Lieferkette – in der Schweiz – steuerbar. K muss sich folglich in der Schweiz steuerlich registrieren.

Der Lieferung des D an W ist die bewegte Warenbewegung im Sinne des § 3 Abs 6 UStG zuzuordnen. Wie auch nach dem österreichischen UStG, kann gemäß § 3 Abs 6 UStG die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. D liefert an dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit in der Schweiz. D steht der Vorsteuerabzug aus der EUSt zu, da die Ware für sein Unternehmen eingeführt wird.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Die Grundlagen in der MwStSystRL wurden zu diesem Thema bereits behandelt. Siehe oben.

Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

In diesem Fall liegt ein „klassisches“ Abholreihengeschäft vor, da der Endabnehmer W den Liefergegenstand in der Schweiz abholt.

Der Ort der Lieferungen befindet sich gemäß Art 13 lit a MWSTG im Inland - in der Schweiz. Der Schweizer Unternehmer S führt deshalb eine Inlandslieferung aus. Eine Exportbefreiung ist nicht möglich, weil kein direkter Versand und keine Beförderung ins Ausland erfolgt (sondern eine Abhollieferung), wie dies in Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG verlangt wird.

Der Erwerber K aus Kassel führt einen Inlandsumsatz aus. Einen Anspruch auf Vorsteuerabzug für die Lieferung von S an ihn hat er nur im Fall seiner steuerlichen Registrierung nach Art 21 MWSTG, was jedoch voraussetzt, dass er die Umsatzgrenze von 100.000 Franken übersteigt. Da er in weiterer Folge auch eine Lieferung an D gemäß Art 13 lit a MWSTG ausführt, besteht auch kein Anspruch auf Rückerstattung gemäß Art 90 Abs 2 lit b MWSTG.

Auch die Lieferung des K an D sowie des D an W liegt gemäß Art 13 lit a MWSTG im Inland. Ein Vorsteuerabzug daraus ist auch nur dann möglich, wenn die Voraussetzungen des Art 21 MWSTG (Registrierung zur Mehrwertsteuer) gegeben sind.

Für den Fall der Registrierung des K in der Schweiz liegen auch in weiterer Folge die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gemäß Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG für alle folgenden Lieferungen vor, da es sich um eine Lieferung einer steuerpflichtigen Person in das Ausland handeln muss. Diese Voraussetzungen wären im Fall der steuerlichen Registrierung gegeben.

Das Ergebnis in diesem Beispiel ist sehr unbefriedigend, da es im Fall einer Abhollieferung nur dann nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn die am Reihengeschäft teilnehmenden ausländischen Unternehmer die Umsatzgrenze des Art 21 MWSTG (Seit 1.1.2010 100.000 Franken) übersteigen und sich folglich in der Schweiz registrieren lassen können. In diesen Fällen würden folglich steuerfreie

Ausfuhrlieferungen vorliegen. Meiner Meinung ist es in einem solchen Fall am sinnvollsten, den mittleren nichtsteuerpflichtigen Unternehmer die Ware abholen zu lassen, um so ein Reihengeschäft generell zu vermeiden.

### **Beispiel 38:**

Der Unternehmer W aus Wien bestellt bei B in Bern mehrere Maschinen für seine Produktion. B hat das von W gewünschte Produkt jedoch nicht auf Lager, folglich weist er den Produzenten Z aus Zürich an, die Maschinen direkt zu W nach Wien zu versenden. Der Unternehmer W meldet die Maschinen zum freien Verkehr an.

### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft vor. Z erbringt an B die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG. Diese ist am Beginn der Versendung bzw Beförderung der Maschinen steuerbar und steuerpflichtig. Das ist in Zürich/Schweiz.

B erbringt an W eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG, die in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. B hat verständlicherweise eine Rechnung zu legen, in der die Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Der Unternehmer W meldet die Maschinen zum freien Verkehr an. Dadurch wird dieser zum Schuldner der EUST.

Unbefriedigend an der Lösung dieses Beispiels ist, dass W zwar für die EUST bei Überführung der Waren in den freien Verkehr aufkommen muss, aber zum Vorsteuerabzug aus der EUST lediglich B berechtigt ist. Dies hat den Grund, da nur derjenige Unternehmer die EUST als Vorsteuer geltend machen kann, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über diese Gegenstände hatte bzw für dessen Unternehmen sie umsatzsteuerlich eingeführt wurden<sup>322</sup>. Man muss sich das dahingehend vorstellen, dass die Ware von Z zwar eingeführt wird, aber noch nicht in den zoll- und steuerrechtlichen Verkehr überführt wurde. Erst der Abnehmer W führt die Ware in den zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr ein und wird dadurch Schuldner der EUST<sup>323</sup>. Weiters hat W die USt, welche auf die Lieferung von B entfällt, nach § 27 Abs 4 UStG einzubehalten und abzuführen. Andernfalls haftet er für die Umsatzsteuerschuld des B.

---

<sup>322</sup> Siehe § 12 Abs 1 Z 2 UStG.

<sup>323</sup> Vgl Punkt 10.2.

#### 10.4.1. Verordnung BGBl 2003/584

Gerade aus diesem Grund bzw Problem heraus enthält § 12 Abs 1 UStG eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen. Dieser kann aus Vereinfachungsgründen bestimmen, dass in den Fällen, in denen ein anderer als der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die EUSt entrichtet und dieser andere auch den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann<sup>324</sup>. Aus diesem Grund wurde die Verordnung BGBl 2003/584 eingeführt. § 1 Abs 1 der VO bestimmt, dass im Zuge eines Reihengeschäfts der Abnehmer (der letzte Unternehmer innerhalb eines Reihengeschäfts) die entrichtete EUSt geltend machen kann, wenn er auch diese entrichtet hat (Schuldner der EUSt war) und die Lieferung an den letzten Abnehmer demzufolge als steuerfrei zu gelten hat.

In unserem oben genannten Beispiel erbringt Z die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG, welche am Beginn der Beförderung steuerbar ist. Z liefert steuerbar und steuerpflichtig in der Schweiz.

Da der erste Abnehmer B aus Bern in der Reihe im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und auch keine UID-Nummer besitzt, ist die Lieferung an den letzten Abnehmer W in Wien gemäß § 1 Abs 2 der VO steuerfrei. Der Unternehmer W muss hinsichtlich der für diese Lieferung in Rechnung gestellten Umsatzsteuer gemäß § 12 UStG zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sein. Auch darf über diese Lieferung keine Rechnung ausgestellt werden<sup>325</sup>. Diese Regelung kann mit einer unechten Steuerbefreiung gleichgesetzt werden, da sie dieselbe Wirkung entfaltet. Hierbei ist immer zu bedenken, dass der erste Abnehmer in der Kette kein österreichischer Unternehmer sein darf. Er darf folglich in Österreich umsatzsteuerrechtlich nicht registriert sein<sup>326</sup>. Für die gemäß Abs 2 der VO steuerfreien Lieferungen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Jedoch ist der Unternehmer W zum Vorsteuerabzug aus der EUSt berechtigt. Die Steuerfreiheit der Lieferung entfällt, wenn sich nachträglich eine der angeführten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit ändert<sup>327</sup>.

---

<sup>324</sup> *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 71.

<sup>325</sup> *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 72.

<sup>326</sup> *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 3 Rz 227.

<sup>327</sup> § 1 Abs 4 der Verordnung.

Der Vorteil dieser Regelung ist nun, dass W als derjenige Unternehmer im Sinne des § 26 Abs 3 Z 2 UStG angesehen wird, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt werden und folglich zum vollen Vorsteuerabzug aus der EUST berechtigt ist. Grundsätzlich wäre nämlich der Unternehmer B aus Bern und nicht der Unternehmer W berechtigt, den Abzug aus der EUST vorzunehmen. Wie bereits erwähnt, ist nämlich zum Abzug der EUST als Vorsteuer nur jener Unternehmer berechtigt, der im Zeitpunkt der Einfuhr die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht über die eingeführten Gegenstände besitzt<sup>328</sup>. Spediteure, Handelsvertreter und Frachtführer, die lediglich an der Einfuhr mitwirken, sind nicht zum Abzug der EUST als Vorsteuer berechtigt, auch wenn sie Schuldner der EUST sind, da sie betreffend der gelieferten Waren nicht verfügungsbefugt sind<sup>329</sup>. Keine Verfügungsberechtigung des Abnehmers liegt beispielsweise bei Nichtabnahme des Liefergegenstands durch den Abnehmer oder bei Lieferung des Gegenstands in einem inländischen Zolllager vor.

Eine Einschränkung besteht darin, dass die VO BGBl 2003/584 ausschließlich auf drei beteiligte Unternehmer anwendbar ist, da im Sinne von § 1 Abs 5 der VO nur solche Umsatzgeschäfte als Reihengeschäfte gelten, die von drei Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen wurden und bei denen der erste Unternehmer oder der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft hat<sup>330</sup>. Nachteil dieser Regelung ist weiters, dass der erste Abnehmer des Reihengeschäfts (der Erwerber) in Österreich umsatzsteuerlich nicht registriert sein darf. Sollte nun dieser Unternehmer noch weitere Lieferbeziehungen mit anderen Abnehmern in Österreich pflegen und sollten diese getrennt vom gegenständlichen Reihengeschäft zu sehenden Lieferbeziehungen eine umsatzsteuerliche Registrierung in Österreich erfordern, könnte die VO BGBl 2003/584 nicht zur Anwendung kommen. Dies wäre mit erheblichen Nachteilen für alle Beteiligten des Reihengeschäfts verbunden.

---

<sup>328</sup> Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 150.

<sup>329</sup> Vgl UStR 2000 Rz 1848.

<sup>330</sup> Bürgler/Trachta, VO 584/2003: Umsatzsteuerliche Risiken für den Leistungsempfänger, SWK 2004, 884.

Bei genauerer Betrachtung kann auch § 1 Abs 4 der VO für die Praxis eine Falle mit nicht unerheblichen Folgen darstellen. § 1 Abs 4 der VO bestimmt, dass, wenn sich nachträglich die für die Anwendung der VO geforderten Voraussetzungen ändern, die Steuerfreiheit entfällt. Lässt sich nun in unserem Beispiel ein Schweizer Lieferant zu einem späteren Zeitpunkt in Österreich steuerlich registrieren, treten mit einem Schlag für den österreichischen Abnehmer zwei Konsequenzen auf:

- Es kommt zu einem nachträglichen Entfall der Steuerfreiheit, was bedeutet, dass der letzte Abnehmer seiner Abzugsverpflichtung nach § 27 Abs 4 UStG (siehe Punkt 8.2.1) nachzukommen hat und
- es entfällt die Berechtigung für den österreichischen Abnehmer die EUSt als Vorsteuer abzuziehen, da er gemäß § 12 Abs 1 Z 2 UStG nicht Verfügungsberechtigt ist.

Folglich wird der Abnehmer nachträglich sowohl mit USt als auch mit EUSt belastet. Falls daher ein österreichischer Abnehmer seinen Lieferanten aus dem Drittland nicht gut kennt und nicht weiß, ob sich dieser in Österreich steuerlich registrieren wird, ist von einer Anwendung der VO BGBl 2003/584 eher abzuraten<sup>331</sup>.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

##### **10.4.2. § 4 Nr. 4b UStG**

Die deutsche Regelung des § 4 Nr 4b UStG stellt das Pendant zur österreichischen VO zu § 12 Abs 1 BGBl II 2003/584 dar. Auch nach deutschem Recht liegt zu oben genanntem Beispiel ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs 6 UStG vor.

Auch nach der deutschen Rechtslage ist nicht allein die Überführung des Gegenstandes von einem Drittlandsgebiet in das Inland für die Steuerbarkeit der Einfuhr maßgebend. Entscheidend ist vielmehr die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr<sup>332</sup>. Wird nun der Gegenstand innerhalb eines Nichterhebungsverfahrens in das Inland eingeführt und erst dort dem zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zugeführt, gehen einem solchen Vorgang zumeist

---

<sup>331</sup> *Bürgler/Trachta*, VO 584/2003: Umsatzsteuerliche Risiken für den Leistungsempfänger, SWK 2004, 884.

<sup>332</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch § 155 Rz 76.

mehrere Lieferungen voraus. Voraussetzung gemäß § 4 Nr 4b UStG ist jedoch, dass der Abnehmer oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung eingeführt haben<sup>333</sup>. Dies muss dahingehend verstanden werden, dass die Gegenstände zum zollrechtlichen Verkehr abgefertigt wurden.

In unserem Beispiel liefern Z, B und W gemäß § 3 Abs 6 UStG im Reihengeschäft. Auch hier ist die Warenbewegung der Lieferung des Z an B gemäß § 3 Abs 6 UStG zuzuordnen. Der Ort der Lieferung von Z an B liegt gemäß § 3 Abs 6 UStG in der Schweiz, damit ist die Lieferung im Inland (Deutschland) nicht steuerbar.

B liefert an W steuerbar gemäß § 3 Abs 7 UStG. Da W die Ware nach Ankunft zum freien Verkehr abfertigen lässt, ist die Lieferung von B an W steuerfrei gemäß § 4 Nr. 4b UStG. W hat den Vorsteuerabzug aus der entrichteten EUSt gemäß § 15 Abs 1 UStG.

Deutlicher Unterschied zwischen der österreichischen und der deutschen Regelung ist, dass gemäß der österreichischen VO 584/2003 nur die Lieferung an den letzten Abnehmer steuerfrei ist. Gemäß § 4 Nr. 4b dUStG sind hingegen alle der Einfuhr vorgehenden Lieferungen steuerfrei. Auf Grund des Anwendungshintergrundes der Regelung kann es zwar zu keiner Doppelbesteuerung bzw zu keiner Nichtbesteuerung kommen, dennoch liegt hier noch eine nicht dem gemeinsamen Binnenmarkt zu Grunde liegende Differenz zwischen der österreichischen und der deutschen Rechtsordnung vor. Man muss dazu jedoch sagen, dass es hierbei zu keinen Problemen kommen kann, da in den meisten Fällen bzw immer die der letzten Lieferungen vorgehenden Lieferungen sowieso am Beginn der Versendung bzw Beförderung steuerbar sind und folglich in die Steuerhoheit eines Drittlandes fallen.

#### Lösung gemäß der MwStSystRL:

Die Regelung des § 4 Nr. 4b dUStG sowie die VO 584/2003 beruhen auf der Bestimmung des Art 180 MwStSystRL. Dieser legt fest, dass die Mitgliedstaaten einem Steuerpflichtigen gestatten können, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß Art 178 und 179 MwStSystRL vorgenommen wurde. Art 178 und 179 MwStSystRL regeln unter anderem den Vorsteuerabzug in Bezug auf die Einfuhr von

---

<sup>333</sup> Nieskens in *Rau/Dürrwächter*, UStG 119 Erg-Lief § 4 Nr 4b Anm 16.

Gegenständen in das Gemeinschaftsgebiet. Wie auch der österreichische Gesetzgeber hat auch der deutsche Gesetzgeber von der Regelungsmöglichkeit des Art 180 MwStSystRL Gebrauch gemacht und eine entsprechende Regelung erlassen. Inhaltlich entsprechen beide Regelungen in Bezug auf Steuerbefreiungen welche der Einfuhr vorangehen, den Vorgaben der MwStSystRL.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Nach dem Schweizer Recht liegt hier zwar ein Reihengeschäft vor, jedoch handelt es sich um einen steuerpflichtigen Erwerber B. Der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer W in Wien beginnt oder dort wo der Gegenstand für den anschließenden Versand gemäß Art 13 lit b MWSTG übergeben wird. Folglich liegen gemäß dem Schweizer Recht und Verwaltungspraxis überall Inlandslieferungen bzw Inlandsumsätze vor.

Die Steuerbefreiung für die Ausfuhr kann Z sowie der Unternehmer B geltend machen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind<sup>334</sup>:

- Es muss ein Beförderungs- oder Versandreihengeschäft vorliegen.
- B muss in der Ausfuhrdeklaration als Exporteur genannt werden.
- Die Rechnung an B muss klare Informationen über den Geschäftsablauf haben<sup>335</sup>.

Der Erwerber B kann auch die Steuerbefreiung wie bei der direkten Ausfuhr geltend machen<sup>336</sup>.

Da der Schweizer Gesetzgeber bzw die Eidgenössische Steuerverwaltung hier sämtliche Lieferungen innerhalb der Reihe als steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandeln, kommt es auch in weiterer Folge zu keinen Doppelbesteuerungen. Diese Regelung bei einer Versendungs- bzw Beförderungslieferung greift genau in das System des österreichischen und des deutschen Gesetzgebers über, da der Schweizer Gesetzgeber die der Einfuhr vorhergehenden Lieferungen steuerfrei stellt.

---

<sup>334</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.3.

<sup>335</sup> *Cammenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 914.

<sup>336</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.3.2.

### **Beispiel 39:**

Der österreichische Unternehmer W aus Wien bestellt bei dem steuerpflichtigen Unternehmer B aus Bern eine Maschine. Da B diese Maschine nicht lagernd hat, bestellt dieser wiederum diese Maschine bei dem Produzenten aus Zürich. Z versendet die Maschine direkt zu W nach Wien. W meldet die Maschine in den zollrechtlichen freien Verkehr an und bezahlt die EUST.

### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Nach der österreichischen Rechtsordnung liegt ein Reihengeschäft vor. Z erbringt gemäß § 3 Abs 8 UStG die bewegte Lieferung, da gemäß § 3 Abs 8 UStG die Lieferung auch durch den Abnehmer oder einem von diesem beauftragten Dritten durchgeführt werden kann. Diese bewegte Lieferung des Z an B ist am Anfang der Beförderung bzw Versendung steuerbar. Nämlich in der Schweiz.

B erbringt eine ruhende Lieferung an W gemäß § 3 Abs 7 UStG, welche zwar in Wien (Österreich) steuerbar ist, aber gemäß der VO 2003/584 steuerbefreit ist. Dies, da der letzte Abnehmer W die Maschine zum freien Verkehr anmeldet und so zum Schuldner der EUST wird. Grund hierfür ist, da ansonsten nur B die EUST als Vorsteuer geltend machen könnte.

### Lösung nach dem deutschen UStG:

In gegenständlichem Beispiel wird davon ausgegangen, dass B von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG nicht Gebrauch macht.

Z, B und W liefern gemäß § 3 Abs 6 UStG im Reihengeschäft. Da B von seinem Zuordnungswahlrecht nicht Gebrauch macht, ist die Warenbewegung der Lieferung des Z an B gemäß § 3 Abs 6 UStG zuzuordnen. Der Ort der Lieferung von Z an B liegt gemäß § 3 Abs 6 UStG in der Schweiz, damit ist die Lieferung im Inland (Deutschland) nicht steuerbar.

B liefert an W steuerbar gemäß § 3 Abs 7 UStG. Da W die Ware nach Ankunft zum freien Verkehr abfertigen lässt, ist die Lieferung von B an W steuerfrei gemäß § 4 Nr.

4b UStG. W hat den Vorsteuerabzug aus der entrichteten EUSt gemäß § 15 Abs 1 UStG. Die deutsche Rechtsordnung kommt somit zu demselben Ergebnis wie die österreichische Rechtsordnung und Umsatzsteuerpraxis.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Wie schon in den vorhergehenden Beispielen erwähnt, liegt im Fall einer Lieferung bzw Beförderung durch den Erwerber (auch im Fall einer Abhollieferung) kein Reihengeschäft vor. Die Folge davon ist, dass die einzelnen Lieferungen getrennt zu beurteilen sind. Wie bei jeder steuerbaren Lieferung zwischen zwei Parteien mit Sitz in der Schweiz ist die Schweizer MWST auf der Rechnung von Z an B geschuldet.

Der Erwerber B führt eine Lieferung gemäß Art 13 lit b MWSTG am Beginn der Versendung bzw Beförderung aus. Diese Lieferung ist folglich in der Schweiz steuerbar. Jedoch kann für die Lieferung des B an W die Ausfuhrbefreiung gemäß Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG in Anspruch genommen werden.

#### **Beispiel 40:**

Der Schweizer Unternehmer Z verkauft Waren an den österreichischen Unternehmer W in Wien. W wiederum verkauft die Waren weiter an den österreichischen Unternehmer L aus Linz. Z versendet die Waren aus der Schweiz direkt an L nach Linz. L lässt die Waren für sich zum freien Verkehr abfertigen und entrichtet die EUSt.

#### Lösung nach der österreichischen Rechtsordnung:

Vorweg ist schon zu sagen, dass L zum Zeitpunkt der Einfuhr umsatzsteuerlich nicht verfügungsberechtigt über die eingeführten Gegenstände ist, denn diese werden von W erst im Inland an L geliefert. L ist folglich nicht zum Abzug aus der EUSt berechtigt.

Die Regelung des § 1 Abs 2 VO 584/2003 erlaubt es W nicht, die Lieferung steuerfrei zu belassen, da W kein ausländischer Unternehmer ist. Folglich ist die Lieferung zwischen Z und W als bewegte Lieferung zusehen, welche am Beginn der Beförderung bzw Versendung (in der Schweiz) steuerbar ist. Die Lieferung des W an L ist als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG am Ende der Beförderung bzw

Versendung steuerbar, somit in Österreich. L hat somit einerseits die EUST zu begleichen und andererseits die Umsatzsteuer aus der letzten Lieferung zu zahlen. Die EUST kann er jedoch nicht als Vorsteuer geltend machen.

#### Lösung nach der deutschen Rechtsordnung:

Auch nach der deutschen Regelung des § 4 Nr 4b UStG ist Voraussetzung, dass der Abnehmer oder sein Beauftragter den Gegenstand in das Inland eingeführt haben muss<sup>337</sup>. Da es sich bei W jedoch um keinen ausländischen Lieferanten bzw Abnehmer handelt, kann § 4 Nr. 4b UStG nicht zur Anwendung kommen.

Es liegt zwar gemäß § 3 Abs 6 UStG ein Reihengeschäft vor, jedoch hat auch hier der Unternehmer L die Umsatzsteuer aus der letzten Lieferung zu zahlen (welche er als Vorsteuer geltend machen kann). Die EUST kann er jedoch nicht geltend machen, da er im Zeitpunkt der Einfuhr keine Verfügungsmacht über den Gegenstand hatte<sup>338</sup>.

Die erste Lieferung zwischen Z und W ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 6 UStG in der Schweiz steuerbar. Die Lieferung zwischen W und L ist gemäß § 3 Abs 7 UStG als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Der Lieferort befindet sich in Österreich.

#### Beurteilung nach der MwStSystRL:

Die Grundlagen in der MwStSystRL wurden zu diesem Thema bereits behandelt. Siehe oben.

#### Beurteilung nach dem Schweizer MWSTG:

Ort der Lieferung ist gemäß Art 13 lit b MWSTG dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer, dem Unternehmer L, in der Reihe beginnt oder wo der erste Unternehmer Z den Gegenstand einem Dritten zum Versand übergibt, dh in der Schweiz. Bei den Unternehmern Z und W liegen Inlandslieferungen vor, welche ihre Steuerpflicht auslösen können. Dies ist bei W nur dann der Fall, wenn er regelmäßig Umsätze (über 100.000 Franken) im Sinne des Art 1 MWSTG tätigt und damit in der Schweiz steuerpflichtig wird (dies ist in diesem Beispiel aber nicht der Fall). Der Unternehmer

---

<sup>337</sup> Rau/Dürrwächter, UStG 119 Erg-Lief § 4 Nr 4b Anm 16.

<sup>338</sup> Rau/Dürrwächter, UStG 119 Erg-Lief § 4 Nr 4b Anm 11.

W wird daher nicht in das MWST-Register eingetragen. Wie gesagt: sofern er nicht andere steuerbare Inlandumsätze als die aus den genannten Beförderungs- und Versandreihengeschäften erzielt. Er kann jedoch auch ausdrücklich auf seine Eintragung verzichten.

Die Unternehmer Z und W führen gemäß Art 19 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 MWSTG eine Inlandlieferung aus, wofür sie – im Gegensatz zum Abholreihengeschäft – Steuerbefreiung erwirken können, da ihr Abnehmer (der Unternehmer L) die Gegenstände im Inland nicht einem Dritten übergibt. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist, dass Z und W die Ausfuhr mit einer Veranlagungsverfügung gemäß Art 20 Abs 1 MWSTG der EZV belegen können, auf welchem als Exporteur/Versender der letzte inländische Lieferant in der Reihe aufgeführt ist<sup>339</sup>.

## **10.5. Exportfall**

In den folgenden Kapiteln sowie Beispielen werden aus deutscher, österreichischer sowie aus der Sicht der MwStSystRL Warenlieferungen im Zuge von Reihengeschäften in Drittländer behandelt. Da auch das Schweizer Mehrwertsteuerrecht ein Bestandteil dieser Arbeit ist, wird in den folgenden Beispielen ausschließlich die Schweiz als Drittland herangezogen.

Im Gegenzug dazu, wird der sich aus dem österreichischen und deutschen Exportreihengeschäft ergebende Importfall nach dem Schweizer Mehrwertsteuerrecht behandelt. Dies soll vor allem eine bessere Übersicht des Zusammenspiels bzw der Widersprüche der einzelnen Rechtsordnungen gewährleisten.

### **10.5.1. Ausfuhrnachweis**

Kurz soll darauf eingegangen werden, in welcher Form ein Unternehmer seine Ausfuhr nachweisen muss, damit diese als steuerfrei anerkannt werden kann. Hierbei wird jedoch ausschließlich auf die deutsche und die österreichische Rechtsordnung eingegangen werden, da ein Export aus diesen Ländern

---

<sup>339</sup> Merkblatt Nr 5 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.3.2.

zwangsläufig zu einem Import in der Schweiz führt. Dieses System wird auch bei den nun folgenden Beispielen verdeutlicht.

#### Ausfuhrnachweis nach der österreichischen Rechtsordnung:

Die Form des Ausfuhrnachweises ist in § 7 Abs 5 und Abs 6 UStG geregelt. Hierbei wird vor allem auf die Art und Weise abgestellt, wie der Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt. Erfolgt die Beförderung durch den Spediteur im Auftrag des Abnehmers, so sind die Bestimmungen des § 7 Abs 6 Z 1 UStG anzuwenden. Demgemäß ist der Ausfuhrnachweis durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr zu führen<sup>340</sup>. Die Versendung eines Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist darüber hinaus durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossement und dergleichen, oder deren Doppelstücke, nachzuweisen.

#### Ausfuhrnachweis nach dem deutschen Recht:

Auch der deutsche Gesetzgeber unterscheidet zwischen Versendung und Beförderung der jeweiligen Waren in das Drittland. Die einschlägigen Regelungen dazu sind in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung<sup>341</sup> (in Folge: UStDV) enthalten. Im Fall einer Beförderung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet schreibt § 9 UStDV vor, dass die Ausfuhr durch eine Ausführbestätigung der den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates, nachgewiesen werden kann.

In Versendungsfällen schreibt § 10 UStDV vor, dass diese Lieferung durch einen Versendungsbeleg, insbesondere Frachtbriefe, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke nachgewiesen werden kann. Anstatt dessen kann jedoch auch die Versendung durch einen handelsüblichen Beleg eines Spediteurs nachgewiesen werden.

#### Ausfuhrnachweis gemäß der MwStSystRL:

Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist grundsätzlich der Nachweis der Ausfuhr eines Gegenstandes<sup>342</sup>. In den Erklärungen für das Ratsprotokoll (RL 91/680/EWG)

<sup>340</sup> Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Umsatzsteuergesetz 1994<sup>4</sup>, 188.

<sup>341</sup> BGBl I S 434, in der Fassung vom 21.2.2005.

<sup>342</sup> Berger/Kindl/Wakounig, Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 357.

zu Art 1 Nr 13 beurkunden der Rat und die Kommission, dass die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass die Steuerbefreiung nach Art 146 MwStSystRL von der Vorlage eines gemeinschaftlichen Zolldokuments abhängig gemacht wird, auf dem die Zollbehörde des Mitgliedstaats, aus dem die Gegenstände aus dem Gemeinschaftsgebiet ausgeführt wurden, mit einem Sichtvermerk bescheinigt hat, dass die Gegenstände in Orte außerhalb der Gemeinschaft ausgeführt worden sind.

#### **Beispiel 41:**

Der österreichische Unternehmer W versendet eine Maschine zu Z nach Zürich.

#### Lösung gemäß dem österreichischen UStG:

§ 6 Abs 1 Z 1 UStG befreit Ausfuhrlieferungen von der Umsatzsteuer. Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, was bedeutet, dass gemäß § 12 Abs 3 Z 3 lit a UStG der Vorsteuerabzug für zur Erbringung von Ausfuhrlieferungen bezogene Leistungen zusteht.

Nur auf diese Weise lässt sich das Bestimmungslandprinzip verwirklichen. Wenn eine solche Regelung nicht bestehen würde, käme es zu einer Doppelbesteuerung, da eine Lieferung folglich im Exportland und auch im Importland zu besteuern wäre. Eine solche Doppelbesteuerung widerspricht jedoch dem noch immer von der MwStSystRL verfolgten Bestimmungslandprinzip.

Eine Ausfuhrlieferung liegt nach § 7 Abs 1 UStG vor, wenn bei den in § 7 Abs 1 UStG beschriebenen Lieferungen der Leistungsgegenstand letztlich in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird. Das heißt, dass der Unternehmer den Transport der Ware selbst übernimmt bzw in seinem Namen dafür einen Dritten beauftragt<sup>343</sup>. Es ist unerheblich, ob es sich beim Abnehmer um einen Unternehmer handelt oder nicht. Ebenfalls unerheblich ist, ob der Abnehmer aus einem Drittland stammt, Ausländer ist oder einen Wohnsitz bzw Sitz im Inland hat.

Eine steuerfreie Ausfuhrlieferung liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das der Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat und dieser den Gegenstand der Lieferung in das

---

<sup>343</sup> Wakounig/Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 7 Rz 15.

Drittland befördert oder versendet<sup>344</sup>. Hierbei handelt es sich um eine Abhollieferung. Ein ausländischer Abnehmer ist aber nur im Abholfall notwendig, nicht im Beförderungs- oder Versendungsfall. Unter einem ausländischen Abnehmer versteht das Gesetz gemäß § 7 Abs 2 lit a UStG eine Person, die keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat.

Bei der Lieferung des W an den Schweizer Unternehmer Z handelt es sich um eine steuerbare aber gemäß § 7 iVm § 6 UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung, die gemäß § 3 Abs 7 UStG am Beginn der Beförderung bzw Versendung bewirkt wird.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Der Tatbestand der Ausfuhrlieferung ist in § 6 UStG geregelt. In § 6 Abs 1 Z 1 UStG wird der Beförderungs- bzw Versendungsfall geregelt, in § 6 Abs 1 Z 2 UStG der Abholfall.

Befördert oder versendet der liefernde Unternehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand in das Drittlandsgebiet - mit Ausnahme der in § 1 Abs 3 UStG bezeichneten Gebiete - so ist es nicht erforderlich, dass der Abnehmer im Drittlandsgebiet ansässig ist<sup>345</sup>.

Hierbei wird jedoch noch vom Gesetzgeber gefordert (auch vom österreichischen Gesetzgeber), dass der Gegenstand auch wirklich in das Ausland gelangt. Dies bedeutet jedoch wiederum, dass im Fall des Unterganges des Gegenstandes, eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nicht vorliegen könne, da der Gegenstand niemals das Drittland erreicht hat. Gemäß der Lehrmeinung von *Stadie* liegt jedoch im Fall des Unterganges der Ware trotzdem eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vor, da es schlussendlich auf den Verbrauch ankommt<sup>346</sup>. Da die untergegangene Ware im Inland nicht verbraucht wurde, verbleibt es gemäß *Stadie* bei einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gemäß § 4 Nr 1 lit a UStG.

---

<sup>344</sup> Vgl *Wakounig/Mayr* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 7 Rz 17.

<sup>345</sup> *Stadie*, UStG (2009) § 6 Rz 8.

<sup>346</sup> *Stadie*, UStG (2009) § 6 Rz 10.

Nach überwiegender Lehrmeinung jedoch, liegt für den Fall, dass der Gegenstand nach Beginn der Beförderung oder Versendung, aber vor dem Grenzübertritt unter- oder verloren geht, ein steuerbarer Umsatz vor<sup>347</sup>. Dieser überwiegenden Meinung folgend, gilt die Lieferung somit am Beginn der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, obwohl der Leistungsempfänger keine Ware erhält und somit auch keine Leistung. Falls nun der Erwerber der Ware nicht für den Gegenstand einzustehen und folglich auch kein Entgelt zu leisten hat, ist die Umsatzsteuer in weiterer Folge gemäß § 17 UStG zu berichtigen.

In der Lehre wird jedoch auch die Meinung vertreten, dass der Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer nicht die schuldrechtliche Vereinbarung der am Leistungsaustausch Beteiligten ist, sondern die tatsächliche Erfüllungshandlung, durch die ein Leistungsaustausch bewirkt wird<sup>348</sup>. Wie bei der Leistung gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG muss folglich auch bei der Ausfuhrlieferung bzw Lieferung generell ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, um eine Lieferung annehmen zu können. Meiner Meinung nach ist hier sehr wohl darauf zu achten, ob der Erwerber trotz des Untergangs der Ware Entgelt zu leisten hat oder nicht. Denn nur für den Fall, dass tatsächlich Entgelt geleistet wurde (es kommt ja schließlich in diesem Fall zum Leistungsaustausch), liegt ein als Lieferung zu behandelnder steuerbarer Umsatz vor<sup>349</sup>.

Befördert oder versendet der Abnehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet - mit Ausnahme der in § 1 Abs 3 UStG bezeichneten Gebiete - so ist erforderlich, dass es sich bei ihm um einen ausländischen Abnehmer handelt. Ein ausländischer Abnehmer darf keinen Wohnort oder Sitz im Inland haben.

Bei der Lieferung des W an den Schweizer Unternehmer Z handelt es sich um eine steuerbare aber gemäß § 4 Z 1 lit a UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung, die gemäß § 3 Abs 7 UStG am Beginn der Beförderung bzw Versendung bewirkt wird. Im Vergleich mit dem österreichischen UStG bestehen keine Unterschiede.

---

<sup>347</sup> *Tehler* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Erg-Lief 131 § 6 Anm 221.

<sup>348</sup> *Husmann* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Erg-Lief 115 § 1 Anm 108.

<sup>349</sup> Für den Fall, dass die Ware vor dem Grenzübertritt unter oder verloren geht.

### Lösung gemäß der MwStSystRL:

Für die Steuerbefreiung bei Ausfuhrlieferungen kommt es gemäß Art 146 MwStSystRL darauf an, dass der Gegenstand nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert wird. Im Gegensatz zur Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften differenziert Art 146 Abs 1 lit a und b MwStSystRL nach der Person des Versenders oder Beförderers. Während bei einer Versendung oder Beförderung durch den Lieferer für die Gewährung der Steuerbefreiung nach Art 146 Abs 1 lit a MwStSystRL das bloße Versenden oder Befördern in das Nichtgemeinschaftsgebiet genügt, ist die Steuerbefreiung im Fall einer Versendung oder Beförderung durch den Abnehmer nach Art 146 Abs 1 lit b MwStSystRL nur anwendbar, wenn der Abnehmer nicht im steuerlichen Hoheitsgebiet des Abgangsmitgliedstaates ansässig ist.

Auf Grund dieser Regelung ergeben sich bei einem Ausfuhrreihengeschäft im Fall der Versendung oder Beförderung durch den ersten Lieferer für die Zuordnung der Steuerbefreiung keine Schwierigkeiten. Seine Lieferung ist nach Art 146 Abs 1 lit a MwStSystRL steuerfrei, während die sich hieran anschließenden Lieferungen als Lieferungen, die dem Verlassen der Steuerhoheit nachfolgen, nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen und daher nicht steuerbar sind.

### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Die Gesetzgebung über Zölle und andere Abgaben auf dem grenzüberschreitenden Warenverkehr ist alleinige Sache des Bundes (Art 133 BV)<sup>350</sup>. Das Zollgesetz 2005 ist in weiten Teilen dem Verordnungsrecht der Europäischen Gemeinschaft im Zollbereich (Zollkodex) nachempfunden<sup>351</sup>. Schweizerisches Zollrecht gilt auf Grund der Zollanschlussverträge nicht nur in der Schweiz, sondern auch in Liechtenstein und in Büsingen. Im Zeichen der wachsenden Globalisierung kommt den Freihandelsabkommen immer weiter reichende Bedeutung zu. In besonderem Maß gilt dies für das Übereinkommen mit dem wichtigsten Handelspartner der Schweiz, nämlich das Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (FHA CH/EG)<sup>352</sup>.

---

<sup>350</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1811.

<sup>351</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1811.

<sup>352</sup> Kocher, Tafelkommentar zum MWSTG Art 72, 333.

Die Zollzahlungspflicht ist in Art 10 ZG geregelt und umfasst die Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Entrichtung und Sicherstellung der Zollabgaben. Die Pflicht für die bei der Einfuhr entstehenden Zölle aufzukommen trägt gemäß Art 13 Abs 1 ZG in erster Linie diejenige Person, welche die Ware über die Grenze bringt. Wie in der folgenden Darstellung ersichtlich, ist die Haftung für die Zollschuld, viel weit reichender als jene nach dem europäischen Zollkodex. Im Wesentlichen sind folgende Personen zollzahlungspflichtig und gelten als Importeur:

- diejenigen Personen, welche die Ware gemäß Art 9 Abs 1 ZG über die Grenze bringen;
- deren Auftraggeber gemäß Art 9 Abs 2 ZG;
- der Dienstherr gemäß Art 9 Abs 2 ZG, welcher für die Handlungen der Mitarbeiter verantwortlich ist;
- das Familienhaupt gemäß Art 9 Abs 3 ZG;
- gemäß Art 13 Abs 1 ZG diejenige Person, für dessen Rechnung die Ware eingeführt wurde.

In der Praxis wurde klärend festgelegt, dass als Importeur gilt, wer unmittelbar nach der Einfuhr des Gegenstandes in eigenem Namen über diesen Gegenstand verfügen kann<sup>353</sup>. Der Importeur ist in vielen Fällen mit dem Zollzahlungspflichtigen bzw dem Steuerzahlungspflichtigen identisch, muss es aber nicht sein<sup>354</sup>. Die Frage, wer als Importeur gilt, ist vor allem im Zusammenhang mit dem Reihengeschäft und nicht zuletzt auch für die Frage von Bedeutung, ob und wem die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt. Hierzu kann schon jetzt gesagt werden, dass im Fall von Reihengeschäften (inkludiert Dreiecksgeschäfte, Dreiecksreihengeschäfte und Kettenreihengeschäfte), immer der letzte in der Schweiz ansässige Abnehmer (Verbraucher) von der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Importeur bestimmt wird. Dies hat den Sinn, dass nur dieser als steuerpflichtiger Unternehmer (in der Schweiz) zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhr berechtigt ist. Die Steuer auf die Einfuhr wird hier anhand des Entgelts der letzten Lieferung an ihn berechnet.

---

<sup>353</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 75, 345.

<sup>354</sup> *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1903.

Was das Verhältnis dieser verschiedenen Schuldnerkategorien untereinander anbelangt, ergibt sich aus dem Zollrecht, dass im Außenverhältnis Solidarhaftung besteht. Im Innenverhältnis besteht unter den Zollzahlungspflichtigen ein Rückgriffsrecht. Die Spediteure sind jedoch vernünftigerweise von einer solchen Solidarhaftung ausgenommen<sup>355</sup>.

Die Zollforderung entsteht in dem Moment, in dem die Ein- oder Ausfuhr im Sinne des Art 11 ZG vollendet ist<sup>356</sup>. Im Fall, dass eine Ware (wie in unseren Beispielen) eingeführt wird um in weiterer Folge endgültig abgefertigt zu werden (in der Schweiz zu verbleiben), entsteht die Zollforderung gemäß Art 35 ZG nach Erfüllung aller erforderlichen Deklarationshandlungen (Art 33-37 und 39 ZG). Schlussendlich muss noch die Annahme der Zolldeklaration gemäß Art 11 ZG bestätigt werden. Die Zollbemessung ist in Art 21 ZG geregelt.

Steuerobjekt ist gemäß Art 73 MWSTG die Einfuhr von Gegenständen in das Zollinland. Der Begriff des Zollinlands richtet sich nach Art 3 MWSTG. Wie die Aus- und die Durchfuhr ist auch die Einfuhr ein schlichter Realakt, also eine bloße Tathandlung ohne eigenen rechtsgeschäftlichen Charakter. Art 73 MWSTG enthält und regelt die Steuerpflicht im objektiven Sinn (Steuerobjekt), während sich das Steuersubjekt (Steuerpflicht im subjektiven Sinn) aus Art 75 ergibt.

Art 73 Abs 2 MWSTG liegt ein eingeschränkter Begriff des Gegenstands zu Grunde. Anders als bei der Inlandsumsatzsteuer können im Fall der EUSt unbewegliche körperliche Sachen nicht in Betracht fallen. Als Gegenstände im Sinne der Einfuhr gelten bewegliche körperliche Sachen und Naturkräfte wie Strom usw. (diese jedoch nach Reverse Charge)<sup>357</sup>.

Beispiel 41 ist nun folgender Maßen zu lösen: W versendet die Waren von Wien nach Zürich in die Schweiz. Z ist nunmehr auf der Einfuhrdeklaration als Importeur und Empfänger anzuführen. Für die Bemessung der EUSt ist gemäß Art 11 ZG auf die Rechnung zwischen W und Z abzustellen. Z ist in diesem Fall als Importeur

---

<sup>355</sup> Kocher, Tafelkommentar zum MWSTG Art 75, 345.

<sup>356</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1816.

<sup>357</sup> Kocher, Tafelkommentar zum MWSTG Art 73, 338.

anzusehen, da er unmittelbar nach der Einfuhr wirtschaftlich über den gelieferten Gegenstand verfügen kann.

Z ist immer auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur aufzuführen. Selbst wenn W mit Verkaufskondition „verzollt und versteuert“ liefert und W die geschuldete MWST auf der Einfuhr entrichtet, begründet dies allein nicht seine Steuerpflicht im Inland. Z kann auch in Fällen, in denen der Unternehmer W der Eidgenössischen Zollverwaltung die MWST auf der Einfuhr entrichtet, diese MWST als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist, auf welcher W als Importeur aufgeführt ist, und die Bedingungen nach Art 38 ff MWSTG erfüllt sind<sup>358</sup>. Wenn W die MWST auf der Einfuhr entrichtet, kann er diese ausschließlich verdeckt (im Preis des Gegenstandes eingeschlossen) auf Z überwälzen.

#### **10.5.2. Vereinfachungsmöglichkeit bei der Einfuhr**

Der Unternehmer W kann, für den Fall, dass er im MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen ist, eine Unterstellungserklärung für die vereinfachte Einfuhr bei der ESTV einreichen. Bei Vorliegen der entsprechenden Bewilligung muss W sämtliche Gegenstände, die im Rahmen von Beförderungs- und Versandlieferungen geliefert werden, im eigenen Namen einführen<sup>359</sup>. Importeur ist W per Adresse seines Fiskalvertreters. Ein Fiskalvertreter wird benötigt, da W keine Niederlassung in der Schweiz hat. Die der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete MWST kann als Vorsteuer geltend gemacht werden. Die Lieferung an Z ist durch W daraufhin analog einer Inlandlieferung zum maßgebenden Steuersatz abzurechnen. Die vereinfachte Einfuhrregelung ist indessen nicht anwendbar bei Abhollieferungen. Abhollieferungen können nicht freiwillig der Inlandumsatzsteuer unterstellt werden.

Gemäß Art 27 Abs 1 MWSTG, wenn W die Voraussetzungen für die Eintragung als steuerpflichtige Person nicht erfüllt, kann er für die Steuerpflicht optieren. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass er pro Jahr mehr als 40.000 Franken Umsatz aus derartigen Lieferungen - welche als im Inland erbracht gelten müssen - an steuerpflichtige Abnehmer erzielt. (Art. 27 Abs. 1 MWSTG; Z 688).

---

<sup>358</sup> Merkblatt Nr 05, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 3.1.2.

<sup>359</sup> Merkblatt Nr 05, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 3.1.2.

Falls W jedoch die Umsatzgrenze des Art 21 Abs 1 und Art 25 Abs 1 lit a MWSTG erreichen sollte, so ist er in der Schweiz selbständig steuerpflichtig und muss sich registrieren lassen<sup>360</sup>.

#### **Beispiel 42:**

Der Abnehmer C in Luzern bestellt Waren bei B in Bern, die dieser wiederum beim Lieferanten A in Wien bestellt. A liefert die Waren direkt zu C nach Luzern.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft vor. Da der Unternehmer A aus Wien die Waren nach Luzern zu C liefert, ist der Lieferung des A die bewegte Warenbewegung zuzurechnen. Die Lieferung des A an B ist somit gemäß § 3 Abs 8 UStG am Beginn der Versendung bzw Beförderung steuerbar. Jedoch liegt gemäß § 7 Abs 1 UStG eine Ausfuhrlieferung vor, da der Leistungsgegenstand letztlich in das Drittlandsgebiet Schweiz befördert oder versendet wird. Diese Lieferung ist gemäß § 6 Abs 1 UStG steuerbefreit.

Die Lieferung des B an C ist als ruhende Lieferung zu qualifizieren. Ihr Lieferort liegt gemäß § 3 Abs 7 UStG am Ende der Beförderung bzw Versendung, nämlich in der Schweiz. Diese Lieferung ist somit in der Schweiz steuerbar.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Es liegt gemäß § 3 Abs 6 IS UStG ein Reihengeschäft vor. Da sich zwischen der deutschen sowie der österreichischen umsatzsteuerrechtlichen Lösung gegenständlichen Beispiels keine Differenzen ergeben, kann eine genaue Erläuterung unterbleiben.

#### Lösung nach der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH:

Die Aufteilung in eine bewegte und eine ruhende Lieferung entspricht vollinhaltlich der Rechtsprechung des EuGH. Auch die Bestimmung der Lieferorte entspricht der MwStSystRL sowie die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Einzig und allein die Zuteilung der bewegten und der ruhenden Lieferung wurde vom EuGH bislang nicht entschieden.

---

<sup>360</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1945.

### Lösung nach Schweizer MWSTG:

Ort der Lieferung ist gemäß Art 13 lit b MWSTG dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer in der Reihe, dem Unternehmer C, beginnt oder wo der erste Lieferant A in der Reihe den Gegenstand einem Dritten zum Versand übergibt, dh in Österreich.

Ein Lieferant in der Reihe (B), der seinen Lieferanten angewiesen hat, den Gegenstand zu seinem Abnehmer im Inland zu verbringen, hat solche Umsätze gegenüber der ESTV nicht zu versteuern. Auf der Einfuhrzollanmeldung ist der letzte Abnehmer in der Reihe C als Importeur und Empfänger sowie das Entgelt zu vermerken, das der Unternehmer C seinem Lieferanten B zu entrichten hat. Von diesem Entgelt zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST) wird die MWST auf der Einfuhr gemäß Art 76 Abs 1 lit a iVm Abs 3 MWSTG berechnet. Der Erwerber B, der nach dem vorstehend Gesagten Lieferungen im Ausland erbringt, kann über diese Lieferungen freiwillig mit der ESTV abrechnen.

B kann jedoch die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen, sofern er als Importeur auf der Einfuhrzollanmeldung angeführt ist. Diese vereinfachte Einfuhr setzt eine Bewilligung der ESTV voraus (siehe Punkt 10.5.1).

Im Fall eines nach dem Schweizer Recht vorliegenden Reihengeschäfts (drei Unternehmer und der Gegenstand wird vom Abnehmer beim ersten Lieferanten abgeholt oder der erste Lieferant liefert den Gegenstand direkt zum Verbraucher) kommt es zu keinen Doppelbesteuerungen bzw Nichtbesteuerungen. Jedoch sollte, um rationell zu arbeiten, die EUST in dem Rechnungsbetrag mitberücksichtigt werden, da diese nur der steuerpflichtige Unternehmer im Inland als Vorsteuer geltend machen kann.

### **Beispiel 43:**

Der Unternehmer Z aus Zürich bestellt bei dem Zwischenhändler B in Bern eine Maschine. Dieser hat die Maschine nicht lagernd, weshalb B aus Bern die Maschine bei A in Aachen bestellt. Z holt die Maschine in Deutschland bei A ab.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

A erbringt eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG an B, welche am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Deutschland. Die Lieferung von A an B ist folglich in Deutschland steuerbar.

Die Lieferung des B an C ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu sehen. Die Lieferung ist am Beginn der Beförderung bzw Versendung steuerbar, somit in Deutschland. Da eine Abhollieferung mit einem ausländischen Abnehmer Z vorliegt, ist die Lieferung nach § 6 Abs 6 Z 1 iVm § 7 steuerfrei.

B sollte jedoch bedenken, dass nur C die entrichtete EUSt in der Schweiz geltend machen kann. Denn das vereinfachte Verfahren (siehe Punkt 10.5.1) für eingeführte Gegenstände kann bei Abholreihengeschäften nicht angewendet werden.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Es liegt nach § 3 Abs 6 UStG ein Reihengeschäft vor. Bei der Lieferung des A an B handelt es sich um die ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG. Ihr Ort liegt dort, wo die Versendung bzw Beförderung beginnt. Diese Lieferung ist somit in Deutschland steuerbar.

Da es sich bei der Lieferung des B um die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 6 UStG handelt, ist diese am Beginn der Beförderung bzw Versendung steuerbar. Diese ist jedoch auch gemäß § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Da solcherart Reihengeschäfte im Lichte der MwStSystRL bereits beurteilt wurden und folglich die umsatzsteuerliche Lösung dieses Beispiels die gleiche wäre, wird an dieser Stelle nicht mehr auf eine solche Konstellation innerhalb eines Reihengeschäfts eingegangen. Diesbezüglich wird auf die vorhergehenden Beispiele verwiesen.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Bei diesem Reihengeschäft liegt der Ort der Lieferung gemäß Art 13 lit a MWSTG dort, wo der letzte Abnehmer in der Reihe Z den Gegenstand abholt oder durch

einen Dritten abholen lässt. Der Lieferort befindet sich folglich in Deutschland. Die Lieferung des A an B unterliegt folglich nicht der Schweizer Mehrwertsteuer, da ein in- oder ausländischer Lieferant in der Reihe (der Erwerber B), der den im Ausland domizilierten ersten Lieferanten anweist, den Gegenstand seinem Abnehmer Z im Ausland zu übergeben, solche Umsätze nicht zu versteuern hat<sup>361</sup>.

Auf der Einfuhrzollanmeldung zu vermerken ist Z in der Reihe als Importeur und Empfänger sowie das Entgelt, das dieser dem Erwerber zu entrichten hat, bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes, soweit diese Kosten nicht bereits im Entgelt enthalten sind. Von diesem Entgelt zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST) wird die MWST auf der Einfuhr gemäß Art 76 Abs 1 lit a iVm Art 76 Abs 3 MWSTG.

Im Endeffekt wird die zweite Lieferung des B an Z gar nicht besteuert. Dies, da diese gemäß der deutschen und der österreichischen Rechtsordnung am Ende der Beförderung bzw Versendung steuerbar und steuerpflichtig ist. Gemäß dem Schweizer MWSTG ist diese wiederum - auf Grund der Tatsache, dass alle Lieferungen an einem Ort erbracht gelten - steuerfrei, da sie als in Deutschland erbracht gilt. Hier wird sehr deutlich, dass die einzelnen Mehrwertsteuersysteme nicht ineinander greifen und von einer Harmonisierung - auch mit der Schweiz - noch nicht gesprochen werden kann.

#### **Beispiel 44:**

Der Abnehmer und auch Unternehmer Z aus Zürich bestellt bei dem Händler B aus Bern eine Maschine, da dieser die Maschine nicht lagernd hat, bestellt dieser wiederum bei dem Unternehmer A aus Aachen. Die Maschine wird von dem Unternehmer A direkt an Z geliefert, wobei die Beförderung der Maschine durch den Erwerber B „unfrei“ für den Unternehmer A erfolgt.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft vor. Die Lieferung des A an B ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu qualifizieren, da der Lieferant die Beförderung bzw Versendung auch durch den Abnehmer oder durch einen von diesem Beauftragten

---

<sup>361</sup> Merkblatt Nr 05, Ort der Lieferung von Gegenständen Z 4.2.1.

vornehmen lassen kann. Die Lieferung wird am Beginn der Versendung bzw Beförderung - also in Deutschland - vollbracht. Es handelt sich hierbei jedoch um eine Ausfuhrlieferung, welche gemäß § 6 Abs 6 Z 1 iVm § 7 UStG steuerfrei ist.

Die Lieferung des B an Z ist als ruhende Lieferung zu sehen und ist folglich gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Sie ist dementsprechend in der Schweiz steuerbar und steuerpflichtig.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Dieses Beispiel wird unter der Annahme gelöst, dass der Unternehmer B von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG Gebrauch macht und entsprechend vor den deutschen Steuerbehörden darlegt, dass er die Beförderung bzw Versendung an Z als Lieferant und nicht als Abnehmer des A bewirkt hat.

Die Lieferung des A an B ist somit als ruhende Lieferung zu sehen und ist folglich gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Da sie noch vor der bewegten Lieferung durchgeführt wird, ist sie am Anfang der Beförderung bzw Versendung steuerbar und steuerpflichtig. Diese Lieferung wird in Deutschland durchgeführt.

Die Lieferung des B an Z ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu qualifizieren, da B von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG Gebrauch gemacht hat. Die Lieferung ist am Beginn der Versendung bzw Beförderung steuerbar. Es handelt sich hierbei jedoch um eine Ausfuhrlieferung, welche gemäß § 6 UStG steuerfrei ist.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Die oben genannten Lösungen entsprechen der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH. Auch wurde schon erwähnt, dass ein solches Zuordnungswahlrecht vom der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH weder explizit verboten ist, noch in irgendeiner Form geregelt wurde.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Es liegt in gegenständlichem Fall ein Dreiecksgeschäft vor (siehe Punkt 7.3.1). Zur Wiederholung: Als Dreiecksgeschäft wird ein Umsatzgeschäft genannt, welches

mehrere Lieferanten abgeschlossen haben, wobei der Erwerber die Waren vom ausländischen Lieferanten (erster Unternehmer in der Kette) direkt an den Verbraucher befördert bzw versendet oder durch einen Dritten befördern bzw versenden lässt.

Gemäß dem Schweizer MWSTG muss dieses Dreiecksgeschäft nun in zwei Lieferungen aufgeteilt werden. Einerseits in die Lieferung des Unternehmers A an den Unternehmer B. Sowie andererseits in die Lieferung des B an den Unternehmer Z. In weiterer Folge muss noch behandelt werden, wer als Importeur in Frage kommt.

Bei der ersten Lieferung des A an den Unternehmer B (Erwerber) handelt es sich um eine Lieferung im Ausland, da gemäß Art 13 lit b MWSTG die Beförderung bzw Versendung in Deutschland (Aachen) beginnt und somit dort steuerbar ist.

Die Lieferung des B an Z ist gemäß Art 13 lit b MWSTG in der Schweiz steuerbar, da es sich auch hier um eine Beförderungs- bzw Versendungslieferung handelt. Z ist überdies auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur aufzuführen.

Anhand dieses Beispiels ist deutlich die noch immer bestehende Problematik in Bezug auf Reihengeschäfte erkennbar. Die erste Lieferung des A an B ist in allen Fällen in Deutschland steuerbar, jedoch nach dem in Österreich nicht existierenden Zuordnungswahlrecht nur gemäß der Österreichischen Rechtsordnung steuerfrei. Die zweite Lieferung ist nach der deutschen Rechtsordnung in der Schweiz steuerbar, ebenso nach der österreichischen Rechtsordnung. Nach der Schweizer Rechtsordnung ist diese Lieferung auch in der Schweiz steuerbar und steuerpflichtig. Weiters muss der Unternehmer B die Einfuhrumsatzsteuer in den Rechnungsbetrag aufnehmen, da nicht er, sondern Z als Importeur in der Einfuhrzollanmeldung genannt wurde. Einzige Möglichkeit für den Unternehmer B ist die Anwendung des vereinfachten Verfahrens, was eine steuerliche Registrierung und Abrechnung mit der ESTV bedingt (siehe oben). Tut er dies, so kann B die Vorsteuer im Rahmen seiner Mehrwertsteuerdeklaration gestützt auf Art 38 MWSTG geltend machen.

#### **Beispiel 45:**

Der Abnehmer und auch Unternehmer Z aus Zürich bestellt bei dem Händler B aus

Berlin eine Maschine, da dieser die Maschine nicht lagernd hat, bestellt dieser wiederum bei dem Unternehmer W aus Wien. Die Maschine wird von dem Unternehmer W direkt an Z geliefert, wobei die Beförderung der Maschine durch den Erwerber B „unfrei“ für den Unternehmer W erfolgt.

#### Lösung nach dem österreichischen UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft vor. Die Lieferung des A an B ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu qualifizieren, da der Lieferant die Beförderung bzw Versendung auch durch den Abnehmer oder durch einen von diesem Beauftragten vornehmen lassen kann. Die Lieferung wird am Beginn der Versendung bzw Beförderung - also in Österreich bewirkt. Es handelt sich hierbei jedoch um eine Ausfuhrlieferung, welche gemäß § 6 Abs 6 Z 1 iVm § 7 UStG steuerfrei ist.

Der Unternehmer B hingegen erwirbt steuerpflichtig in der Schweiz.

Die Lieferung des B an Z ist als ruhende Lieferung zu sehen und ist folglich gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Sie ist dementsprechend in der Schweiz steuerbar und steuerpflichtig.

#### Lösung nach dem deutschen UStG:

Dieses Beispiel wird unter der Annahme gelöst, dass der Unternehmer B von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG Gebrauch macht und entsprechend vor den deutschen Steuerbehörden darlegt, dass er die Beförderung bzw Versendung an Z als Lieferant und nicht als Abnehmer des A bewirkt hat.

Die Lieferung des W an B ist somit als ruhende Lieferung zu sehen und ist folglich gemäß § 3 Abs 7 UStG zu beurteilen. Da sie noch vor der bewegten Lieferung durchgeführt wird, ist sie am Anfang der Beförderung bzw Versendung steuerbar und steuerpflichtig. Diese Lieferung wird in Österreich durchgeführt.

Die Lieferung des B an Z ist als bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zu qualifizieren, da B von seinem Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 UStG Gebrauch gemacht hat. Die Lieferung ist am Beginn der Versendung bzw Beförderung - in Deutschland - steuerbar. Es handelt sich hierbei jedoch um eine

Ausfuhrlieferung, welche gemäß § 6 UStG steuerfrei ist.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Die oben genannten Lösungen entsprechen der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH. Auch wurde schon erwähnt, dass ein solches Zuordnungswahlrecht von der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH weder explizit verboten ist, noch in irgendeiner Form geregelt wurde.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Gemäß dem Schweizer MWSTG muss dieses Dreiecksgeschäft nun in zwei Lieferungen aufgeteilt werden. Einerseits in die Lieferung des Unternehmers W an den Unternehmer B. Sowie andererseits in die Lieferung des B an den Unternehmer Z. Wieder muss die Frage beantwortet werden, wer als Importeur in Frage kommt.

Bei der ersten Lieferung des W an den Unternehmer B (Erwerber) handelt es sich um eine Lieferung im Ausland, da gemäß Art 13 lit b MWSTG die Beförderung bzw Versendung in Österreich (Wien) beginnt und somit dort steuerbar ist.

Die Lieferung des B an Z ist gemäß Art 13 lit b MWSTG auch in Österreich (Wien) steuerbar, da es sich auch hier um eine Beförderungs- bzw Versendungslieferung handelt. Z ist auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur aufzuführen. Wiederholend und verdeutlichend: Selbst wenn B mit der Verkaufskondition „verzollt und versteuert“ liefert und Z die geschuldete MWST auf der Einfuhr entrichtet, ist deswegen der Unternehmer B noch lange nicht in der Schweiz steuerpflichtig. Z kann auch in Fällen, in denen der Unternehmer B die MWST bei der Einfuhr entrichtet, diese MWST als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist, auf der Veranlagungsverfügung der Eidgenössischen Zollverwaltung als Importeur aufgeführt ist, und die Bedingungen nach Art 38 ff MWSTG erfüllt sind. Wenn B die MWST auf der Einfuhr entrichtet, kann er diese ausschließlich im Preis der Maschine auf Z überwälzen.

Wie bereits erwähnt, kann nur dann B zum Vorsteuerabzug zugelassen werden, wenn sich dieser dem vereinfachten Verfahren der ESTV unterwirft und dadurch freiwillig für eine Steuerpflicht optiert.

Auch an diesem Beispiel ist eine gewisse Problematik erkennbar. Während die erste Lieferung gemäß der Österreichischen Rechtsordnung in Österreich steuerbar aber als Ausfuhrlieferung steuerfrei ist, ist diese gemäß der deutschen Rechtsordnung in Österreich (Wien) steuerbar. Die zweite Lieferung wiederum ist gemäß der österreichischen Rechtslage in der Schweiz steuerbar, nach der deutschen Rechtsordnung wiederum in Österreich. Nach der Schweizer Rechtsordnung und Verwaltungspraxis ist diese im Ausland steuerbar, lediglich Umsatzsteuer bei der Einfuhr fällt an.

#### **Beispiel 46:**

Z aus Zürich bestellt bei P in Prag eine Maschine. Da P die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei S in Salzburg, der die Waren beim Hersteller W in Wien erwirbt, welcher die Ware direkt zu Z nach Zürich befördert.

#### Lösung nach österreichischem UStG:

W ist die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG zuzurechnen, da auch der Abnehmer oder ein von diesem beauftragter Dritter die Maschine transportieren kann. Er liefert in Österreich (Wien). Da eine Abhollieferung vorliegt, ist der österreichische Abnehmer S für die Steuerfreiheit der Exportlieferung nach § 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 schädlich. Dies, da gemäß § 7 der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben muss, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat (Abhollieferung).

S erbringt an P in Prag eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG, die am Ende der Beförderung bzw Versendung, somit in der Schweiz, steuerbar ist.

P erbringt an Z eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG, die am Ende der Beförderung, somit in der Schweiz (Zürich), steuerbar ist.

#### Lösung nach deutschem UStG:

Es liegt ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs 6 IS vor. W ist die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs 6 UStG zuzurechnen, da auch gemäß dem deutschen UStG der

Abnehmer oder ein von diesem beauftragter Dritter die Maschine transportieren kann. Er liefert in Österreich (Wien). Da eine Abhollieferung vorliegt, ist der österreichische Abnehmer S für die Steuerfreiheit der Exportlieferung nach § 6 Abs 1 Z 2 iVm § 5 schädlich. Dies, da gemäß § 6 der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben muss, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat (Abhollieferung).

Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Lieferung des S an P sowie die Lieferung des P an Z unterscheidet sich nicht von der oben angeführten österreichischen Lösung. Folglich kann eine Beurteilung entfallen.

#### Lösung nach der MwStSystRL:

Die oben genannten Lösungen entsprechen der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des EuGH.

#### Lösung nach dem Schweizer MWSTG:

Das vorliegende Reihengeschäft stellt nach dem Schweizer MWSTG ein Kettenreihengeschäft dar (siehe Punkt 7.3.4). Wie bereits dargelegt, handelt es sich bei einem Kettenreihengeschäft um ein Reihengeschäft, bei dem mehr als drei Parteien teilnehmen. Wesentlich ist, dass der erste ausländische Lieferant den Gegenstand (Ware) entweder selber zum letzten Abnehmer befördert bzw versendet oder dass der letzte Abnehmer (Verbraucher) den Gegenstand beim ausländischen Erstlieferanten abholt oder abholen lässt<sup>362</sup>.

Meiner Meinung nach ist jedoch die Lehrmeinung in *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Rz 1931, unlogisch, da in Fällen, bei denen nicht der letzte Abnehmer in der Kette den Gegenstand abholt oder dieser vom ersten Lieferanten nicht an diesen übergeben wird, eine Unterbrechung der Kette stattfindet mit der Konsequenz, dass nicht mehr letzte Abnehmer als Importeur gilt.

Meiner Meinung nach bedeutet das, dass die Kette vor dem Abnehmer Z aufhört bzw unterbrochen wird. Daraus resultiert, dass ein nicht in der Schweiz steuerbares

---

<sup>362</sup> *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz<sup>2</sup> Rz 1930.

Reihengeschäft zwischen W aus Wien, S aus Salzburg und P aus Prag vorliegt. In weiterer Folge würde ein zweigliedriges Geschäft zwischen P und Z vorliegen. Als Importeur würde in diesem Fall P gelten, der für die Steuer bei der Einfuhr aufzukommen hätte. Auch ist hier eine Verlagerung der Steuerentrichtung von der Eidgenössischen Zollverwaltung zu der Eidgenössischen Steuerverwaltung gemäß § Art 83 MWSTG nicht möglich, da es sich um eine Abhollieferung handelt. Auch für den Fall, dass es sich um keine Abhollieferung handelt, müsste sich P eines Fiskalvertreters in der Schweiz bedienen und es müsste ein entsprechender Vorsteuerüberhang (verbunden mit entsprechenden Umsätzen) vorliegen<sup>363</sup>.

## 11. Missbrauch im Umsatzsteuerrecht

In Bezug auf Missbrauch innerhalb des Umsatzsteuerrechts ist klarzustellen, dass es hierbei nicht um Fälle klassischer Steuerumgehung geht, sondern vielmehr um die rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen und Steuervorteilen. Eine der gefährlichsten von Umsatzsteuerbetrügern häufig genutzten Formen von Gestaltungsmissbrauch liegt in den Fällen des Karussellbetruges vor, welcher sich vor allem des Instruments des Vorsteuerabzuges bedient<sup>364</sup>.

Ein Beispiel dazu wäre, dass eine Lieferung durch einen registrierten Unternehmer aus dem Mitgliedstaat A an einen ebenso registrierten Unternehmer aus dem Mitgliedstaat B erfolgt. Die Formalkriterien werden allesamt erfüllt, der liefernde Unternehmer zeichnet die UID-Nummer seines Vertragspartners auf und weist nach, dass die Liefergegenstände tatsächlich in Mitgliedstaat B gelangt sind. Dementsprechend nimmt er auch die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch und stellt eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer aus. In weiterer Folge führt aber der Erwerber keine Erwerbsteuer ab. Die missbräuchliche Handlung liegt hier ganz klar darin, dass der Erwerber eines solchen innergemeinschaftlichen Erwerbs vortäuscht, ein steuerlicher Erwerber zu sein. Auch innerhalb eines Reihengeschäfts kann es in dieser Form zu einem Steuerbetrug kommen. Dies, da innerhalb eines Reihengeschäftes in den meisten Fällen die

---

<sup>363</sup> *Kocher*, Tafelkommentar zum MWSTG Art 83.

<sup>364</sup> *Achatz/Tumpel*, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, 73.

warenbewegte Lieferung mit einem Grenzübertritt verbunden ist und folglich eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt.

Mögliche wäre auch, dass der Abnehmer des Verkäufers nur vortäuscht, die Waren in den EU-Binnenmarkt zu versenden. In Wirklichkeit bleiben die Waren aber im Inland und werden veräußert.

#### Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauch innerhalb der Umsatzsteuer:

Bis dato wurde bzgl. des herrschenden Problems des Rechtsmissbrauchs noch nicht oft vom EuGH Stellung genommen. Ein Steuermisbrauch liegt jedenfalls dann vor, wenn der Steuerpflichtige einen Steuervorteil aus der formalen Anwendung der Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (MwStSystRL) erzielt, dessen Gewährung dem mit den betreffenden Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderläuft<sup>365</sup>. In seiner Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug wurde jedoch vom EuGH hervorgehoben, dass generell für das Gemeinschaftsrecht ein Verbot missbräuchlicher Praktiken besteht<sup>366</sup> und das Ziel der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie darin besteht, Steuermisbrauch zu verhindern<sup>367</sup>. Wenn ich nun dieses Thema weiter erläutere, muss ich abermals auf die Grundprinzipien und Auslegungsmethoden (siehe Punkt 4.) des EuGH verweisen. Denn dieser hat eindeutig zu verstehen gegeben, dass solche Maßnahmen nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist und insbesondere nicht die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellt<sup>368</sup>.

Aus der Rechtsprechung des EuGH folgt nun, dass nach dem Grundprinzip der Rechtssicherheit die Tatbestände der Umsatzsteuer – speziell im Hinblick auf das Recht die Vorsteuer geltend zu machen bzw. eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchzuführen – rein objektiv und losgelöst von den subjektiven Absichten

---

<sup>365</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd und County Wide Property Investments Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-01609, Rn 74.

<sup>366</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd und County Wide Property Investments Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-01609, Rn 68ff.

<sup>367</sup> EuGH 21.2.2006, Rs C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd und County Wide Property Investments Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-01609, Rn 68ff; EuGH 27.9.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée/Finanzamt Limburg an der Lahn*, Slg 2007, I-07861, Rn 24.

<sup>368</sup> EuGH 19.9.2000, Rs C-384/04, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG gegen Finanzamt Borken und Manfred Strobel gegen Finanzamt Esslingen*, Slg 2000, I-06973, Rn 59ff.

des Steuerpflichtigen zu beurteilen sind. Wenn jedoch der Steuerpflichtige von dem Betrug wusste bzw wissen musste (Kenntnis haben musste), steht dies der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs entgegen<sup>369</sup>. Daraus kann gefolgert werden, dass, wenn der Steuerpflichtige hingegen keine Ahnung hatte, dass sein „Gegenüber“ einen Steuermisbrauch durchführen werde, er trotzdem zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Damit wird auch das Risiko des Steuerbetruges auf den Fiskus übergewälzt.

Aus dem vorstehend zitierten Urteil *Optigen* ist auch abzuleiten, dass jene Unternehmer Vertrauensschutz genießen, die vom Steuerbetrug weder wussten noch wissen konnten und sich folglich auf den objektiven Charakter der Normen berufen können. Aus Art 7 Abs 4 BMR ist wiederum abzuleiten, dass Steuervorteile auch dann zustehen, wenn nicht alle objektiven Merkmale erfüllt sind. Art 7 Abs 4 BMR wird im Folgenden noch genauer erläutert werden. Diese Regelung ist meiner Meinung nach auch sinnvoll und gerecht, da gutgläubige Unternehmer durch den Rechtsmissbrauch anderer erheblich geschädigt werden würden und zu den sonstigen am Markt bestehenden Risiken noch das Risiko des Steuermisbrauchs hinzutreten würde. Dies würde unzumutbare Belastungen für den redlichen Unternehmer darstellen. In der zum Thema Steuerbetrug sehr wichtigen Rechtsprechung des EuGH<sup>370</sup> stellte dieser fest, dass ein Steuerpflichtiger auch dann Vertrauensschutz genießt, wenn er alles getan hat, was von ihm vernünftigerweise verlangt werden kann, um sicherzustellen, dass im Rahmen der von ihm getätigten Umsätze kein Steuerbetrug vollzogen werden kann. Ergänzend stellte der EuGH noch fest, dass die Mitgliedstaaten – um Steuerbetrug einzudämmen – den Unternehmern bzw den Wirtschaftsbeteiligten generell ein hohes Maß an zu erfüllenden Maßnahmen abverlangen können. Weiters bekräftigte der EuGH im Urteil *Teleos plc* im Fall einer fälschlicherweise angenommenen innergemeinschaftlichen Lieferung auch dann keine Steuerpflicht des Vorgangs vorliegen muss, wenn objektive Tatbestandsmerkmale einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung fehlen.

---

<sup>369</sup> EuGH 12.1.2006, Rs C-354/03, *Optigen Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2006, I-00483, Rn 26.

<sup>370</sup> EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, *The Queen auf Antrag der Teleos plc und andere/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2007, I-07797, Rn 58.

Für den umgekehrten Fall, nämlich dass die objektiven Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht aber sämtliche formellen Voraussetzungen vorliegen, hat der EuGH erwogen, dass in diesem Fall ein Versagen der Steuerbefreiung gegen den Grundsatz der Neutralität verstößt<sup>371</sup>. Auch der VfGH hat richtigerweise gefolgert, dass dem Buchnachweis im Umsatzsteuerrecht keine materiellrechtlichen Wirkungen zukommen, sondern lediglich eine Beweislast dafür gegeben ist, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen<sup>372</sup>. Nach dieser Rechtsprechung darf ein Unternehmer auch dann die Steuerbefreiung für einen Export (eine innergemeinschaftliche Lieferung) in Anspruch nehmen, wenn der Buchnachweis mangelhaft geführt wurde.

Aus der nun beschriebenen Judikatur des EuGH zum Thema Missbrauch im Umsatzsteuerrecht ist ersichtlich, dass der EuGH hauptsächlich auf die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer zurückgreift. Daraus leitet er ab, dass jene Steuerpflichtigen, welche vom Steuerbetrug weder wussten, noch wissen konnten und alle Maßnahmen getroffen haben, die von ihnen zur Vermeidung eines Steuerbetruges erwartet werden können, diesen auf den Fiskus abwälzen können. Darüber hinaus ist die Verletzung von formalen Verpflichtungen lediglich ein Indiz dafür, dass der Steuerpflichtige doch vom Steuermisbrauch hätte wissen müssen.

#### Österreichische Regelungen:

Art 7 Abs 4 BMR enthält einen Vertrauensschutztatbestand für den inländischen Unternehmer, der eine innergemeinschaftliche Lieferung auszuführen vermeint, obwohl die materiellen Voraussetzungen tatsächlich nicht erfüllt sind. Dies unter der Voraussetzung, dass die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer, was

---

<sup>371</sup> EuGH 27.9.2007, Rs C-146/05, *Albert Collée/Finanzamt Limburg an der Lahn*, Slg 2007, I-07861, Rn 36.

<sup>372</sup> VfGH 12.12.2003, B 916/02, Verletzung im Gleichheitsrecht durch Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für den Verkauf von Kunstwerken aus einem Nachlass an einen ausländischen Abnehmer wegen fehlenden Buchnachweises, gleichheitswidrige Gesetzesauslegung.

nichts Anderes bedeutet, als das in einem solchen Fall die Steuerschuld ex lege übergeht.

Art 7 Abs 4 BMR kommt jedoch nur dann zur Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung dann nicht in Anspruch genommen werden kann, weil eine oder mehrere Voraussetzungen in Art 7 Abs 1 Z 1-3 BMR nicht gegeben sind. Beruht die Steuerpflicht dagegen auf einem Verstoß gegen Nachweispflichten, kommt die Anwendung des Art 7 Abs 4 BMR nicht in Betracht<sup>373</sup>. Dies ist deswegen der Fall, da im Fall der Verletzung von Aufzeichnungspflichten gerade nicht von der Einhaltung der gebotenen Sorgfalt eines Kaufmanns ausgegangen werden kann und diese Aufzeichnungspflichten gerade dazu dienen, Steuermisbrauch und Umgehungsgeschäfte zu verhindern. Meiner Meinung nach muss aber Art 7 Abs 4 BMR zur Anwendung kommen, wenn die Verletzung von Aufzeichnungspflichten gerade durch den Abnehmer verursacht wurde und der Unternehmer dies nicht – trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns – erkennen konnte.

Wie schon erwähnt, soll auch durch § 27 Abs 4 UStG der Steueranspruch des Staates gesichert werden. Erbringt ein ausländischer Unternehmer in Österreich eine Leistung, ohne im Inland eine Betriebsstätte zu haben, schuldet der österreichische Empfänger die Umsatzsteuer.

Innerhalb eines Reihengeschäfts haben die beiden eben genannten Artikel eine große Bedeutung, da einerseits der gutgläubige Lieferant geschützt wird, andererseits aber auch versucht wird, bei Lieferungen (zB die letzte Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts, welche immer im Bestimmungsland erbracht wird) den Steueranspruch zu sichern und so einer Steuerhinterziehung vorzubeugen.

#### Deutsche Regelungen:

Die Regelungen des deutschen und des österreichischen Umsatzsteuerrechts gleichen sich hier sehr. Gemäß § 6a Abs 4 UStG wird eine innergemeinschaftliche Lieferung auch weiterhin als steuerfrei behandelt, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der

---

<sup>373</sup> Haslehner in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht 85.

Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Auch in diesem Fall schuldet der Abnehmer die Steuer.

Einerseits haben diese Regelungen (Österreich und Deutschland) innerhalb des Reihengeschäfts einen hohen Stellenwert, da sie den Steueranspruch sichern sollen, andererseits wird es meiner Meinung nach innerhalb eines Reihengeschäfts nicht so oft der Fall sein, dass ein Lieferant gutgläubig ist. Denkbar wäre eher, dass der Lieferant der bewegten Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen will, obwohl es sich bei dem Abnehmer zB um einen Privaten handelt und folglich eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht ausgeführt werden kann. Eine nichtsteuerpflichtige Person hätte davon sehr wenig, da sie im Empfängerstaat sowieso Umsatzsteuer zu zahlen hätte.

Denkbar wäre auch, dass der letzte Abnehmer in der Reihe vorgibt, im EU-Ausland ansässig zu sein, um so eine von der Steuer befreite Lieferung zu erhalten und diese um den Normalpreis zu verkaufen. Diese Konstellation wäre ein Anwendungsfall der Vertrauensschutzregelungen der einzelnen Rechtsordnungen innerhalb eines Reihengeschäfts.

#### Europäische Vorgaben:

Nach den Gesetzesmaterialien basiert die österreichische Regelung des Art 7 Abs 4 BMR auf einer Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Art 28c 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>374</sup>, wonach die Binnenmarktregelung nicht dazu führen dürfe, dass die Befreiung gemäß Art 28c Teil A<sup>375</sup> 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie verweigert wird, wenn sich nachträglich herausstellt, dass der Erwerber falsche Angaben gemacht hat, während der Steuerpflichtige die erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, um bei Lieferungen seines Unternehmens einer inkorrekten Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften vorzubeugen<sup>376</sup>. Wie bereits bekannt ist, stellt eine Protokollerklärung jedoch eine unzureichende Basis für die nationale Umsetzung von Art 7 Abs 4 BMR dar. Denn Protokolle können bestenfalls und nur als

---

<sup>374</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 131.

<sup>375</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2006/347, 1 Art 131.

<sup>376</sup> *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr 397.

Auslegungshilfen dienen<sup>377</sup>. Eine gemeinschaftsrechtliche Grundlage für Art 7 Abs 4 BMR liegt somit nicht vor. Jedoch entspricht dieser österreichische Artikel absolut der Rechtsprechung des EuGH zum Vertrauensschutz. Dies, da das Vertrauen des gutgläubigen Lieferanten auf die Steuerbefreiung seiner innergemeinschaftlichen Lieferung schützenswert ist (siehe oben Punkt 11). Und genau in diesen Rechtsgrundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit – welche Bestandteil des Gemeinschaftsrechts sind – findet die Regelung des Art 7 Abs 4 BMR Anwendung. Das heißt, dass nicht davon die Rede sein kann, die österreichische Regelung des Art 7 Abs 4 BMR hätte keine gemeinschaftsrechtliche Grundlage. Meiner Meinung nach entspricht diese Regelung gerade dem Gemeinschaftsrecht.

#### Schweizer Regelungen gegen den Missbrauch im Umsatzsteuerrecht:

Natürlich ist es schwer die Regelungen der Mehrwertsteuer in der Schweiz mit den Regelungen betreffend die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen zu vergleichen. Dies, da gemäß dem Schweizer MWSTG eine Lieferung in ein Drittland immer – wenn die formalen Voraussetzungen erfüllt sind und der Gegenstand auch wirklich in das Drittland gelangt – von der Steuer befreit werden.

Doch ist es verständlich, dass es auch in der Schweiz im Bereich des Vorsteuerabzuges zu Missbrauchsfällen kommt und der Schweizer Gesetzgeber hier auf rechtlicher und faktischer Ebene vorsorgen muss. Hiervon sind verständlicherweise auch sehr stark Reihengeschäfte betroffen. Gemäß Art 58 MWSTG muss ein Steuerpflichtiger seine Geschäftsbücher ordnungsgemäß führen und so einrichten, dass sich aus diesen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern maßgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Weiters müssen sämtliche Belege und Geschäftsbücher bis zu 20 Jahre aufbewahrt werden.

In weiterer Folge nimmt die ESTV selbständige und laufende Kontrollen der Steuerpflichtigen vor. Dabei wird zwischen einer ersten amtsinternen eher oberflächlichen Kontrolle und einer vor Ort Prüfung durch Steuerrevisoren unterschieden. Wenn Verdacht besteht, dass ein Unternehmer strafbare Handlungen

---

<sup>377</sup> EuGH 16.10.2003, Rs C-363/01, *Flughafen Hannover-Langenhagen GmbH/Deutsche Lufthansa AG*, Slg 2003, I-11893, Rn 51.

begangen hat und folglich Beweismittel zu sichern sind, wird ohne Vorwarnung eine Vorortkontrolle unternommen<sup>378</sup>.

Die Folgen von Verstößen gegen zwingende Bestimmungen des MWSTG sind in den Art 85 ff MWSTG geregelt. Art 85 MWSTG sanktioniert die vorsätzliche und die fahrlässige Steuerhinterziehung. Auch die Form der Steuergefährdung wird durch das MWSTG unter Strafe gestellt. Diese Strafnormen zielen auf die Vermeidung einer ungerechtfertigten Steuerersparnis ab, weshalb auch bestraft wird, wer einen Abzug bewirkt, der ihm nicht zusteht (Hier wäre vor allem an den Bereich der Vorsteuer zu denken). Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn jemand sich oder einem anderen einen unrechtmäßigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, oder indem er für sich eine unrechtmäßige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmäßigen Abzug erwirkt<sup>379</sup>. Voraussetzung ist grundsätzlich der Eintritt eines Vermögensschadens, der durch das strafbare Handeln des Steuerpflichtigen eingetreten ist. Meiner Meinung nach sind die in Art 85 MWSTG definierten Tatbestände sehr ungenau formuliert, da man nur Vermutungen anstellen kann, was unter unrechtmäßigem Abzug zu verstehen ist, bzw wann ein Vorsteuerabzug als unrechtmäßig anzusehen ist.

Hier drängt sich die wichtige Frage auf, ob ein Verstoß gegen eine Verwaltungsvorschrift auch unter Art 85 ff MWSTG fallen kann. Gerade unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips wäre eine solche Regelung in Österreich sehr problematisch und würde meiner Meinung nach vom VfGH als verfassungswidrig aufzuheben sein.

Wenn nun ein Schweizer Unternehmer innerhalb eines Reihengeschäfts vortäuscht, die Ware in das Ausland zu verbringen und in weiterer Folge die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, fällt dieses Verhalten unter Art 85 MWSTG.

Weiters besteht auch in der Schweiz das Problem des ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs. Diesen Missbrauchsfällen versucht der Schweizer Gesetzgeber mit einer Vielzahl von formalen Voraussetzungen bei Beanspruchung von

---

<sup>378</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz Rz 1677.

<sup>379</sup> Art 85 MWSTG.

Steuervorteilen sowie Kontrollmöglichkeiten Einhalt zu gebieten. Eine Vertrauensschutzregelung wie nach österreichischem Recht besteht jedoch nicht, weshalb meiner Meinung nach auch redliche Steuerpflichtige Nachteile durch einen durch einen anderen Steuerpflichtigen begangenen Missbrauch erleiden könnten. An einem Reihengeschäft teilnehmende Unternehmer sind somit nach Schweizer Recht Missbräuchen durch andere Unternehmer ausgeliefert, da redliches und gutgläubiges Verhalten nicht schützt.

Nimmt beispielsweise der mittlere Unternehmer die Steuerfreiheit für eine Ausfuhrlieferung in Anspruch und verbringt der erste Schweizer Unternehmer die Ware nicht wie deklariert in das Ausland, hat auch der zweite Unternehmer die Steuer entsprechend nachzuzahlen. Die Art 85ff MWSTG sind meiner Meinung nach jedoch nicht auf den redlichen Erwerber anzuwenden, sondern nur auf den ersten Unternehmer, der die missbräuchliche Handlung tatsächlich gesetzt hat.

## **12. Schlussworte**

Diese Arbeit ist in erster Linie dazu da, dem Leser die steuerliche Beurteilung von Reihengeschäften zwischen den im Titel genannten Ländern näher zu bringen und eingehend anhand von Beispielen zu erläutern. Dabei durfte naturgemäß die europarechtliche Komponente – die MwStSystRL sowie die einschlägige Rechtsprechung des EuGH – nicht fehlen.

Bezug nehmend auf die europarechtliche Komponente wurden die Auslegungsmethoden des EuGH in Bezug auf die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die MwStSystRL im Überblick dargestellt. Im Zuge dessen hat sich herausgestellt, dass vor allem die systematische- als auch die teleologische Interpretation für den EuGH eine besondere Bedeutung haben. Das heißt, dass einerseits eine umsatzsteuerliche Bestimmung unter Berücksichtigung aller anderen umsatzsteuerlichen Bestimmungen, nicht zuletzt unter Berücksichtigung des EGV, auszulegen ist. Andererseits muss hierbei auch immer die Zielsetzung der jeweiligen Richtlinie im Auge behalten werden, um auch dem Sinn und Zweck der bestehenden Vorschriften zu entsprechen. Naturgemäß dürfen hierbei auch die Rechtsgrundsätze des EuGH nicht außer Betracht bleiben.

In weiterer Folge wird ausführlich das Urteil in der Rechtssache *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten* behandelt, um dem Leser die „Leitlinien“ und „Leitsätze“ des EuGH in Bezug auf die Behandlung von Reihengeschäften darzulegen. Einer der grundlegendsten durch dieses Urteil geschaffenen Leitsätze des EuGH ist, dass, bei zwei aufeinander folgenden Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen tatsächlichen Bewegung von Gegenständen führen, eine als nach der anderen erfolgt anzusehen ist. Denn der Erwerber kann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Zweiterwerber nur übertragen, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat. Die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt worden ist. Offen ließ der EuGH jedoch, welcher Lieferung in der Lieferkette die Warenbewegung zuzuordnen ist.

In den danach folgenden Kapiteln wurde anhand von Beispielen dargestellt, wo die Lieferorte der einzelnen Lieferungen innerhalb eines Reihengeschäfts liegen und wo folglich die einzelnen Geschäfte innerhalb des Reihengeschäftes steuerlich zu erfassen sind. Dies hängt naturgemäß mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb und der innergemeinschaftlichen Lieferung sowie der bewegten und der ruhenden Lieferung sowie deren Zuordnung zusammen. Gerade diese Zuordnung innerhalb des Reihengeschäfts ist durch die Verwaltungspraxis der einzelnen Länder geprägt. Obwohl man in diesem Zusammenhang meinen sollte, dass gerade hier zwischen Österreich und Deutschland keine Unterschiede bestehen, so ist doch deutlich hervorgekommen, dass auch hier unterschiedliche Handhabungen sowie Gesetzesinterpretationen den Teilnehmern an Reihengeschäften erhebliche Schwierigkeiten bereiten können. Zu denken ist hierbei vor allem an das in Deutschland geltende Zuordnungswahlrecht gemäß § 3 Abs 6 dUStG sowie die unterschiedliche Behandlung der Vereinfachungsregelung für Reihengeschäfte (Dreiecksgeschäfte).

Im Hinblick auf die Schweiz wurde gleichzeitig der Import- bzw Exportfall aus Österreich bzw Deutschland ausführlich behandelt. Abgesehen von den bereits bestehenden immensen Hürden, die durch das in Deutschland vorhandene Zuordnungswahlrecht ausgelöst werden können, erschwert die Schweizer Verwaltungspraxis bei bestimmten Konstellationen von Reihengeschäften deren umsatzsteuerliche Durchführung immens. ZB liegt im Fall einer Beförderung bzw

Versendung durch den Erwerber kein Reihengeschäft vor, was dazu führt, dass die jeweiligen Lieferungen einzeln besteuert werden müssen. Weiters kommt es im Fall des Imports in die Schweiz und einer dort folgenden Inlandslieferung regelmäßig zu Nicht- bzw Doppelbesteuerungen. Hierbei ist ersichtlich, dass die einzelnen Mehrwertsteuersysteme nicht ineinander greifen und von einer Harmonisierung – mit der Schweiz – noch nicht gesprochen werden kann.

In Bezug auf den Missbrauch innerhalb der Umsatzsteuer wurde weniger auf den Fall der Steuerumgehung eingegangen, als auf die rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen. Hierbei ist vor allem an die Inanspruchnahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw einer steuerfreien Ausfuhrlieferung zu denken. Positiv an der Rechtsprechung des EuGH in diesem Zusammenhang ist, dass jene Steuerpflichtige, welche vom Steuerbetrug weder wussten noch wissen konnten, auch nicht die negativen Folgen daraus zu tragen haben. Dieser „Schutz der Gutgläubigkeit“ wird auch durch das österreichische und das deutsche Umsatzsteuergesetz verwirklicht. Im Schweizer Mehrwertsteuergesetz ist diese Tendenz hingegen nicht zu erblicken.

Schlussendlich ist abzuwarten, ob es jemals zum Übergang auf das Ursprungslandprinzip auf allen Ebenen des innergemeinschaftlichen Warenhandels kommen wird und statt der Übergangsregelung eine einheitliche Regelung durch den Rat der Europäischen Union verabschiedet wird. Wie sich das System der Mehrwertsteuer in diesem Zusammenhang entwickeln wird, bleibt abzuwarten.

## Anhang

Diese Arbeit ist in erster Linie dazu da, dem Leser die steuerliche Beurteilung von Reihengeschäften zwischen den im Titel genannten Ländern näher zu bringen und eingehend anhand von Beispielen zu erläutern. Die europarechtliche Komponente anhand der MwStSystRL wurde naturgemäß mitberücksichtigt.

Bezug nehmend auf diese europarechtliche Komponente wurden die Auslegungsmethoden des EuGH in Bezug auf die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die MwStSystRL im Überblick dargestellt.

In weiterer Folge wird ausführlich das Urteil in der Rechtssache *EMAG Handel Eder OHG/Finanzlandesdirektion für Kärnten* behandelt, um dem Leser die „Leitlinien“ und „Leitsätze“ des EuGH in Bezug auf die Behandlung von Reihengeschäften darzulegen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die durch dieses Urteil geschaffene Grundlage, dass bei zwei aufeinander folgenden Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen tatsächlichen Bewegung von Gegenständen führen, eine als nach der anderen erfolgt anzusehen ist. Die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt worden ist. Offen ließ der EuGH jedoch, welcher Lieferung in der Lieferkette die Warenbewegung zuzuordnen ist.

In den danach folgenden Kapiteln wurde anhand von Beispielen dargestellt, wo die Lieferorte der einzelnen Lieferungen innerhalb eines Reihengeschäfts liegen und wo folglich die einzelnen Geschäfte innerhalb des Reihengeschäftes steuerlich zu erfassen sind. Hierbei spielt vor allem die Verwaltungspraxis der einzelnen Länder eine große Rolle. In diesem Zusammenhang wurde vor allem auf die zwischen Deutschland und Österreich noch immer bestehenden Unterschiede eingegangen.

Im Hinblick auf die Schweiz wurde gleichzeitig der Import- bzw Exportfall aus Österreich bzw Deutschland ausführlich behandelt. Die Schweizer Verwaltungspraxis erschwert in diesem Zusammenhang bei bestimmten Konstellationen von Reihengeschäften deren umsatzsteuerliche Durchführung immens.

In Bezug auf den im Folgenden behandelten Missbrauch innerhalb der Umsatzsteuer, wurde weniger auf den Fall der Steuerumgehung eingegangen, als auf die rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen. Hierbei ist vor allem an die Inanspruchnahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw einer steuerfreien Ausfuhrlieferung zu denken. Positiv an der Rechtsprechung des EuGH in diesem Zusammenhang ist, dass jene Steuerpflichtige, welche vom Steuerbetrug weder wussten noch wissen konnten, auch nicht die negativen Folgen daraus zu tragen haben. Dieser „Schutz der Gutgläubigkeit“ wird auch durch das österreichische und das deutsche Umsatzsteuergesetz verwirklicht. Im Schweizer Mehrwertsteuergesetz ist diese Tendenz hingegen nicht zu erblicken.

## CV des Autors

### Ausbildung:

- 1990 – 1994: Besuch des „Albertus Magnus“ Gymnasiums in 1180 Wien
- 1994 – 1999: Besuch der Handelsakademie „Hammerlingplatz“ in 1080 Wien
- 1999 – 2000: Ableistung des Präsenzdienstes
- 2000 – 2004: Studium der Rechtswissenschaften in Wien
- 2005 – 2010: Doktoratsstudium an der rechtswissenschaftlichen Fakultät in Wien.

### Beruflicher Werdegang:

- 2005 – 2006: Gerichtspraxis am Bezirksgericht Döbling, Landesgericht Korneuburg sowie Handelsgericht Wien
- 2006: Konzipient bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH
- 2006 – 2008: Konzipient bei Prochaska Heine Havranek Rechtsanwälte GmbH
- 2008: Fertigstellung meiner Dissertation mit dem Titel „Transport und Reihengeschäfte in Österreich, Deutschland und der Schweiz im Lichte der MwStSystRL“
- 2008 – laufend: Konzipient bei Rechtsanwalt Dr. Fialka