

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH CAMPUS 02

Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte bei der Steuerberatungskanzlei Heidinger & Heidinger

Automationsgestützte Bestimmung der Leistungsorte unter besonderer
Berücksichtigung der Incoterms

Betreuer

FH-Prof. Rudolf Grünbichler, BA MA

vorgelegt von:

Patrick Rabitsch, BA (1810532024)

Graz, 24. April 2020

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 24.04.2020

Patrick Rabitsch, e.h.

Kurzfassung

Aufgrund uneinheitlicher Rechtsprechungen, fehlenden gesetzlichen Grundlagen und unterschiedlicher Auslegungen der Mitgliedstaaten bilden Reihengeschäfte in der Praxis ein komplexes Beratungsfeld für Steuerberater und führen regelmäßig zu einem hohen Beratungsaufwand.

Durch die gesetzliche Kodifizierung von Reihengeschäften im Zuge der Quick Fixes ab 01.01.2020 wurde diese Problematik zum Teil entschärft, jedoch keineswegs beseitigt. Deshalb ist die korrekte Abwicklung von Reihengeschäften und Einhaltung materiellrechtlicher und formeller Vorschriften weiterhin geboten. Diese Vorschriften werden in dieser Arbeit dargestellt sowie Problemfelder und Gefahrenquellen bei Reihengeschäften aufgezeigt. Durch das im Rahmen dieser Arbeit erstellte Tool können diese Gefahrenquellen automationsgestützt erkannt und Fehler bei der Beurteilung von Reihengeschäften vermieden werden. Das Tool leistet somit einen Beitrag für einen geringeren Beratungsaufwand des Kooperationspartners in Bezug auf Reihengeschäfte.

Die Zuordnung der bewegten Lieferung bildet den Kern der Lösung von Reihengeschäften, weshalb die Zuordnungskriterien in dieser Arbeit entsprechend detailliert erläutert werden. Gerade dieser Bereich erweist sich in der Praxis als Problemfeld und kann bei fehlerhafter Beurteilung zu hohen Steuernachforderungen führen. Dabei wird in dieser Arbeit insbesondere auf die Möglichkeit der Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von vereinbarten Incoterms eingegangen. Die Incoterms als Zuordnungskriterium werden in der Literatur kontroversiell diskutiert, aber nicht grundsätzlich abgelehnt. Deshalb kann das konzipierte Tool, neben einer manuellen Zuordnung, die bewegte Lieferung auch automatisch anhand eines ausgewählten Incoterms zuweisen.

Durch das Tool können sowohl eingangs- wie auch ausgangsseitige umsatzsteuerliche Konsequenzen eines Reihengeschäfts erkannt werden. Durch die Vorgabe des Kooperationspartners wird das Tool insbesondere für die spezifischen Anforderungen von SAP im Rechnungswesen-Prozess entwickelt. Bei Verwendung von SAP im Rechnungswesen muss bei jeder Buchung das richtige Steuerkennzeichen verwendet werden, um die umsatzsteuerlichen Auswirkungen des Geschäftsfalles richtig erfassen und melden zu können. Deshalb wird neben der steuerlichen Lösung des Reihengeschäfts auch das korrekte Steuerkennzeichen ausgegeben. Als weiteres Ergebnis wird im Tool die zu verwendende UID-Nummer angezeigt, welche besonders zur Erlangung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bedeutsam ist. Dies umso mehr, da nach den Neuregelungen der Quick Fixes die Angabe der UID-Nummer auf der Rechnung nicht mehr lediglich eine formelle, sondern eine materiellrechtliche Voraussetzung darstellt.

Abstract

Chain transactions are a constant challenge in consulting practice. Inconsistent jurisprudence, a lack of legal bases and different interpretations of the Member States form a complex advisory field for tax advisors and regularly lead to a high advisory effort.

The legal codification of chain transactions during the quick fixes partially mitigated this danger, but in no way eliminated it. This makes it even more important to correctly process chain transactions and to comply with substantive and formal regulations. These regulations are presented in this thesis, where also problem areas and sources of risk in chain transactions are mentioned. With the tool created in the context of this thesis, these sources of risk can be recognized automatically and mistakes in the assessment of row transactions can be avoided. The tool contributes to a lower consulting effort for the cooperation partner in relation to chain transactions.

In particular, the assignment of the moving supply is the core of the solution for chain transactions, which is why this issue is given adequate space. In practice, this area often proves to be a stumbling block and can lead to unpleasant consequences and expensive additional tax claims if the assessment is incorrect. In this work, the possibility of assigning the moving supply based on agreed Incoterms is discussed. This assignment criterion is also discussed controversially in the literature, but in no way rejected in principle. Therefore, in addition to the possibility of manually determining the moving supply, the tool also provides the option of determining the moving supply using Incoterms.

With the tool, both the input and output-side sales tax consequences of a chain transaction can be identified. The tool is developed especially for the specific requirements of SAP in the accounting process. When using SAP in accounting, the correct tax code must be used for each posting in order to correctly record and report the sales tax effects of the business case. Therefore, in addition to the tax solution for the chain transaction, the correct tax code is also released. As a further result, the relevant UID number is presented, which is particularly important for obtaining the tax exemption for an intra-Community delivery. This is even more so since, according to the new regulations of the quick fixes, the specification of the VAT number on the invoice is no longer just a formal, but a substantive requirement.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Spezifische Ausgangssituation	1
1.2	Praxisoutput für den Kooperationspartner	2
1.3	Problemstellung und detaillierte Fragestellungen	3
1.4	Aufbau und Methoden	4
1.5	Abgrenzung der Themenstellung.....	5
2	Grundlegende Bestimmungen für Reihengeschäfte	6
2.1	Grundsätze der Lieferung.....	7
2.1.1	Gegenstand der Lieferung.....	7
2.1.2	Ort der Lieferung	8
2.1.3	Inlandslieferungen	9
2.1.4	Die Haftung nach § 27 Abs 4 UStG	10
2.1.5	Ausfuhrlieferungen	12
2.1.6	Innergemeinschaftliche Lieferungen.....	15
2.2	Grundsätze des innergemeinschaftlichen Erwerbs	17
2.3	Grundsätze der Einfuhr	19
3	Besondere Bestimmungen für Reihengeschäfte	21
3.1	Definition und Charakteristik eines Reihengeschäfts	21
3.2	Lösungsschema von Reihengeschäften	23
3.2.1	Lieferort im Reihengeschäft.....	25
3.2.2	Zuordnung der bewegten Lieferung.....	27
3.2.3	Quick Fixes ab 01.01.2020.....	30
3.3	Reihengeschäfte im Binnenmarkt.....	34
3.4	Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug	36
3.4.1	Ausfuhrreihengeschäfte	37
3.4.2	Einfuhrreihengeschäfte	40
3.5	Die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte	43
3.5.1	Allgemeine Bestimmungen zu den Dreiecksgeschäften	43

3.5.2	Beteiligte am Dreiecksgeschäft	47
3.6	Bedeutung der Incoterms für Reihengeschäfte.....	51
3.6.1	Aufbau und Gruppierung der Incoterms.....	51
3.6.2	Incoterms im Überblick.....	52
3.6.3	Steuerliche Auswirkungen der Incoterms	54
4	Konzeption des Reihengeschäfte-Tools.....	57
4.1	Beschreibung des Unternehmens	57
4.2	Aufbau des Reihengeschäfte-Tools.....	60
4.2.1	Steuerkennzeichen der AAG	62
4.2.2	UID-Nummern der AAG	65
4.3	Programmierung des Reihengeschäfte-Tools.....	67
4.3.1	Parameter des Reihengeschäfte-Tools	68
4.3.2	Fallkonstellationen des Reihengeschäfte-Tools.....	71
4.3.2.1	Konstellationen mit drei Beteiligten.....	72
4.3.2.2	Konstellationen mit vier Beteiligten.....	75
4.4	Lösung von Standardfällen mit dem Tool	78
4.4.1	Standardfall mit drei Beteiligten	78
4.4.2	Standardfall Dreiecksgeschäft.....	81
4.4.3	Standardfall mit vier Beteiligten	83
5	Zusammenfassung und Ausblick.....	85
5.1	Zusammenfassung.....	85
5.2	Kritische Reflexion und Ausblick.....	89
	Literaturverzeichnis	90
	Anhang.....	95

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG	11
Abbildung 2:	Darstellung der Haftung im Tool.....	12
Abbildung 3:	Grafische Darstellung der Haftung im Tool.....	12
Abbildung 4:	Versendung ins Drittland.....	13
Abbildung 5:	Darstellung eines Standardreihengeschäfts	22
Abbildung 6:	Reihengeschäft mit Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG.....	25
Abbildung 7:	Bestimmung der bewegten Lieferung.....	26
Abbildung 8:	Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 1	28
Abbildung 9:	Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 2	29
Abbildung 10:	Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 3	29
Abbildung 11:	Quick Fixes - ursprüngliche Lösung	31
Abbildung 12:	Quick Fixes - Wahlrecht des Zwischenhändlers	32
Abbildung 13:	Wahlrecht des Zwischenhändlers mit zwei Staaten.....	33
Abbildung 14:	Ausübung des Wahlrechts des Zwischenhändlers im Tool.....	34
Abbildung 15:	Reihengeschäft im Binnenmarkt.....	36
Abbildung 16:	Ausfuhrreihengeschäft - Versendungsfall.....	37
Abbildung 17:	Ausfuhrreihengeschäft - Abholfall.....	38
Abbildung 18:	Ausfuhrreihengeschäft – vier Beteiligte	38
Abbildung 19:	Quick Fixes mit Drittländern	39
Abbildung 20:	Einfuhrreihengeschäft	41
Abbildung 21:	Einfuhrreihengeschäft - Verlagerung des Lieferortes.....	42
Abbildung 22:	Dreiecksgeschäft mit Drittlandsbezug	46
Abbildung 23:	Dreiecksgeschäft bei umsatzsteuerlicher Registrierung im Bestimmungsland.....	48
Abbildung 24:	Missglücktes Dreiecksgeschäft.	50
Abbildung 25:	Absatzmärkte der AAG.....	57
Abbildung 26:	Organigramm der AAG.....	58
Abbildung 27:	Grafische Darstellung im Tool	62
Abbildung 28:	Verwendung von Steuerkennzeichen im Ein- und Verkauf	63
Abbildung 29:	Fallkonstellationen mit drei Beteiligten	72
Abbildung 30:	Fallkonstellationen mit vier Beteiligten.....	76
Abbildung 31:	Standardfall der AAG	78
Abbildung 32:	Eingabemaske des Standardfalls mit drei Beteiligten	79
Abbildung 33:	Ergebnis Output Tax	80
Abbildung 34:	Ergebnis Input Tax.....	80
Abbildung 35:	Grafische Darstellung des Standardfalls mit drei Beteiligten	81

Abbildung 36:	Standardfall Dreiecksgeschäft.....	82
Abbildung 37:	Eingabe des Dreiecksgeschäfts im Tool.....	82
Abbildung 38:	Ergebnis Standardfall Dreiecksgeschäft.....	83
Abbildung 39:	Standardfall mit vier Beteiligten	84
Abbildung 40:	Ergebnis Standardfall mit vier Beteiligten	84

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Incoterms 2020	53
Tabelle 2:	Österreichische Steuerkennzeichen	64
Tabelle 3:	Abkürzungen der Steuerkennzeichen.....	64
Tabelle 4:	Fallkonstellationen mit drei Beteiligten – Variante 1	72
Tabelle 5:	Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 2 - Output Tax.....	73
Tabelle 6:	Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 2 - Input Tax	74
Tabelle 7:	Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 3	75

Abkürzungsverzeichnis

AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AL.....	Abgangsland
BFG.....	Bundesfinanzgericht
BGBI.....	Bundesgesetzblatt
BL.....	Bestimmungsland
BMF	Bundesministerium für Finanzen
ERP.....	Enterprise-Resource-Planning
EUSt.....	Einfuhrumsatzsteuer
EX	Export
FAa	Financial Accounting
FO	Financial Outgoing
LC	Lokale Lieferung
MIAS	Mehrwertsteuer-Informationssystem
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
MwSt-RL	Mehrwertsteuerrichtlinie
RC.....	Reverse Charge
StRefG 2020	Steuerreformgesetz 2020
UID-Nummer	Umsatzsteueridentifikationsnummer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UZK.....	Unionszollkodex
VBA	Visual Basic for Applications
VO.....	Verordnung

1 Einleitung

Internationale Geschäftstätigkeiten stellen Unternehmen vor viele rechtliche Herausforderungen. Vor allem im Bereich des Steuerrechts und hier vor allem in der Umsatzsteuer gilt es komplexe Sachverhalte systematisch richtig anhand von Gesetzen, Rechtsprechungen und Literaturmeinungen zu lösen. In den folgenden Kapiteln wird erläutert, welche wirtschaftliche Problemstellung diese Arbeit behandelt und welche spezifischen Fragen sich aus der Ausgangssituation ergeben. Diese werden im Zuge der Arbeit gelöst bzw. beantwortet.

1.1 Spezifische Ausgangssituation

Die Heidinger & Heidinger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH ist eine mittelständische Steuerberatungsgesellschaft in Graz. Die Kanzlei zählt seit vielen Jahren Unternehmen quer durch alle Branchen zu ihren Klienten, so auch einen großen Industriebetrieb mit Hauptsitz in Graz. Für Zwecke dieser Arbeit wird dieses Unternehmen in weiterer Folge mit „AAG“ benannt.

Die AAG ist vor allem im Maschinen- und Anlagenbau tätig und ist nicht nur in Österreich erfolgreich, sondern darüber hinaus auch international mit zahlreichen Tochtergesellschaften und Projekten auf allen Kontinenten der Welt ein Global Player. Durch diese Internationalität der Geschäftsbeziehungen ergeben sich regelmäßig komplexe Geschäftsfälle hinsichtlich des Umsatzsteuerrechts. Insbesondere Reihengeschäfte bzw. die in der EU vorkommende Variante der Dreiecksgeschäfte erfordern ein hohes Maß an Wissen und Erfahrung, um die oftmals komplexen Sachverhalte steuerlich richtig beurteilen zu können.

Dabei müssen einerseits Ausgangsrechnungen korrekt ausgestellt werden, andererseits Eingangsrechnungen steuerlich geprüft und richtig verbucht werden. In diesem Zusammenhang ist bei jeder Buchung im SAP auf die Eingabe des korrekten Steuerkennzeichens zu achten. Dieses bestimmt die steuerlichen Auswirkungen der Buchung und muss bei jedem einzelnen Buchungssatz angeführt werden. Wird zum Beispiel das Steuerkennzeichen „A20“ verwendet, handelt es sich um eine Inlandslieferung zum Normalsteuersatz. Das Steuerkennzeichen „A0“ definiert eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. Eine fehlerhafte Eingabe eines Steuerkennzeichens führt unweigerlich dazu, dass die Umsatzsteuer aus dieser Buchung nicht korrekt erfasst und abgeführt wird, was vor allem bei höheren Rechnungsbeträgen, welche in der Anlagen- und Maschinenbaubranche durchaus üblich sind, Konflikte mit der Finanzverwaltung bis hin zu Finanzstrafverfahren verursachen kann. Derzeit werden in der AAG über 80 Steuerkennzeichen für die verschiedenen Anwendungsfälle bei Lieferungen mit Inlands-, Binnenmarkts- sowie Drittlandsbezug verwendet, weshalb vor allem bei Reihengeschäften eine rasche Verbuchung mit dem richtigen Steuerkennzeichen oft nicht möglich ist.

Aufgrund der Vielzahl an möglichen Fallkonstellationen bei Reihengeschäften stellt sich speziell bei der Erstellung von Ausgangsrechnungen die Frage nach dem Ausweis der korrekten Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer). Derzeit ist die AAG in 20 Ländern der europäischen Union umsatzsteuerlich registriert und hat dementsprechend viele UID-Nummern. Um die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zu verlieren oder ein missglücktes Dreiecksgeschäft zu verhindern, ist die richtige Angabe der jeweiligen länderspezifischen UID-Nummer essenziell. Diese hängt wiederum vom Lieferort der zugrundeliegenden Lieferung ab.

Um diesen Lieferort bestimmen zu können, muss vor allem Augenmerk auf die vereinbarten Lieferklauseln („Incoterms“) gelegt werden, welche in der internationalen Geschäftspraxis gerne verwendet werden. Diese Klauseln dienen der Auslegung handelsüblicher Vertragsformen im internationalen Warenverkehr und spielen damit bei Reihengeschäften eine wesentliche Rolle.

Im Zusammenhang mit Reihengeschäften und den sich daraus ergebenden Problematiken müssen die Steuerberater des Kooperationspartners oft kontaktiert werden. Die Beratung ist dabei häufig umfangreich und zeitintensiv. Nicht zuletzt ist eine genaue Prüfung jedes einzelnen Reihengeschäfts in Hinblick auf die Haftung der Steuerberatungskanzlei im Zusammenhang mit missglückten Reihen- und Dreiecksgeschäften geboten. Dadurch entsteht regelmäßig ein hoher Zeitaufwand und damit einhergehend hohe Beratungskosten.

1.2 Praxisoutput für den Kooperationspartner

Um diesen Zeitaufwand zu reduzieren, wird dem Kooperationspartner durch die Konzeption eines Excel-Tools für Reihengeschäfte ein unterstützendes Instrument zur Verfügung gestellt, welches die steuerlichen Auswirkungen des betreffenden Reihengeschäfts unmittelbar anzeigt. Der Kooperationspartner kann dieses Tool für Beratungszwecke verwenden oder der AAG direkt für den unternehmensinternen Gebrauch zur Verfügung stellen.

Nachdem die beteiligten Länder am Reihengeschäft ausgewählt wurden, soll der Output des Tools zeigen, um welchen steuerlichen Sachverhalt es sich sowohl eingangs- wie ausgangseitig handelt. Im Unterschied zu den vorhandenen und im Internet frei zugänglichen Tools für Reihengeschäfte wird aber auch das unternehmensspezifische Steuerkennzeichen bestimmt, mit dem der jeweilige Geschäftsfall in der AAG verbucht werden muss, um eine korrekte Abfuhr der Umsatzsteuer zu gewährleisten. Außerdem wird abhängig vom Lieferort die auf den Eingangs- und Ausgangsrechnungen anzugebende länderspezifische UID-Nummer der AAG ausgegeben, um den formellen Anforderungen des Umsatzsteuerrechts gerecht zu werden. Ein weiteres Spezifikum dieses Tools ist die Berücksichtigung von Incoterms zur Bestimmung

der bewegten Lieferung, da diese für die AAG und deren Vertragsgestaltung mit internationalen Geschäftspartnern eine wesentliche Rolle spielen.

Das Tool soll neben Reihengeschäften mit Beteiligung europäischer Länder auch die Beteiligung von Drittländern ermöglichen, um möglichst alle Praxisfälle abbilden zu können. Weiters soll das zugrundeliegende Reihengeschäft mit den beteiligten Ländern und die Zuordnung der bewegten Lieferung im Excel auch grafisch veranschaulicht werden, um das Ergebnis einerseits rasch verplausibilisieren zu können und um andererseits eine umfassende Dokumentation für den Kooperationspartner sowie eine übersichtliche Besprechungsunterlage zu schaffen. Um die Funktionalität des Tools zu gewährleisten und Beschädigungen zu vermeiden, wird schließlich noch ein geeigneter Blattschutz integriert. Eine Bedienungsanleitung für das Tool und dessen Funktionen wird im Tool selbst bereitgestellt.

1.3 Problemstellung und detaillierte Fragestellungen

Es stellt sich die Frage, unter welchen umsatzsteuerlichen Aspekten ein automationsgestütztes Instrument konzipiert werden kann, um Reihengeschäfte unter Berücksichtigung von Incoterms rechtsrichtig zu lösen und das korrekte Steuerkennzeichen sowie die relevante UID-Nummer bestimmen zu können. Aus dieser Problemstellung können nachfolgend abgeleitete detaillierte Fragestellungen formuliert werden:

- Zuerst werden die allgemeinen umsatzsteuerlichen Bestimmungen sowie die Rechtsprechung zu Reihengeschäften untersucht, um diese im Excel-Tool korrekt implementieren zu können und um eine korrekte Ausgabe des Steuerkennzeichens sowie der UID-Nummer zu ermöglichen.
- In weiterer Folge ist zu untersuchen, wie sich Reihengeschäfte im Binnenmarkt von Reihengeschäften mit Drittländern unterscheiden, um diese Unterschiede ebenfalls im Tool korrekt darstellen zu können.
- Weiters stellt sich die Frage, welche Fallkonstellationen bei Reihengeschäften vorkommen können und wie sich die Lösungen bei drei beteiligten Unternehmen von Lösungen mit mehr als drei beteiligten Unternehmen unterscheiden.
- Außerdem spielen Incoterms bei der internationalen Vertragsgestaltung der AAG eine wesentliche Rolle und sind für die Lösung von Reihengeschäften mit Beteiligung der AAG ein beeinflussender Faktor. Um dieser Besonderheit Rechnung zu tragen, wird daher zur Bestimmung des Lieferortes das Wesen der einzelnen Incoterms sowie die Bestimmung des Lieferortes in vergangenen Praxisfällen der AAG zu untersuchen sein. Überdies muss geklärt werden, inwieweit Incoterms für die Bestimmung des Leistungsortes in einem Reihengeschäft herangezogen werden können.

1.4 Aufbau und Methoden

Um die Erstellung des Excel-Tools zu ermöglichen, ist methodisch zuerst eine umfassende Literaturrecherche notwendig. Dabei wird ausgewählte Literatur zu den Themen Umsatzsteuer im Allgemeinen, Reihen- und Dreiecksgeschäfte im Besonderen sowie zu den Incoterms verwendet.

Nach der theoretischen Abhandlung rückt die praktische Umsetzung des Tools in den Fokus. Dabei werden die Besonderheiten der AAG berücksichtigt sowie sämtliche Daten, die vom Kooperationspartner zur Verfügung gestellt werden, im Excel-Tool implementiert. Methodisch wird das Tool hier vor allem durch Visual Basic for Applications (VBA) im Excel programmiert.

Das Kapitel 1 der Arbeit beinhaltet neben der Ausgangssituation mit der Beschreibung des Kooperationspartners die Problemstellung der Arbeit inklusive der dazugehörigen Fragestellungen, die Zielsetzung sowie die angewandten Methoden und Abgrenzung der Arbeit.

Kapitel 2 widmet sich den allgemeinen Bestimmungen als Grundlage für Reihen- und Dreiecksgeschäfte. Dabei wird zunächst auf die Grundsätze von Lieferungen als Kernelemente von Reihengeschäften eingegangen. Außerdem wird in diesem Abschnitt auch die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG erläutert, da diese Bestimmung bei Reihengeschäften eine wesentliche Rolle spielt. Weiters wird in diesem Kapitel auf grenzüberschreitende Lieferungen sowohl im Binnenmarkt als auch im Zusammenhang mit Drittländern eingegangen. Entsprechend dazu werden auch die eingangsseitigen Sachverhalte wie die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb charakterisiert.

Das 3. Kapitel behandelt Reihengeschäfte im Besonderen. Dabei werden verschiedene Fallkonstellationen aufgezeigt und deren Lösungsschema erarbeitet. In diesem Zusammenhang wird zwischen Reihengeschäften im Binnenmarkt und Reihengeschäften mit Drittlandsbezug unterschieden. In diesem Abschnitt wird auf die Bestimmung der bewegten Lieferung als grundsätzliche Frage zur Lösung von Reihengeschäften näher eingegangen. Weiters werden in diesem Abschnitt die Neuregelungen durch die Quick Fixes ab 01.01.2020 erläutert und anhand von Beispielen dargestellt. Außerdem wird in diesem Kapitel die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte erläutert und auf die Besonderheiten beim Erwerber, Empfänger und Lieferer eingegangen. Die Incoterms und deren steuerliche Auswirkungen werden ebenfalls in Kapitel 3 behandelt. Dabei wird vor allem auf den Gefahrenübergang eingegangen, der als wesentliches Element einer umsatzsteuerlichen Lieferung den Lieferort markiert.

Kapitel 4 beschäftigt sich schließlich mit der praktischen Umsetzung und Programmierung des Excel-Tools. Dabei werden zunächst die Absatzmärkte der AAG analysiert, um eine fallbezogene Abgrenzung von Reihengeschäften im Tool zu prüfen. Außerdem wird in diesem Kapitel auf die Organisation des Rechnungswesens der AAG eingegangen, um den Einsatzbereich

des Tools zu determinieren. Weiters werden die verschiedenen Fallkonstellationen erläutert, welche das Tool zu lösen imstande sein muss. Abschließend werden drei Standardfälle der AAG und deren Lösungen mit Hilfe des Tools dargestellt.

Im letzten Kapitel erfolgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse sowie ein weiterer Ausblick.

1.5 Abgrenzung der Themenstellung

Die vorliegende Arbeit beinhaltet die Konzeption eines Tools für Reihen- und Dreiecksgeschäfte. Das Tool wird unter Berücksichtigung der Bedürfnisse des Kooperationspartners und dessen Klienten erstellt und übergeben. Kein Ziel dieser Arbeit ist die Implementierung des Tools in der AAG. Die Weiterentwicklung und laufende Wartung des Tools - z.B. bei Gesetzesänderungen - hat vom Kooperationspartner oder dessen Klienten zu erfolgen.

Da das Tool speziell für umsatzsteuerliche Reihengeschäfte konzipiert wird, erfolgt keine Berücksichtigung von ertragsteuerlichen Gesichtspunkten, die sich aus den Fallkonstellationen ergeben können. Außerdem ist das Tool auf die Lösung von Reihengeschäften ausgelegt, bei denen der genaue Sachverhalt bereits zugrunde liegt. Es ist nicht Aufgabe des Tools, im Vorhinein erst den genauen Sachverhalt eines Reihengeschäfts zu ermitteln. Dies obliegt dem Kooperationspartner bzw. der AAG selbst.

Im konzipierten Excel-Tool wird bei der Beurteilung von Reihengeschäften ausschließlich von den europarechtlichen Vorgaben ausgegangen. Auf etwaige grenzüberschreitende Kollisionen mit anderen Staaten hinsichtlich der Zuordnung einer bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft wird nicht eingegangen.

2 Grundlegende Bestimmungen für Reihengeschäfte

Durch immer komplexer werdende Vertriebsstrukturen im internationalen Geschäftsverkehr nehmen Reihen- und Dreiecksgeschäfte breiten Raum in der Steuerberatungspraxis ein. Da bei Reihengeschäften eindeutige gesetzliche Regelungen zu bestimmten Sachverhalten fehlen und die Rechtsprechung teilweise unterschiedliche Lösungsansätze zulässt, bedeutet dies häufig einen hohen Beratungsaufwand.

Umsatzsteuerlich liegt ein Reihengeschäft vor, wenn über denselben Gegenstand mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden, die Lieferung jedoch direkt vom ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Abnehmer erfolgt. Diese Fallkonstellationen werden vor allem dann gewählt, wenn Transport- und Lagerkosten gespart werden sollen oder um den Zwischenhändlern das Lagerrisiko zu nehmen.¹

In der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSyst-RL) wie auch im Umsatzsteuergesetz (UStG) gab es bis 31.12.2019 keine spezifischen Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Reihengeschäften. Damit richtete sich die umsatzsteuerliche Behandlung solcher Sachverhalte nach den allgemeinen Bestimmungen des § 3 UStG. Seit 01.01.2020 gibt es durch den neuen Art 36a Abs 1 Mehrwertsteuerrichtlinie (MwSt-RL) und die österreichische Umsetzung durch § 3 Abs 15 UStG idF Steuerreformgesetz 2020 (StRefG 2020) eine eigenständige gesetzliche Definition von Reihengeschäften.² Demnach ist ein Reihengeschäft eine Reihe zeitlich nacheinander stattfindender Lieferungen, bei denen der Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird. Diese Definition steht im Einklang mit der bisherigen Praxis.³

Ein Dreiecksgeschäft stellt eine Sonderform des Reihengeschäfts dar, in welchem drei Unternehmer von drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten auftreten müssen. Dabei müssen alle drei Unternehmer umsatzsteuerlich registriert sein und unter ihrer jeweiligen UID-Nummer auftreten. Das Dreiecksgeschäft wurde eingeführt, um als Vereinfachung eine doppelte Registrierung des mittleren Unternehmers zu vermeiden. Obwohl das Dreiecksgeschäft in Art 25 UStG geregelt ist, gibt es auch hier unterschiedliche Auslegungen bzw. unterschiedliche Interpretationen der Mitgliedstaaten.

Bevor auf die speziellen Bestimmungen für Reihengeschäfte eingegangen werden kann, müssen zunächst die umsatzsteuerlichen Grundlagen der Lieferungen und Erwerbe vertieft werden. Diese bilden die Basis für die rechtsrichtige Lösung von Reihengeschäften.

¹ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 7.

² S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30.

³ S. UStR 2000, Rz 450.

2.1 Grundsätze der Lieferung

Für die Lösung von Reihengeschäften sind die grundsätzlichen Regelungen des § 3 UStG betreffend Lieferungen zu beachten. Deshalb werden im folgenden Abschnitt die umsatzsteuerlichen Grundlagen von Lieferungen erläutert, um die Lösung von Reihengeschäften anschließend im Tool richtig darstellen zu können. Dabei wird auf den Begriff der Lieferung, den Ort der Lieferung sowie die unterschiedlichen Regelungen für Inlands-, Ausfuhr-, sowie Innergemeinschaftliche Lieferungen eingegangen.

2.1.1 Gegenstand der Lieferung

„Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.“⁴ Kern dieser Gesetzesstelle ist die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand. Bei der Verschaffung der Verfügungsmacht handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, durch den Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes dem Abnehmer zugewendet wird.⁵ Ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang ist nicht notwendig. Allerdings muss der Lieferer selbst die Verfügungsmacht besitzen, da er sonst einem anderen die Verfügungsmacht nicht verschaffen kann. Dabei ist nicht das Eigentum an einem Gegenstand erforderlich, sondern der Umstand, dass der Lieferer befähigt ist, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen, wie z.B. ein Treuhänder.⁶

Die Befähigung zur Verfügung über einen Gegenstand wird erst übertragen, wenn der Abnehmer über den Gegenstand frei verfügen kann und ihm der Nutzen des Gegenstandes zugutekommt. Das bedeutet, dass es bei einer Lieferung nicht auf das Verpflichtungsgeschäft ankommt, sondern auf den Zeitpunkt, ab dem der Abnehmer über den Gegenstand tatsächlich disponieren kann.⁷

Das Abstellen auf das wirtschaftliche Eigentum ist für die Konzeption des Tools deshalb entscheidend, da dadurch den Incoterms maßgebliche Eigenschaft bei der Lösung von Reihengeschäften zukommen kann.⁸

Von der Lieferung sind sonstige Leistungen als weiterer Haupttatbestand des UStG zu unterscheiden. Diese werden im Gesetzestext negativ zur Lieferung abgegrenzt und betreffen alle Leistungen, die keine Lieferungen sind. Weil für Reihen- und Dreiecksgeschäfte nur Lieferungen relevant sind, wird in dieser Arbeit nicht näher auf die sonstigen Leistungen eingegangen.

⁴ S. § 3 Abs 1 UStG.

⁵ S. VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, Onlinequelle [31.10.2019].

⁶ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 32.

⁷ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 38.

⁸ S. Abschnitt 3.6.3 Steuerliche Auswirkungen der Incoterms, S. 54 ff.

Außerdem sind vom Begriff der Lieferung die Beförderung und Versendung zu unterscheiden. Diese stellen lediglich den Transportvorgang dar. Bei einer Beförderung transportiert der Lieferer selbst die Ware zum Abnehmer. Im Fall einer Versendung wird der Gegenstand durch einen Spediteur transportiert. Die Unterscheidung dieser beiden Transportvorgänge ist für die Lösung von Reihen- und Dreiecksgeschäften von entscheidender Bedeutung, da sich je nach Transportvorgang die Steuerpflicht einer Lieferung unterscheiden kann.

Im Tool können Reihengeschäfte wahlweise mit drei oder mit vier Beteiligten abgebildet werden. Der erste Unternehmer ist dabei jener, von dem die Warenbewegung ausgeht. Beim dritten oder vierten Unternehmer am Schluss der Reihe endet die Warenbewegung. Grafisch werden die einzelnen Lieferungen und die Warenbewegung im Tool durch Pfeile abgebildet, um die Lösung des Reihengeschäfts nachvollziehen zu können.

2.1.2 Ort der Lieferung

Zur Bestimmung des Lieferortes sieht das UStG zwei gesonderte Regeln vor. Handelt es sich um eine ruhende Lieferung, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs 7 UStG. Demnach ist der Lieferort dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Wird der Gegenstand jedoch befördert oder versendet, handelt es sich um eine bewegte Lieferung. In diesen Fällen richtet sich der Lieferort nach § 3 Abs 8 UStG und liegt am Beginn der Beförderung oder Versendung. Bei der Versendung gilt gem. § 3 Abs 8 UStG bereits die Übergabe an den Spediteur als Beginn der Versendung.⁹

Mit den Änderungen bei Reihengeschäften ab 01.01.2020 wird der Lieferort der ruhenden Lieferung gem. § 3 Abs 15 UStG abweichend vom Grundsatz des § 3 Abs 7 UStG in Abhängigkeit von der bewegten Lieferung bestimmt. Für bewegte Lieferungen enthält die Neuregelung keine ausdrückliche Bestimmung, weshalb diese weiterhin nach den allgemeinen Bestimmungen des § 3 Abs 8 UStG festzulegen ist.¹⁰

Der Gegenstand der Lieferung muss als Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs 8 UStG bereits vorliegen. Erfolgt die Herstellung erst am Bestimmungsort, wird der fertige Gegenstand nicht befördert oder versendet, sodass § 3 Abs 8 UStG nicht zur Anwendung kommen kann. Außerdem muss die Lieferung tatsächlich zustande kommen. Geht der Gegenstand während der Lieferung unter und ist der Gefahrenübergang noch nicht erfolgt, liegt keine Lieferung gem. § 3 Abs 8 UStG vor. Die ursprüngliche Lieferung wird durch den Untergang des Gegenstandes rückgängig gemacht.¹¹

⁹ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30.

¹⁰ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

¹¹ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 11.

Wird der Gegenstand sowohl vom Lieferer als auch vom Abnehmer transportiert, liegt ein gemischter Transport und damit zwei getrennt zu beurteilende Liefervorgänge vor.¹²

Bei Reihengeschäften bilden alle Lieferungen in der Reihe eigene Umsatzgeschäfte und finden zeitlich hintereinander statt. Der Ort der Lieferung wird für jede einzelne Lieferung nach § 3 UStG bestimmt. Liegt der Ort der Lieferung im Inland, ist der betreffende Umsatz in Österreich steuerbar. Danach müssen nach den Bestimmungen des UStG noch der anzuwendende Steuersatz, eine allfällige Steuerbefreiung, der Steuerschuldner, Aufzeichnungs- und Erklärungs-pflichten sowie die Rechnungsausstellung geprüft werden. Liegt der Lieferort im Ausland, ist die Lieferung in Österreich nicht steuerbar. Diese Lieferung fällt daher nicht unter den Anwendungsbereich des UStG und ist umsatzsteuerlich in Österreich nicht mehr relevant. Allerdings wird bei grenzüberschreitenden Lieferungen in den meisten Fällen eine Steuerpflicht in anderen Ländern vorliegen.¹³

Für die Bestimmung des Lieferortes ist auch der Lieferzeitpunkt relevant. Dies ist jener Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird¹⁴ und ist in der Regel mit dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs ident.¹⁵ Der Gefahrenübergang bzw. die Transportveranlassung kann im Tool wahlweise durch die Incoterms oder manuell durch die Auswahl jenes Unternehmers, welcher die Transportorganisation übernimmt, bestimmt werden.¹⁶ Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass ein Großteil der Lieferungen der AAG mittels Incoterms geregelt wird. Sollte bei bestimmten Geschäften keine Lieferklausel vereinbart sein oder sich nach den besonderen Umständen des Einzelfalls eine abweichende Transportveranlassung ergeben, kann der transportveranlassende Unternehmer auch ohne Incoterms ausgewählt werden.

2.1.3 Inlandslieferungen

Eine Lieferung ist im Inland steuerbar, sobald sich der Lieferort im Inland befindet. Ist keine Steuerbefreiung anwendbar, ist die Lieferung steuerbar und steuerpflichtig in Österreich. Gem. § 19 Abs 1 UStG ist der Lieferer der Steuerschuldner. Dieser hat dem Abnehmer die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sowie den Umsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung zu erfassen und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Im Zusammenhang mit Reihengeschäften können sich für die AAG Lieferungen ergeben, welche nicht im Inland, sondern im Ausland einen umsatzsteuerbaren Tatbestand erfüllen. Dies

¹² Vgl. PERNEGGER (2015), § 3 Tz 199.

¹³ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 9.

¹⁴ S. § 3 Abs 1 UStG.

¹⁵ Vgl. AIGNER/TUMPEL (2015), S. 64.

¹⁶ S. Abschnitt 4.3 Programmierung des Reihengeschäfte-Tools, S. 67 f.

kann z.B. bei ruhenden Lieferungen der Fall sein, welche abhängig von der bewegten Lieferung entweder im Ursprungs- oder Bestimmungsland steuerbar sind. Geht diese ruhende Lieferung von der AAG aus, führt die AAG eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung im Ausland aus, sofern kein österreichisches Unternehmen am Anfang oder am Ende der Reihe beteiligt ist. Bei der AAG sind diese Tatbestände in der Praxis häufig vorzufinden, weshalb bereits mehrere Steuerkennzeichen für lokale Lieferungen in anderen Ländern definiert werden mussten. Die ausgangsseitigen Steuerkennzeichen für lokale Lieferungen werden im Tool einheitlich mit „Output LC“ beschrieben und im Anhang gesondert dargestellt.¹⁷

Korrespondierend dazu werden auch Steuerkennzeichen verwendet, welche lokale eingangseitige Lieferungen abbilden. Dies bedeutet bei Empfang von diesen Lieferungen den Abzug der Vorsteuer im Abgangs- oder Bestimmungsland im Rahmen des ausländischen Veranlagungsverfahrens. Die Steuerkennzeichen für empfangene lokale Lieferungen werden einheitlich mit „Input LC“ bezeichnet und können ebenfalls dem Anhang entnommen werden.¹⁸

Die Steuerpflicht von Lieferungen sowie die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in einem anderen Land bedeuten, dass die AAG in diesen Ländern zur Umsatzsteuer erfasst und zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen verpflichtet ist. Diese Tätigkeiten erfolgen in der AAG durch das Tax Team¹⁹ mit Unterstützung lokaler Steuerberater. Für Österreich ist der Kooperationspartner mit dieser Aufgabe betraut.

2.1.4 Die Haftung nach § 27 Abs 4 UStG

Bei Reihengeschäften spielt die Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer gem. § 27 Abs 4 UStG eine wesentliche Rolle. Führt ein Unternehmer ohne Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland eine steuerpflichtige Lieferung in Österreich aus, hat der Unternehmer, für dessen Unternehmen die Lieferung ausgeführt wird, die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des liefernden Unternehmers an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen. Kommt er dieser gesetzlichen Regelung nicht nach, haftet er für den entstandenen Steuerausfall.

Verfügt der ausländische Unternehmer im Inland über eine Betriebstätte, ist keine Abfuhrverpflichtung gegeben. Ein Zusammenhang zwischen Betriebstätte und der steuerpflichtigen Leistung muss nicht vorliegen.²⁰

Haftungsfälle sind für Reihengeschäfte charakteristisch, bei denen die Inlandslieferung durch einen ausländischen Unternehmer durchgeführt wird. Für die AAG ist die Haftungsbestimmung

¹⁷ S. Anhang S. 96 ff.

¹⁸ S. Anhang S. 96 ff.

¹⁹ S. Abschnitt 4.1 Beschreibung des Unternehmens, S. 57 ff.

²⁰ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 27 Tz 17.

deshalb dann von Bedeutung, wenn der unmittelbare Vorlieferant im Reihengeschäft keine Betriebsstätte in Österreich unterhält und eine ruhende, in Österreich steuerbare Lieferung an die AAG ausführt.²¹

Die Haftungsverpflichtung gilt auch dann, wenn der Leistungsempfänger steuerfreie Umsätze ausführt. Das bedeutet, dass auch Kleinunternehmer oder pauschalierte Land- und Forstwirte von dieser Regelung nicht ausgenommen sind. Gleichgültig ist außerdem, ob die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer vom ausländischen Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, weil er z.B. irrtümlich von einer Steuerbefreiung ausgegangen ist. Diesfalls muss die Umsatzsteuer für Zwecke der Haftung aus dem Bruttobetrag herausgerechnet werden.²²

Ein häufig auftretender Fall aus der Praxis der AAG veranschaulicht die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG:

Die AAG bezieht bestimmte Gegenstände üblicherweise vom deutschen Lieferanten D2. Dieser hat die Gegenstände aber gerade nicht auf Lager, weshalb er die Waren seinerseits bei D1 zukaufft. D2 vereinbart mit D1 in weiterer Folge, dass D1 die Gegenstände direkt an die AAG nach Österreich liefert. D2 ist in Österreich weder umsatzsteuerlich registriert, noch unterhält D2 eine Betriebsstätte in Österreich.



Abbildung 1: Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG, Quelle: eigene Darstellung.

Da die Beförderung der Gegenstände durch D1 erfolgt, handelt es sich bei der Lieferung zwischen D1 und D2 um die bewegte Lieferung, welche am Abgangsort steuerbar und steuerpflichtig ist.²³ Somit ist diese Lieferung in Deutschland steuerbar, dabei aber als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

Die Lieferung von D2 an die AAG stellt die ruhende Lieferung dar. Da die ruhende Lieferung nach der bewegten erfolgt, liegt der Lieferort bei der Lieferung von D2 an die AAG im Bestimmungsland. Damit ist diese Lieferung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Bei D2 handelt es sich außerdem um einen ausländischen Unternehmer ohne Betriebsstätte in Österreich. Deshalb ist die AAG verpflichtet, die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

²¹ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 27 Tz 18.

²² Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 27 Tz 22.

²³ S. Abschnitt 3.2 Lösungsschema von Reihengeschäften, S. 23 ff.

Dieses Beispiel verdeutlicht die Relevanz der Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 UStG für die AAG in Bezug auf Reihengeschäfte, weshalb die Haftung in weiterer Folge im Tool berücksichtigt werden muss. Dabei ist vor allem auf eingangsseitige Sachverhalte zu achten, da die AAG nur als Leistungsempfänger unter den Haftungstatbestand des § 27 Abs 4 UStG gelangen kann. Wird ein Reihengeschäft im Tool eingegeben, bei welchem ein Haftungstatbestand für die AAG realisiert wird, erscheint im roten Ergebnisfeld der Hinweis auf die Haftung für die Umsatzsteuer für den ausländischen Unternehmer:

Input tax		
Tax Code	V2	AT 20,0% Input LC
UID-Nummer	ATU99999999	
Verwendung / Geschäftsfall Sonstige Informationen	Haftung gem. § 27 Abs. 4 öUStG für ausl USt, wenn keine Betriebsstätte in Ö	

Abbildung 2: Darstellung der Haftung im Tool, Quelle: eigene Darstellung.

Durch diesen Hinweis kann der Anwender sofort erkennen, dass bei dem vorliegenden Reihengeschäft unbedingt auf die Abfuhr der Umsatzsteuer für den ausländischen Unternehmer geachtet werden muss. Wie bereits oben ausgeführt, ist es dabei unerheblich, ob dieser Unternehmer die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat oder nicht. Der Hinweis auf die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG wird im Tool auch in der Grafik dargestellt:

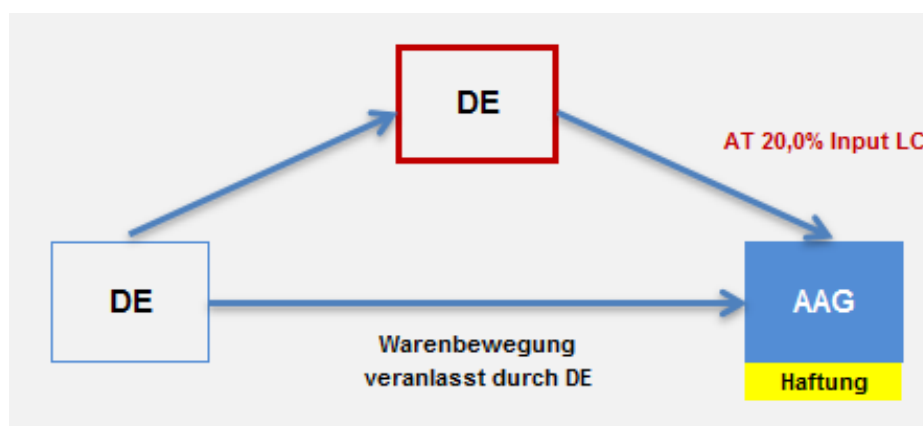


Abbildung 3: Grafische Darstellung der Haftung im Tool, Quelle: eigene Darstellung.

2.1.5 Ausfuhrlieferungen

Die Lösung von Reihengeschäften wird erst durch grenzüberschreitende Komponenten anspruchsvoll, weil dabei die Frage nach dem Lieferort zentral wird. Speziell Ausfuhrlieferungen sind häufig Bestandteil von Reihengeschäften, wenn einer oder mehrere Unternehmer in der Reihe im Drittland ansässig sind.

Eine Ausfuhrlieferung ist eine Lieferung, die aus dem Zollgebiet der EU ins Drittland befördert oder versendet wird. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar, da hier der Beginn der Beförderung oder Versendung liegt, aber gem. § 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 UStG steuerbefreit, wenn alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers ist im Beförderungs- oder Versendungsfall nicht relevant.²⁴ Z.B. stellt auch eine Lieferung an ein Lager in der Schweiz für einen österreichischen Unternehmer eine Ausfuhrlieferung dar.²⁵

Auch im Abholfall kann eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegen. Allerdings muss hier das betreffende Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Unternehmer abgeschlossen werden und dieser Unternehmer muss den Gegenstand in das Drittland befördern oder versenden. Dabei ist ein ausländischer Abnehmer jemand ohne Wohnsitz bzw. bei juristischen Personen ohne Sitz im Inland.²⁶

Folgendes Beispiel stellt ein typisches Reihengeschäft der AAG mit Beteiligung eines Drittlandes dar:

Die AAG verkauft Maschinen an das Unternehmen Ö in Innsbruck. Dieses verkauft die Maschinen wiederum an CH in der Schweiz. Ö beauftragt einen Spediteur, die Maschinen von der AAG direkt zu CH in die Schweiz zu transportieren.

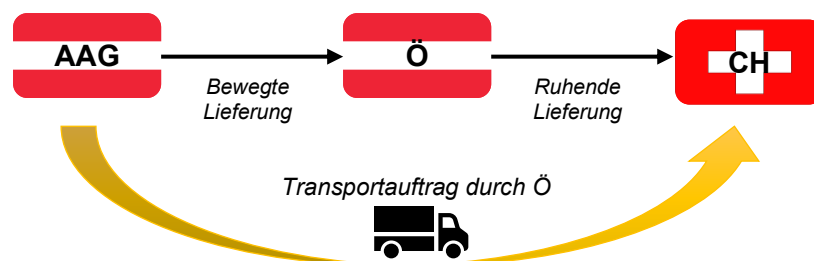


Abbildung 4: Versendung ins Drittland, Quelle: eigene Darstellung.

Da Ö den Transport veranlasst, ist die Lieferung von der AAG an Ö die bewegte Lieferung. Damit ist diese Lieferung am Beginn der Beförderung in Österreich steuerpflichtig. Die anschließende ruhende Lieferung wird dort ausgeführt, wo die Warenbewegung endet, somit in der Schweiz. Die AAG muss an Ö eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer fakturieren, da die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung mangels ausländischen Unternehmers bei einem Abholfall nicht vorliegen. Ö kann sich aber nach den allgemeinen Regeln die Vorsteuer abziehen.

²⁴ S. § 7 Abs 1 Z 1 UStG.

²⁵ S. Abschnitt 3.4.1 Ausfuhrreihengeschäfte, S. 37 ff.

²⁶ S. § 7 Abs 1 Z 2 UStG.

Wäre CH ein Unternehmer aus einem Mitgliedstaat der EU, wäre die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung möglich, da hier im Abholfall ein ausländischer Unternehmer keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung darstellt. Nach der Neuregelung durch die Quick Fixes kann der österreichische Zwischenhändler jedoch durch Verwendung seiner österreichischen UID die bewegte Lieferung verlagern, womit eine steuerfreie Ausfuhrlieferung wieder möglich wird.²⁷

Die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen verwirklicht das Bestimmungslandprinzip. Dabei stellt das Ursprungsland die Waren steuerfrei, wohingegen das Bestimmungsland den Gegenstand in Form einer Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) belastet.²⁸

Außerdem zählen der Ausfuhrnachweis sowie der Buchnachweis zu den materiellen Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung. Liegen diese Nachweise nicht vor, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden. Gegen diese Auffassung bestehen aber in der Literatur erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, da das Versagen der Steuerbefreiung allein durch den Umstand des nicht vorhandenen Ausfuhrnachweises das Verhältnismäßigkeitsgebot verletzt, wenn auf andere Weise zweifelsfrei belegt werden kann, dass der Gegenstand ins Drittland gelangt ist.²⁹

In der Praxis wird der Ausfuhrnachweis in den meisten Fällen durch eine Ausfuhranzeige des Export Control Systems (eZoll) erbracht. Es können aber auch Versendungsbelege, aus denen die erfolgte Ausfuhr ins Drittland hervorgeht (z.B. Frachtbriefe, Konnossements, etc.), als Ausfuhrnachweis verwendet werden.³⁰

Die Steuerbefreiung kann bereits vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch genommen werden, solange der Ausfuhrnachweis innerhalb der nächsten sechs Monate nach Ausfuhr der Lieferung erbracht wird.³¹

Auf Rechnungen für Ausfuhrlieferungen ist keine Steuer auszuweisen. Außerdem muss in der Rechnung auf die Steuerfreiheit der Lieferung hingewiesen werden. Der Hinweis auf eine gesetzliche Bestimmung als Grundlage der Steuerfreiheit ist darüber hinaus nicht erforderlich.³²

Der Anteil von Ausfuhrlieferungen am Umsatz der AAG betrug im Jahr 2018 rund 50%.³³ Ein nicht unerheblicher Anteil dieser Ausfuhrlieferungen erfolgt im Rahmen von Reihengeschäften, weshalb diese Sachverhalte in weiterer Folge im Tool berücksichtigt werden müssen.³⁴

²⁷ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

²⁸ Vgl. SCHEINER/KOLACNY/CAGANEK (2017), § 7 Tz 15.

²⁹ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 7 Tz 57.

³⁰ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 20.

³¹ S. § 7 Abs 4 UStG.

³² S. UStR 2000, Rz 1546.

³³ S. Abschnitt 4.1 Beschreibung des Unternehmens, S. 57 ff.

³⁴ Zu den häufigsten Fallkonstellationen der AAG s. Abschnitt 3.4.1 Ausfuhrreihengeschäfte, S. 37 ff.

Durch die Lieferortregelungen bei Reihengeschäften erfolgen Ausfuhrlieferungen nicht nur aus Österreich, sondern auch aus dem Ausland. Dies wird anhand eines Beispiels aus der Praxis veranschaulicht:

Der Unternehmer CH aus der Schweiz bestellt Maschinen bei der AAG, welche diese Maschinen ihrerseits beim Unternehmer DE aus Deutschland bestellt. Als Lieferklausel wird EXW vereinbart. Dies bedeutet, dass CH die Maschinen direkt bei DE abholt. Die bewegte Lieferung ist nun jene der AAG an CH, welche im Abgangsort Deutschland steuerbar ist. Da die Gegenstände von Deutschland direkt in die Schweiz befördert werden, liegt in Deutschland eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vor, welche in der deutschen Umsatzsteuererklärung gemeldet werden muss.

Wie dieses Beispiel zeigt, kann durch die Lieferortbestimmungen bei Reihengeschäften eine Ausfuhrlieferung auch aus dem ersten Land der Reihe erfolgen, wenn die AAG die Rolle des Zwischenhändlers ausübt. In der Vergangenheit kam dies bei der AAG bereits mehrfach vor, weshalb schon einige Steuerkennzeichen für Ausfuhrlieferungen aus verschiedenen Ländern im SAP definiert werden mussten.³⁵ Im Tool werden diese Steuerkennzeichen einheitlich mit „Output EX“ beschrieben und können dem Anhang entnommen werden.³⁶

Da es sich bei den Ausfuhrlieferungen aus der Sicht der AAG um ausgangsseitige Sachverhalte handelt, werden die Steuerkennzeichen im Reihengeschäfte-Tool im grünen Ergebnisbereich angezeigt und auch zusätzlich in der Grafik ersichtlich gemacht.

2.1.6 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist das europäische Pendant zur Ausfuhrlieferung. Dabei handelt es sich um eine in Österreich steuerbare Lieferung, die jedoch steuerfrei ist, wenn sie an einen qualifizierten Abnehmer im Gemeinschaftsgebiet erfolgt und diese Lieferung beim Abnehmer der Erwerbsbesteuerung unterworfen wird. Ein qualifizierter Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist bzw. die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erworben hat. Der qualifizierte Abnehmer stellt eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung dar.³⁷

Dass der Erwerber ein qualifizierter Abnehmer ist, wird in der Praxis durch die Angabe seiner UID-Nummer nachgewiesen. Das Fehlen der UID-Nummer hatte bis 31.12.2019 noch nicht

³⁵ S. Abschnitt 4.2.1 Steuerkennzeichen der AAG, S. 62.

³⁶ S. Anhang S. 96 ff.

³⁷ S. Art 7 UStG.

das Versagen der Steuerbefreiung zur Folge, da diese vom EuGH lediglich als formelle Voraussetzung für die Steuerbefreiung angesehen wurde.³⁸ Es kam vielmehr darauf an, dass ein Abnehmer als Erwerber gem. Art 1 Abs 2 und Abs 4 UStG galt.

Seit 01.01.2020 gelten aber durch die Neuregelung des Art 138 Abs 1 lit. b und Abs 1 a MwSt-RL das Vorliegen einer gültigen UID-Nummer des Empfängers sowie die richtige Erklärung der Zusammenfassenden Meldung als materiellrechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung. In Österreich wird diese Änderung ab 01.01.2020 sinngemäß in Art 7 Abs 1 Z 4 UStG übernommen.³⁹ Ob der Erwerber die Erwerbsbesteuerung tatsächlich durchführt, hat der Lieferer weder nach der alten, noch nach der neuen Rechtslage nachzuweisen.⁴⁰

Sehr wohl nachzuweisen sind aber ein Beförderung- oder Versendungsnachweis sowie ein Buchnachweis. Ein Beförderung- oder Versendungsnachweis kann z.B. die Durchschrift der Rechnung sein.⁴¹ Die Rechnung selbst ist jedoch keine selbständige Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung.⁴² Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung an andere Unternehmer bleibt davon aber unberührt. Dabei muss gem. § 11 Abs 1 Z 5 UStG auf die Steuerbefreiung hingewiesen werden. Ein Hinweis, dass es sich dabei um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, ist nicht explizit erforderlich. Er sollte aber dennoch erfolgen, da damit dem Abnehmer signalisiert wird, dass die Lieferung im Ursprungsland steuerfrei belassen wurde und die Voraussetzung für die Steuerbarkeit eines innergemeinschaftlichen Erwerbs erfüllt ist.⁴³ Der Buchnachweis ist in Form von leicht nachprüf- baren Aufzeichnungen in der Buchhaltung zu führen.⁴⁴

Kommt es bei einem Reihengeschäft zu einer Warenbewegung in ein anderes Mitgliedsland, kann nach der Entscheidung *EMAG* des EuGH nur die bewegte Lieferung eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein.⁴⁵ Die ruhende Lieferung ist entweder im Ursprungsland oder im Bestimmungsland steuerbar. Wie genau die bewegte Lieferung zu bestimmen ist, hat der EuGH in dieser Entscheidung nicht festgelegt. Nach Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung und mittlerweile auch des EuGH wird für diese Zwecke auf die Transportveranlassung abgestellt.⁴⁶

³⁸ S. EuGH 20.10.2016, C-24/15, Plöckl, Onlinequelle [01.11.2019].

³⁹ Vgl. PICHLER/SCHMOIGL (2019), S. 213.

⁴⁰ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 22.

⁴¹ S. § 11 iVm Art 11 UStG iVm VO BGBl 1996/401 idF BGBl II 2010/172.

⁴² Vgl. TUMPEL (2015), Art 11 Tz 6.

⁴³ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 11 Tz 4.

⁴⁴ Vgl. TUMPEL (2015), Art 11 Tz 7.

⁴⁵ S. EuGH 06.04.2006, C-245/04, EMAG, Onlinequelle [01.11.2019].

⁴⁶ S. Abschnitt 3.2 Lösungsschema von Reihengeschäften, S. 23 ff.

Im Jahr 2018 belief sich der Anteil von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei der AAG auf rund ein Drittel der gesamten Umsätze⁴⁷, weshalb auch diese Fälle im Tool dargestellt werden müssen. Die Ausführungen im Abschnitt 2.1.5 betreffend Ausfuhrlieferungen aus dem Abgangsland gelten für innergemeinschaftliche Lieferungen sinngemäß. Auch hier kann es im Abholfall dazu kommen, dass die AAG als Zwischenhändler eine innergemeinschaftliche Lieferung aus dem Land des ersten Unternehmers in der Reihe durchführt.

In Fortsetzung des Beispiels in Abschnitt 2.1.5 zu den Ausfuhrlieferungen wird das Drittland durch einen Mitgliedstaat der EU ersetzt. Die AAG tätigt dabei wieder eine grenzüberschreitende Lieferung aus dem Abgangsland. Diese ist nun nicht als Ausfuhrlieferung, sondern als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, da die Warenbewegung in einem Mitgliedstaat beginnt und in einem anderen endet.

Zusätzlich ist bei dieser Konstellation, bei der eine innergemeinschaftliche Lieferung aus einem anderen Mitgliedstaat der EU ausgeführt wird, zu beachten, dass korrespondierend dazu auch eine Zusammenfassende Meldung in diesem Mitgliedstaat abzugeben ist (in diesem Beispiel in Deutschland). Ohne die Zusammenfassende Meldung würde die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung verloren gehen, da dies mit den Änderungen durch die Quick Fixes ab 01.01.2020 eine materiellrechtliche Voraussetzung darstellt.⁴⁸

Im Tool werden die Steuerkennzeichen für innergemeinschaftliche Lieferungen einheitlich mit „Output EU“ beschrieben und können wieder aus dem Anhang ersehen werden.⁴⁹

Wie bereits bei den Ausfuhrlieferungen ausgeführt, werden auch die Steuerkennzeichen für innergemeinschaftliche Lieferungen im Reihengeschäfte-Tool im grünen Ergebnisbereich angezeigt.

2.2 Grundsätze des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist das Gegenstück einer innergemeinschaftlichen Lieferung auf der Seite des Erwerbers. Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs soll den Steueranspruch des Bestimmungslandes sicherstellen und somit das Bestimmungslandprinzip realisieren.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt dann vor, wenn ein Gegenstand durch eine Lieferung erworben wird und dieser Gegenstand von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in

⁴⁷ S. Abschnitt 4.1 Beschreibung des Unternehmens, S. 57 ff.

⁴⁸ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

⁴⁹ S. Anhang S. 96 ff.

einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Der Erwerber muss den Gegenstand für sein Unternehmen erwerben. Der Lieferant muss Unternehmer sein und die Lieferung im Rahmen seines Unternehmens erfolgen.⁵⁰

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in jenem Mitgliedstaat bewirkt, in welchem sich der Gegenstand der Lieferung am Ende befindet. Gibt der Erwerber dem Lieferanten eine UID-Nummer bekannt, die nicht jenem Land entspricht, in dem sich die Ware am Ende befindet, wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb zusätzlich in jenem Mitgliedstaat bewirkt, welches dem Erwerber die verwendete UID-Nummer erteilt hat.⁵¹ Auf die Problematik des Doppelerwerbs wird in Abschnitt 3.3 näher eingegangen.

Ein wesentliches Merkmal eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ist der innere Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Warenbewegung. Das bedeutet, dass der zeitliche Abstand zwischen der Verschaffung der Verfügungsmacht und der Warenbewegung nicht relevant ist. Wird z.B. der Gegenstand der Lieferung nach Verschaffung der Verfügungsmacht noch beim Lieferer zwischengelagert, so wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb dennoch gegeben sein, wenn von Anfang an beabsichtigt war, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat gelangen soll.⁵²

Bei einer gebrochenen Versendung, bei der der Transport zum Teil vom Lieferanten und zum Teil vom Abnehmer erfolgt, liegt eine einzige Lieferung vor, wenn ein innerer Zusammenhang zwischen Lieferung und Warenbewegung vorliegt. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer steht einer künstlichen Aufspaltung des Liefervorgangs in zwei Lieferungen entgegen.⁵³

Die Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb kann sich der Erwerber bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG abziehen. Dieses Recht entsteht simultan zur Entstehung der Steuerschuld. Bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer ergibt sich deshalb bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb in der Regel keine Zahllast.

Im Tool werden innergemeinschaftliche Erwerbe im eingangsseitigen, roten Ergebnisbereich angezeigt. Korrespondierend zur Bezeichnung von innergemeinschaftlichen Lieferungen mit „Output EU“ werden Steuerkennzeichen für innergemeinschaftliche Erwerbe im Tool mit „Input EU“ bezeichnet und können wieder dem Anhang entnommen werden.⁵⁴

⁵⁰ S. Art 1 Abs 2 UStG.

⁵¹ S. Art 3 Abs 8 UStG.

⁵² Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 1 Tz 16.

⁵³ S. VwGH 27.04.2017, Ro 2015/15/0026, Onlinequelle [01.11.2019]; ebenso RUPPE/ACHATZ, Art 1 Tz 16/1.

⁵⁴ S. Anhang S. 96 ff.

2.3 Grundsätze der Einfuhr

Aus dem Drittland eingeführte Gegenstände unterliegen in Form der Einfuhrumsatzsteuer der Besteuerung im Inland. Im Unterschied zu anderen Tatbeständen, wie z.B. beim innergemeinschaftlichen Erwerb, muss die Einfuhr aber weder für einen Unternehmer noch aufgrund einer Lieferung an einen Unternehmer erfolgen.⁵⁵

Die Entstehung der Steuerschuld richtet sich in Österreich nach den Bestimmungen des Zollrechts und erfolgt dabei nicht in dem Zeitpunkt, in welchem der Gegenstand die Grenze übertritt, sondern bei Annahme der Zollanmeldung. Der Schuldner der EUSt ist somit der Anmelder. Bei einer indirekten Vertretung kann dies auch jene Person sein, in deren Auftrag die Zollanmeldung erklärt wurde.⁵⁶

Die Einhebung der EUSt richtet sich ebenfalls nach den zollrechtlichen Bestimmungen. Die EUSt wird dabei an das Zollamt entrichtet. Bei anfänglicher Zahlung der EUSt an den Spediteur ist die Steuerschuld erst dann abgegolten, wenn der Spediteur die EUSt tatsächlich an das Zollamt weitergeleitet hat.

Nach § 26 Abs 3 Z 2 UStG kann aber auch das Finanzamt für die Erhebung der EUSt zuständig sein, wenn der Schuldner der EUSt in der Zollanmeldung erklärt, dass er von dieser Regelung Gebrauch machen will. Daraufhin wird die festgesetzte EUSt am Finanzamtskonto als Zahllast verbucht. Der Unternehmer kann sich die verbuchte EUSt im Rahmen der UVA wieder als Vorsteuer abziehen, sofern er voll vorsteuerabzugsberechtigt ist. Diese Regelung stellt eine Vereinfachung dar, weil in diesem Verfahren die EUSt nicht vorfinanziert werden muss und kein faktischer Geldfluss stattfindet (es sei denn, aus der UVA ergibt sich keine entsprechend hohe Zahllast, mit welcher die EUSt verrechnet werden könnte). Für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ergibt sich außerdem noch der Vorteil, dass die EUSt-Schuld auf den Fälligkeitstermin der Umsatzsteuervoranmeldung verschoben werden kann.⁵⁷

Grundsätzlich gilt die Einfuhr als für den Abnehmer ausgeführt, da diesem in der Regel der Gegenstand bei Grenzübertritt zuzurechnen ist. Einfuhrreihengeschäfte, bei denen die Versendung durch den ersten oder mittleren Unternehmer erfolgt, bilden dabei eine Ausnahme. Diese Konstellationen können dazu führen, dass der letzte Abnehmer Schuldner der EUSt ist, weil dieser die Zollanmeldung vornimmt. Allerdings ist dieser Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt, weil er bei Grenzübertritt noch nicht verfügungsberechtigt war. Somit besteht keine Übereinstimmung der Steuerschuldnerschaft mit dem Recht auf Vorsteuerabzug.

⁵⁵ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 31.

⁵⁶ S. Art 77 Abs 3 UZK.

⁵⁷ Vgl. WKO (2020), Onlinequelle [21.02.2020].

Angesichts dieses unsystematischen Verlustes des Vorsteuerabzuges wurde abweichend von dieser grundsätzlichen Regelung mit der VO BGBl II 2003/584 eine gesetzliche Grundlage geschaffen, durch die der Vorsteuerabzug erhalten bleibt. Demnach ist nicht der Verfügungsberechtigte, sondern der Schuldner der EUST zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt jedoch nur für Reihengeschäfte mit einem inländischen und zwei ausländischen Unternehmern.⁵⁸

Einen Sonderfall bietet die Incoterms-Klausel DDP (verzollt und versteuert) im Verhältnis mit § 3 Abs 9 UStG. Wird ein Gegenstand von einem Drittland in ein Mitgliedsland der EU befördert oder versendet und ist der Lieferant oder sein Beauftragter Schuldner der EUST, ist die Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln. Somit findet im Einfuhrland fiktiv eine neue Warenbewegung statt. Dadurch besteht die Möglichkeit, dass in diesen Fällen ein Reihen- oder Dreiecksgeschäft erst im Einfuhrland beginnt. Folgendes Beispiel der AAG verdeutlicht diese Regelung:

Der Unternehmer CH aus der Schweiz verkauft Maschinen an die AAG. CH befördert die Maschinen aus der Schweiz nach Graz und lässt die Gegenstände zum freien Verkehr überführen. Als Lieferkondition wird die Klausel DDP vereinbart.

CH bewirkt gem. § 3 Abs 9 UStG eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an die AAG, da CH Schuldner der EUST ist. CH kann sich die EUST wieder als Vorsteuer abziehen.

Mit dem Kooperationspartner sowie den Ansprechpartnern der AAG wurde diskutiert, ob diese Sonderfälle von Reihengeschäften ebenfalls im Tool implementiert werden sollen. Dabei wurde vereinbart, dass Fallkonstellationen, bei denen ein Reihen- oder Dreiecksgeschäft aufgrund der Regelung des § 3 Abs 9 UStG begründet werden, vorerst mangels Relevanz nicht im Tool vorgesehen werden.

⁵⁸ Vgl. MARECEK (2008), S. 99.

3 Besondere Bestimmungen für Reihengeschäfte

Die verschiedenen steuerlichen Auswirkungen von Lieferungen, Erwerben und Einfuhren wurden als Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte eingehend analysiert. Darauf aufbauend wird im folgenden Kapitel auf die besonderen Bestimmungen der Reihengeschäfte eingegangen und das Lösungsschema erarbeitet. Außerdem werden anhand von Beispielen aus der Praxis der AAG häufig auftretende Fallkonstellationen dargestellt und gezeigt, wie diese mithilfe des Tools gelöst werden können.

3.1 Definition und Charakteristik eines Reihengeschäfts

Unionsrechtlich ist ein Reihengeschäft eine aufeinanderfolgende Lieferung von Gegenständen, die eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung bewirken.⁵⁹ Somit bildet die innergemeinschaftliche Warenbewegung eine Anwendungsvoraussetzung für ein Reihengeschäft. Die österreichische Umsetzung in § 3 Abs 15 Z 5 UStG ist demgegenüber nicht nur auf innergemeinschaftliche Warenbewegungen beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf innerstaatliche sowie Drittlandssachverhalte.⁶⁰

Nach österreichischer Rechtslage liegt ein umsatzsteuerliches Reihengeschäft vor, wenn über denselben Gegenstand mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden und der Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer in der Reihe zum letzten Abnehmer befördert oder versendet wird.⁶¹

Grenzüberschreitende Komponenten müssen dabei nicht vorliegen. So kann es auch bei drei inländischen Unternehmen zu einem Reihengeschäft kommen. Dies ist in der Praxis aber ohne Bedeutung, da das Reihengeschäft hier in der Regel zum selben Ergebnis führt, wie wenn die Lieferungen eigenständig nacheinander ausgeführt würden. Somit treten die grundsätzlichen Problemfelder bei Reihengeschäften erst auf, wenn Gegenstände grenzüberschreitend befördert oder versendet werden.⁶²

Anhand eines Beispiels aus der Praxis der AAG wird die Systematik des Reihengeschäfts verdeutlicht:

Die AAG kauft Maschinenteile von einem deutschen Produzenten (D1), welcher die Teile seinerseits von einem anderen Unternehmen in Deutschland bezieht (D2). D1 beauftragt

⁵⁹ S. Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4.12.2018.

⁶⁰ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

⁶¹ S. § 3 Abs 15 Z 5 UStG.

⁶² Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 36.

einen Spediteur, die Maschinen direkt vom Lager des D2 an die AAG zu versenden. Folgende Grafik veranschaulicht dieses Reihengeschäft:

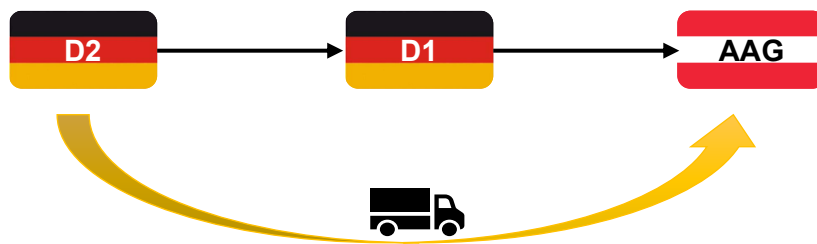


Abbildung 5: Darstellung eines Standardreihengeschäfts, Quelle: eigene Darstellung.

Da die Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer versendet wird und damit die Verfügungsmacht direkt von D2 auf die AAG übertragen wird, liegt ein Reihengeschäft vor. Wären die beiden deutschen Unternehmen in Österreich ansässig, würde zwar ebenfalls ein Reihengeschäft vorliegen, da jedoch die Lieferungen jeweils in Österreich steuerbar und steuerpflichtig wären, würde es hier keinen Unterschied zu zwei separaten Umsatzgeschäften geben.

Ein Reihengeschäft besteht aus mindestens drei Beteiligten, wobei die Anzahl nach oben hin offen ist. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand muss direkt vom ersten auf den letzten Beteiligten übergehen. Häufig sind diese Beteiligten Unternehmer, wobei auch Nichtunternehmer als letzte Abnehmer – z.B. Letztverbraucher - denkbar sind. Diese Form des Reihengeschäfts findet sich häufig im Versandhandel. Die Lieferung an Nichtunternehmer im Rahmen von Reihengeschäften kann in weiterer Folge Auswirkungen auf Steuerbefreiungen oder den Lieferort haben. Da die AAG aber nur an Unternehmer liefert, wird in dieser Arbeit auf diese Sonderform des Reihengeschäfts nicht weiter eingegangen. Im Tool wird in Bezug auf die Beteiligten daher immer von Unternehmern ausgegangen.

Bei einem Reihengeschäft liefern alle Unternehmer in der Reihe, auch wenn die Verfügungsmacht direkt vom ersten Unternehmer auf den letzten übergeht. Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH, aus welcher hervorgeht, dass ein Zwischenerwerber seinem Abnehmer die Befähigung, wie ein Eigentümer über eine Sache zu verfügen, nur dann übertragen kann, wenn dieser zuvor selbst Eigentümer geworden ist.⁶³ Das bedeutet, dass die Anzahl der Lieferungen in einem Reihengeschäft nicht von der Anzahl der Erfüllungshandlungen abhängt, sondern von den abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäften.⁶⁴

⁶³ S. EuGH 06.04.2006, C-245/04, EMAG, Onlinequelle [01.11.2019].

⁶⁴ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 62.

Bei einem Reihengeschäft muss die Identität des Gegenstandes erhalten bleiben. Eine Bearbeitung oder die Beifügung notwendiger Zubehörteile führt dazu, dass nicht mehr über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden. In der Praxis kommt es jedoch häufig vor, dass der mittlere Unternehmer den Gegenstand zuerst zu sich befördert oder versenden lässt, um eine Umverpackung oder Umetikettierung vorzunehmen. Somit muss der tatsächliche Ursprung der Waren dem Kunden nicht preisgegeben werden. Diese Tätigkeiten beeinflussen die Identität des Gegenstandes nicht. Das gleiche gilt für die bloße Prüfung der Waren oder die Zugabe von Papieren.⁶⁵

Die Abwicklung des Transportvorgangs durch mehrere Unternehmer steht einem Reihengeschäft entgegen. Es muss eine einheitliche Warenbewegung stattfinden und der letzte Abnehmer bei Beginn der Warenbewegung bereits feststehen. In den häufigsten Fällen erfolgt der Transport oder die Transportorganisation im Auftrag eines bestimmten Beteiligten in der Reihe. Unschädlich ist die Beauftragung mehrerer Frachtführer sowie die Kombination aus Beförderung und Versendung durch einen einzigen beteiligten Unternehmer.⁶⁶ In der Praxis bietet der gebrochene Transport eine Gestaltungsmöglichkeit, um Reihengeschäfte zu umgehen. Damit kann eine aufwendige Auseinandersetzung mit den steuerlichen Auswirkungen des Reihengeschäfts sowie die nach wie vor bestehende Rechtsunsicherheit vermieden werden.⁶⁷

Ebenfalls kein Reihengeschäft bilden Werk- oder Montagelieferungen. Da der Gegenstand erst am Erfüllungsort hergestellt und übergeben wird, ist die Einheit des Gegenstandes nicht gegeben und werden folglich nicht über denselben Gegenstand mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen.⁶⁸

3.2 Lösungsschema von Reihengeschäften

Obwohl Reihengeschäfte ab 01.01.2020 gesondert im UStG bzw. in der MwSt-RL definiert werden⁶⁹, gibt es bei vielen Konstellationen nach wie vor verschiedene Sichtweisen einzelner Länder. Dies führt in der Praxis zu Problemen und birgt Risiken hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für beteiligte Unternehmen und hinsichtlich einer etwaigen Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung.

Zur Lösung von Reihengeschäften gilt es für den beteiligten Unternehmer zwei grundsätzliche Fragen zu beantworten, welche beide abhängig voneinander sind:⁷⁰

⁶⁵ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017b), S. 1038 ff.

⁶⁶ Vgl. GURTNER/PICHLER (2006), S. 788.

⁶⁷ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 61.

⁶⁸ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 54.

⁶⁹ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

⁷⁰ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 61.

1) Ist die Lieferung eine bewegte oder ruhende Lieferung?

Für die Bestimmung des Lieferortes ist es entscheidend, ob die Regelungen für Beförderungs- und Versandungslieferungen zur Anwendung gelangen, oder ob sich der Lieferort nach den Bestimmungen für ruhende Lieferungen nach § 3 Abs 15 UStG richtet. Dies ist nicht nur relevant im Zusammenhang mit der Steuerbarkeit der Lieferung, sondern auch hinsichtlich der Prüfung einer etwaigen Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen können z.B. nur bei der bewegten Lieferung in Anspruch genommen werden.

2) Wo ist die Lieferung steuerbar?

Umsatzsteuerlich sind nur jene Leistungen in Österreich steuerbar, die im Inland erbracht werden. Daher ist nach den Bestimmungen des § 3 Abs 15 UStG der Lieferort festzulegen. Besonders bei Reihengeschäften mit Beteiligung von Drittstaaten ist dabei eine Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen.

Um diese Fragen beantworten zu können, muss ein Reihengeschäft aber als solches überhaupt erst erkannt werden. Dies stellt in der Praxis häufig die größte Herausforderung im Zusammenhang mit Reihengeschäften dar, weil bei der Geschäftsbeziehung mit einem Lieferanten ein etwaiger Sublieferant im Verborgenen bleiben kann. Die Problematik liegt darin, dass sich durch das Vorliegen eines Reihengeschäfts gänzlich andere steuerliche Folgen ergeben können als bei normalen Lieferungen.

Diese negative Erfahrung musste in der Vergangenheit ein weiterer Klient des Kooperationspartners machen, als im Zuge einer Betriebsprüfung eine normale Lieferung aus Deutschland in ein Reihengeschäft umqualifiziert wurde. Der Sachverhalt stellte sich so dar, dass dieser Klient des Kooperationspartners Gegenstände bei einem deutschen Lieferanten kaufte. Der deutsche Lieferant bestellte seinerseits diese Gegenstände bei einem österreichischen Lieferanten und ließ die Waren von einer Spedition direkt zum Klienten versenden.

Da die Gegenstände bei beiden Lieferungen die österreichische Grenze nicht überschritten, lag grundsätzlich bei beiden Lieferungen eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferung vor. Der deutsche Lieferant fakturierte an den Klienten des Kooperationspartners hingegen fälschlicherweise eine innergemeinschaftliche Lieferung. Da der Klient vom Sublieferanten nichts wusste, kamen bei der fakturierten innergemeinschaftlichen Lieferung keine Zweifel auf, sodass dieser gegenläufig einen innergemeinschaftlichen Erwerb verbuchte. Wie jedoch bereits in Abschnitt 2.1.3 dargelegt, haftet der letzte Abnehmer für die Umsatzsteuer des ausländischen Lieferanten, wenn dieser keine Betriebsstätte in Österreich unterhält.

Schlussendlich wurde im Zuge der Betriebsprüfung die Umsatzsteuer aufgrund der Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 UStG aus dem Rechnungsbetrag herausgerechnet und dem Klienten des Kooperationspartner vorgeschrieben, was zu einer nicht unbeträchtlichen Umsatzsteuernachzahlung führte.

Diesen Fehler hätte auch das Reihengeschäfte-Tool nicht verhindern können, da dieses zumindest das Erkennen eines Reihengeschäfts voraussetzt. Würde dieses Reihengeschäft bei der AAG auftreten und mithilfe des Tools auf die Lösung untersucht werden, würde sich die oben bereits erwähnte richtige Lösung ergeben:

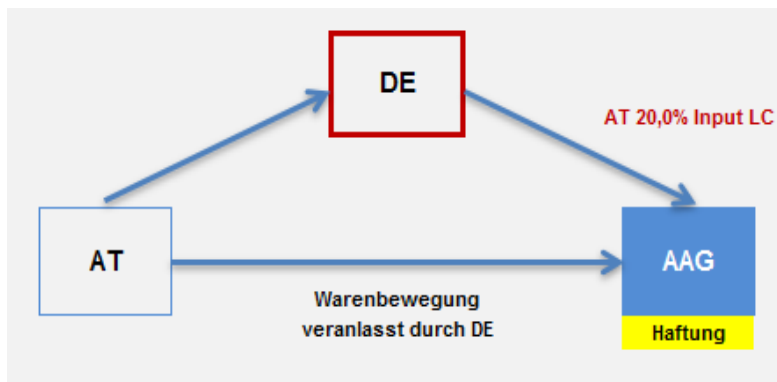


Abbildung 6: Reihengeschäft mit Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG, Quelle: eigene Darstellung.

3.2.1 Lieferort im Reihengeschäft

Bis 1997 richtete sich der Ort der Lieferung bei Reihengeschäften nach dem Lieferort des ersten Unternehmers, da im UStG 1972 eine Sonderregelung für Reihengeschäfte enthalten war.⁷¹ Durch den Wegfall dieser Regelung im UStG 1994 war jede Lieferung zeitlich nacheinander gesondert zu betrachten und der Lieferort nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts festzulegen. Seit 01.01.2020 gibt es im § 3 Abs 15 UStG wieder eine gesetzliche Grundlage, mit welcher der Lieferort bei Reihengeschäften bestimmt werden kann.

Bei ruhenden Lieferungen richtet sich der Lieferort nach § 3 Abs 15 Z 3 und Z 4 UStG und hängt von der bewegten Lieferung ab:

- Ruhende Lieferungen vor der bewegten Lieferung werden im Ursprungsland bewirkt.
- Ruhende Lieferungen nach der bewegten Lieferung werden dagegen im Bestimmungsland ausgeführt.

Bei bewegten Lieferungen richtet sich der Lieferort auch nach den Änderungen ab 01.01.2020 nach den allgemeinen Bestimmungen für Lieferungen und ist damit nach § 3 Abs 8 UStG zu

⁷¹ S. § 3 Abs 2 UStG 1972.

bestimmen. Das ist dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Ist bei der bewegten Lieferung § 3 Abs 9 UStG anwendbar, verlagert sich der Lieferort ins Einfuhrland.

Für die Bestimmung des Lieferortes ist es unerheblich, von wo die beteiligten Unternehmer ihr Unternehmen betreiben oder ob sie unter einer abweichenden UID auftreten. Beim Lieferort kommt es nur darauf an, wo sich der Gegenstand in den verschiedenen Zeitpunkten befindet. Allerdings kann eine vom Bestimmungsland abweichende UID unter Umständen zu einem zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb führen, bei dem der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.⁷²

Als allgemeiner Leitsatz für die Bestimmung des Lieferortes bei Reihengeschäften galt bis 31.12.2019, dass alle Lieferungen vor bis einschließlich der bewegten Lieferung am Abgangs-ort und alle Lieferungen nach der bewegten Lieferung am Bestimmungsort der Gegenstände ausgeführt werden.⁷³ Ab 01.01.2020 wird dieser Grundsatz im § 3 Abs 15 Z 3 und Z 4 UStG kodifiziert und soll anhand folgenden Beispiels dargestellt werden:

Der ungarische Unternehmer HU bestellt beim deutschen Lieferanten D1 Maschinenteile, welcher diese Teile wiederum vom deutschen Unternehmer D2 bezieht. D2 bestellt die Gegenstände seinerseits bei der AAG in Österreich und beauftragt diese, die Maschinenteile an den Unternehmer HU zu liefern. Die AAG befördert diese Teile direkt nach Ungarn zu HU.

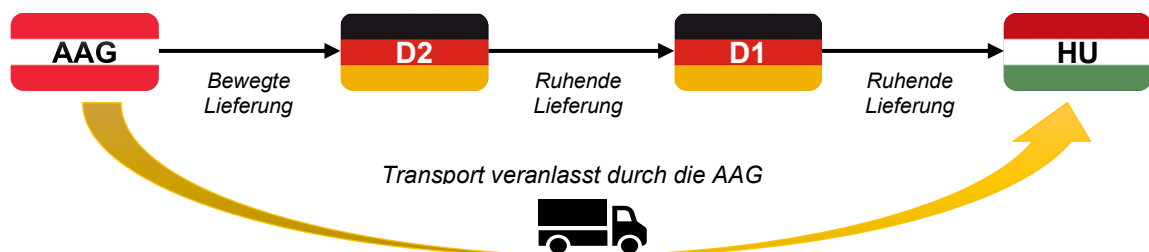


Abbildung 7: Bestimmung der bewegten Lieferung, Quelle: eigene Darstellung.

Da der Transport durch die AAG erfolgt, ist die Lieferung von der AAG an D2 als bewegte Lieferung zu klassifizieren. Der Lieferort ist dort, wo die Beförderung beginnt, also in Österreich. Diese Lieferung ist steuerfrei, da der Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen gelangt und damit eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt. Die Lieferung von D2 an D1 sowie die Lieferung von D1 an HU sind dementsprechend ruhende Lieferungen. Die Lieferungen sind jeweils dort steuerbar, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet, also in Ungarn.

⁷² Zum Doppelerwerb s. Abschnitt 3.3 Reihengeschäfte im Binnenmarkt, S. 34 ff.

⁷³ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 61.

3.2.2 Zuordnung der bewegten Lieferung

Die Zuordnung der bewegten Lieferung ist die grundlegende Basis für die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Reihengeschäfts. Erst danach kann festgestellt werden, wo sich der jeweilige Lieferort befindet bzw. ob Steuerbefreiungen zur Anwendung gelangen können.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann es bei Reihengeschäften immer nur eine bewegte Lieferung geben. Bei allen anderen Lieferungen in der Reihe handelt es sich um ruhende Lieferungen nach § 3 Abs 7 UStG.⁷⁴ Die Zuordnung der bewegten Lieferung erfolgt dabei nach Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung ausschließlich danach, welcher Unternehmer den Transport veranlasst, außer in jenen Fällen, bei denen der Transport nachweislich von einem anderen Unternehmen durchgeführt wird. Wird somit einem am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer der Transportauftrag erteilt, ist diesem selbst die Beförderung oder Versendung zuzurechnen.⁷⁵ Der EuGH hat in der Entscheidung *Kreuzmayr* diese Auslegung von Reihengeschäften uneingeschränkt bestätigt⁷⁶, weshalb im Rahmen dieser Arbeit nur auf diese österreichische Sichtweise eingegangen wird.

Diese Auslegung führt aber insbesondere bei der Transportveranlassung durch den mittleren Unternehmer zu keinem eindeutigen Ergebnis. Gem. § 3 Abs 8 UStG liegt eine bewegte Lieferung vor, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird. Dieser Tatbestand trifft bei der Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer aber sowohl auf die Lieferung an ihn, als auch die Lieferung vom mittleren Unternehmer an den Abnehmer zu.⁷⁷ Gerade in dieser Frage bestehen unterschiedliche Ansichten der Mitgliedstaaten, da auch die Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich nicht eindeutig ist.⁷⁸

Aus dem Urteil *Euro Tyre* ist lediglich zu schließen, dass die bewegte Lieferung nicht immer anhand der Transportveranlassung zugeordnet werden kann, sondern eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände vorzunehmen ist. Diese Entscheidung des EuGH wurde in der Literatur kritisiert⁷⁹, da sich der EuGH in seiner Entscheidung scheinbar selbst nicht sicher war, wie die Zuordnung der bewegten Lieferung erfolgen soll. Anstatt eine klare Zuordnung der bewegten Lieferung zu treffen, formulierte der EuGH wie folgt:

⁷⁴ S. EuGH 06.04.2006, C-245/04, EMAG, Onlinequelle [01.11.2019].

⁷⁵ Vgl. TUMPEL (2006), S. 461; ebenso GURTNER/PICHLER (2006), S. 788.

⁷⁶ S. EuGH 21.02.2018, C-628/16, Kreuzmayr GmbH, Onlinequelle [01.11.2019].

⁷⁷ Vgl. PERNEGGER (2015), § 3 Tz 238.

⁷⁸ Vgl. PERNEGGER (2015), § 3 Tz 248.

⁷⁹ Vgl. KOLLMANN (2019), S. 310.

„[...] wenn also der Ersterwerber [...] seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner letztgenannten UID auftritt, **müsste** [Hervorhebung nicht im Original] die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde.“⁸⁰

Von der österreichischen Finanzverwaltung wird die Ansicht vertreten, dass bei Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer die Lieferung an den Zwischenhändler die bewegte Lieferung ist.⁸¹

Dieses Spannungsverhältnis zwischen den Rechtsansichten der einzelnen Mitgliedstaaten sowie des EuGH wird teilweise durch die Quick Fixes und die entsprechende österreichische Regelung von Reihengeschäfte im § 3 Abs 15 UStG ab 01.01.2020 entschärft.⁸² Die Neuregelung bietet erstmals eine ausdrückliche Bestimmung des Lieferortes für die ruhende Lieferung. Für die bewegte Lieferung gibt es dagegen keine gesetzliche Regelung, weshalb sich diese weiterhin nach den allgemeinen Lieferortbestimmungen richtet.⁸³

Die Zuordnungssystematik der bewegten Lieferung hat sich damit, mit Ausnahme des neu hinzukommenden Wahlrechts des Zwischenhändlers, durch die neue gesetzliche Regelung nicht geändert.⁸⁴ Die Zuordnung der bewegten Lieferung kann somit nach folgendem Prüfschema vorgenommen werden:

Beförderung oder Versendung durch den letzten Unternehmer

Holt der letzte Abnehmer den Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer in der Reihe ab, so ist die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 15 Z 1 lit d UStG der Lieferung des mittleren Unternehmers an den letzten Abnehmer zuzuordnen. Alle Lieferungen vor der bewegten Lieferung sind nach § 3 Abs 15 Z 3 im Ursprungsland steuerbar.

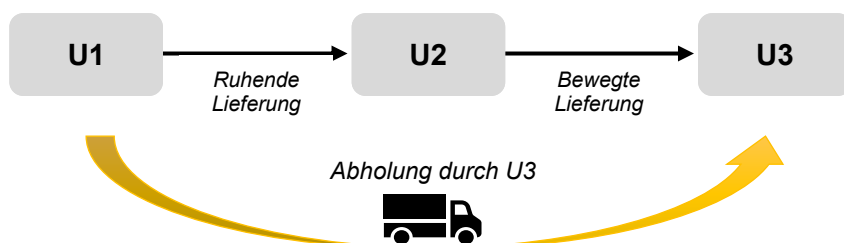


Abbildung 8: Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 1, Quelle: eigene Darstellung.

⁸⁰ S. EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre, Onlinequelle [14.11.2019].

⁸¹ S. UStR 2000, Rz 450.

⁸² S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

⁸³ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

⁸⁴ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 65 ff.

Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer

Veranlasst der erste Unternehmer in der Reihe die Beförderung oder Versendung an den letzten Abnehmer, ist die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 15 Z 1 lit a der Lieferung des ersten Unternehmers an den Zwischenhändler zuzuordnen. Alle Lieferungen nach der bewegten Lieferung werden gem. § 3 Abs 15 Z 4 dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

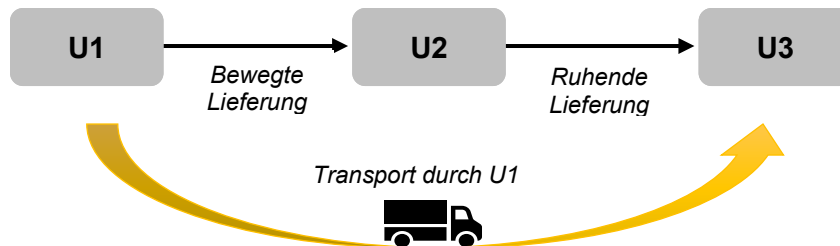


Abbildung 9: Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 2, Quelle: eigene Darstellung.

Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer

Befördert oder versendet der mittlere Unternehmer den Gegenstand vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, war der Lieferort nach gelebter Praxis und Meinung der Finanzverwaltung bis 31.12.2019 dort, wo sich der Gegenstand zu Beginn der Beförderung oder Versendung befand. Nach österreichischer Sichtweise war das immer der Ort des ersten Unternehmers.⁸⁵ Die Lieferung des ersten Unternehmers an den mittleren war demnach immer die bewegte Lieferung. Ab 01.01.2020 ist diese Zuordnungsregel für die bewegte Lieferung im § 3 Abs 15 Z 1 lit c UStG festgeschrieben. Das Reihengeschäft stellt sich somit wie folgt dar:

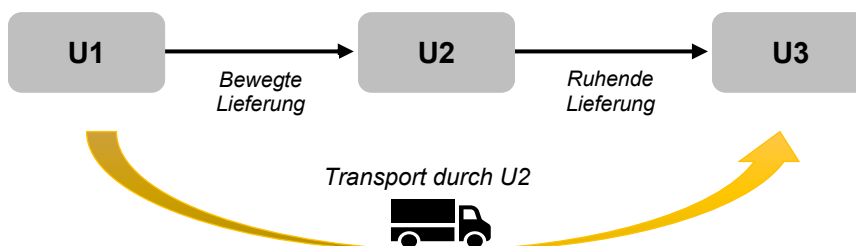


Abbildung 10: Zuordnung der bewegten Lieferung – Variante 3, Quelle: eigene Darstellung.

Bei dieser Variante ist zu beachten, dass der Zwischenhändler durch die Neuregelung der Reihengeschäfte ab 01.01.2020 die bewegte Lieferung durch eine abweichende UID verlagern kann.⁸⁶

Weiters gilt es zu beachten, dass bei Reihengeschäften, bei denen der Transport durch den mittleren Unternehmer erfolgt, auf den Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht vom

⁸⁵ S. UStR 2000, Rz 450.

⁸⁶ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

Ersterwerber an den Zweiterwerber geachtet werden muss. Wird die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, bereits vor dem Transport an den letzten Unternehmer übertragen, so handelt es sich bei der ersten Lieferung um die ruhende Lieferung. Geschieht dies erst nach der Beförderung, so ist die erste Lieferung die bewegte Lieferung.⁸⁷

Somit ergab sich praktisch bereits vor der Neuregelung durch die Quick Fixes ein Wahlrecht des mittleren Unternehmers: Verschafft der mittlere Unternehmer seinem Abnehmer bereits vor Transportbeginn die Verfügungsmacht, ist die erste Lieferung die ruhende Lieferung.⁸⁸ In diesem Fall ist somit nicht auf die Transportveranlassung abzustellen, sondern auf den realen Lieferort, wo Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes übertragen werden. In der Praxis ist dabei auf die vereinbarten Incoterms abzustellen, wenn aus diesen der reale Lieferort abgeleitet werden kann.⁸⁹

Diese drei dargestellten Zuordnungsvarianten der bewegten Lieferung gelten auch für Reihengeschäfte mit mehr als drei Beteiligten und unabhängig davon, ob es sich um Reihengeschäfte im Binnenmarkt oder mit Drittlandsbezug handelt.⁹⁰

Im Tool kann die Zuordnung der bewegten Lieferung auf zwei Arten vorgenommen werden. Anhand der Incoterms wird bestimmt, ob es sich um einen Abhol- oder einen Versendungsfall handelt und abhängig von der Auswahl die bewegte Lieferung automatisch ermittelt. Die zweite Variante orientiert sich an der österreichischen Verwaltungspraxis, wonach die bewegte Lieferung anhand der Transportveranlassung bestimmt wird. Bei dieser Variante wird jener Unternehmer in der Reihe ausgewählt, welcher die Transportorganisation vornimmt. Nach der Auswahl wird die bewegte Lieferung nach den oben genannten Regeln zugeordnet. Eine abweichende Zuordnung durch Verwendung einer bestimmten UID ist dabei in Anlehnung an die Quick Fixes ebenso möglich. Diese Variante wird im folgenden Abschnitt erläutert.

3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020

Um die verschiedenen Sichtweisen der einzelnen Mitgliedstaaten zu harmonisieren und die Risiken für Unternehmen im Rahmen von Reihengeschäften zu reduzieren, hat der Rat der EU für Wirtschaft und Finanzen am 02.10.2018 provisorische Quick Fixes mit Wirkung ab 01.01.2020 beschlossen, welche bis zur endgültigen Harmonisierung des europäischen Mehrwertsteuersystems zur Rechtssicherheit bei Reihengeschäften beitragen und erstmalig eine einheitliche Definition von Reihengeschäften sowie ein Lösungsschema bereitstellen sollen.

⁸⁷ Vgl. BLEYER (2019), S. 273; s. EuGH 26.07.2017, C-386/16, Toridas, Onlinequelle [01.11.2019].

⁸⁸ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), § 3 Tz 59/1.

⁸⁹ Vgl. KETTISCH (2015), S. 42 ff.

⁹⁰ Vgl. PERNEGGER (2015), § 3 Tz 247.

Die gesetzlichen Bestimmungen wurden auf europäischer Ebene in Art 36a und Art 36b MwSt-RL umgesetzt, in welchen die Zuordnung der Warenbewegung definiert wird. In Österreich wurden diese Bestimmungen in § 3 Abs 15 UStG umgesetzt. Die österreichische Fassung ist dabei umfassender als die unionsrechtlichen Bestimmungen und regelt noch weitere Zweifelsfragen bei Reihengeschäften. Dabei wird nicht nur die Zuordnung der Warenbewegung erfasst, sondern auch die Bestimmung des Lieferortes, die Zuordnung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und alle Folgen daraus.⁹¹ Außerdem ist die österreichische Regelung im Gegensatz zur unionsrechtlichen auch auf Drittlandssachverhalte anwendbar.⁹²

Die neuen Bestimmungen sehen vor, dass künftig bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler die bewegte Lieferung abhängig von der verwendeten UID-Nummer des Zwischenhändlers zugeordnet werden kann. Verwendet der Zwischenhändler die UID-Nummer eines anderen als der des Abgangslandes, gilt die vorgelagerte Lieferung als bewegte Lieferung. Verwendet er die UID-Nummer des Abgangslandes, ist die Lieferung von ihm an seinen Abnehmer die bewegte Lieferung.

Demnach ist mit der Neuregelung der Reihengeschäfte die Figur des Zwischenhändlers maßgebend. Der Zwischenhändler ist ein mittlerer Unternehmer, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch Dritte befördert oder versendet.⁹³ Der erste und letzte Beteiligte eines Reihengeschäfts sowie Unternehmer außerhalb der Reihe, wie z.B. Spediteure, können nie in die Rolle des Zwischenhändlers kommen. Erfolgt die Warenbewegung durch den ersten oder letzten Unternehmer in der Reihe, liegt ein Reihengeschäft ohne Zwischenhändler vor. Unabhängig von der Anzahl der Beteiligten kann es in einem Reihengeschäft maximal einen Zwischenhändler geben, da auch nur eine Warenbewegung erfolgt.⁹⁴

Verwendet der Zwischenhändler nicht die UID-Nummer des Abgangslandes, stellt sich das Reihengeschäft, ohne Berücksichtigung eines allenfalls möglichen Dreiecksgeschäfts, gemäß der bisherigen Regelung in Österreich wie folgt dar:

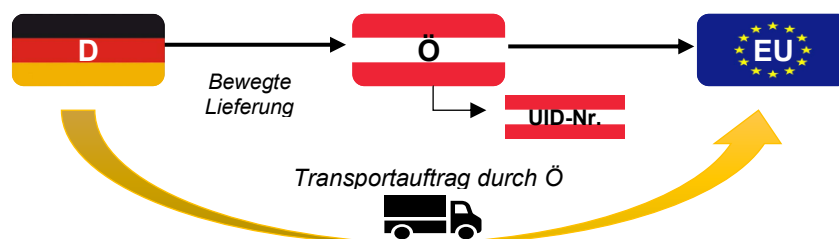


Abbildung 11: Quick Fixes - ursprüngliche Lösung, Quelle: eigene Darstellung.

⁹¹ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

⁹² S. Abschnitt 3.4.1 Ausfuhrreihengeschäfte, S. 37 ff.

⁹³ Vgl. TRATLEHNER (2019), S. 415.

⁹⁴ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

Abweichend davon kann nun Ö gegenüber D mit seiner deutschen UID-Nummer auftreten. Damit verlagert sich die bewegte Lieferung und ist nun jene von Ö an EU:

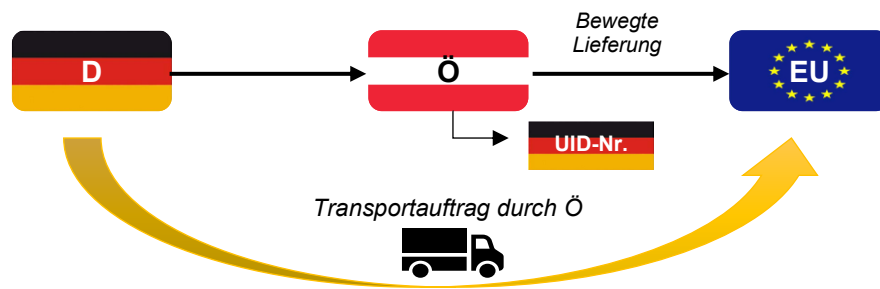


Abbildung 12: Quick Fixes - Wahlrecht des Zwischenhändlers, Quelle: eigene Darstellung.

Somit hat der Zwischenhändler durch die Verwendung der UID ein Wahlrecht, welches für die optimale Ausgestaltung des Reihengeschäfts genutzt werden kann. Veranlasst der erste oder letzte Unternehmer in der Reihe den Transport, kommt es zu keiner Änderung der bisherigen Praxis. Die Lösung verbleibt in diesen Fällen wieder den nationalen Beurteilungen.

In Österreich wird dabei durch die Umsetzung der Quick Fixes im Zuge des StRefG 2020 die bisherige Vorgehensweise bei Reihengeschäften beibehalten. Nur in jenem Fall, in dem der Zwischenhändler gegenüber dem Lieferer mit der UID des Abgangslandes auftritt, verlagert sich die bewegte Lieferung. Die bewegte Lieferung ist dann jene vom Zwischenhändler an den letzten Abnehmer.⁹⁵ In Deutschland bestand das Wahlrecht des Zwischenhändlers hingegen bereits vor Umsetzung der Quick Fixes.⁹⁶ Für den Zwischenhändler gilt dort die widerlegbare Vermutung, dass die bewegte Lieferung jene an den Zwischenhändler ist. Durch den Nachweis, dass er als Lieferer aufgetreten ist, wird die bewegte Lieferung der Lieferung vom Zwischenhändler an den letzten Abnehmer zugeordnet. Davon kann bereits ausgegangen werden, wenn der Zwischenhändler mit der UID des Abgangslandes auftritt bzw. sein Auftritt als Lieferer durch Incoterms nachgewiesen werden kann.⁹⁷

Eine Vereinfachung bietet das Wahlrecht vor allem dann, wenn sich für den Zwischenhändler nach alter Rechtslage in Folge einer ruhenden Lieferung Registrierungspflichten im Bestimmungsland ergeben hätten:

⁹⁵ Vgl. MAYR (2019), S. 56.

⁹⁶ S. § 3 Abs 6 dUStG.

⁹⁷ Vgl. PERNEGGER (2015), § 3 Tz 262.

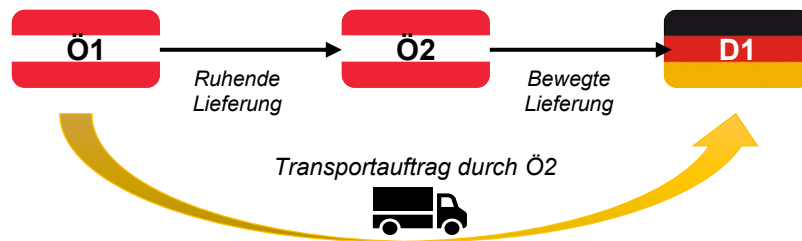


Abbildung 13: Wahlrecht des Zwischenhändlers mit zwei Staaten,
Quelle: eigene Darstellung.

Nach alter Rechtslage musste sich der österreichische Zwischenhändler im Bestimmungsland registrieren, da er durch Verwendung seiner österreichischen UID sowohl einen innergemeinschaftlichen Erwerb als auch eine anschließende steuerpflichtige Lieferung im Bestimmungsland durchführte. Tritt der österreichische Zwischenhändler nach neuer Gesetzeslage mit seiner österreichischen UID auf, kann er an den Abnehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung fakturieren. Die innerösterreichische ruhende Lieferung ist in Österreich steuerpflichtig. Dadurch besteht auch für den ersten Unternehmer in der Reihe mehr Rechtssicherheit, da er seinem Abnehmer unzweifelhaft die Umsatzsteuer des Abgangslandes verrechnen kann.⁹⁸

Im Zusammenhang mit dieser Neuerung gilt es auch strengere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beachten: Die Aufzeichnung einer gültigen UID-Nummer des Abnehmers einer innergemeinschaftlichen Lieferung sowie die korrespondierende Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) sind zukünftig materiellrechtliche Voraussetzungen der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen.⁹⁹

Dies ist in der Praxis vor allem in Hinblick auf die abzugebende ZM problematisch, da diese bis zum Ablauf des auf die innergemeinschaftliche Lieferung folgenden Kalendermonats zu melden ist.¹⁰⁰ Die Umsatzsteuervoranmeldung ist hingegen bis zum 15. des zweitfolgenden Monats zu melden.¹⁰¹ In der Praxis wurden diese beiden Meldungen oft zusammen zum UVA-Abgabezeitpunkt erledigt, da die kurzfristig verspätete Abgabe der ZM keine Sanktionen nach sich zog. Ab 01.01.2020 hätte jedoch die Aberkennung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen bei verspäteter Abgabe der ZM ernsthafte Konsequenzen.

Immerhin räumt die Finanzverwaltung im Erlasswege ein, dass es bei verspäteter Abgabe der ZM nicht gleich zur Versagung der Steuerbefreiung kommt, wenn das Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Abgabenbehörde begründet wird.¹⁰² Dessen ungeachtet ist man in diesem Fall aber vom Ermessen des zuständigen Finanzbeamten abhängig, weshalb eine

⁹⁸ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 574.

⁹⁹ S. Abschnitt 4.2.2 UID-Nummern der AAG, S. 65 ff.

¹⁰⁰ S. Art 21 Abs 3 UStG.

¹⁰¹ S. § 21 Abs 1 UStG.

¹⁰² S. Erlass des BMF vom 28.11.2019, BMF-010219/0270-IV/4/2019.

zeitgerechte Abgabe der ZM weiterhin tunlich sein wird.

Im Tool wird das Wahlrecht des Zwischenhändlers über die Betätigung der dafür vorgesehenen Schaltfläche aktiviert oder deaktiviert. Diese Funktion ist nur möglich, wenn ein Zwischenhändler den Transport veranlasst und alle Beteiligten, mit Ausnahme des letzten Abnehmers, keine Unternehmer aus Drittländern sind. Wird die Funktion aktiviert, verlagert sich die bewegte Lieferung und es erscheint im Tool der Hinweis, dass der Zwischenhändler die UID des Abgangslandes verwendet:

Land des 1. Unternehmer	<input type="text" value="Deutschland"/>	<input type="button" value="DE"/>
Land des 2. Unternehmer	<input type="text" value="AAG"/>	<input type="button" value="AT"/>
Land des 3. Unternehmer	<input type="text" value="Finnland"/>	<input type="button" value="FI"/>
Transportveranlassung	<input type="text" value="2. Unternehmer"/>	
Zwischenhändler verwendet die UID des Abgangslandes		

Abbildung 14: Ausübung des Wahlrechts des Zwischenhändlers im Tool, Quelle: eigene Darstellung.

Somit kann bereits vor Vertragsabschluss mit dem Tool geprüft werden, mit welcher UID fakturiert werden soll, um unnötigen Melde- und Registrierungspflichten zu vermeiden.

3.3 Reihengeschäfte im Binnenmarkt

Bei Reihengeschäften mit Unternehmern aus mehreren Mitgliedstaaten muss die Besteuerungshoheit der einzelnen Länder geprüft werden. In diesen Fällen wird das Bestimmungslandprinzip dadurch realisiert, dass die Lieferung im Ursprungsland als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei gestellt und im Bestimmungsland durch den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert wird. Daher ist es in diesen Fällen wichtig, zuerst die Warenbewegung festzustellen und die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu prüfen.¹⁰³

Vorsicht ist bei diesen Konstellationen dann geboten, wenn der Erwerber unter einer anderen UID-Nummer als der des Bestimmungslandes auftritt. In diesen Fällen wird gem. Art 3 Abs 8 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht nur im Bestimmungsland bewirkt, sondern zusätzlich auch in jenem Land, unter dessen UID-Nummer der Lieferer aufgetreten ist. Dieser Doppelerwerb gilt solange, bis der Nachweis erbracht wird, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in jenem Staat besteuert wurde, in dem die Beförderung oder Versendung endete.

¹⁰³ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 102 ff.

Der Doppelerwerb soll den Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Mitgliedsländer gewährleisten und Steuerausfälle hintangehalten werden. Ist ein Unternehmer in einem Staat nicht ansässig und unterhält er dort auch keine Betriebstätte, ist die steuerliche Erfassung für die örtliche Finanzverwaltung schwierig. Einfacher ist der Nachweis eines innergemeinschaftlichen Erwerbs durch die Zusammenfassende Meldung, in der die UID des Erwerbers aufscheint. Somit soll zumindest die Besteuerung im Staat der verwendeten UID garantiert werden.¹⁰⁴

Weist der Erwerber später nach, dass die Lieferung in jenem Mitgliedsland, in welchem sich der Gegenstand am Ende der Lieferung befand, ordnungsgemäß versteuert wurde, kann eine Berichtigung nach § 16 UStG erfolgen.¹⁰⁵ Der Nachweis der Besteuerung ist dabei an keine bestimmte Form geknüpft. Dies kann durch die Vorlage der UVA erfolgen, in der der innergemeinschaftliche Erwerb besteuert wurde, durch Zahlungsbelege oder durch eine Aufstellung der innergemeinschaftlichen Erwerbe des relevanten Zeitraumes.¹⁰⁶ Der Nachweis kann aber nur ex nunc erfolgen, womit eine rückwirkende Sanierung ausgeschlossen ist. Damit würde jedenfalls ein Säumniszuschlag für den betroffenen Unternehmer hängen bleiben.

Bei Reihengeschäften ist das Risiko eines Doppelerwerbs besonders hoch, da Lieferanten oftmals automatisch – z.B. durch Hinterlegung der Kundendaten im Fakturierungsprogramm – die UID des Kunden auch ohne ausdrückliche Verwendung bei der Bestellung auf der Rechnung andrucken. Gelangt die Ware dann nicht in das Land des Kunden, sondern in einen anderen Mitgliedstaat und widerspricht der Kunde nach Kenntnisnahme der Rechnung nicht umgehend, hat der Kunde sowohl einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Land seiner UID, als auch im anderen Mitgliedstaat bewirkt.¹⁰⁷

Das Risiko des Doppelerwerbs trifft auch die AAG, was die Bedeutung der unmittelbaren Anzeige der richtigen UID im Reihengeschäfte-Tool unterstreicht. Die Verwendung einer falschen UID kann unter Umständen teure Konsequenzen nach sich ziehen.

Die Problematik des Doppelerwerbs wird mit folgenden Beispiel verdeutlicht:

Die AAG holt Waren von einem österreichischen Unternehmen (Ö1) ab und liefert sie direkt zu einem deutschen Kunden (DE). Die AAG tritt dabei mit ihrer österreichischen UID auf. Das Reihengeschäft stellt sich nun wie folgt dar:

¹⁰⁴ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 3 Tz 35.

¹⁰⁵ Vgl. AIGNER/TUMPEL (2015), S. 117.

¹⁰⁶ S. UStR 2000, Rz 3778.

¹⁰⁷ S. USt-Protokoll 2012.

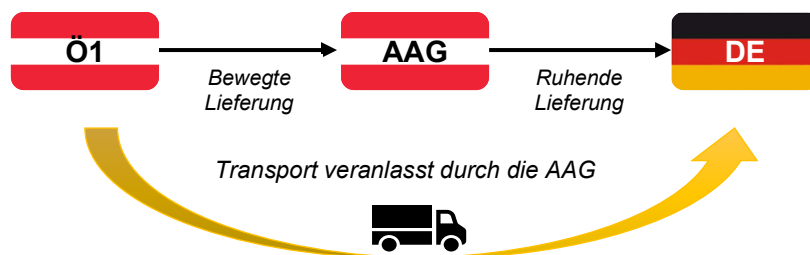


Abbildung 15: Reihengeschäft im Binnenmarkt, Quelle: eigene Darstellung.

Da die AAG die Waren abholt und direkt nach Deutschland befördert, liegt ein Reihengeschäft vor. Die bewegte Lieferung ist dabei jene von Ö1 an die AAG. Die ruhende Lieferung dagegen jene der AAG an DE.

Die Lieferung von Ö1 an die AAG ist unter den allgemeinen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, da die Ware direkt von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert wird. Die AAG bewirkt in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da hier die Warenbewegung endet. Zusätzlich bewirkt die AAG in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da sie mit der österreichischen UID auftritt. Dies gilt solange, bis die AAG die Erwerbsbesteuerung in Deutschland nachweist.

Das BFG (Bundesfinanzgericht) vertritt hingegen die Ansicht, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb innerhalb Österreichs schon begrifflich unmöglich ist und somit auch nicht zu einem fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb führen kann.¹⁰⁸ Die Finanzverwaltung hat gegen diese Entscheidung keine Revision eingebracht, womit eine höchstgerichtliche Entscheidung zu diesem Thema noch nicht vorliegt.

3.4 Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug

Durch ein starkes Engagement auch außerhalb Europas ergeben sich bei der AAG zahlreiche Reihengeschäfte, bei denen der Gegenstand von einem Drittland in den Binnenmarkt bzw. vom Binnenmarkt in ein Drittland gelangt. Zu unterscheiden sind bei Reihengeschäften mit Drittlandsbezug Ausführreihengeschäfte und Einfuhrreihengeschäfte, welche in diesem Abschnitt erläutert werden.

¹⁰⁸ S. BFG 02.06.2016, RV/2101353/2014, Onlinequelle [22.03.2020].

3.4.1 Ausführreihengeschäfte

Bei den Ausführreihengeschäften gelangt ein Gegenstand vom Binnenmarkt in ein Drittland. In diesen Fällen ist ganz besonders auf die richtige Zuordnung der bewegten Lieferung wegen einer möglichen Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen zu achten.

Die Besonderheiten und gesetzlichen Bestimmungen bei Ausführreihengeschäften werden anhand der folgenden Beispiele erläutert:¹⁰⁹

Die AAG verkauft Maschinen an einen österreichischen Unternehmer Ö1, welcher diese wiederum an den Unternehmer Ö2 verkauft. Die Gegenstände sollen in das Lager des Ö2 in der Schweiz transportiert werden. Die AAG beauftragt einen Spediteur mit der Versendung der Waren in die Schweiz.

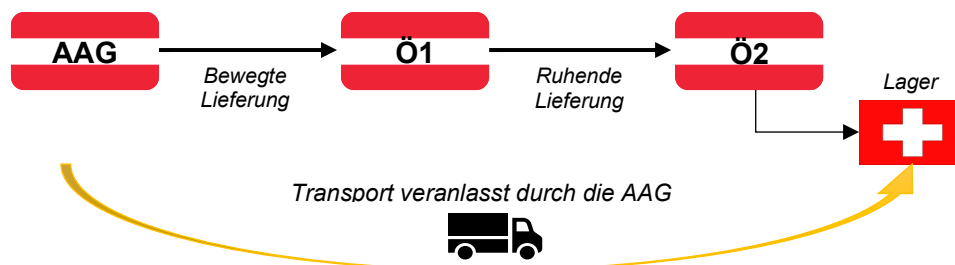


Abbildung 16: Ausführreihengeschäft - Versandungsfall, Quelle: eigene Darstellung.

Da die AAG den Transport veranlasst, ist die bewegte Lieferung jene zwischen der AAG und Ö1. Diese Lieferung ist dort steuerbar, wo die Versendung beginnt. Die Lieferung der AAG ist somit in Österreich steuerbar, jedoch aufgrund des Vorliegens einer Ausfuhrlieferung steuerfrei. Die Lieferung von Ö1 an Ö2 ist demnach die ruhende Lieferung. Der Lieferort der ruhenden Lieferung liegt nach § 3 Abs 15 Z 4 UStG am Ende der Versendung. Damit ist diese Lieferung in Österreich nicht steuerbar und es muss eine steuerliche Registrierung im Drittland geprüft werden.

Beim Versandungsfall ist es ohne Bedeutung, ob ein ausländischer Abnehmer vorhanden ist. Anders gestaltet sich der Fall, wenn der Abnehmer die Ware abholt. Beim Abholfall erfordert § 7 Abs 1 Z 2 UStG explizit einen ausländischen Unternehmer:

Die AAG verkauft Geräte an den Großhändler Ö1, der diese Geräte an das Schweizer Unternehmen CH veräußert. CH holt die Gegenstände bei der AAG ab und befördert diese in die Schweiz.

¹⁰⁹ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 74 ff.

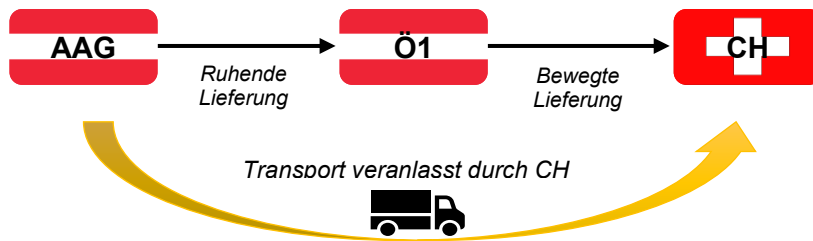


Abbildung 17: Ausführreihengeschäft - Abholfall, Quelle: eigene Darstellung.

Da CH den Transport veranlasst, handelt es sich bei der Lieferung zwischen Ö1 und CH um die bewegte Lieferung, die dort steuerbar ist, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Ö1 kann die Lieferung an CH steuerfrei behandeln, da es sich bei CH um einen ausländischen Abnehmer handelt. Würde statt dem Unternehmer CH der österreichische Unternehmer Ö1 die Ware abholen und in die Schweiz befördern, würde kein ausländischer Abnehmer vorliegen. Beide Lieferungen wären in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Auch Reihengeschäfte mit mehr als drei Beteiligten sind in der Praxis häufig vorzufinden. Da es nur eine bewegte Lieferung geben kann, kommt es hier lediglich zu einer größeren Anzahl ruhender Lieferungen. Dies wird anhand folgender Konstellation dargestellt:¹¹⁰

Der Schweizer Unternehmer CH1 bestellt bei seinem Lieferanten CH2 Waren, welcher die Waren wiederum vom Schweizer Unternehmer CH3 kauft. CH3 hat die Waren nicht auf Lager und kauft diese bei der AAG. CH1 holt die Waren bei der AAG ab und liefert sie unmittelbar in die Schweiz.

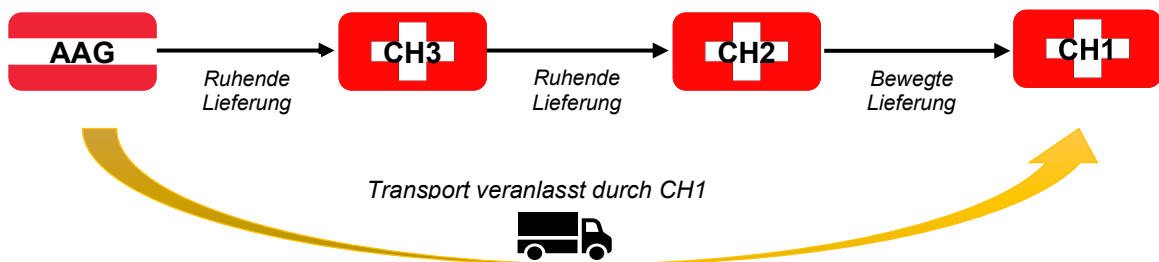


Abbildung 18: Ausführreihengeschäft – vier Beteiligte, Quelle: eigene Darstellung.

Da CH1 den Transport veranlasst, ist die Lieferung zwischen CH1 und CH2 die bewegte Lieferung und dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Daher führt CH1 in Österreich eine steuerbare Lieferung aus, die jedoch steuerfrei ist, da eine Ausfuhrlieferung im Abholfall gem. § 7 Abs 1 Z 2 UStG vorliegt und durch CH1 ein ausländischer Abnehmer gegeben ist. CH1 muss diese Ausfuhrlieferung in seine österreichische Steuererklärung aufnehmen.

¹¹⁰ Vgl. BERGER/WAKOUNIG (2018), S. 70.

Die ruhenden Lieferungen der AAG an CH3 sowie von CH3 an CH2 sind gem. § 3 Abs 15 Z 3 UStG jeweils steuerbar und steuerpflichtig in Österreich, da diese vor der bewegten Lieferung stattfinden. Bei der Lieferung von CH3 an CH2 ist noch auf die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG zu achten. CH3 muss die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt im Namen und für Rechnung von CH2 abführen, da CH2 keine Betriebsstätte in Österreich unterhält. Dass CH3 ebenfalls keine Betriebsstätte in Österreich unterhält, spielt dabei keine Rolle.

Bei Ausfuhrreihengeschäften ist auch die Neuregelung durch die Quick Fixes zu beachten. Die Quick Fixes gelten nach Auslegung von Art 36a MwSt-RL zwar nur für Reihengeschäfte im Binnenmarkt. Die österreichische Bestimmung in § 3 Abs 15 UStG ist aber umfassender als die unionsrechtliche Regelung, da diese auch auf Drittlandssachverhalte anwendbar ist. Dies wird voraussichtlich auch nicht unionsrechtswidrig sein, da bei Art 36a MwSt-RL von einer planwidrigen Gesetzeslücke auszugehen ist, welche durch Analogie zu schließen ist. Es kann angenommen werden, dass sich auch der EuGH bei der Beurteilung von Drittlandssachverhalten an der von den Mitgliedstaaten einstimmig beschlossenen Regelung für Reihengeschäfte orientieren wird.¹¹¹

Bei Ausfuhrreihengeschäften kann der Zwischenhändler somit durch Bekanntgabe seiner UID des Abgangslandes eine steuerfreie Ausfuhrlieferung fakturieren und muss sich nicht mit Registrierungspflichten im Drittland aufhalten. Der Zwischenhändler muss dabei weiterhin die erforderlichen Nachweise für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung erbringen.

Folgendes Beispiel veranschaulicht ein Ausfuhrreihengeschäft unter der Neuregelung durch die Quick Fixes:¹¹²

Der Unternehmer Ö1 aus Österreich verkauft Waren an den Unternehmer Ö2, ebenfalls aus Österreich. Ö2 beauftragt einen Spediteur, die Gegenstände bei Ö1 abzuholen und in die Schweiz zu befördern.

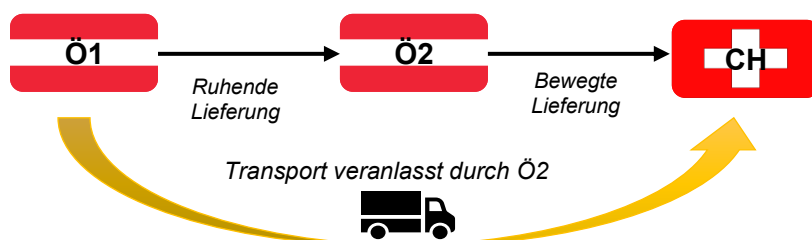


Abbildung 19: Quick Fixes mit Drittländern, Quelle: eigene Darstellung.

¹¹¹ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 578.

¹¹² S. UStR 2000, Rz 474i.

Verwendet der österreichische Zwischenhändler Ö2 seine österreichische UID, kann er an CH eine steuerfreie Ausfuhrlieferung fakturieren. Die innerösterreichische ruhende Lieferung ist in Österreich steuerpflichtig. Obschon diese Variante durch den Wegfall der Registrierungsverpflichtung im Drittland eine Erleichterung darstellt, kann dabei das Risiko einer Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen werden. Das Drittland könnte bei der zweiten Lieferung auf eine im Drittland steuerbare Lieferung beharren, weil nicht davon auszugehen sein wird, dass das Drittland auf den Besteuerungsanspruch verzichtet, weil die österreichische Finanzverwaltung in den Richtlinien eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorsieht.

Wäre der erste Unternehmer aus dem Drittland, käme die Anwendung des Wahlrechts mangels UID von CH ohnehin nicht infrage. Für derartige Sachverhalte mit Drittländern besteht deshalb weiterhin Rechtsunsicherheit.¹¹³

Im Tool werden Ausfuhrreihengeschäfte unter Anwendung der österreichischen Bestimmungen dargestellt. Das bedeutet, dass das Wahlrecht auch bei Drittlandssachverhalten im Tool ausgeübt werden kann. Dies gilt allerdings nur für Reihengeschäfte mit drei Beteiligten, da das Wahlrecht bei vier Beteiligten im Tool derzeit noch nicht vorgesehen ist.¹¹⁴

3.4.2 Einfuhrreihengeschäfte

Beim Einfuhrreihengeschäft wird ein Gegenstand vom Drittland in die EU transportiert. In diesen Fällen ist neben der Umsatzsteuer auch das Zollrecht zu beachten, da es in der Regel zur Festsetzung von Eingangsabgaben wie der Einfuhrumsatzsteuer oder des Zolls kommt.

Bei Einfuhrreihengeschäften können wieder die Bestimmungen des § 3 Abs 15 UStG angewendet werden. Dabei ist die bewegte Lieferung gem. Z 1 lit c immer die Lieferung an den Zwischenhändler. Mangels eines Mitgliedsstaates am Beginn der Reihe ist Z 1 lit b ausgeschlossen. Die Bestimmungen für die Einfuhrumsatzsteuer gem. § 1 Abs 1 Z 3 UStG bleiben von § 3 Abs 15 UStG unberührt.¹¹⁵

Somit ist der Tatbestand der Einfuhr bei Einfuhrreihengeschäften gesondert zu betrachten, da die Einfuhr und die durchgeführten Lieferungen voneinander unabhängige Sachverhalte sind, wie folgende Beispiele verdeutlichen:

Ein Industriebetrieb aus Österreich (Ö1) bestellt bei der AAG Geräte, welche die AAG nicht vorrätig hat und ihrerseits bei einem Unternehmer in der Schweiz (CH) bestellt. Die AAG beauftragt einen Frachtführer, die Maschinen bei CH abzuholen und direkt an den

¹¹³ Vgl. TRATLEHNER (2019), S. 415.

¹¹⁴ S. Abschnitt 4.3.1 Parameter des Reihengeschäfte-Tools, S. 71 ff.

¹¹⁵ Vgl. ECKER/ZOLLES (2019), S. 579.

Abnehmer Ö1 zu liefern. Die AAG übernimmt dabei die Anmeldung zum freien Verkehr beim Zoll in Österreich.

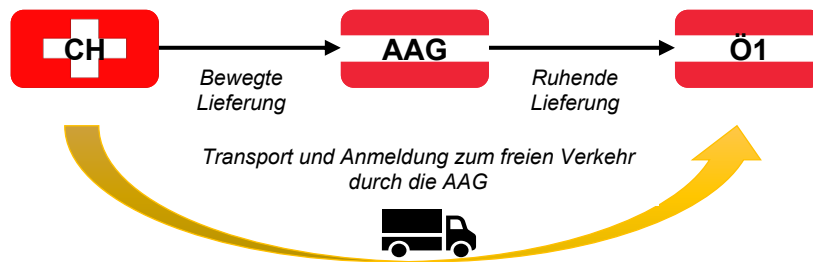


Abbildung 20: Einfuhrreihengeschäft, Quelle: eigene Darstellung.

Die AAG veranlasst den Transport, weshalb die Lieferung an die AAG die bewegte Lieferung darstellt. Die Beförderung beginnt in der Schweiz, weshalb hier der Lieferort der bewegten Lieferung liegt. Damit ist diese Lieferung in Österreich nicht steuerbar. Die ruhende Lieferung der AAG an Ö1 wird nach der bewegten Lieferung ausgeführt, womit der Lieferort im Bestimmungsland Österreich liegt. Weiters nimmt die AAG die Anmeldung zum freien Verkehr beim österreichischen Zoll vor, was sie gem. § 3 Abs 9 UStG zur Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer macht. Die AAG ist zum Zeitpunkt der Einfuhr auch Verfügungsberechtigt, da CH die Verfügungsmacht der AAG bereits am Abgangsort verschafft. Somit kann sich die AAG bei Vorliegen auch aller formellen Voraussetzungen die Einfuhrumsatzsteuer wieder als Vorsteuer abziehen.

Würde in diesem Beispiel der Unternehmer Ö1 die Anmeldung zum freien Verkehr vornehmen, wäre er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Da die AAG zum Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt, wäre aber auch nur die AAG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch die VO BGBl II 2003/584¹¹⁶ führt hier zu keinem abweichenden Ergebnis, da die Voraussetzung, dass der erste Abnehmer keine Betriebsstätte in Österreich unterhält, nicht erfüllt ist.

Würde hingegen anstelle der AAG der Unternehmer Ö1 die Gegenstände in der Schweiz abholen und die Anmeldung zum freien Verkehr übernehmen, wäre er sowohl Schuldner der EUST als auch vorsteuerabzugsberechtigt. Die bewegte Lieferung wäre jene von der AAG an Ö1, was zum Lieferort Schweiz führt, da hier die Warenbewegung beginnt. Die ruhende Lieferung von CH an die AAG wäre ebenfalls in der Schweiz steuerbar, da diese vor der bewegten Lieferung erfolgt. In diesem Fall wäre Ö1 bei Grenzübertritt verfügungs- und damit auch vorsteuerabzugsberechtigt.

¹¹⁶ S. Abschnitt 2.3 Grundsätze der Einfuhr, S. 19 ff.

Bei der Anwendung des § 3 Abs 9 UStG gilt es zu beachten, dass es bei der Einfuhr nicht nur zu einer Verlagerung des Lieferortes ins Inland kommen kann, sondern auch zu einer Verlagerung in jeden anderen Mitgliedstaat, in dem die Waren eingeführt werden. Erfolgt danach eine Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat, ist die Einfuhr gem. Art 6 Abs 3 UStG steuerbefreit und der Unternehmer im Einfuhrstaat bewirkt korrespondierend zur innergemeinschaftlichen Lieferung des Drittländers einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.¹¹⁷ Diesen Sachverhalt veranschaulicht folgendes Beispiel:

Ein Unternehmer aus Österreich (Ö1) bestellt bei der AAG Maschinen, die wiederum die Maschinen beim schwedischen Unternehmer S bestellt. S hat die Maschinen nicht auf Lager und bestellt diese beim norwegischen Unternehmen N. N befördert die Maschinen direkt von Norwegen nach Österreich zu Ö1. N meldet die Waren zum freien Verkehr beim deutschen Zollamt am Hamburger Hafen an.

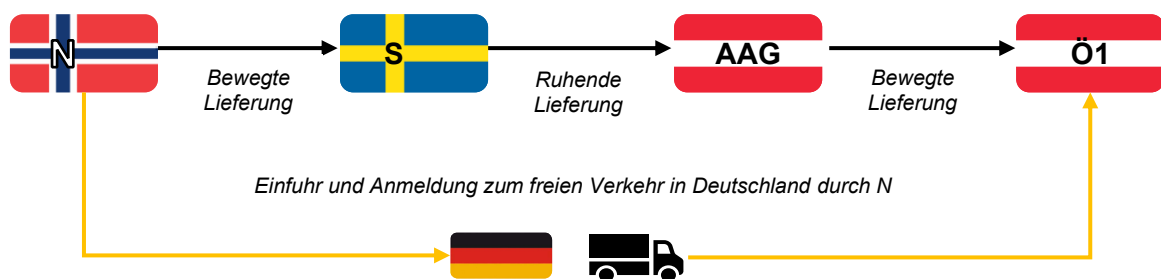


Abbildung 21: Einfuhrreihengeschäft - Verlagerung des Lieferortes, Quelle: eigene Darstellung.

Die bewegte Lieferung ist jene von N an S, da die Beförderung in Norwegen beginnt. Damit ist diese Lieferung in Österreich nicht steuerbar. N ist in Deutschland Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, da er die Waren beim deutschen Zollamt zum freien Verkehr anmeldet. Die Waren sind somit vom Drittland (Norwegen) in das Gebiet eines Mitgliedstaates gelangt. Der Lieferort liegt gem. § 3 Abs 9 UStG im Einfuhrland (Deutschland). Die Lieferung von N an S ist in Deutschland steuerbar und unter den allgemeinen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. S bewirkt nach Art 1 Abs 2 Z 1 UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da die Waren vom Gebiet eines Mitgliedstaates (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Österreich) gelangen und sich der Gegenstand am Ende der Beförderung in Österreich befindet. Die darauffolgenden ruhenden Lieferungen sind jeweils in Österreich steuerbar, wobei die AAG die geschuldete Umsatzsteuer von S gem. § 27 Abs 4 UStG einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt im Namen und für Rechnung von S abführen muss.

¹¹⁷ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 91 ff.

Im Tool wird bei Einfuhrreihengeschäften davon ausgegangen, dass immer der transportveranlassende Unternehmer die Anmeldung zum freien Verkehr im jeweiligen Bestimmungsland durchführt und somit Schuldner der EUSt ist. Außerdem muss aus Praktikabilitätsgründen unterstellt werden, dass der transportveranlassende Unternehmer bei Grenzübertritt der Waren auch über diese verfügungsberechtigt ist.

Wird ein Gegenstand im Rahmen eines Reihengeschäfts von der AAG in Österreich eingeführt, ergibt sich das eingangsseitige Ergebnis einer abzugsfähigen EUSt. Dabei gibt es für die EUSt im SAP kein eigenes Steuerkennzeichen, da es sich um einen eigenständigen umsatzsteuerlichen Tatbestand handelt. Im Tool wird bei einem österreichischem EUSt-Tatbestand der AAG daher nur „EUSt“ als eingangsseitiges Ergebnis ausgegeben. EUSt-Tatbestände für Einfuhren in andere Länder als Österreich werden in Absprache mit dem Kooperationspartner mangels Relevanz nicht im Tool implementiert.

3.5 Die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte

Die EU bildet mit ca. einem Drittel der Umsätze einen Kernmarkt der AAG.¹¹⁸ Daraus ergeben sich zahlreiche Reihengeschäfte innerhalb der EU, die teilweise als Dreiecksgeschäfte besonderen gesetzlichen Regeln unterliegen. Deshalb wird in diesem Kapitel auf diese besondere Form des Reihengeschäfts mit seinen Merkmalen und Besonderheiten eingegangen.

3.5.1 Allgemeine Bestimmungen zu den Dreiecksgeschäften

Das Dreiecksgeschäft ist eine Sonderform des Reihengeschäfts und wird in Art 25 UStG explizit geregelt. Dabei handelt es sich um eine Konstellation, bei der drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten der EU ein Reihengeschäft abschließen. Ein Dreiecksgeschäft liegt auch dann vor, wenn es sich beim letzten Abnehmer um eine juristische Person handelt, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erworben hat, wie z.B. eine Körperschaft öffentlichen Rechts.¹¹⁹

Sinn und Zweck dieser Regelung ist eine wesentliche Vereinfachung für den mittleren Unternehmer. Dieser müsste nach den allgemeinen Regeln für Reihengeschäfte einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland des Gegenstandes melden. Da er aber mit der UID seines Ansässigkeitsstaates auftritt, unterliegt er auch gleichzeitig der Erwerbsbesteuerung des Ansässigkeitsstaates. Somit ergäben sich durch diesen Doppelerwerb regelmäßig Registrierungs- und Erklärungspflichten im Bestimmungsland, die durch diese Regelung entfallen.

¹¹⁸ S. Abschnitt 4.1 Beschreibung des Unternehmens, S. 57 ff.

¹¹⁹ S. Art 25 Abs 1 UStG.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte ist, dass der mittlere Unternehmer den Umsatz in die Zusammenfassende Meldung aufnimmt.¹²⁰ Außerdem hat der Erwerber eine Rechnung unter Angabe seiner UID sowie jener des Empfängers auszustellen. In dieser Rechnung ist keine Umsatzsteuer auszuweisen und auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts sowie auf den Übergang der Steuerschuld hinzuweisen. Wird diese Rechnung nicht fristgerecht ausgestellt, liegt kein Dreiecksgeschäft vor.¹²¹ Allerdings ist nach jüngerer Rechtsprechung des EuGH eine Berichtigung mit ex tunc-Wirkung möglich, wenn andere materielle Nachweise für die Steuerbefreiung erbracht werden können.¹²²

Durch die Anwendung des Art 25 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb des Erwerbers im Bestimmungsland befreit und jener im Mitgliedstaat seiner UID-Nummer gilt als besteuert. Für den zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb aufgrund der abweichenden UID-Nummer gilt demnach eine Besteuerungsfiktion. Voraussetzung dafür ist, dass überhaupt ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass der Erwerber seinen Erklärungspflichten in der ZM nachgekommen ist. Diese Besteuerungsfiktion ist deshalb wichtig, weil für den zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre und die Vorsteuer damit zum Kostenfaktor für den Erwerber werden würde.¹²³ Dies geschieht in der Praxis häufig, wenn Reihen- und Dreiecksgeschäfte als solche nicht erkannt werden und dann sowohl der erste als auch der zweite Unternehmer von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausgehen. Wie bereits in Abschnitt 3.3 ausgeführt, ist im Falle eines Doppelerwerbs eine rückwirkende Sanierung ausgeschlossen. Die nachträgliche Abgabe der ZM und eine Rechnungsberichtigung anlässlich einer späteren Betriebsprüfung sind daher nicht möglich.

Wird lediglich die ZM des mittleren Unternehmers verspätet abgegeben, steht die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte dennoch zu, da es sich hierbei bloß um einen formellen Mangel handelt, der bei Vorliegen aller materiellen Voraussetzungen unschädlich und auch rückwirkend sanierbar ist. Demgegenüber stellt eine fehlende Rechnung mit Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft einen materiellen Mangel dar und ist somit nicht rückwirkend sanierbar.¹²⁴

Bei einem regulären Dreiecksgeschäft geht die Steuerschuld für die anschließende im Bestimmungsland durchgeführte ruhende Lieferung vom Erwerber auf den Empfänger der Gegenstände über.

¹²⁰ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 25 Tz 1.

¹²¹ Vgl. BERGER/TOIFL/HINTERLEITNER (2018), S. 111.

¹²² S. EuGH 15.09.2016, C-518/14, Senatex, Onlinequelle [14.11.2019].

¹²³ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 25 Tz 9.

¹²⁴ S. EuGH 19.04.2018, C-580/16, Bühler KG, Onlinequelle [21.02.2020].

Für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland müssen bestimmte, im Gesetz definierte Voraussetzungen erfüllt sein:¹²⁵

- Der Erwerber darf keinen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsland haben.
- Der Erwerb muss für Zwecke einer anschließenden Lieferung erfolgen.
- Die Gegenstände müssen aus einem anderen Staat als jenem des Erwerbers stammen.
- Die Verfügungsmacht muss unmittelbar vom ersten Unternehmer auf den letzten übergehen.

Für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts muss die Lieferung des ersten Unternehmers an den mittleren Unternehmer die bewegte Lieferung sein. Dies kann vorliegen, wenn der erste Unternehmer den Transportvorgang beauftragt, oder wenn der mittlere Unternehmer in der Reihe den Gegenstand beim ersten Unternehmer abholt und zum letzten Abnehmer befördert. Demnach kann ein Dreiecksgeschäft dann nie vorliegen, wenn der letzte Abnehmer den Gegenstand direkt beim ersten Unternehmer abholt.¹²⁶ Allerdings ist im Abholfall die Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäfts ohnehin nicht notwendig, da die bewegte Lieferung bereits die Lieferung des Erwerbers an den Empfänger ist und der Erwerber somit eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung fakturieren kann. Ein Doppelerwerb im Bestimmungsland kommt somit nicht zustande. Die vorangehende Lieferung wäre im Ursprungsland steuerbar.

Die Regelung für Dreiecksgeschäfte ist nur möglich, wenn drei verschiedene Mitgliedstaaten der EU ein Reihengeschäft abschließen. In besonderen Fällen kann bei einem Dreiecksgeschäft auch ein Drittland beteiligt sein. Denkbar wäre eine Fallkonstellation unter Anwendung des § 3 Abs 9 UStG, in welcher sich der Lieferort ins Inland verlagert.¹²⁷ Folgendes Beispiel verdeutlicht diesen Fall:

Der Unternehmer N aus Norwegen hat mit dem schwedischen Unternehmer S eine Liefervereinbarung von Gegenständen mit der Lieferkondition DDP abgeschlossen. S hat seinerseits mit der AAG die Weiterlieferung dieser Gegenstände vereinbart. Die Gegenstände werden auf Auftrag des N direkt von Norwegen nach Österreich versendet. Der norwegische Unternehmer N führt die Anmeldung zum freien Verkehr in Deutschland durch. N ist in Deutschland umsatzsteuerlich erfasst und verfügt auch über eine deutsche UID.

¹²⁵ S. Art 25 Abs 3 UStG.

¹²⁶ Vgl. ECKER/EPPLY/RÖSSLER/SCHWAB (2020), Art 25 Tz 21.

¹²⁷ S. Abschnitt 2.3 Grundsätze der Einfuhr, S. 19 ff.

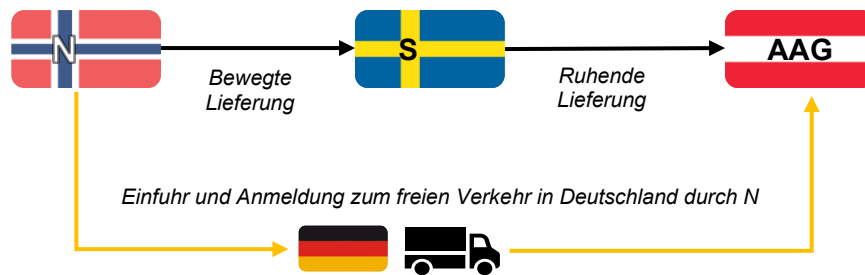


Abbildung 22: Dreiecksgeschäft mit Drittlandsbezug, Quelle: eigene Darstellung.

Die bewegte Lieferung ist in diesem Beispiel jene von N an S und steuerbar im Abgangsland, da N den Transport organisiert. Durch die Lieferkondition „verzollt und versteuert“ verlagert sich der Lieferort jedoch ins Einfuhrland Deutschland und ist somit in Deutschland steuerbar und nach den allgemeinen Regeln als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, da die Warenbewegung in Österreich endet. S tätigt deshalb korrespondierend einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Tritt S unter seiner schwedischen UID auf, bewirkt er zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Schweden.

Die anschließende ruhende Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Die AAG müsste die von S in Rechnung gestellte Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt abführen.

Allerdings kann in diesem Fall die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte angewendet werden, sofern insbesondere alle Erklärungs-, Melde- und Rechnungsausstellungspflichten des mittleren Unternehmers erfüllt werden und N unter seiner deutschen UID auftritt. Der innergemeinschaftliche Erwerb von S in Österreich ist nach Art 25 Abs 3 UStG steuerfrei und die Steuerschuld geht auf den Empfänger über. Die Registrierung von S in Österreich ist daher nicht notwendig.

Aus diesem Beispiel geht hervor, dass ein Dreiecksgeschäft auch dann zur Anwendung gelangen kann, wenn die Gegenstände zuerst aus einem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden. Um auch im Tool zu diesem Ergebnis zu gelangen, muss statt dem Drittland das Einfuhrland an erster Position ausgewählt werden. Damit ergibt sich auch im Tool das soeben dargestellte richtige Ergebnis.

Die Bestimmung für Dreiecksgeschäfte ergibt sich aus Art 141 MwStSyst-RL. Da Richtlinien der EU keine unmittelbare Rechtswirksamkeit entfalten, mussten die einzelnen Mitgliedstaaten diese Bestimmung erst in Form von einfachen Gesetzen in nationales Recht umsetzen. In dieser Arbeit wird unterstellt, dass alle Mitgliedstaaten, sowie auch Österreich in Art 25 UStG, die Bestimmung der MwStSyst-RL entsprechend umgesetzt haben. Deshalb wird bei den Beispielen im Rahmen dieser Arbeit und auch im Tool nur diese Vorgehensweise abgebildet.

3.5.2 Beteiligte am Dreiecksgeschäft

Bei einem Dreiecksgeschäft wird zwischen dem Lieferer (1. Unternehmer), dem Erwerber (2. Unternehmer) und dem Empfänger (3. Unternehmer) unterschieden. Für diese drei Beteiligten ergeben sich verschiedene Rechtsfolgen, auf die in diesem Abschnitt eingegangen wird.

Der Lieferer

Der erste Unternehmer in der Reihe ist der sogenannte Lieferer. Dessen Lieferung muss in der Reihe immer die bewegte Lieferung sein, damit ein Dreiecksgeschäft vorliegt. Unerheblich ist dabei, ob die Lieferung vom Lieferer selbst oder vom Erwerber veranlasst wird, da in beiden Fällen die bewegte Lieferung dem Lieferer zugerechnet wird.¹²⁸ Für den Lieferer gelten die allgemeinen Bestimmungen für Lieferungen. Die Lieferung ist grundsätzlich im Ursprungsland steuerbar und bei Vorliegen aller Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Für ihn ändert sich durch das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts nichts im Vergleich zu einem normalen Reihengeschäft.

Der Erwerber

Der mittlere Unternehmer ist der Erwerber, für den die Vereinfachungsregelungen hauptsächlich zur Anwendung kommen. Ist der Erwerber dem Inland zuzuordnen, gelangt der Gegenstand körperlich nie nach Österreich (außer der Transportvorgang führt durch das Inland). Der Erwerber tritt dabei mit seiner österreichischen UID auf. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist in jenem Land steuerbar, wo die Lieferung endet. Zusätzlich liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich vor, da die österreichische UID verwendet wird. Dieser Erwerb gilt als besteuert, wenn der österreichische Unternehmer nachweisen kann, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und er den Erklärungspflichten nachgekommen ist. Die anschließende ruhende Lieferung wird am Ende der Beförderung oder Versendung bewirkt. Der Erwerber muss sich dort aber nicht registrieren, weil die Steuerschuld auf den Empfänger übergeht.

Die Zuordnung der beteiligten Unternehmer zu einem bestimmten Mitgliedstaat erfolgt dabei anhand der UID, unter der die Unternehmer im Dreiecksgeschäft auftreten.¹²⁹ Hat der Erwerber einen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsland, liegt kein Dreiecksgeschäft vor. Die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft liegen nach Ansicht der Finanzverwaltung selbst dann nicht vor, wenn der Erwerber im Bestimmungsland lediglich umsatzsteuerlich registriert ist.¹³⁰ Dies wird anhand nachfolgenden Beispiels demonstriert:¹³¹

Die AAG bestellt Waren bei einem deutschen Unternehmen DE, welches diese Waren nicht lagernd hat und diese seinerseits bei einem schwedischen Unternehmen S bezieht.

¹²⁸ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 138.

¹²⁹ Vgl. RUPPE/ACHATZ (2017), Art 25 Tz 6.

¹³⁰ S. UStR 2000, Rz 4294.

¹³¹ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 144.

DE weist S an, die Waren direkt an die AAG nach Österreich zu liefern. Alle Beteiligten treten mit ihrer länderspezifischen UID auf. DE ist darüber hinaus in Österreich zur Umsatzsteuer erfasst und verfügt daher über eine deutsche wie auch über eine österreichische UID. Das Unternehmen wird von Deutschland aus betrieben.

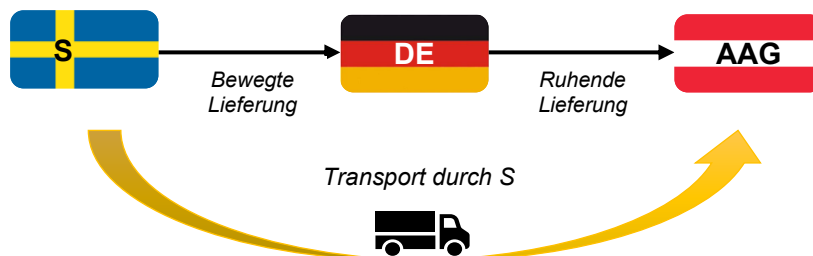


Abbildung 23: Dreiecksgeschäft bei umsatzsteuerlicher Registrierung im Bestimmungsland, Quelle: eigene Darstellung.

Dem ersten Anschein nach würden die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft vorliegen. Da aber DE auch in Österreich umsatzsteuerlich registriert ist, kommt die Regelung für Dreiecksgeschäfte nicht zur Anwendung. Dass DE gar nicht mit der österreichischen UID auftritt, spielt dabei keine Rolle.

Somit kommen wieder die allgemeinen Bestimmungen für Reihengeschäfte zu Tragen. Die bewegte Lieferung ist jene von S an DE und als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Der innergemeinschaftliche Erwerb von DE wird in Österreich bewirkt, da dort die Warenbewegung endet. Zusätzlich liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Deutschland vor, da DE mit der deutschen UID auftritt. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb sollte entfallen, wenn DE die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich nachweist.

Die ruhende Lieferung ist in Österreich steuerbar, da diese nach der bewegten Lieferung ausgeführt wird. Die AAG muss die Umsatzsteuer gem. § 27 Abs 4 UStG für DE einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt im Namen und auf Rechnung von DE abführen.

Da DE bereits eine österreichische UID besitzt, wird er in der Praxis bereits unter dieser UID auftreten, um einen Doppelerwerb zu vermeiden. Dessen ungeachtet bleibt die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG weiterhin bestehen, da DE keine Betriebsstätte in Österreich unterhält.

Liegt hingegen eine umsatzsteuerliche Registrierung im Ursprungsland vor, ist dies nach Ansicht der Finanzverwaltung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts nicht schädlich.¹³² Im

¹³² S. UStR 2000, Rz 4294.

Extremfall kann es dazu kommen, dass der Erwerber und der Lieferer im selben Land ansässig sind, der Erwerber jedoch mit einer UID eines anderen Mitgliedstaates auftritt.¹³³

Der Empfänger

Der Empfänger ist der letzte Unternehmer in der Reihe eines Dreiecksgeschäfts. Aus österreichischer Sicht ist dabei jene Konstellation relevant, in welcher Österreich das Bestimmungsland darstellt. Dabei bewirkt der Erwerber einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da hier die Warenbewegung endet. Weiters kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger im Rahmen der ruhenden Lieferung. Im Gegensatz zur umsatzsteuerlichen Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsland ist es für ein Dreiecksgeschäft nicht schädlich, wenn der Empfänger in mehreren Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich registriert ist. Wesentlich ist nur, dass der Empfänger mit der UID des Bestimmungslandes auftritt.

Außerdem ist der Empfänger der einzige Beteiligte am Dreiecksgeschäft, der nicht zwingend Unternehmer sein muss. Der Empfänger kann auch eine nichtunternehmerische juristische Person sein bzw. eine juristische Person, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt (z.B. eine gemischte Holding, die den Gegenstand für den Holdingbereich erwirbt). Dabei ist der Empfänger jedoch im Rahmen des Übergangs der Steuerschuld vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte ist auch für den Empfänger vorteilhaft, da unter Anwendung der allgemeinen Regeln für Reihengeschäfte die Haftung nach § 27 Abs 4 UStG für die Umsatzsteuer aus der ruhenden Lieferung des Erwerbers an den Empfänger schlagend wird. Durch den Übergang der Steuerschuld bei Anwendung des Art 25 UStG für Dreiecksgeschäfte entfällt diese Haftung.

Missglückt das Dreiecksgeschäft, muss der Empfänger als Folge der Anwendung der allgemeinen Bestimmungen für Reihengeschäfte die vom Erwerber geschuldete Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt abführen. Der Vorsteuerabzug wäre schwer denkbar, da es dafür einer formgerechten Rechnung bedarf, welche bei einem missglücktem Dreiecksgeschäft nicht vorhanden sein wird, wenn alle Beteiligten von einem Dreiecksgeschäft nach Art 25 UStG ausgehen.¹³⁴

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Problematik eines missglückten Dreiecksgeschäfts:

Die AAG bestellt Maschinenteile bei einem deutschen Lieferanten DE, welcher diese Teile seinerseits beim schwedischen Unternehmen S kauft. S versendet die Maschinenteile mittels Spedition direkt von Schweden nach Österreich zur AAG und alle Beteiligten treten unter der UID ihres Sitzstaates auf. DE stellt der AAG eine ordnungsgemäße Rechnung

¹³³ Vgl. BLEYER (2018), S. 353.

¹³⁴ Vgl. MAYR/WEINZIERL (2017a), S. 163.

mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld aufgrund eines Dreiecksgeschäfts aus, unterlässt aber die Zusammenfassende Meldung in Deutschland.

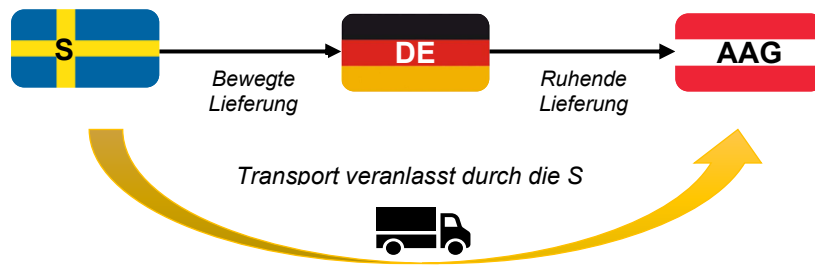


Abbildung 24: Missglücktes Dreiecksgeschäft, Quelle: eigene Darstellung.

Auf den ersten Blick würden alle Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft nach Art 25 UStG vorliegen: Drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten schließen miteinander über dieselben Gegenstände Umsatzgeschäfte ab.

Jedoch fehlt es an der zwingenden Voraussetzung, dass DE den Vorgang in seinem Sitzstaat mittels ZM seiner Finanzverwaltung zur Kenntnis bringt. Somit kann es nicht zur Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung kommen. Die Bestimmungen richten sich nun nach den allgemeinen Bestimmungen für Reihengeschäfte.

DE bewirkt in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da sich dort der Gegenstand am Ende der Versendung befindet. Damit sich DE die Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb abziehen kann, muss er sich in Österreich umsatzsteuerlich registrieren lassen. Außerdem bewirkt DE einen zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland, für welchen der Vorsteuerabzug solange ausgeschlossen ist, bis DE nachweist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich besteuert wurde.

Die anschließende ruhende Lieferung von DE an die AAG ist steuerbar und steuerpflichtig in Österreich. Da DE eine nicht formgerechte Rechnung mit Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft ausgestellt hat, kann sich die AAG die Vorsteuer nicht abziehen und haftet zusätzlich für die Umsatzsteuer von DE.

Die Gefahr eines missglückten Reihengeschäfts unterstreicht die Relevanz des Tools für den Kooperationspartner und insbesondere für die AAG. Durch die Eingabe des betreffenden Reihengeschäfts wird im Tool unmittelbar auf die Anwendbarkeit eines Dreiecksgeschäfts hingewiesen bzw. wird im Tool kein Dreiecksgeschäft als Lösung ausgegeben, wenn die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen. Außerdem werden die als materielle Voraussetzung unbedingt notwendigen UID-Nummern für die Rechnungsausstellung ersichtlich gemacht.

3.6 Bedeutung der Incoterms für Reihengeschäfte

Bei der AAG spielen Lieferklauseln, insbesondere die Incoterms zur Bestimmung des Gefahrenübergangs, durch zahlreiche Geschäftsbeziehungen mit internationalem Konnex eine wesentliche Rolle. Steuerrechtlich bilden die Incoterms dabei regelmäßig einen wichtigen Anhaltspunkt zur Beurteilung von Reihengeschäften, weshalb im folgenden Kapitel auf diese besonderen Liefervereinbarungen näher eingegangen wird.

3.6.1 Aufbau und Gruppierung der Incoterms

Die Incoterms sind internationale Handelsklauseln, welche von der Internationalen Handelskammer in Paris 1936 erstmalig verlautbart wurden und seitdem regelmäßig an die geltenden Handelsbräuche und Normen angepasst werden. Zweck der Incoterms ist die Vereinheitlichung der Auslegung internationaler Liefervereinbarungen und die damit einhergehende Rationalisierung bei der Kaufvertragserstellung.¹³⁵ Durch die weltweite Anerkennung und gute Verständlichkeit wurde dieser Zweck in der Praxis voll erfüllt. 90% aller internationalen Kaufverträge beinhalten bereits eine Incoterms-Klausel und werden dabei in über 120 Ländern verwendet.¹³⁶

Die Incoterms stellen zwar keine gesetzlichen Regelungen dar, dennoch werden diese auch laufend adaptiert und an aktuelle Entwicklungen im internationalen Handel angepasst. Am 01.04.2019 wurde von der Internationalen Handelskammer in Paris verlautbart, dass mit 01.01.2020 die Incoterms 2010 von den Incoterms 2020 abgelöst werden.

Dabei kam es zu einer verbesserten Übersicht, exakteren Erläuterungen, neuen Anwendungshinweisen sowie einem vermehrten Fokus auf optimierte Reihenfolgen innerhalb der Incoterms. Außerdem gibt es eine Änderung des Versicherungsschutzes bei den Klauseln CIF und CIP sowie eine Änderung der Klausel DAT zu DPU (Delivered at Place unloaded), um zu betonen, dass die Lieferung nicht nur an einen Terminal erfolgen kann.¹³⁷ Somit waren diese Änderungen fast ausschließlich formeller Natur, um mehr Klarheit bei der Anwendung im täglichen Geschäftsbetrieb zu schaffen.

Im Rahmen dieser Arbeit wird ausschließlich auf die Incoterms 2020 Bezug genommen. Regelungen früherer Fassungen werden bei der Erstellung des Tools nicht berücksichtigt. Eventuelle Änderungen der Incoterms müssen vom Kooperationspartner oder der AAG selbst im Tool implementiert werden.

¹³⁵ Vgl. ECKER/EPPLY/RÖSSLER/SCHWAB (2020), § 3 Abs 8 Tz 8.

¹³⁶ Vgl. ICC AUSTRIA INTERNATIONALE HANDELSKAMMER (2019), Onlinequelle [29.09.2019].

¹³⁷ Vgl. ICC GERMANY E.V. (2019), Onlinequelle [29.09.2019].

Die Incoterms regeln in Kaufverträgen vor allem den Gefahrenübergang, das Risiko- und die Kostenteilung und sonstige Käufer- und Verkäuferrechte und -pflichten. Dabei können sie immer nur als Lieferbedingung Vertragsbestandteil eines Kaufvertrages bzw. Liefervertrages werden und diesen somit nie vollinhaltlich ersetzen. Weiters sind Incoterms keine gesetzlichen Rechtsnormen. Sie stellen vielmehr Handelsbräuche dar und gelten nur dann, wenn im Kaufvertrag explizit auf ihre Einbeziehung hingewiesen wird.¹³⁸ Damit kommt den Incoterms ein AGB-Charakter zu, womit sie auch aus dieser rechtlichen Perspektive gesehen werden müssen. In Bezug auf die Gültigkeit müssen die Vertragsklauseln deshalb wie die AGB einer Inhalts-, Einbeziehungs- sowie Geltungskontrolle nach den zivilrechtlichen Normen unterworfen werden.¹³⁹

Für welche Incoterms sich die Vertragsparteien entscheiden, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Dabei ist insbesondere die Interessenslage der Parteien entscheidend. Auch die Wahl des Transportweges kann die Auswahl zwischen den einzelnen Incoterms beeinflussen.¹⁴⁰ So sind einige Klauseln nur für die Schifffahrt geeignet (FAS), hingegen andere nur für Transporte über Land. In weiterer Folge ist auch die Marktposition der Geschäftspartner nicht außer Acht zu lassen. In einem Verkäufermarkt wird eine E-Klausel leichter durchsetzbar sein, da hier der Verkäufer die bessere Verhandlungsposition einnimmt. Bei einem Käufermarkt wird sich eher eine für den Käufer vorteilhaftere D-Klausel durchsetzen lassen.¹⁴¹

3.6.2 Incoterms im Überblick

Insgesamt gibt es in der Version der Incoterms von 2020 des offiziellen Regelwerks 11 verschiedene Incoterms. Dabei wurden die Incoterms zum besseren Verständnis in E-, F-, C- und D-Klauseln eingeteilt. Diese Klauseln sind so aufgebaut, dass die Pflichten des Verkäufers von der E-Klausel bis zur D-Klausel immer weiter zunehmen. Umgekehrt steigern sich die Pflichten für den Käufer von den D-Klauseln immer weiter bis zu den E-Klauseln. Während die E-Klausel den Verkäufer begünstigt, da hier „ab Werk“ geliefert wird, verschiebt sich dieser Vorteil mit jeder weiteren Gruppe in Richtung des Käufers. Bei den D-Klauseln ist schließlich der Käufer besonders begünstigt, da er hier die Waren frei Haus geliefert bekommt.¹⁴²

Die C-Klauseln stellen als einzige Gruppe sogenannte „Zweipunktklauseln“ dar. Der Ort des Gefahrenübergangs stimmt bei diesen Klauseln nicht mit dem Ort des Kostenübergangs überein. Bei allen anderen Klauseln handelt es sich um „Einpunktklauseln“, bei denen die Orte des

¹³⁸ Vgl. URIANEK (2014), S. 168.

¹³⁹ S. § 864a ABGB iVm § 879 Abs 3 ABGB; vgl. WEBER (2019), S. 54.

¹⁴⁰ Vgl. BÜTER (2010), S. 222.

¹⁴¹ Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 32.

¹⁴² Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 30.

Kostenübergangs sowie des Gefahrenübergangs ident sind.¹⁴³ Die Incoterms lassen sich somit wie folgt untergliedern:

E-Klauseln Kosten und Gefahrenübergang am Lieferort	EXW – Ex Works (<i>Ab Werk</i>)
F-Klauseln Kosten und Gefahrenübergang am Lieferort	FCA – Free Carrier (<i>Frei Frachtführer</i>) FAS – Free Alongside Ship (<i>Frei Längsseite Schiff</i>) FOB – Free on Board (<i>Frei an Bord</i>)
C-Klauseln Gefahrenübergang am Lieferort, Kostenübergang am Bestimmungsort	CFR – Cost and Freight (<i>Kosten und Fracht</i>) CIF – Cost, Insurance, Freight (<i>Kosten, Versicherung, Fracht</i>) CPT – Carriage Paid To (<i>Frachtfrei</i>) CIP – Carriage and Insurance Paid To (<i>Frachtfrei versichert</i>)
D-Klauseln Kosten und Gefahrenübergang am Bestimmungsort	DAP – Delivered At Place (<i>Geliefert am Ort</i>) DPU – Delivered At Place Unloaded (<i>Geliefert benannter Ort</i>) DDP – Delivered Duty Paid (<i>Geliefert und verzollt</i>)

Tabelle 1: Incoterms 2020, Quelle: GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 45.

Bei der E-Klausel handelt es sich um eine Abholklausel. Die Pflicht des Verkäufers umfasst lediglich die Zurverfügungstellung der Ware am bedungenen Ort. Diese Klausel wird vor allem dann verwendet, wenn der Verkäufer Risiko und Kosten so schnell wie möglich auf den Käufer überwälzen will. Umsatzsteuerlich ist dabei zu beachten, dass es sich bei der Vereinbarung einer E-Klausel regelmäßig um eine Abhollieferung durch den Käufer handelt, auf die die entsprechenden Regelungen für Abhofälle zur Anwendung gelangen.

Dagegen werden die F-Klauseln dann angewendet, wenn der Verkäufer die Kosten für den Haupttransport an den Käufer weitergeben möchte. Allerdings kann auch der Käufer an der Übernahme des Transports interessiert sein, wenn er z.B. das Transportmittel selbst bestimmen oder dadurch bestimmte Vergünstigungen für den Transport (Mengenrabatte, vergünstigte Frachtraten, etc.) nutzen möchte. Auch den F-Klauseln liegen wie bei den E-Klauseln Abhofälle zugrunde.¹⁴⁴

Die C- und D-Klauseln stellen dagegen Versendungsklauseln bzw. Ankunfts-klauseln dar, weil der Lieferer seine vertraglichen Verpflichtungen im Ursprungsland erfüllt. Bei den C-Klauseln fällt der Gefahren- und Kostenübergang auseinander, da der Verkäufer die Kosten für den Transport übernimmt, dieser Transport jedoch auf Gefahr des Käufers durchgeführt wird. Der

¹⁴³ Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 46.

¹⁴⁴ Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 46.

Verkäufer wird diese Klauseln bevorzugen, wenn er den Transport deutlich günstiger abwickeln kann bzw. wenn er Transportmittel des Exportlandes bevorzugt.

Bei den D-Klauseln trägt der Verkäufer die gesamte Gefahren- und Kostenbelastung des Transports bis zum Bestimmungsort und stellt damit für den Verkäufer die größte Herausforderung dar, wohingegen diese Klauseln für den Käufer maximale Vorteile bieten.¹⁴⁵

Welche Incoterms die Vertragsparteien vereinbaren, hängt auch wesentlich von der Transportart ab. So sind einige Klauseln nur für den Seetransport vorgesehen (FAS, FOB, CFR und CIF) wohingegen die anderen Klauseln für alle Transportarten angewendet werden können.¹⁴⁶

Bei Lieferungen der AAG kommen verschiedenste Incoterms zur Anwendung, wobei nach Rücksprache mit den Verantwortlichen die Klauseln EXW, FCA und DAP am häufigsten vereinbart werden. Klauseln für den Seetransport kommen nur in Ausnahmefällen zur Anwendung, wenn z.B. Maschinen direkt auf einen anderen Kontinent geliefert werden. Deshalb werden die Besonderheiten der Lieferklauseln für den Seetransport nicht im Tool implementiert.

3.6.3 Steuerliche Auswirkungen der Incoterms

Auch wenn Incoterms lediglich zivilrechtliche Vereinbarungen darstellen, können Sie in Anbetracht ihres Regelungsumfangs für die steuerliche Beurteilung von Reihengeschäften nicht außer Acht gelassen werden. Insbesondere für international tätige Unternehmen wie die AAG, welche bei annähernd jedem Liefergeschäft Incoterms vereinbaren, stellt sich die Frage nach den Auswirkungen der Incoterms auf steuerliche Gesichtspunkte.

Kern des steuerlichen Problems bei Reihengeschäften ist in der Praxis die Bestimmung der bewegten Lieferung. Wie in Kapitel 3.2. bereits dargestellt, erfolgt diese Bestimmung nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung danach, welcher Unternehmer den Transport beauftragt. Diese Ansicht wurde vom EuGH bestätigt und in der Weise erweitert, dass in jenen Fällen, in denen der mittlere Unternehmer befördert oder versendet, auf den realen Lieferort abgestellt werden muss. Dies ist dort, wo die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag erfolgt und kann von den vereinbarten Incoterms abgeleitet werden.¹⁴⁷ Das zivilrechtliche Eigentum spielt dabei keine Rolle. Das bedeutet umgekehrt auch, dass nicht jede Übertragung von zivilrechtlichem Eigentum zwingend zu einer umsatzsteuerlichen Lieferung führen muss.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 46.

¹⁴⁶ Vgl. GRAF VON BERNSTORFF (2020), S. 131.

¹⁴⁷ Vgl. KETTISCH (2015), S. 42 ff.

¹⁴⁸ Vgl. SCHEFZIG (2014), S. 627.

In der Praxis ist die Bedeutung der Incoterms für die Lösung von Reihengeschäften umstritten. Die herrschende Ansicht in der Literatur geht davon aus, dass den Incoterms lediglich Indizwirkung zukommen kann, da es sich nur um ein zivilrechtliches Auftragsverhältnis handelt.¹⁴⁹

Allerdings ist diese Auslegung, die Incoterms nur auf eine Indizwirkung zu beschränken, nicht konsistent. Einerseits stellt man für die Bestimmung der bewegten Lieferung auf die Transportbeauftragung ab, andererseits wird aber genau diese Transportbeauftragung maßgeblich durch die Incoterms geregelt.¹⁵⁰

Außerdem legen Incoterms auch unternehmensrechtlich den vertraglichen Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an Wirtschaftsgütern fest.¹⁵¹ Dabei geht es zwar nur um den Zeitpunkt der Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes, allerdings ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Unternehmensrecht auch im Steuerrecht anzuwenden.¹⁵² Die Zurechnungskriterien des Unternehmens- und Steuerrechts sind somit ident und müssen folglich Incoterms auch steuerrechtlich den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bestimmen.

Mayr schreibt sogar explizit, dass es auf die zivilrechtliche Gestaltung und somit auf die Incoterms ankomme.¹⁵³ Weiters verweist *Kettisch* indirekt auf die Relevanz der Incoterms, indem er die Vereinbarung über Erfüllungsort und Gefahrenübergang als absolut entscheidend für die Klärung eines Reihengeschäfts ansieht, da eben genau diese die entscheidenden Vereinbarungen zur Gefahrtragung beinhalten.¹⁵⁴ Auch der EuGH hat im Fall *Eon Aset Menidjmont OOD* bereits indirekt die Bedeutung von Incoterms für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums hervorgehoben.¹⁵⁵

Allerdings sei festgehalten, dass der Gefahrenübergang allein nicht entscheidend für die Frage nach dem Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ist. Allerdings kann dem Gefahrenübergang laut VwGH beim Übergang der Verfügungsbefugnis nach dem Gesamtbild der Verhältnisse maßgebliches Gewicht zukommen.¹⁵⁶ Dieses Erkenntnis lässt zumindest Zweifel an der Meinung der Finanzverwaltung hinsichtlich des alleinigen Abstellens auf die Transportveranlassung zur Bestimmung der bewegten Lieferung aufkommen, da hierdurch nicht das Gesamtbild der Verhältnisse berücksichtigt wird, sondern lediglich ein einzelner Gesichtspunkt des Liefergeschäfts.¹⁵⁷

¹⁴⁹ Vgl. GURTNER/PICHLER (2006), S. 788.

¹⁵⁰ Vgl. SCHEFZIG (2014), S. 627.

¹⁵¹ Vgl. BERTL/FRABERGER (1996), S. 82.; ebenso o.V. (2009), S. 33.

¹⁵² S. § 21 BAO.

¹⁵³ Vgl. MAYR (2008), S. 9.

¹⁵⁴ Vgl. KETTISCH (2014), S. 1036.

¹⁵⁵ S. EuGH 16.02.2012, C-118/11, *Eon Aset Menidjmont OOD*, Onlinequelle [22.03.2020];

vgl. SCHEFZIG (2014), S. 627.

¹⁵⁶ S. VwGH 27.02.2002, 2000/13/0095, Onlinequelle [31.10.2019].

¹⁵⁷ Vgl. SCHEFZIG (2014), S. 627.

Allerdings eignen sich nicht alle Liefervereinbarungen zur Lösung von Reihengeschäften. So liegt der Erfüllungsort bei der Klausel EXW üblicherweise beim Verkäufer, da es sich hierbei um einen Abholfall handeln wird. Bei D-Klauseln wird der Erfüllungsort in Anbetracht einer Ankunfts-klausel dagegen beim Käufer liegen. Bei Verwendung der „frei-Klauseln“, wie z.B. „frei Haus“ oder „frei unverzollt“ wird lediglich die Übernahme der Transportkosten geregelt, nicht jedoch der Erfüllungsort. Hier müsste die Bestimmung des Erfüllungsortes wieder anhand einer Betrachtung der Gesamtverhältnisse vorgenommen werden.¹⁵⁸

Grundsätzlich wird empfohlen, von der Verwendung der Klauseln EXW oder DDP im internationalen Warenverkehr abzusehen, um steuerliche Risiken zu vermeiden.¹⁵⁹ Wird die Klausel EXW vereinbart, stellt der Verkäufer die Ware lediglich zur Abholung bereit. Der Kunde übernimmt den weiteren Transport und führt die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet oder Drittland aus. Durch die formellen Voraussetzungen des Art 7 UStG bzw. § 7 UStG ist der Lieferant darauf angewiesen, dass der Kunde die entsprechenden Beförderungsnachweise erbringt.

Bei der Klausel DDP organisiert der Verkäufer den Transport und trägt in weiterer Folge das Transportrisiko bis zum Erfüllungsort. Das bedeutet einen erheblichen Mehraufwand für den Verkäufer im Zusammenhang mit der Einfuhrabwicklung und den administrativen Themen im Importland. Außerdem können sich dabei auch steuerliche Probleme ergeben (z.B. ist die Rückerstattung der EUST aus praktischer Sicht oft nicht möglich).¹⁶⁰

Allerdings werden die Incoterms, wie bereits erwähnt, auch abhängig von der Marktsituation bestimmt. So lässt sich bei der AAG z.B. die Klausel DDP nicht immer vermeiden, wenn der Käufer auf diese Klausel beharrt und ein lukrativer Auftrag nicht verloren gehen soll. Außerdem liegt hinter der Klausel DDP oft die Intention, die Herkunft der Gegenstände dem Käufer nicht zu offenbaren oder die Kalkulationsgrundlagen, welche sich aus der Zollanmeldung ergeben können, geheim zu halten.¹⁶¹

¹⁵⁸ Vgl. KETTISCH (2015), S. 42 ff.

¹⁵⁹ Vgl. SCHEFZIG (2014), S. 627.

¹⁶⁰ Vgl. MAYR (2018), S. 169.

¹⁶¹ Vgl. SCHELLER (2015), Onlinequelle [13.04.2020].

4 Konzeption des Reihengeschäfte-Tools

Nachdem die theoretischen Grundlagen für Reihen- und Dreiecksgeschäfte analysiert wurden, kann nun zum praktischen Teil der Arbeit übergegangen werden. Dabei wird zunächst ein Überblick über die AAG hinsichtlich ihrer Absatzmärkte sowie der häufigsten Geschäftsfälle gegeben, um beurteilen zu können, welche Reihengeschäfte das Tool schlussendlich darstellen können muss und ob eventuell eine Abgrenzung bezüglich möglicher Fallkonstellationen vorgenommen werden kann. Außerdem wird auf den organisatorischen Aufbau des Rechnungswesens der AAG eingegangen, um festzustellen, in welchen Bereichen das Tool eingesetzt werden kann.

Die Konzeption des Tools erfolgt in enger Abstimmung mit dem Kooperationspartner sowie den Verantwortlichen der AAG. Als Ansprechpartner stehen hier der Head of Financial Accounting und die Teamleiterin des Tax Teams zur Verfügung. Die Vorgaben für das Tool werden sowohl vom Kooperationspartner als auch von den Verantwortlichen der AAG definiert.

4.1 Beschreibung des Unternehmens

Die AAG ist ein international tätiger Industriebetrieb mit zahlreichen Tochterunternehmen in mehreren Ländern und Projekten rund um den Globus. Die Umsatzerlöse teilen sich dementsprechend auf mehrere Weltmärkte auf, wobei der Anteil der EU an den Umsatzerlösen mit 34% am größten ist. In den letzten Jahren erfolgte ein verstärktes Engagement in Asien mit zahlreichen Projekten in Thailand und China, weshalb der asiatische Markt bereits an zweiter Stelle steht, gefolgt von den sonstigen Drittländern und Österreich als heimischen Markt. Der Rest teilt sich auf das übrige Europa sowie Nordamerika auf.

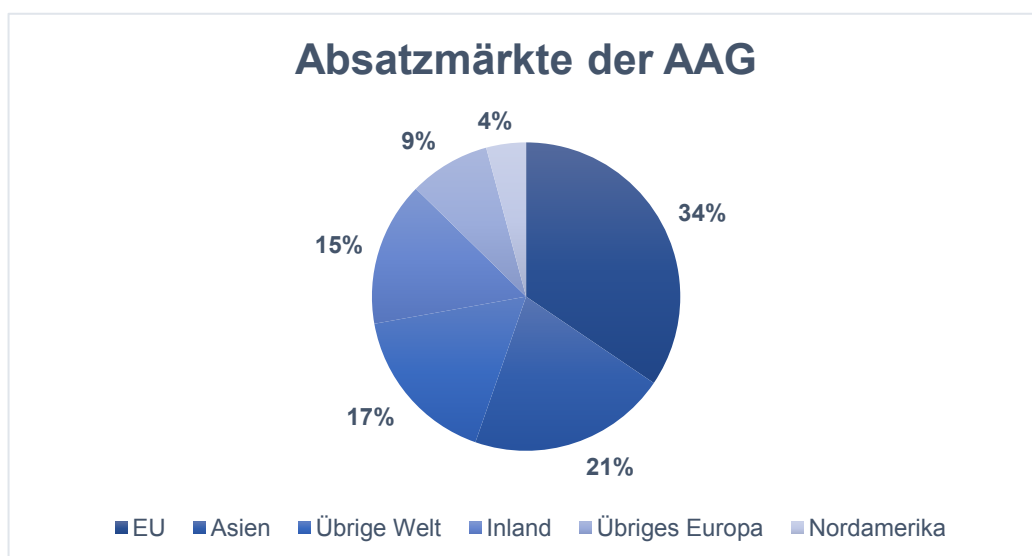


Abbildung 25: Absatzmärkte der AAG, Quelle: HEIDINGER & HEIDINGER (2018), Jahresabschluss zum 31.12.2018 der AAG.

Durch den großen Anteil ausländischer Absatzmärkte am Umsatz kommt es bei den Reihengeschäften der AAG zu komplexen grenzüberschreitenden Fallkonstellationen, die teilweise bereits vor Vertragsabschluss steuerlich geprüft werden müssen, um keine unnötigen Registrierungs- und Erklärungspflichten zu verursachen. Die Darstellung der Absatzmärkte der AAG verdeutlicht, dass bei der Konzeption des Tools keine territoriale Abgrenzung stattfinden kann, sondern sowohl inländische, innereuropäische, als auch außereuropäische Sachverhalte im Tool berücksichtigt werden müssen.

Nach Rücksprache mit den Verantwortlichen der AAG sowie dem Kooperationspartner können mangels genauer Erfassung im SAP keine exakten Daten zur prozentuellen Anzahl von Reihen- und Dreiecksgeschäften an den Umsätzen ausgewertet werden. Allerdings schätzt der Head of Financial Accounting der AAG, dass bis zu 10% aller Umsätze der AAG auf Reihengeschäfte zurückzuführen sind. In Anbetracht dieser Größenordnung kann die Bedeutung des Tools für die AAG nicht hoch genug eingeschätzt werden.

Der Head of Financial Accounting ist der Leiter des Rechnungswesens der AAG, welches sich in fünf Abteilungen gliedert. Die Abteilung FO (Financial Outgoing) ist dabei für die finanzielle Abwicklung von Kundenprojekten verantwortlich. Zu den Aufgabengebieten zählen beispielsweise die Erstellung von Ausgangsrechnungen. Die Abteilung Financial Accounting (FAa) beschäftigt sich mit der Buchhaltung und Bilanzierung. Da in diesem Bereich am häufigsten komplexe Reihengeschäfte auftreten, ist der Abteilung FAa noch eine Stabstelle mit Steuerexperten zugeordnet. Diese Stabstelle besteht derzeit aus einer erfahrenen Steuerberaterin und drei Mitarbeitern, die laufend in engem Kontakt mit dem Kooperationspartner stehen. Weiters gibt es noch die Treasury-Abteilung, die für das Finanzmanagement und die Abwicklung des Zahlungsverkehrs zuständig ist. Die Controlling-Abteilung der AAG beschäftigt sich mit klassischen Controlling-Agenden, wie z.B. Forecasts, Kostenrechnung und Investitionsrechnung. Das Group Controlling ist für die Tochterunternehmen und deren Konsolidierung verantwortlich. Folgende Übersicht stellt die Organisation des Rechnungswesens der AAG dar:

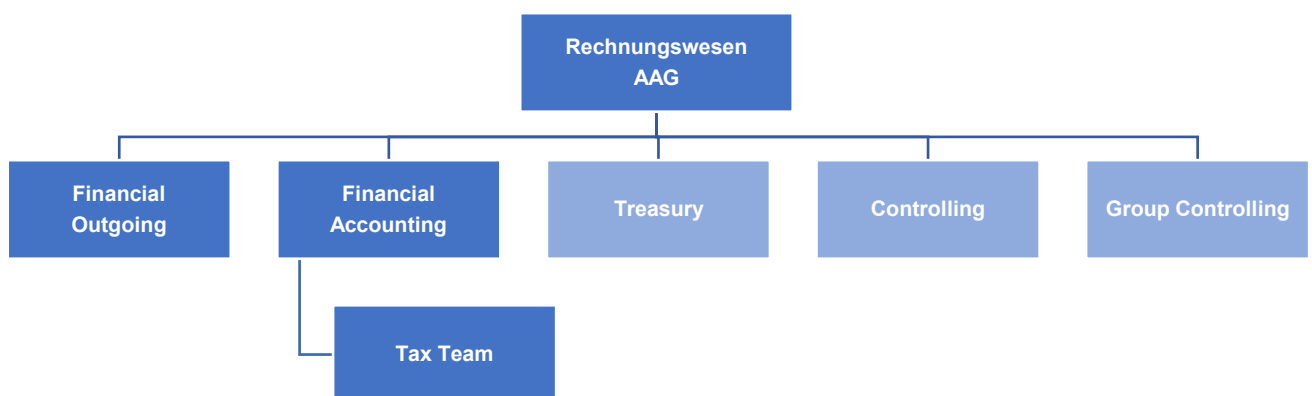


Abbildung 26: Organigramm der AAG, Quelle: eigene Darstellung.

Um das Tool möglichst anwenderfreundlich und effizient zu gestalten, musste zunächst analysiert werden, welche Abteilungen inwieweit von Reihengeschäften betroffen sind und welche Arbeitsschritte diesbezüglich auftreten. Aus diesem Grund waren mit den Ansprechpartnern der Abteilungen die Verantwortungsbereiche sowie die Prozesse beim Auftreten von Reihengeschäften abzuklären.

Aus diesen Diskussionen ging hervor, dass in der betrieblichen Organisation die Abteilungen Treasury, Controlling und Group Controlling von Reihengeschäften nicht betroffen sind, womit die Anwendung des Tools in diesen Bereichen bereits ausscheidet. Die meisten Arbeitsschritte bei Reihengeschäften sind in der Abteilung FAa sowie im Tax Team zu finden. Während die Buchhaltung laufend Reihengeschäfte verbuchen und mit Lieferanten die korrekte Rechnungsausstellung abklären muss, beschäftigt sich das Tax Team mit der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen in verschiedenen Ländern und der vorvertraglichen Prüfung von Reihengeschäften. Das Tax Team bildet außerdem häufig eine Anlaufstelle für Fragen der Buchhalter und Lieferanten zu steuerlichen Spezialfragen.

Die Abteilung FO ist ebenfalls stark von Reihengeschäften betroffen, stellen sie doch die Ausgangsrechnungen an Kunden und stehen mit diesen und deren steuerlichen Vertretungen in ständigem Austausch bezüglich der steuerlichen Abwicklung von Projekten in unterschiedlichen Ländern.

Dadurch, dass das Tax Team eine Anlaufstelle für Rückfragen zu Reihengeschäften sowohl von Mitarbeitern der Financial Accounting- und Outgoing -Abteilungen, als auch von Kunden und Lieferanten zur Verbuchung und Rechnungsausstellung darstellt, ist das Personal häufig überlastet, da zu diesen laufenden Fragen noch weitere Tätigkeiten, wie Umsatzsteuervoranmeldungen oder Fragen zu Abzugssteuern und Arbeitskräfteüberlassungen dazustoßen. Aus diesem Grund wird von der AAG die Anwendung des Tools sowohl in der Abteilung Financial Accounting als auch in der Abteilung Financial Outgoing angestrebt, um das Tax Team in Bezug auf Reihengeschäfte zu entlasten.

Nach Rücksprache mit dem Tax Team werden derzeit Reihengeschäfte steuerlich vorrangig über die vereinbarten Incoterms beurteilt. Wurden Abholklauseln vereinbart, wie z.B. FCA oder EXW, ist die bewegte Lieferung jene an den letzten Unternehmer, da davon ausgegangen werden kann, dass bei Abholfällen der letzte Unternehmer den Transport veranlasst. Bei Versendungsklauseln, wie z.B. DAP, ist die Lieferung an den mittleren Unternehmer die bewegte Lieferung.

Die Möglichkeit der Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von Incoterms wurde in dieser Arbeit bereits analysiert und auf Fachmeinungen gestützt als vertretbar erachtet.¹⁶² Außerdem

¹⁶² S. Abschnitt 3.6.3 Steuerliche Auswirkungen der Incoterms, S. 54 ff.

wurde diese Vorgehensweise bereits bei Betriebsprüfungen und Umsatzsteuernachschau vom Finanzamt geprüft und uneingeschränkt anerkannt. Deshalb wird die Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von Incoterms auch zukünftig beibehalten und im Tool entsprechend abgebildet.

Außerdem wird für Geschäftsfälle, bei denen ein Zwischenhändler den Transport veranlasst oder bei denen keine Incoterms vereinbart wurden, eine zusätzliche Auswahlmöglichkeit der Transportveranlassung zur Bestimmung der bewegten Lieferung im Tool implementiert. Um der geänderten Rechtslage durch die Quick Fixes Rechnung zu tragen, ist auch eine Abfrage vorgesehen, ob das Wahlrecht des Zwischenhändlers durch Verwendung einer abweichenden UID ausgeübt wird.

4.2 Aufbau des Reihengeschäfte-Tools

Wie im vorangehenden Abschnitt dargelegt, soll das konzipierte Tool das Tax Team entlasten und von Mitarbeitern im Rechnungswesen der AAG selbständig und eigenverantwortlich angewendet werden können. Dies stellt hohe Anforderungen an den Aufbau des Tools, weil dafür ein möglichst übersichtliches und logisches Layout notwendig ist, damit das Tool weitestgehend selbsterklärend angewendet werden kann. Außerdem muss das Tool vor unbeabsichtigten Veränderungen durch Mitarbeiter geschützt werden, um langfristig einsatzfähig zu bleiben.

Für diese Zwecke wurde im Tool zunächst eine Übersicht geschaffen, in welcher das Tool und dessen Funktionsweise beschrieben wird.¹⁶³ Anhand dieser Übersicht wird der Anwender über die verschiedenen Bedienungsmöglichkeiten informiert. Durch Betätigung des „Start“-Buttons wird der Anwender in weiterer Folge zum Tool weitergeleitet.

Das Tool ist optisch in drei Bereiche unterteilt, die auch farblich abgestimmt sind.¹⁶⁴ Im blauen Bereich des Tools befinden sich die Eingabefelder sowie die Schaltflächen zur Aktivierung der Makros. Erst wenn alle notwendigen Eingabefelder befüllt wurden, kann die Lösung des Reihengeschäfts angezeigt werden. Hier gilt der Grundsatz „so viel wie nötig, aber so wenig wie möglich“.

Zwingende Eingabefelder sind deshalb nur die Länder der beteiligten Unternehmen am Reihengeschäft. Die Schaltfläche „Transportveranlassung / Incoterms“ ermöglicht sowohl eine Bestimmung der bewegten Lieferung anhand des gewählten Incoterms als auch eine manuelle Bestimmung des Unternehmers, welcher den Transport veranlasst. Dies soll, wie bereits ausgeführt, jenen Geschäftsfällen Rechnung tragen, bei denen keine Incoterms vereinbart wurden oder wo der Zwischenhändler den Transport veranlasst.

¹⁶³ S. Anhang S. 99.

¹⁶⁴ S. Anhang S. 100.

Durch die Verwendung der UID des Abgangslandes kann der Zwischenhändler ab 01.01.2020 die bewegte Lieferung seiner Lieferung zuordnen. Dieses Wahlrecht kann im Tool durch die Aktivierung der Schaltfläche „Wahlrecht Zwischenhändler“ ausgeübt werden. Wurde das Wahlrecht aktiviert, wird ein dementsprechender Hinweis in der blauen Eingabemaske angezeigt. Mit den Ansprechpartnern der AAG wurde besprochen, dass dieses Wahlrecht vorerst nur für Reihengeschäfte mit drei Beteiligten implementiert wird, da hier der Hauptanwendungsbereich gesehen wird. Sollten zukünftig vermehrt Reihengeschäfte mit vier Beteiligten auftreten, bei denen der Zwischenhändler sein Wahlrecht ausübt, wird dieses Wahlrecht später im Tool implementiert.

Bei Bedarf kann auch noch ein viertes Land zum Reihengeschäft hinzugefügt oder entfernt werden. Mit der Schaltfläche „Aktualisieren“ wird die Lösung des Reihengeschäfts berechnet und die Ergebnisse in den grünen und roten Bereichen sowie in der Grafik angezeigt.

Im grünen Bereich werden dabei die ausgangsseitigen Informationen zum Reihengeschäft dargestellt. Somit bietet dieser Bereich mit der Ausgabe des Steuerkennzeichens sowohl Informationen für die Buchhaltung als auch wichtige Hinweise für die Abteilung Financial Outgoing. Mit dem Button „Besonderheiten Rechnungslegung“ wird auch dem lokalen ausländischen Umsatzsteuerrecht mit teilweise besonderen Formvorschriften Rechnung getragen. Bei Betätigung der Schaltfläche erscheint ein Fenster, welches erforderliche Rechnungsangaben in bestimmten Ländern anzeigt. Diese Rechnungsmerkmale wurden vom Tax Team der AAG zur Verfügung gestellt und auf Wunsch der AAG sowie des Kooperationspartners im Tool implementiert. Die laufende Wartung der hinterlegten Rechnungsmerkmale obliegt in weiterer Folge der AAG.

Außerdem wird in der grünen Maske noch der jeweilige Geschäftsfall angezeigt und ein Rechnungstext in deutscher und englischer Sprache sowie in der jeweiligen Landessprache ausgegeben. Grundsätzlich können Rechnungstexte in deutscher Sprache oder in der jeweiligen Landessprache des Leistungsempfängers angegeben werden. Eine österreichische Rechtsnorm, dass Rechnungstexte in eine andere Landessprache übersetzt werden müssen, gibt es nicht. Allerdings können gem. Art 231 der MwStSyst-RL die Mitgliedstaaten verlangen, dass Rechnungen, die in diesen Ländern steuerpflichtige Leistungen betreffen, in deren Landessprache übersetzt werden.¹⁶⁵

Unter den Rechnungstexten wird auf Wunsch der AAG noch eine „Alternative“ angezeigt, welche nicht für das Reihengeschäft an sich wichtig ist, jedoch für das SAP-Modul „Material Management“ eine wesentliche Rolle spielt und auf die im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen wird.

¹⁶⁵ Vgl. KOLLMANN/SCHUCHTER (2015), § 11 Tz 111.

In der roten Maske werden die eingangsseitigen Informationen preisgegeben, die wiederum für die Buchhaltung und Lieferanten von Bedeutung sind. Außerdem werden in diesem Bereich wieder der Geschäftsfall sowie die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG angezeigt.

Auf der rechten Seite wird das Reihengeschäft grafisch dargestellt. Diese Darstellung kann beispielsweise als Besprechungsgrundlage ausgedruckt werden und soll auch zur Plausibilisierung des Reihengeschäfts dienen. Der Transportveranlasser ist in dieser Grafik immer rot umrandet und kennzeichnet die bewegte Lieferung. Die eingangs- und ausgangsseitigen Ergebnisse werden in der grafischen Darstellung in roter bzw. grüner Schrift angezeigt. Liegt ein Haftungsfall für die AAG vor, wird dieser Umstand ebenfalls in der Grafik abgebildet.



Abbildung 27: Grafische Darstellung im Tool, Quelle: eigene Darstellung.

4.2.1 Steuerkennzeichen der AAG

Als international tätiges Unternehmen nutzt die AAG die Software SAP als ERP-System (Enterprise-Resource-Planning) für all ihre Geschäftsprozesse. SAP bietet insbesondere größeren Unternehmen viele Vorteile, da durch die Möglichkeit der individuellen Konfiguration die Software optimal auf das Unternehmen abgestimmt werden kann. Sohin können auch individuelle Umsatzsteuerkennzeichen im System definiert und verwendet werden.

Die Steuerkennzeichen nehmen buchungstechnisch im SAP eine wesentliche Rolle ein und dienen dazu, den umsatzsteuerlichen Sachverhalt eines Geschäftsfalls eindeutig zu identifizieren, um die sich daraus ergebenden Meldeverpflichtungen korrekt abwickeln zu können. So bestimmt das Steuerkennzeichen, ob ein Umsatz steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig ist bzw. welcher Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangt. Außerdem wird das Steuerkennzeichen für die Prüfung und automatische Herausrechnung des Umsatzsteuerbetrags einer Buchung verwendet. Weiters kann eine Steuerart mit dem zugewiesenen Steuerkonto abgestimmt bzw. das Steuerkonto selbst ermittelt werden. Folgende Abbildung stellt dieses Konzept dar:

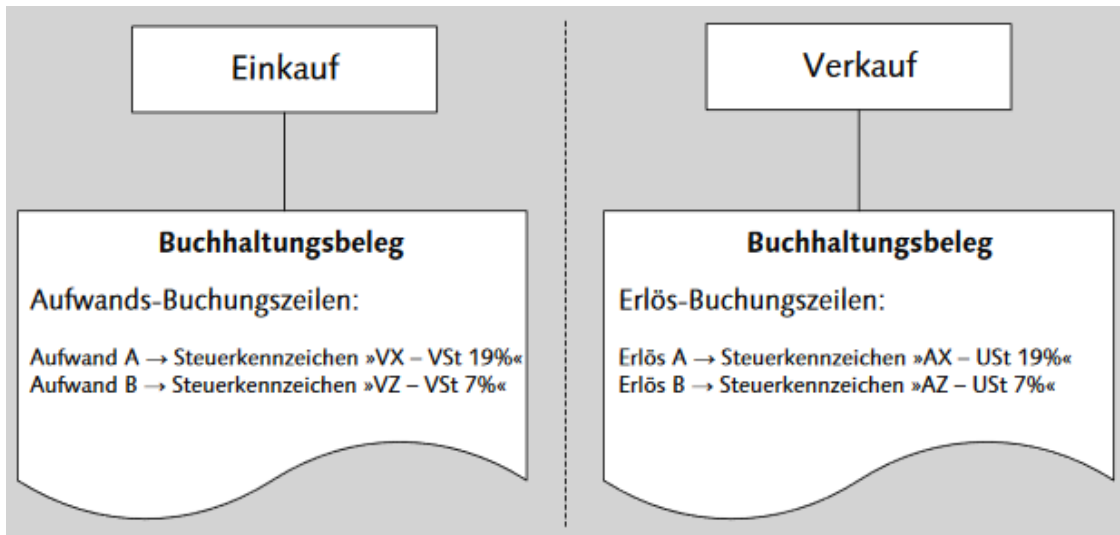


Abbildung 28: Verwendung von Steuerkennzeichen im Ein- und Verkauf, Quelle: GROTE/SCHNELLENBACH/DUBIELECKI (2019), S. 76.

Für die Anlage eines Steuerkennzeichens benötigt SAP im Wesentlichen drei Informationen:

- Steuerart
- Steuerprozentsatz
- Länderschlüssel

Die Auswahl der Steuerart beeinflusst die Verbuchung auf den jeweiligen Steuerkonten. So würde eine Steuerart V (Vorsteuer) z.B. keine Buchung auf ein Umsatzsteuerkonto zulassen und es würde eine entsprechende Fehlermeldung erscheinen. Der Länderschlüssel sorgt dafür, dass die länderspezifischen Steuertypen angewendet werden können.¹⁶⁶

Das Steuerkennzeichen beeinflusst somit unmittelbar die Umsatzsteuervoranmeldung bzw. die Umsatzsteuerjahreserklärung. Auch die Zusammenfassende Meldung sowie die Intrastat-Meldungen werden durch das Steuerkennzeichen beeinflusst, indem innergemeinschaftliche Lieferungen durch das richtige Steuerkennzeichen automatisch erfasst und gemeldet werden. Aus diesem Grund ist es nicht notwendig, zusätzlich auf die Abgabe der ZM im Tool hinzuweisen, da dies mit dem Steuerkennzeichen für innergemeinschaftliche Lieferungen im SAP bereits automatisch geschieht.

Im SAP der AAG sind derzeit 128 verschiedene Steuerkennzeichen für alle Arten von Geschäftsfällen in verschiedenen Ländern definiert.¹⁶⁷

Folgende Tabelle zeigt beispielhaft jene Steuerkennzeichen für ausgangsseitigen Sachverhalte, welche bis jetzt für Österreich definiert wurden:

¹⁶⁶ Vgl. WENZEL (2001), S. 22 f.

¹⁶⁷ S. Anhang S. 96 ff.

LAND	STEUER-KENNZEICHEN	BESCHREIBUNG
AT	A2	AT 20,0% Output LC
AT	A5	AT 00,0% Output EU
AT	A7	AT 00,0% Output RV §19/1a Constr
AT	A8	AT 00,0% Output EX Goods
AT	AE	AT 00,0% Output RV Triangulation
AT	A0	AT 00,0% Output Not Taxable

Tabelle 2: Österreichische Steuerkennzeichen, Quelle: eigene Darstellung.

Aus dieser Tabelle lässt sich ableiten, dass es für die AAG bisher nicht notwendig war, ein Steuerkennzeichen für Umsatzerlöse mit einem Steuersatz von 10% zu definieren, da bei der AAG nur der Steuersatz von 20% für österreichische Umsätze zur Anwendung gelangt.

Die Abkürzungen in der Beschreibung der Steuerkennzeichen sind für alle Länder einheitlich definiert. Dies ist für den Aufbau des Tools deshalb entscheidend, da dadurch ein Suchkriterium definiert und mit der Excel-Funktion SVERWEIS das richtige Steuerkennzeichen ermittelt werden kann. Folgende Tabelle erläutert die einzelnen Abkürzungen und deren Bedeutung:

ABKÜRZUNG	BEDEUTUNG	BEISPIEL
LC	Lokale Umsatzsteuer/Vorsteuer	AT 20% Output LC Österreichische USt 20%
EU	Innergem. Lieferung/ Innergem. Erwerb	AT 0% Output EU Innergem. Lieferung aus Österreich
RV	Reverse Charge	AT 0% Reverse Charge Triang. Übergang der Steuerschuld bei einem Dreiecksgeschäft
EX	Export	AT 0% Output EX Export aus Österreich

Tabelle 3: Abkürzungen der Steuerkennzeichen, Quelle: eigene Darstellung.

Im Rahmen von Reihengeschäften kann es zu Fallkonstellationen kommen, bei denen die AAG in einem anderen Mitgliedstaat der EU steuerpflichtig wird. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn die AAG eine ruhende Lieferung in einem Reihengeschäft ausführt. Die ruhende Lieferung ist abhängig von der bewegten Lieferung entweder im Ursprungs- oder Bestimmungsland

steuerbar.¹⁶⁸ Insbesondere aus diesem Grund ist die AAG bereits in 20 Ländern der EU umsatzsteuerlich registriert, weshalb auch dementsprechend viele Steuerkennzeichen definiert werden mussten.

Da die Steuerkennzeichen somit an länderspezifisches Umsatzsteuerrecht anknüpfen, ist auch die laufende Wartung dieser Steuerkennzeichen geboten. Ändert sich beispielsweise der inländische Steuersatz in Deutschland von 19% auf 20%, muss der Steuerprozentsatz des Steuerkennzeichens „86“ von 19% auf 20% geändert werden. Dies erfordert eine hohe Aufmerksamkeit für umsatzsteuerliche Änderungen in allen Ländern, in welchen die AAG umsatzsteuerlich registriert ist. Die laufende Pflege der Steuerkennzeichen im SAP obliegt derzeit dem Tax Team der AAG.

Das bedeutet in Hinblick auf das Tool, dass die Änderung oder Erweiterung von Steuerkennzeichen ohne großen Aufwand zu bewerkstelligen sein muss. Dies wird im Tool dadurch erreicht, dass die Berechnungen über eine eigene Tabelle laufen, welche alle derzeit verfügbaren eingangs- wie ausgangsseitigen Steuerkennzeichen beinhaltet. Steuerkennzeichen in dieser Tabelle können vom Tax Team dabei beliebig geändert oder erweitert werden.

Die Tabelle mit den Steuerkennzeichen stellt im Tool somit ein zentrales Element dar. Deshalb soll nach Rücksprache mit den Ansprechpartnern der AAG nur das Tax Team die Befähigung erhalten, Steuerkennzeichen im Tool hinzuzufügen, zu entfernen oder zu ändern. Dies wird im Tool durch einen passwortgeschützten Blattschutz gewährleistet.

4.2.2 UID-Nummern der AAG

Durch die umsatzsteuerliche Registrierung in vielen europäischen Ländern besitzt die AAG auch eine dementsprechend große Anzahl von UID-Nummern der einzelnen Mitgliedstaaten. Die UID dient der Abwicklung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs im Binnenmarkt und belegt die Unternehmereigenschaft zur Erlangung von Steuerbegünstigungen. Dies betrifft z.B. die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen oder die Vereinfachungsregel von Dreiecksgeschäften.

Außerdem ist die UID für den Vorsteuerabzug von zentraler Bedeutung. Gem. § 11 UStG ist die UID des Rechnungsausstellers ein zwingendes Rechnungsmerkmal. Bei einem Rechnungsbetrag über € 10.000 ist überdies auch die UID des Leistungsempfängers bei inländischen Lieferungen und Leistungen auf der Rechnung anzugeben. Die UID muss zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs vorliegen und auf Richtigkeit geprüft werden.

¹⁶⁸ S. Abschnitt 3.2.2 Zuordnung der bewegten Lieferung, S. 27 ff.

Um die Gültigkeit der UID eines Geschäftspartners zu überprüfen, wurde von der EU ein Bestätigungsverfahren eingeführt. Damit kann eine UID folgendermaßen überprüft werden:¹⁶⁹

- Über FinanzOnline
- Beim UID-Büro des BMF
- Im Rahmen des MIAS (Mehrwertsteuer-Informationssystem)

Jede UID besteht aus einer Kombination von Buchstaben und Ziffern. Die Buchstaben stehen dabei am Anfang und kennzeichnen mit den ersten beiden Zeichen als Präfix das Heimatland des Unternehmens. Für Österreich setzen sich die Buchstaben aus dem Länderkürzel „AT“ zusammen. Daran schließen weitere Buchstaben und Ziffern an, wobei in Österreich an dritter Stelle immer der Buchstabe „U“ folgt und erst danach weitere acht Ziffern, die vom Finanzamt zufällig vergeben werden. Andere Mitgliedstaaten verwenden bis zu zwölf Ziffern.

In Österreich erfolgt die Vergabe der UID in der Regel bereits bei Gründung des Unternehmens amtswegig vom Finanzamt. In einigen Fällen, wie beispielsweise bei Unternehmern, die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen, erfolgt keine automatische Vergabe einer UID. Diese kann aber nachträglich vom Unternehmer beantragt werden, wenn er die UID für Geschäftsbeziehungen innerhalb der EU braucht.¹⁷⁰

In den übrigen Mitgliedstaaten der EU ist eine UID ebenfalls bei den zuständigen Finanzämtern zu beantragen. Die AAG ist derzeit in 18 Ländern der EU umsatzsteuerlich registriert. Damit müssen in diesen Ländern auch regelmäßig Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden.

Durch die Vielzahl an UID-Nummern der AAG ist es vor allem bei Reihengeschäften nicht einfach zu beurteilen, welche UID-Nummer auf Ausgangsrechnungen angegeben oder dem Lieferanten mitgeteilt werden muss, damit dieser die korrekte UID auf der Eingangsrechnung andrucken kann. Das ist deshalb entscheidend, damit Steuerbefreiungen oder der Vorsteuerabzug bei einer etwaigen Prüfung des Finanzamts nicht verloren gehen.

In Bezug auf die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen kann laut Rechtsprechung des EuGH die Steuerbefreiung nicht allein deshalb versagt werden, weil keine UID des Abnehmers auf der Rechnung angegeben wurde, aber alle materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.¹⁷¹ Somit war die UID bis 31.12.2019 lediglich ein formales Erfordernis und dieser Mangel für die Steuerfreiheit allein nicht schädlich. Ab 01.01.2020 kommt es im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen zu einer

¹⁶⁹ Vgl. o.V. (2008), S. 16.

¹⁷⁰ Vgl. UNTERNEHMENSSERVICE PORTAL (2019), Onlinequelle [20.01.2020].

¹⁷¹ S. EuGH 15.09.2016, C-518/14, Senatex, Onlinequelle [14.11.2019].

Verschärfung der Gesetzeslage. Um die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch nehmen zu können, zählt die Mitteilung der UID des Empfängers an den liefernden Unternehmer fortan ebenso zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen wie die Verpflichtung des Unternehmers zur zeitgerechten Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung. Die Anknüpfung der materiellen Steuerbefreiung an formale Kriterien birgt somit weitere Risiken beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr und hier insbesondere bei Reihengeschäften.¹⁷² Gleichzeitig wird dadurch wieder die Relevanz des Tools durch die unmittelbare Ausgabe der richtigen UID für die AAG und den Kooperationspartner deutlich.

Wie bei den Steuerkennzeichen wird auch bei den UID-Nummern sichergestellt, dass diese auf einfache Weise bei Bedarf im Tool erweitert werden können. Dies kann wieder durch einfache Ergänzungen der UID-Tabelle im Tool erfolgen. Dafür soll nach Rücksprache mit den Ansprechpartnern der AAG wiederum nur das Tax Team eine Berechtigung erhalten.

4.3 Programmierung des Reihengeschäfte-Tools

Microsoft Excel bietet dem Anwender viele Möglichkeiten, geeignete Lösungen für verschiedenste Anwendungsprobleme zu schaffen. Allein mit den Excel-Formeln lassen sich bereits viele Aufgaben bewältigen. Es gibt jedoch Problemfelder, welche nur mit Makros gelöst werden können bzw. welche mit diesen schneller und effizienter bearbeitet werden können. Ein Makro ist dabei eine gespeicherte Abfolge von Befehlen, die hintereinander ausgeführt und mit der Programmiersprache VBA erstellt werden.¹⁷³ VBA ist in allen Microsoft-Office-Programmen verfügbar und imstande, auch komplexe Berechnungen durchzuführen.

Das im Rahmen dieser Arbeit erstellte Excel-Tool wird mittels Makros konzipiert, weil dadurch eine automatisierte und rasche Abfrage von verschiedenen Reihengeschäften ermöglicht wird. Außerdem können durch Makros große Datenmengen verarbeitet, formatiert und zusammengefasst werden. Dadurch wird eine schrittweise Bearbeitung komplexer Daten sowie die Durchführung und Koordination einzelner Arbeitsschritte ermöglicht. Weiters können Dialogfelder genutzt werden, in denen der Benutzer Einstellungen vornehmen und eine gewünschte Auswahl treffen kann, um ein bestimmtes Reihengeschäft auf seine Lösung abfragen zu können.¹⁷⁴

Im Reihengeschäfte-Tool wird der VBA-Code mit einer Abfolge von „if-else“-Befehlen erstellt. Dabei werden mehrere Variablen definiert, welche die Lösung des Reihengeschäfts anhand der vom Benutzer ausgewählten Eingaben eindeutig bestimmen können. Folgendes Beispiel veranschaulicht dieses Prinzip:

¹⁷² Vgl. WILFLING (2019), S. 23 f.

¹⁷³ Vgl. MATTHÄUS (2005), S. 325.

¹⁷⁴ Vgl. THEIS (2010), S. 18 f.

Wenn nur drei Unternehmer ausgewählt wurden, davon keiner aus einem Drittland stammt und alle Unternehmer aus verschiedenen Mitgliedstaaten der EU sind und kein Abholfall vorliegt, dann liegt ein Dreiecksgeschäft vor.

Für die richtige Lösung dieses Beispiels müssen folgende Variablen durch den VBA-Code abgefragt werden:

- Anzahl der Unternehmer
- Keine Auswahl eines Drittlandes
- Verschiedene Mitgliedstaaten der EU
- Abholfall

Da es eine Vielzahl von verschiedenen Fallkonstellationen mit unterschiedlichen Lösungsvarianten gibt, müssen auch dementsprechend viele Parameter definiert werden, um alle möglichen Lösungen darstellen zu können. Diese Parameter werden im folgenden Abschnitt erläutert.

4.3.1 Parameter des Reihengeschäfte-Tools

In diesem Abschnitt wird eine Übersicht über jene Parameter gegeben, welche für die Bestimmung der Lösung der Reihengeschäfte definiert werden. Diese Parameter werden im Tool in Abhängigkeit der Auswahl des Anwenders in der blauen Eingabemaske berechnet.

Bei der Berechnung der Parameter wird, mit Ausnahme der „Rang-Variablen“, ein Binärsystem verwendet, wobei die Ziffer 1 immer für „ja“ und die Ziffer 2 immer für „nein“ steht. Außerdem wurden für die Parameter Zellnamen vergeben, um das Tool bei späteren Änderungen durch das Einfügen neuer Zeilen oder Spalten dynamisch zu gestalten. Bei Ausführung des Makros geht der VBA-Code alle möglichen Kombinationen der Variablen nacheinander durch. Bei Übereinstimmung mit den eingegebenen Werten in der blauen Eingabemaske werden die entsprechenden Ergebnisse in den grünen und roten Ergebnisfeldern eingefügt.

Nachfolgend werden die definierten Parameter erläutert. Eine Übersicht über diese Parameter wird gesondert im Anhang dargestellt.¹⁷⁵ Die Zellnamen sind dabei direkt unter den Variablen in blauer Schrift ersichtlich.

Abfrage Dreiecksgeschäft

Beim ersten Parameter handelt es sich um eine Abfrage, ob ein Dreiecksgeschäft vorliegen kann. Dies kann dann bejaht werden, wenn kein viertes Land ausgewählt wurde und die AAG weder an erster Stelle des Reihengeschäfts steht noch im Bestimmungsland registriert ist. Wie bereits in Abschnitt 3.5.2 erläutert, kann die Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäfts nach

¹⁷⁵ S. Anhang S. 101.

Auslegung der österreichischer Finanzverwaltung dann nicht angewendet werden, wenn der Erwerber bereits im Bestimmungsland registriert ist. Eine Registrierung im Ursprungsland ist hingegen für die Anwendung eines Dreiecksgeschäfts nicht schädlich. Liegen oben genannte Voraussetzungen vor, erscheint nach der Auswahl aller Werte in der Eingabemaske die Ziffer „1“. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, erscheint die Ziffer „2“.

Abgangsland ist Bestimmungsland

Dieser Parameter zeigt an, ob das ausgewählte Abgangsland ident mit dem gewählten Bestimmungsland ist. In diesem Fall sind der erste und letzte Unternehmer im selben Land ansässig und die Warenbewegung erfolgt innerhalb dieses Landes. Erscheint die Ziffer 1, erfolgt keine grenzüberschreitende Warenbewegung. Für Zwischenhändler aus anderen Ländern ergibt sich damit immer eine steuerpflichtige Lieferung im Abgangs- bzw. Bestimmungsland.

Beteiligung eines Drittlandes

Diese Variable zeigt sowohl für Konstellationen mit drei als auch mit vier beteiligten Unternehmen, ob am Reihengeschäft ein Unternehmen aus dem Drittland beteiligt ist. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass kein Dreiecksgeschäft mehr möglich ist. Steht das Drittland dabei an erster oder an letzter Stelle, führt dieser Parameter auch zur Anwendung von Lösungsvarianten für Einfuhr- und Ausfuhrreihengeschäften, welche in Abschnitt 3.4 erläutert wurden.

Incoterms

Die Variable „Incoterms“ bezieht sich auf die Auswahl des Incoterms in der Eingabemaske, sofern die bewegte Lieferung nicht anhand der Transportveranlassung bestimmt wird. Werden dabei die Abholklauseln „EXW“ oder „FCA“ ausgewählt, ist die bewegte Lieferung jene an den letzten Unternehmer. Da bei den Abholklauseln der letzte Unternehmer die Ware beim ersten Unternehmer abholt, kann davon ausgegangen werden, dass der letzte Unternehmer die Warenbewegung veranlasst.

Alle anderen Incoterms stellen Versandungsklauseln dar und führen zu einer bewegten Lieferung des ersten Unternehmens an den Zwischenhändler. Da bei Versandungsklauseln der erste Unternehmer die Waren an den letzten Unternehmer versendet, wird eine Transportveranlassung des ersten Unternehmers unterstellt.

Es wurde bereits in Abschnitt 3.6.3 erläutert, dass die Bestimmung der bewegten Lieferung anhand der vereinbarten Incoterms argumentiert werden kann. Auch die AAG ordnet in der Praxis die bewegte Lieferung anhand der vereinbarten Incoterms zu. Deshalb war es ausdrücklicher Wunsch der AAG sowie des Kooperationspartners, die bewegte Lieferung auch im Tool anhand der Incoterms bestimmen zu können.

Durch die Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von Incoterms kann jedoch ein Zwischenhändler nie der Veranlasser der Warenbewegung sein, da bei Abholklauseln der letzte

Unternehmer bzw. bei Versendungsklauseln der erste Unternehmer der Veranlasser der Warenbewegung ist. In der Praxis wird die Transportorganisation in vielen Fällen aber auch vom Zwischenhändler besorgt. Deshalb wurde im Tool eine Möglichkeit geschaffen, die Transportveranlassung abweichend von den Incoterms einem Unternehmer zuzuordnen. Für diese Option wurde die Variable „Transportveranlassung“ definiert, welche ebenfalls in diesem Abschnitt erläutert wird.

Die Rang-Variablen zur Positionsbestimmung

Die Rang-Variablen bestimmen die Position der AAG im Reihengeschäft. Ist die AAG das erste Unternehmen in der Reihe, ist die Ziffer 1 definiert. Befindet sich die AAG hingegen an vierter Stelle, erscheint die Ziffer 4. Bei diesen Variablen musste zwischen eingangsseitigem sowie ausgangsseitigem Rang unterschieden werden. An der letzten Position im Reihengeschäft kann umsatzsteuerlich mangels weiteren Abnehmers kein weiterer Umsatz mehr fakturiert werden. Eingangsseitig wird an der letzten Position aber sehr wohl noch eine Rechnung des vorletzten Unternehmers einlangen. Umgekehrt wird die AAG als erstes Unternehmen im Reihengeschäft keine Lieferung erhalten, aber eine Lieferung an den nächsten Unternehmer in der Reihe ausführen.

Außerdem wurde die Variable „Rang-DRL“ definiert, um die Position des Drittlandes bestimmen zu können. Steht dieses an erster Stelle, kommen die Regelungen für Einfuhrreihengeschäfte zur Anwendung. Steht der Unternehmer aus dem Drittland an letzter Stelle, wird eine steuerfreie Ausfuhrlieferung zu prüfen sein. Inngemeinschaftliche Lieferungen bzw. Erwerbe sind bei diesen Konstellationen nicht möglich.

Für die grafische Darstellung musste ebenfalls eine eigene Rang-Variable definiert werden, um die bewegte Lieferung in der Grafik darstellen und die Warenbewegung sowie die verschiedenen Lieferungen korrekt abbilden zu können.

Anzahl der Länder

Dieser Parameter bestimmt, ob ein viertes Land ausgewählt wurde oder ob nur drei Unternehmen am Reihengeschäft beteiligt sind. Die Beschränkung auf vier Länder erfolgte einerseits aus Praktikabilitätsgründen, da mehrere Beteiligte im Tool schwer darstellbar gewesen wären und sich die Programmierung als zu komplex erwiesen hat. Andererseits unterscheidet sich das Lösungsschema bei mehr als vier beteiligten Unternehmen nicht von jenem mit vier beteiligten Unternehmen.

Wird ein viertes Land in der Eingabemaske hinzugefügt, erscheint die Variable 1. Bei nur drei ausgewählten Unternehmen erscheint die Variable 2.

Registrierung im Bestimmungsland

Dieser Parameter definiert, ob eine umsatzsteuerliche Registrierung der AAG durch Existenz einer UID im Bestimmungsland vorliegt. Diese Variable ist für die Anwendung eines Dreiecksgeschäfts relevant. Ist die AAG im Bestimmungsland registriert, kann nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung kein Dreiecksgeschäft vorliegen.

Transportveranlassung

Die Variable Transportveranlassung gibt an, ob die bewegte Lieferung anhand von Incoterms bestimmt wird oder durch die Zuordnung der Transportveranlassung zu einem Unternehmer in der Reihe. Diese Variable ermöglicht eine abweichende Zuordnung der bewegten Lieferung zu den Zuordnungskriterien der Incoterms. Beispielsweise kann bei drei beteiligten Unternehmen die Transportveranlassung dem zweiten Unternehmer zugeordnet werden, wohingegen diese Möglichkeit bei der Bestimmung durch die Incoterms nicht möglich ist. Hier ist je nachdem, ob eine Abhol- oder Versendungsklausel gewählt wurde, entweder der erste oder letzte Unternehmer in der Reihe der Transportveranlasser.

Bei der Auswahl der Transportveranlassung ist durch die Quick Fixes das Wahlrecht des Zwischenhändlers bei abweichender UID zu beachten.¹⁷⁶

Wahlrecht Zwischenhändler

Um die Änderungen bei Reihengeschäften durch die Quick Fixes im Tool abbilden zu können, musste hierfür ein eigener Parameter definiert werden. Soll das Wahlrecht des Zwischenhändlers durch Verwendung der UID des Abgangslandes ausgeübt werden, verlagert sich die bewegte Lieferung. Um das Wahlrecht im Tool zu aktivieren, muss die für diese Zwecke konzipierte Schaltfläche betätigt werden. Ist das Wahlrecht aktiviert, erscheint ein Hinweis, dass der Zwischenhändler die UID des Abgangslandes verwendet und die Variable ändert sich von 2 auf 1. Das Wahlrecht wurde vorläufig nur für Reihengeschäfte mit drei Beteiligten im Tool implementiert, da hier nach Information der Ansprechpartner bei der AAG der Hauptanwendungsbereich liegen wird.

4.3.2 Fallkonstellationen des Reihengeschäfte-Tools

Die Makros des Excel-Tools werden mit „if-else“-Anweisungen erstellt. Deshalb müssen bereits im Vorhinein alle möglichen Fallkonstellationen und deren Lösungen erarbeitet werden, damit im Tool anhand der definierten Parameter die zum ausgewählten Geschäftsfall passende Lösung dargestellt wird. In diesem Abschnitt wird das Ergebnis dieses Prozesses dargestellt und erläutert.

¹⁷⁶ S. Abschnitt 3.2.3 Quick Fixes ab 01.01.2020, S. 30 ff.

4.3.2.1 Konstellationen mit drei Beteiligten

Bei der Auswahl der beteiligten Länder kann zwischen drei Optionen unterschieden werden. Entweder man wählt ein Land der EU, Drittland oder die AAG aus. Einzige Einschränkung dabei ist jene, dass die AAG nur einmal ausgewählt werden darf, da die AAG nicht öfter als einmal an einem Reihengeschäft teilnehmen kann. Durch diese Optionen ergeben sich bei Reihengeschäften mit drei Beteiligten insgesamt zwölf Fallkonstellationen:

Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6
AAG	AAG	AAG	AAG	Drittland	Drittland
EU	Drittland	EU	Drittland	AAG	AAG
EU	EU	Drittland	Drittland	EU	Drittland
Fall 7	Fall 8	Fall 9	Fall 10	Fall 11	Fall 12
EU	EU	EU	EU	Drittland	Drittland
AAG	AAG	EU	Drittland	EU	Drittland
EU	Drittland	AAG	AAG	AAG	AAG

Abbildung 29: Fallkonstellationen mit drei Beteiligten,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Folgenden wird ein Überblick über diese Fallkonstellationen getrennt nach der Position der AAG gegeben.

Die AAG als erstes Unternehmen

Bei Fallkonstellationen mit drei Beteiligten kommen insgesamt vier Varianten infrage, bei denen die AAG an erster Stelle steht. Bei diesen Varianten von Reihengeschäften gibt es keine eingangsseitigen Ergebnisse, da keine Vorlieferungen bezogen werden. Daher ist bei diesen Fällen nur die grüne Ergebnismaske im Tool relevant.

Je nachdem, ob ein Mitgliedsland der EU oder ein Drittland an letzter Stelle steht, kann im Fall einer bewegten Lieferung der AAG entweder eine innergemeinschaftliche Lieferung oder eine Ausfuhrlieferung vorliegen. Ist die Lieferung der AAG die ruhende Lieferung, kann diese nur steuerpflichtig in Österreich sein, da diesfalls ein Abholfall vorliegt und die ruhende Lieferung vor der bewegten stattfindet. Dasselbe Ergebnis ergibt sich, wenn die Transportorganisation durch den Zwischenhändler erfolgt und dieser die UID des Abgangslandes verwendet.

Die Ergebnisse der einzelnen Fälle stellen sich somit wie folgt dar:

TRANSPORTVER- ANLASSUNG	FALL 1	FALL 2	FALL 3	FALL 4
1./2. UNTERNEHMER	0% Output EU	0% Output EU	0% Output EX	0% Output EX
3. UNTERNEHMER	20 % Output LC	20 % Output LC	20 % Output LC	20 % Output LC
WAHLRECHT	20 % Output LC	20 % Output LC	20 % Output LC	20 % Output LC

Tabelle 4: Fallkonstellationen mit drei Beteiligten – Variante 1, Quelle: eigene Darstellung.

Die AAG als zweites Unternehmen

Steht die AAG an zweiter Stelle des Reihengeschäfts, ergeben sich sowohl eingangs- wie auch ausgangsseitige Ergebnisse. Die Position als Zwischenhändler eröffnet der AAG zudem das Wahlrecht, die bewegte Lieferung zu bestimmen.

Um zunächst einen Überblick über die ausgangsseitigen Lösungen zu erhalten, werden diese in folgender Tabelle dargestellt und danach erläutert:

OUTPUT TAX

TRANSPORTVER- ANLASSUNG	FALL 5	FALL 6	FALL 7	FALL 8
1. / 2. UNTERNEHMER	Output LC im BL	Reg. Drtl.	0% Output RC (wenn nicht im BL reg.)	Reg. Drtl.
3. UNTERNEHMER / WAHLRECHT	Reg. Drtl.	Reg. Drtl.	0% Output EU aus AL	0% Output EX aus AL

Tabelle 5: Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 2 - Output Tax, Quelle: eigene Darstellung.

Aus dieser Tabelle lässt sich ableiten, dass bei Transportveranlassung des ersten oder zweiten Unternehmers immer eine steuerbare Lieferung im Bestimmungsland ausgeführt wird. Ist dieses Bestimmungsland ein Drittland, muss eine umsatzsteuerliche Registrierung in diesem Land geprüft werden. Im Tool erscheint dann an Stelle eines Steuerkennzeichens ein diesbezüglicher Hinweis.

Sind sowohl Abgangsland als auch das Bestimmungsland EU-Länder und ist die AAG im Bestimmungsland nicht registriert, ergibt sich ein Dreiecksgeschäft. Die AAG fakturiert in diesem Fall nur den Nettobetrag mit dem Hinweis, dass die Steuerschuld auf den Empfänger übergeht und ein Dreiecksgeschäft vorliegt. Ist die AAG hingegen im Bestimmungsland registriert, sind die allgemeinen Bestimmungen der Reihengeschäfte anzuwenden, womit sich eine lokale Lieferung im Bestimmungsland ergäbe.

Veranlasst der dritte Unternehmer den Transport, ist die Lieferung der AAG im Abgangsland steuerbar. Ist das Abgangsland ein Drittland, erscheint im Tool wieder der Hinweis, dass eine umsatzsteuerliche Registrierung im Drittland geprüft werden muss.

Im Falle von zwei unterschiedlichen EU-Ländern am Beginn und am Ende der Reihe und einer umsatzsteuerlichen Registrierung der AAG im Bestimmungsland bewirkt die AAG bei Transportveranlassung durch den dritten Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung aus dem Abgangsland. Ist hingegen der letzte Unternehmer im Drittland ansässig, erfolgt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung aus dem Abgangsland. Dasselbe Ergebnis ergibt sich bei Transportveranlassung des Zwischenhändlers, wenn dieser von seinem Wahlrecht Gebrauch macht.

In folgender Tabelle werden nun die eingangsseitigen Konsequenzen dargestellt:

INPUT TAX				
TRANSPORTVER- ANLASSUNG	FALL 5	FALL 6	FALL 7	FALL 8
1. / 2. UNTERNEHMER	V0 (V2 und Haftung, wenn AT = BL)	V0	20% Input RC (wenn nicht im BL reg.)	V0
3. UNTERNEHMER / WAHLRECHT	V0	V0	Input LC im AL	Input LC im AL

Tabelle 6: Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 2 - Input Tax, Quelle: eigene Darstellung.

Diese Tabelle zeigt, dass bei Transportveranlassung durch den ersten oder zweiten Unternehmer eine im Bestimmungsland steuerbare Lieferung vom ersten Unternehmer bezogen wird. Ist die AAG im Bestimmungsland umsatzsteuerlich registriert, kann sich die AAG in diesen Fällen die Vorsteuer aus der lokalen Lieferung abziehen. Ist das Bestimmungsland ein Drittland, erscheint der Hinweis „V0“, da hier die umsatzsteuerlichen Regelungen im jeweiligen Drittland zunächst geprüft werden müssen.

Bei einem Einfuhrreihengeschäft ergibt sich für die AAG ein Haftungstatbestand, wenn der Drittländer am Beginn der Reihe den Transport veranlasst und keine Betriebsstätte in Österreich unterhält. Bei Einfuhrreihengeschäften wird außerdem unterstellt, dass der transportveranlassende Unternehmer die Einfuhrabwicklung übernimmt und damit zum Schuldner der EUST wird.¹⁷⁷

Im Fall 7 wäre, wie bereits bei den ausgangsseitigen Sachverhalten dargestellt, ein Dreiecksgeschäft denkbar, wenn die AAG im Bestimmungsland nicht umsatzsteuerlich registriert ist und drei unterschiedliche Mitgliedstaaten am Reihengeschäft beteiligt sind. Liegt hingegen eine Registrierung vor, ist das Ergebnis dasselbe wie im Fall 5.

Übernimmt der letzte Unternehmer die Transportorganisation, hängt die eingangsseitige Lösung vom Abgangsland ab. Ist dieses ein Drittland, erscheint wieder der Hinweis „V0“. Erfolgt die Warenbewegung aus einem EU-Land, empfängt die AAG eine lokale Lieferung im Abgangsland und kann in diesem Land die Vorsteuer aus dieser Lieferung geltend machen.

Die AAG als drittes Unternehmen

An der letzten Stelle können sich für die AAG nur eingangsseitige Lösungen ergeben. Deshalb ist in diesen Fällen nur die rote Ergebnismaske im Tool von Bedeutung, da ausgangsseitig keine weitere Lieferung mehr fakturiert wird.

¹⁷⁷ S. Abschnitt 3.4.2 Einfuhrreihengeschäfte, S. 40 ff.

Erfolgt der Transport durch den ersten oder zweiten Unternehmer, wird bei diesen Konstellationen die Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG schlagend, wenn der Vorlieferant in Österreich keine Betriebsstätte unterhält. In diesen Fällen erscheint im Tool der Hinweis auf die Haftungsbestimmung sowohl in der roten Ergebnismaske als auch in der grafischen Darstellung. Im Fall 9 wäre auch ein Dreiecksgeschäft denkbar, wenn die beiden Unternehmen vor der AAG aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten stammen. In diesem Fall geht die Steuerschuld des zweiten Unternehmens auf die AAG über.

Wird der Transport durch die AAG an letzter Stelle veranlasst, hängt der steuerliche Sachverhalt davon ab, ob das Abgangsland ein EU-Land oder ein Drittland ist. Liegt ein EU-Land vor, hat die AAG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern. Handelt es sich beim ersten Unternehmen um ein Drittland, liegt ein Import und damit ein EUST-Tatbestand vor.

Wird das Wahlrecht des Zwischenhändlers ausgeübt, ergeben sich dieselben Lösungen, wie wenn der dritte Unternehmer den Transport veranlassen würde.

Die nachfolgende Tabelle gibt abschließend eine Übersicht der eben beschriebenen Fallkonstellationen:

TRANSPORTVERANLASSUNG	FALL 9	FALL 10	FALL 11	FALL 12
1./2. UNTERNEHMER	20% Input EU	20% Input EU	20% Input EUST	20% Input EUST
3. UNTERNEHMER / WAHLRECHT	20% Input LC (Haftung) oder Dreieck	20% Input LC (Haftung)	20% Input LC (Haftung)	20% Input LC (Haftung)

Tabelle 7: Fallkonstellationen mit drei Beteiligten - Variante 3, Quelle: eigene Darstellung.

4.3.2.2 Konstellationen mit vier Beteiligten

Bei Reihengeschäften mit vier Beteiligten muss eine größere Anzahl an Fallkonstellationen im Tool berücksichtigt werden. Unter der Bedingung, dass die AAG nur einmal ausgewählt wird, ergeben sich für jede Position der AAG acht mögliche Geschäftsfälle. Insgesamt müssen damit 32 unterschiedliche Varianten von Reihengeschäften dargestellt werden:

Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6	Fall 7	Fall 8
AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG
EU	EU	EU	Drittland	Drittland	Drittland	Drittland	EU
EU	Drittland	Drittland	EU	Drittland	EU	Drittland	EU
Drittland	EU	Drittland	EU	EU	Drittland	Drittland	EU
Fall 9	Fall 10	Fall 11	Fall 12	Fall 13	Fall 14	Fall 15	Fall 16
EU	EU	EU	EU	Drittland	Drittland	Drittland	Drittland
AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG
EU	Drittland	EU	Drittland	EU	Drittland	EU	Drittland
EU	EU	Drittland	Drittland	EU	EU	Drittland	Drittland
Fall 17	Fall 18	Fall 19	Fall 20	Fall 21	Fall 22	Fall 23	Fall 24
EU	EU	EU	EU	Drittland	Drittland	Drittland	Drittland
EU	EU	Drittland	Drittland	EU	Drittland	EU	Drittland
AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG
EU	Drittland	EU	Drittland	EU	EU	Drittland	Drittland
Fall 25	Fall 26	Fall 27	Fall 28	Fall 29	Fall 30	Fall 31	Fall 32
EU	EU	EU	EU	Drittland	Drittland	Drittland	Drittland
EU	EU	Drittland	Drittland	Drittland	EU	Drittland	EU
EU	Drittland	Drittland	EU	Drittland	EU	EU	Drittland
AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG	AAG

Abbildung 30: Fallkonstellationen mit vier Beteiligten, Quelle: eigene Darstellung.

Da sich die Lösungsvarianten bei vier Beteiligten nicht mehr wesentlich von jenen mit drei Beteiligten unterscheiden, wird in diesem Abschnitt nicht mehr detailliert auf die einzelnen Lösungen eingegangen, sondern nur mehr ein grober Überblick über die einzelnen Besonderheiten gegeben.

Die AAG als erstes Unternehmen

Wie bei den Fallkonstellationen mit drei Beteiligten bereits dargelegt, ist mit der AAG an erster Stelle des Reihengeschäfts nur ein ausgangsseitiges Ergebnis denkbar. Dieses Ergebnis hängt einerseits von der bewegten Lieferung und andererseits davon ab, ob das Bestimmungsland ein EU-Land oder ein Drittland ist.

Tätigt die AAG die bewegte Lieferung, ist jedenfalls eine steuerfreie grenzüberschreitende Lieferung gegeben, sofern der letzte Unternehmer nicht selbst aus Österreich stammt. Je nach Bestimmungsland ergibt sich dabei eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder eine Ausfuhrlieferung. Ist der letzte Unternehmer ebenfalls in Österreich ansässig, kommt es zur einer in Österreich steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung.

Ist die Lieferung der AAG hingegen eine ruhende Lieferung, ist diese immer steuerbar und steuerpflichtig in Österreich, da diese ruhende Lieferung vor der bewegten ausgeführt wird.

Die AAG als zweites Unternehmen

Liegt die AAG im Reihengeschäft an zweiter Stelle kommt es wieder darauf an, wo sich die bewegte Lieferung befindet. Liegt die bewegte Lieferung nach jener der AAG, ist die Lieferung im Abgangsland steuerpflichtig. Erfolgt die Lieferung der AAG hingegen nach der bewegten Lieferung, kommt es für die AAG zu einer lokalen Lieferung im Bestimmungsland.

Ist die bewegte Lieferung jener Lieferung der AAG an ihren Abnehmer zuzuordnen, weil der dritte Unternehmer den Transport organisiert, ergibt sich eine steuerfreie grenzüberschreitende Lieferung, sofern Abgangsland und Bestimmungsland nicht ident sind.

Eingangsseitig ergeben sich dieselben Lösungen wie bei Reihengeschäften mit drei Beteiligten. Einzig ein Dreiecksgeschäft ist bei vier Beteiligten nicht mehr möglich.

Die AAG als drittes Unternehmen

Ist die AAG das dritte Unternehmen in der Reihe, ergeben sich dieselben Lösungen wie an der zweiten Position. Anders gelagert ist hier lediglich der Abholfall. Wenn der letzte Unternehmer den Gegenstand beim ersten Unternehmer abholt, ist die bewegte Lieferung der AAG zuzuordnen. In diesem Fall kommt es wieder zu einer steuerfreien grenzüberschreitenden Lieferung, welche von den Eigenschaften des Abgangs- und Bestimmungslandes abhängt.

Dies gilt auch für eingangsseitige Sachverhalte. Die steuerliche Behandlung der empfangenen Lieferung hängt einerseits von der bewegten Lieferung und andererseits davon ab, ob sich am Beginn und am Ende der Reihe EU-Länder oder Drittländer befinden. Wird eine in Österreich steuerpflichtige Lieferung von einem ausländischen Unternehmer ohne Betriebsstätte in Österreich empfangen, ergibt sich ein Haftungsfall gem. § 27 Abs 4 UStG.

Die AAG als viertes Unternehmen

An letzter Stelle kann sich für die AAG wieder nur ein eingangsseitiger Sachverhalt ergeben. Dabei kommt es neben der bewegten Lieferung darauf an, aus welchem Land die Warenbewegung erfolgt.

Ist die letzte Lieferung an die AAG die bewegte Lieferung und das erste Unternehmen aus einem EU-Land, liegt ein in Österreich steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Die AAG kann sich dabei auch die Vorsteuer abziehen. Ist die letzte Lieferung eine ruhende Lieferung, kommt es in jedem Fall zu einer steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung in Österreich, da die ruhende Lieferung nach der bewegten Lieferung erfolgt. Unterhält der Vorlieferant der AAG keine Betriebsstätte in Österreich, ergibt sich eine Haftung gem. § 27 Abs 4 UStG.

Auch hier gilt wie im Fall 1, dass mangels grenzüberschreitender Lieferung kein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegen kann, wenn die Warenbewegung aus Österreich erfolgt. Diesfalls liegt wieder eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Österreich vor.

4.4 Lösung von Standardfällen mit dem Tool

In diesem Abschnitt wird dargestellt, wie der Bearbeitungsprozess von Standardfällen in der AAG mithilfe des Tools aussehen kann. Mit dem Head of Financial Accounting der AAG sowie dem Kooperationspartner wurden für diese Zwecke Fallkonstellationen ausgearbeitet, welche in der Praxis der AAG häufig auftreten. Dabei wird ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten, ein Dreiecksgeschäft sowie ein Reihengeschäft mit vier Beteiligten dargestellt.

4.4.1 Standardfall mit drei Beteiligten

Die AAG wickelt ihre internationalen Geschäfte häufig über Tochtergesellschaften in verschiedenen Ländern ab. Der folgend dargestellte Sachverhalt ist ein Standardfall der AAG mit drei Beteiligten unter Einbeziehung der deutsche Tochtergesellschaft:

Ein schwedischer Industriebetrieb bestellt bei der AAG Maschinenbauteile. Die AAG weiß, dass ihre deutsche Tochtergesellschaft diese Teile lagernd hat und organisiert einen Spediteur, welcher die Gegenstände direkt von der deutschen Tochtergesellschaft nach Schweden transportiert. Unter Berücksichtigung der Änderungen bei Reihengeschäften durch die Quick Fixes verwendet die AAG als Zwischenhändler die deutsche UID. Das Reihengeschäft stellt sich somit folgendermaßen dar:



Abbildung 31: Standardfall der AAG, Quelle: eigene Darstellung.

Da nun der Sachverhalt des Reihengeschäfts mit der Reihenfolge der Unternehmer sowie die Warenbewegung bekannt sind, kann die Lösung des Reihengeschäfts mithilfe des Tools untersucht werden. In der AAG wäre ein denkbarer Fall, dass sich ein Buchhalter über die Verbuchung der Eingangsrechnung der deutschen Tochtergesellschaft unsicher ist. Diese fakturiert richtigerweise eine lokale, in Deutschland mit 19% Umsatzsteuer steuerpflichtige Lieferung an die AAG. Die Bedenken des Buchhalters wären grundsätzlich begründet, da man auf den ersten Blick eher eine innergemeinschaftliche Lieferung der deutschen Tochtergesellschaft an die AAG vermuten würde. Außerdem wäre die Anwendung eines Dreiecksgeschäfts denkbar, da drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen. Allerdings ist die AAG in Schweden bereits zur Umsatzsteuer erfasst, was die Anwendbarkeit eines Dreiecksgeschäfts ausschließt.

Hätte der Buchhalter in der Vergangenheit zuerst das Tax Team kontaktiert, um diesen Sachverhalt abzuklären, kann er nun mit dem Tool das betreffende Reihengeschäft eingeben, um die steuerliche Beurteilung mit seiner Vermutung abzugleichen.

Dafür wählt er in der blauen Eingabemaske die sein Reihengeschäft betreffenden Optionen aus. Da es bei diesem Reihengeschäft nur drei Beteiligte gibt, ist gegebenenfalls das vierte Land zu entfernen. Das Land des ersten Unternehmers ist in diesem Fall Deutschland, Zwischenhändler ist die AAG und als Bestimmungsland kann Schweden ausgewählt werden. Die Transportveranlassung wird bei diesem Reihengeschäft nicht anhand von Incoterms bestimmt. Daher muss die Transportveranlassung manuell dem zweiten Unternehmer, in diesem Fall der AAG, zugewiesen werden. Außerdem verwendet die AAG ihre deutsche UID, weshalb das Wahlrecht des Zwischenhändlers zu aktivieren ist.

Somit stellt sich die Eingabemaske im Tool wie folgt dar:

Land des 1. Unternehmer	<input type="text" value="Deutschland"/>	<input type="button" value="DE"/>
Land des 2. Unternehmer	<input type="text" value="AAG"/>	<input type="button" value="AT"/>
Land des 3. Unternehmer	<input type="text" value="Schweden"/>	<input type="button" value="SE"/>
Transportveranlassung	<input type="text" value="2. Unternehmer"/>	
Zwischenhändler verwendet die UID des Abgangslandes		

Abbildung 32: Eingabemaske des Standardfalls mit drei Beteiligten, Quelle: eigene Darstellung.

Anschließend muss die Schaltfläche „Aktualisieren“ betätigt werden, damit die Lösung des Reihengeschäfts berechnet werden kann. Im Tool wird nun im grünen Ergebnisbereich die richtige Lösung präsentiert. Da die AAG den Transport veranlasst, handelt es sich nach den allgemeinen Regeln bei der ersten Lieferung um die bewegte Lieferung. Durch die Verwendung der deutschen UID ist stattdessen die Lieferung der AAG die bewegte Lieferung. Die Warenbewegung erfolgt von einem Mitgliedstaat in einen anderen, womit die AAG eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland bewirkt. Damit einher geht auch die Verpflichtung zur Abgabe einer ZM in Deutschland.

Die ausgangsseitige Lösung wird im Tool wie folgt dargestellt:

Tax Code	50	DE 00,0% Output EU
UID-Nummer	DE999999999	
Verwendung / Geschäftsfall	In DE steuerpflichtig aber befreite ig Lieferung ex Deutschland	
Text für Rechnung (Deutsch)	steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 UStG	
Text für Rechnung (Englisch)	Zero-rated EC delivery acc. § 4 UStG	
Text für Rechnung (Landesspr.)	steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung	
Alternative	3/4	

Abbildung 33: Ergebnis Output Tax, Quelle: eigene Darstellung.

Die Lösung zeigt, dass für die innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland das Steuerkennzeichen „50“ zur Verbuchung der Ausgangsrechnung zu verwenden ist. Durch dieses Steuerkennzeichen wird automatisch in der Umsatzsteuervoranmeldung in Deutschland eine innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland erklärt. Außerdem wird automatisch die ZM in Deutschland mit der eigenen deutschen UID sowie der schwedischen UID des Leistungsempfängers befüllt. Die deutsche UID der AAG, welche als Rechnungsbestandteil zwingend auf der Ausgangsrechnung angeführt werden muss, wird ebenso als Ergebnis angezeigt. Unter der UID wird der Geschäftsfall erläutert sowie die Rechnungstexte in den verschiedenen Sprachen angezeigt. Die „Alternative“ wird für das SAP-Modul Material Management benötigt.

Mit diesen Informationen kann die Abteilung FO nun eine steuerlich korrekte Ausgangsrechnung erstellen bzw. bereits im Vorfeld auf Basis dieser Informationen mit Kunden die steuerlichen Auswirkungen besprechen.

Unter dem grünen Ergebnisbereich befinden sich die für den Buchhalter relevanten Ergebnisse für den eingangsseitigen Sachverhalt dieses Reihengeschäfts. Da es sich bei der empfangenen Lieferung vom deutschen Unternehmer um eine ruhende Lieferung handelt, ist diese im Abgangsland steuerbar und steuerpflichtig. Somit fakturiert der deutsche Unternehmer mit 19% deutscher Umsatzsteuer, welche sich die AAG im Rahmen der UVA in Deutschland als Vorsteuer abziehen kann.

Diese Ergebnisse werden im roten Bereich angezeigt und stellen sich wie folgt dar:

Tax Code	88	DE 19,0% Input LC
UID-Nummer	DE999999999	
Verwendung / Geschäftsfall	In DE abzugsfähige Vorsteuer	
Sonstige Informationen		

Abbildung 34: Ergebnis Input Tax, Quelle: eigene Darstellung.

Als Lösung wird das Steuerkennzeichen „88“ für eine lokale innerdeutsche Lieferung mit 19% angezeigt. Außerdem wird die deutsche UID ausgegeben sowie der Geschäftsfall unter der UID erläutert. Wäre ein Haftungstatbestand nach § 27 Abs 4 UStG gegeben, würde ein dementsprechender Hinweis unter „Sonstige Informationen“ aufscheinen.

Der Buchhalter kann sich nun sicher sein, dass die Eingangsrechnung von der deutschen Tochtergesellschaft korrekt ausgestellt wurde und kann diese mit dem Steuerkennzeichen „88“ verbuchen. Somit werden in der deutschen UVA des betreffenden Monats 19% Vorsteuer aus dieser Eingangsrechnung geltend gemacht.

Das Ergebnis dieses Reihengeschäfts wird im Tool grafisch wie folgt dargestellt:



Abbildung 35: Grafische Darstellung des Standardfalls mit drei Beteiligten, Quelle: eigene Darstellung.

Die AAG wird an zweiter Stelle blau markiert. Links von der AAG wird der eingangsseitige Umsatz dargestellt. Rechts davon wird der ausgangsseitige Sachverhalt angezeigt. Die rote Umrandung der AAG zeigt, dass diese den Transport veranlasst hat. Unter der AAG erscheint der Hinweis, dass die UID des Abgangslandes verwendet und somit das Wahlrecht des Zwischenhändlers nach der Rechtslage ab 01.01.2020 ausgeübt wird.

4.4.2 Standardfall Dreiecksgeschäft

Durch die starke Vernetzung der österreichischen Wirtschaft mit dem Binnenmarkt sind Geschäfte mit europäischen Kunden und Tochtergesellschaften der AAG an der Tagesordnung. Diese innereuropäischen Geschäfte führen häufig zu Dreiecksgeschäften. Dabei ist folgendes Dreiecksgeschäft, in welchem wieder die deutsche Tochtergesellschaft mitwirkt, bei der AAG wiederholt anzutreffen:

Ein slowenischer Kunde ordert bei der AAG spezielle Maschinen. Die AAG wiederum stellt diese Maschinen nicht selbst her, sondern bezieht diese üblicherweise von ihrer deutschen Tochtergesellschaft. Die AAG beauftragt die deutsche Tochtergesellschaft, die Maschinen direkt von Deutschland nach Slowenien zum Kunden zu liefern.

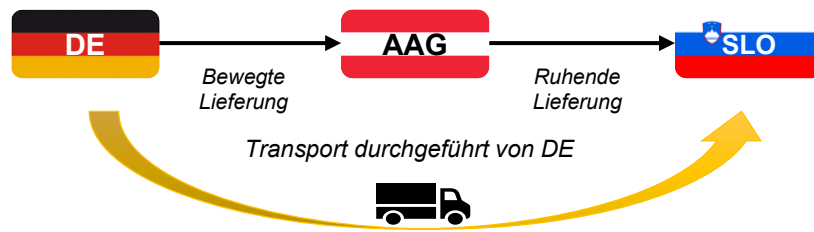


Abbildung 36: Standardfall Dreiecksgeschäft, Quelle: eigene Darstellung.

Dem ersten Anschein nach liegt hier derselbe Sachverhalt wie im ersten Standardfall vor. Allerdings ist die AAG in Slowenien nicht zur Umsatzsteuer erfasst. Aus diesem Grund ergibt sich nun die Möglichkeit der Anwendung eines Dreiecksgeschäfts. Da die deutsche Tochtergesellschaft den Transport durchführt, ist die erste Lieferung die bewegte. Die zweite Lieferung stellt somit die ruhende Lieferung dar, womit sich für die AAG unter normalen Umständen Registrierungspflichten in Slowenien ergäben. Einerseits müsste in Slowenien ein innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert werden, da die Warenbewegung hier endet, andererseits ist die anschließende ruhende Lieferung in Slowenien steuerbar. Zusätzlich ergäbe sich durch die Verwendung der österreichischen UID die Konsequenz des Doppelerwerbs. Diese Nachteile können nun durch die Anwendung eines Dreiecksgeschäfts vermieden werden.

In der Praxis wäre es denkbar, dass sich die Abteilung FO der AAG über die Rechnungslegung an den slowenischen Kunden unsicher ist. Durch die Verwendung des Reihengeschäfte-Tools kann hier Abhilfe geschaffen werden, indem das betreffende Reihengeschäft wie folgt in das Tool eingegeben wird:

Land des 1. Unternehmer	<input type="text" value="Deutschland"/>	<input type="button" value="DE"/>
Land des 2. Unternehmer	<input type="text" value="AAG"/>	<input type="button" value="AT"/>
Land des 3. Unternehmer	<input type="text" value="Slowenien"/>	<input type="button" value="SI"/>
Transportveranlassung	<input type="text" value="1. Unternehmer"/>	

Abbildung 37: Eingabe des Dreiecksgeschäfts im Tool, Quelle: eigene Darstellung.

Durch das Dreiecksgeschäft ergibt sich für die AAG eingangsseitig ein innergemeinschaftlicher Erwerb, welcher durch die gesetzliche Fiktion als besteuert gilt. In der österreichischen UVA muss dieser Erwerb in die Kennzahl 77 eingetragen werden. Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland ist gem. Art 25 UStG steuerfrei. Somit ergeben sich für die AAG aus diesem Erwerb keine Registrierungs- und Erklärungspflichten in Slowenien.

Ausgangsseitig geht die Steuerschuld auf den slowenischen Kunden im Reverse-Charge-Verfahren über. Die Rechnung muss netto mit Hinweis auf Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts ausgestellt werden. Außerdem muss die AAG eine ZM mit der UID des Empfängers und der

Kennzeichnung eines Dreiecksgeschäfts abgeben. Im Tool werden diese Lösungen wie folgt angezeigt:

Output tax		
Tax Code	AE	AT 00,0% Output RV Triangulation
UID-Nummer	ATU99999999	
Verwendung / Geschäftsfall	In AT Reverse Charge Umsatz aus Dreiecksgeschäften	
Text für Rechnung (Deutsch)	Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts Übergang der Steuerschuld gem. Art 25 UStG	
Text für Rechnung (Englisch)	Triangulation, Reverse Charge acc to Art 25 UStG	
Text für Rechnung (Landessp)		
Alternative	8	
Input tax		
Tax Code	V8	AT 20,0% Input RC Triangulation
UID-Nummer	ATU99999999	
Verwendung / Geschäftsfall	In AT Eingangsleistung Dreiecksgeschäft (UVA Kz 077)	
Sonstige Informationen		

Abbildung 38: Ergebnis Standardfall Dreiecksgeschäft, Quelle: eigenen Darstellung.

Dieses Ergebnis beinhaltet nun alle wesentlichen Informationen für die Rechnungswesen-Abteilung der AAG. Außerdem kann das Tool bereits im Vorfeld des Geschäftsfalles dazu genutzt werden, um mit der deutschen Tochtergesellschaft sowie dem slowenischen Kunden die steueroptimale Abwicklung des Transports zu vereinbaren.

4.4.3 Standardfall mit vier Beteiligten

Auch Reihengeschäfte mit vier oder mehr Beteiligten sind in der Praxis keine Seltenheit. Daher muss das Tool auch diese Fallkonstellationen darstellen können. Wie solch ein Geschäftsfall mit dem Tool gelöst werden kann, wird anhand folgenden Beispiels demonstriert:

Die AAG bestellt Maschinenteile bei einem deutschen Großhändler (D1), welcher seinerseits die Teile bei einem deutschen Unternehmen (D2) zukauf. Dieses deutsche Unternehmen hat die Gegenstände aber gerade nicht auf Lager, weshalb diese bei einem schwedischen Industriebetrieb bestellt werden. Als Lieferklausel wird zwischen S und D2 „DDP“ vereinbart. Das bedeutet, dass der erste Unternehmer die Waren direkt zur AAG befördert oder versendet. Somit lässt sich dieses Reihengeschäft wie folgt veranschaulichen:

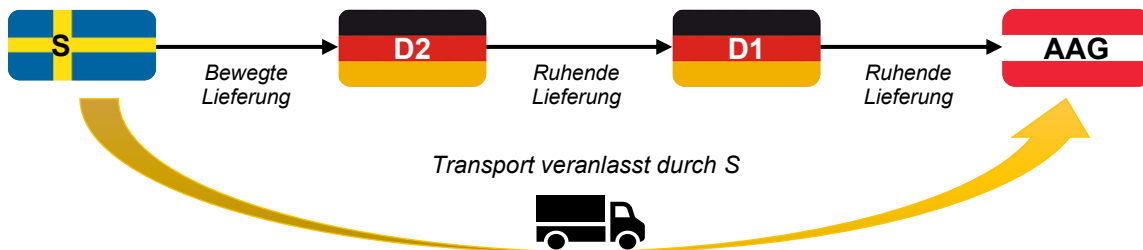


Abbildung 39: Standardfall mit vier Beteiligten, Quelle: eigene Darstellung.

Durch die Lieferklausel DDP organisiert der erste Unternehmer S die Warenbewegung, weshalb die Lieferung von S an seinen nächsten Abnehmer D2 die bewegte Lieferung ist. Alle nachfolgenden Lieferungen stellen ruhende Lieferungen dar.

Da die Lieferung an die AAG eine ruhende Lieferung ist, ist diese steuerbar und steuerpflichtig in Österreich. Der Unternehmer D1 muss eine Rechnung mit 20% österreichischer Umsatzsteuer an die AAG ausstellen. Da der deutsche Unternehmer keinen Sitz in Österreich hat, wird der Haftungstatbestand nach § 27 Abs 4 UStG ausgelöst. Das bedeutet, dass die AAG nur den Nettobetrag an D1 zahlt und die auf die Rechnung entfallende Umsatzsteuer des D1 direkt an das Finanzamt Graz-Stadt abführen muss.

Im Tool muss zuerst ein viertes Land hinzugefügt werden, um dieses Reihengeschäft abbilden zu können. Dafür wird die Schaltfläche „+/- 4. Unternehmen“ betätigt, woraufhin eine vierte Eingabemöglichkeit erscheint. Danach wird das Reihengeschäft wie in den Fällen zuvor eingegeben. Anschließend muss die Schaltfläche „Aktualisieren“ betätigt werden, damit die Lösung des Reihengeschäfts angezeigt werden kann. Diese Lösung stellt sich wie bereits ausgeführt wie folgt dar:

Input tax	
Tax Code	V2 AT 20,0% Input LC
UID-Nummer	ATU99999999
Verwendung / Geschäftsfall	In AT abzugsfähige Vorsteuer
Sonstige Informationen	Haftung gem. § 27 Abs. 4 öUStG für ausl USt, wenn keine Betriebsstätte in Ö

Abbildung 40: Ergebnis Standardfall mit vier Beteiligten, Quelle: eigene Darstellung.

Durch diese Darstellung ergibt sich für die AAG sofort die Information, dass nicht der gesamte Betrag an den deutschen Unternehmer zu leisten ist, sondern die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen ist. Diese Vorgehensweise kann durch den Einsatz des Tools bereits im Vorfeld des Kaufvertrages mit dem Kunden abgesprochen werden.

5 Zusammenfassung und Ausblick

Abschließend werden in diesem Abschnitt die im Rahmen dieser Arbeit gewonnenen Ergebnisse zusammenfassend erläutert. Außerdem erfolgt eine kritische Reflexion dieser Arbeit und wird ein Ausblick über die Anwendung und mögliche Adaptierung des Tools im Hinblick auf das sich im Zeitablauf stetig wandelnde Steuerrecht gegeben.

5.1 Zusammenfassung

Das Ziel dieser Arbeit war die Konzeption eines Tools für umsatzsteuerliche Reihengeschäfte, um einerseits den Beratungsaufwand des Kooperationspartners in Bezug auf die AAG zu reduzieren und um andererseits den Klienten bei der selbständigen, rechtsrichtigen Lösung von Reihengeschäften zu unterstützen.

Für diese Zwecke wurden in der ersten Phase dieser Arbeit die umsatzsteuerlichen Grundlagen für Reihengeschäfte analysiert, da diese für die fehlerfreie Konzeption des Tools unerlässlich sind. Dabei wurden zunächst die allgemeinen Bestimmungen für Lieferungen im Sinne der Umsatzsteuer erläutert. Beim Begriff der Lieferung wurde festgestellt, dass ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang bei einer umsatzsteuerlichen Lieferung keine Rolle spielt. Vielmehr geht es um die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu disponieren. Dies ist vor allem in Hinblick auf die Möglichkeit der Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von Incoterms relevant, welche in weiterer Folge im Tool implementiert wurde. Außerdem wurde auf die für Reihengeschäfte wesentlichen Begriffe der Beförderung und Versendung eingegangen. Diese stellen den Transportvorgang dar und sind vom Begriff der Lieferung an sich zu unterscheiden.

Um die Steuerpflicht einer Lieferung in einem Reihengeschäft und den sich daraus ergebenden Sachverhalt darstellen zu können, musste auf den Ort der Lieferung näher eingegangen werden. Dabei wurde gezeigt, dass es für Reihengeschäfte zwei Tatbestände des UStG zur Bestimmung des Lieferortes gibt. Der Lieferort einer bewegten Lieferungen ist gem. § 3 Abs 8 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Der Lieferort einer ruhenden Lieferung liegt gem. § 3 Abs 15 UStG abhängig von der bewegten Lieferung entweder am Beginn oder am Ende der Warenbewegung. Außerdem wurde die Relevanz des Lieferzeitpunktes für die Bestimmung des Lieferortes dargelegt. Demnach ist der Lieferzeitpunkt in der Regel mit dem Gefahrenübergang ident, welcher auch durch die Incoterms darstellbar ist.

Reihengeschäfte bilden einen wesentlichen Anwendungsbereich für die Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 UStG. Deshalb wurde dieser Tatbestand theoretisch sowie anhand eines Bei-

spiels aus der Praxis der AAG dargestellt. Wird die Lieferung von einem ausländischen Unternehmen ohne Betriebsstätte in Österreich bezogen, hat die AAG die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt abzuführen.

In weiterer Folge wurde auch auf die grenzüberschreitenden steuerfreien Lieferungen eingegangen. Im Binnenmarkt sind dies die innergemeinschaftlichen Lieferungen. Bei Lieferungen ins Drittland handelt es sich um steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Es wurde gezeigt, dass in einem Reihengeschäft nur die bewegte Lieferung eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Ausfuhrlieferung sein kann. Außerdem wurde auf die Unterschiede der Liefer- und Abhofälle eingegangen, wie auch auf die materiellrechtlichen sowie formellen Voraussetzungen für diese Steuerbefreiungen. Dabei wurde festgestellt, dass durch die Quick Fixes ab 01.01.2020 strengere Nachweisverpflichtungen hinsichtlich der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beachten sind.

Korrespondierend zu den Steuerbefreiungen von grenzüberschreitenden Lieferungen wurde danach deren Steuerpflicht im Rahmen der Einfuhr bei Drittländern bzw. des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Binnenmarkt dargelegt. Durch diese Vorgänge wird das Bestimmungslandprinzip verwirklicht, da die Lieferungen im Abgangsland zuvor steuerfrei gestellt wurden und nun im Bestimmungsland der Steuerpflicht unterliegen. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb wurde die Problematik des Doppelerwerbs erläutert, welche besonders bei Reihengeschäften zu Tragen kommt. Bei der Einfuhr wurde die Incoterms-Klausel DDP sowie die Verlagerung des Lieferortes gem. § 3 Abs 9 UStG thematisiert.

Nach der Darstellung der allgemeinen Regeln für Lieferungen konnte auf die besonderen Bestimmungen für Reihengeschäfte eingegangen werden. Dabei wurden die Voraussetzungen erläutert, die notwendig sind, damit ein Reihengeschäft zustande kommt. So muss unter anderem die Identität des Gegenstandes im Zuge der Warenbewegung erhalten bleiben, wobei eine bloße Umverpackung oder Umetikettierung nicht schädlich ist. Außerdem wurde die Möglichkeit, Reihengeschäfte durch gebrochene Transporte zu umgehen, aufgezeigt.

Danach wurde das Lösungsschema von Reihengeschäften dargestellt und dabei insbesondere auf die Bestimmung des Lieferortes bei der bewegten Lieferung eingegangen. Für den Lieferort konnte festgehalten werden, dass der Lieferort der bewegten Lieferung nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen ist. Der Lieferort der ruhenden Lieferung liegt in Abhängigkeit der bewegten Lieferung entweder im Abgangs- oder Bestimmungsland. Zur Zuordnung der bewegten Lieferung wurde erläutert, dass diese nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung nach der Transportveranlassung zu bestimmen ist. Es wurde außerdem gezeigt, dass auch der EuGH in der Entscheidung *Kreuzmayr* diese Ansicht vertritt.

Seit 01.01.2020 wurden die Zuordnungskriterien der bewegten und ruhenden Lieferungen erstmalig gesetzlich festgeschrieben. Durch die Quick Fixes und die korrespondierende österreichische Umsetzung in § 3 Abs 15 UStG wurde die bisherige Praxis bei Reihengeschäften im Wesentlichen beibehalten. Neu hingegen ist das Wahlrecht des Zwischenhändlers, wenn dieser den Transport veranlasst. Verwendet der Zwischenhändler die UID des Abgangslandes, kann er die bewegte Lieferung dahingehend verlagern, dass in weiterer Folge die Lieferung durch den Zwischenhändler die bewegte Lieferung darstellt. Nach bisheriger Rechtslage wäre die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung gewesen. Außerdem wurde in diesem Zusammenhang erläutert, dass dieses Wahlrecht auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die Warenbewegung in einem Drittland endet.

Danach wurde auf die Unterschiede bei Reihengeschäften mit Drittlandsbezug sowie Reihengeschäften im Binnenmarkt eingegangen. Während bei ersteren auch das Zollrecht zu beachten ist, spielt bei Reihengeschäften im Binnenmarkt die Gefahr des Doppelerwerbs eine zentrale Rolle.

Um die Problematik des Doppelerwerbs bei Reihengeschäften zu entschärfen, wurde eine Vereinfachung in Form von Dreiecksgeschäften eingeführt. Diese bilden eine spezielle Form von Reihengeschäften ab, bei denen drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten Geschäfte über denselben Gegenstand abschließen. Dieser Gegenstand gelangt direkt vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer. Durch die Vereinfachungsregel ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland befreit und jener im Mitgliedstaat der verwendeten UID des Erwerbers gilt als besteuert. Die Steuerschuld des mittleren Unternehmers geht im Wege des Reverse Charge auf den Empfänger über. Außerdem wurde auch auf die formellen Voraussetzungen, insbesondere auf die Erklärungspflichten in der ZM, näher eingegangen.

Abschließend wurden im theoretischen Teil dieser Arbeit die Incoterms und deren steuerliche Auswirkungen analysiert. Dabei wurden zunächst die einzelnen Incoterms und die Unterschiede von Versendungs- und Abholklauseln dargelegt. Des Weiteren wurde untersucht, inwieweit die Zuordnung der bewegten Lieferung anhand von Incoterms erfolgen kann. Hier wurde festgestellt, dass sich in der Literatur diesbezüglich noch keine einheitliche Meinung herausgebildet hat. Dennoch konnte auf Fachmeinungen gestützt die Argumentation vertreten werden, dass die Incoterms nicht auf eine reine Indizwirkung zu beschränken sind, sondern vielmehr auf die Incoterms bei der Zuordnung der bewegten Lieferung abzustellen ist.

In der zweiten Phase dieser Arbeit wurden zunächst die Geschäftsbeziehungen der AAG analysiert, um eine Abgrenzung der zu berücksichtigenden Fallkonstellationen im Tool prüfen zu können. Dabei wurde festgestellt, dass keine territoriale Abgrenzung von Reihengeschäften

stattfinden kann, da sowohl Reihengeschäfte im Binnenmarkt als auch Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug häufig anzutreffen sind.

Außerdem wurde die interne Organisationsstruktur der AAG dargestellt. Hier konnte festgehalten werden, dass sich der Anwendungsbereich des Tools vor allem auf die Abteilungen Financial Accounting inklusive Tax Team sowie Financial Outgoing erstreckt. Somit konnte in weiterer Folge mit den Ansprechpartnern der Aufbau des Tools besprochen und umgesetzt werden. Dabei wurde festgelegt, dass die Auswahl der Transportveranlassung im Tool sowohl manuell als auch anhand eines ausgewählten Incoterms erfolgen kann. Auch die optische Darstellung sowie die notwendigen Ergebnisse des Tools wurden abgestimmt.

Die wesentlichsten Ergebnisse des Tools sind die Steuerkennzeichen der AAG sowie deren UID-Nummern. Die Funktionen der Steuerkennzeichen im SAP der AAG wurden daher in weiterer Folge erläutert. Weiters wurde auf die Funktionen der UID eingegangen sowie die Relevanz der UID als Ergebnis des Tools verdeutlicht. Eine falsch verwendete UID auf einer Ausgangsrechnung kann beispielsweise zur Versagung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung führen. Außerdem kann es durch eine falsche UID eines Lieferanten auf einer Eingangsrechnung zur Aberkennung des Vorsteuerabzugs kommen.

Auf die anschließende Programmierung mittels verschiedener Variablen wurde im nächsten Abschnitt eingegangen. Die Programmierung erfolgte anhand eines if-else Konstrukts. Dafür war es notwendig, bereits im Vorhinein alle möglichen Fallkonstellationen für die AAG zu ergründen und deren Lösungen auszuarbeiten.

Diese Fallkonstellationen wurden im nächsten Abschnitt dargestellt. Dabei konnten mithilfe der in der ersten Phase dieser Arbeit gewonnenen Erkenntnisse auch die einzelnen Lösungen für Reihengeschäfte mit drei sowie mit vier Beteiligten erläutert werden.

Abschließend wurden in dieser Arbeit noch drei ausgewählte Standardfälle der AAG dargestellt, welche mit Hilfe des Tools gelöst wurden. Die einzelnen Fallkonstellationen wurden aufgrund der hohen Relevanz für die Praxis der AAG ausgewählt. Dabei wurde ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten, ein Dreiecksgeschäft sowie ein Reihengeschäft mit vier Beteiligten dargestellt. In diesem Zusammenhang wurden die einzelnen Arbeitsschritte erläutert und die eingangs- wie ausgangsseitigen Lösungen dargestellt.

5.2 Kritische Reflexion und Ausblick

Eine wesentliche Voraussetzung für die richtige Darstellung der Reihengeschäfte im Tool ist die gründliche Aufarbeitung des zugrundeliegenden Sachverhalts. Das konzipierte Tool kann eine umfassende Recherche aller relevanten Umstände eines Reihengeschäfts nicht ersetzen. Dieses baut vielmehr auf den richtigen Informationen auf, welche im Tool eingegeben werden müssen, damit eine fehlerfreie Lösung erreicht werden kann. Außerdem wird im Tool unterstellt, dass notwendige formelle Nachweise für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen erbracht werden.

Wie bereits dargelegt, wurde mit 01.01.2020 ein Wahlrecht des Zwischenhändlers für die Zuordnung der bewegten Lieferung eingeführt. Dieses Wahlrecht wurde im Tool bereits bei Reihengeschäften mit drei Beteiligten implementiert. Für Reihengeschäfte mit vier Beteiligten steht diese Option im Tool noch nicht zur Verfügung. Mittelfristig könnte diese Option sinnvoll sein, da auch bei vier Beteiligten davon auszugehen sein wird, dass dieses Wahlrecht bei bestimmten Fallkonstellationen ausgeübt wird.

Außerdem wurde im konzipierten Tool bei den Incoterms lediglich eine Unterscheidung zwischen Versendungs- und Abholklauseln getroffen. Die Besonderheiten bei den Incoterms für den Seetransport wurden im Tool nicht berücksichtigt, da diese in der Praxis der AAG wenig Raum einnehmen. Sollte sich dieser Umstand zukünftig ändern, müssten die Eigenheiten dieser Incoterms zusätzlich im Tool implementiert werden. Weiters müssen sich eventuell ergebende Änderungen der Incoterms vom Kooperationspartner oder der AAG selbst im Tool implementiert werden.

Das konzipierte Tool für Reihengeschäfte wurde unter Beachtung der aktuellen Rechtsprechung sowie den gesetzlichen Neuerungen durch die Quick Fixes erstellt. Sollten sich in Zukunft weitere Änderungen bei Reihengeschäften ergeben, muss der Kooperationspartner oder die AAG selbst diese Änderungen im Tool implementieren.

Als eine der ersten Änderungen steht die Umqualifizierung von Großbritannien als Drittland im Raum. Durch den Austritt Großbritanniens aus der EU mit 31. Jänner 2020 werden zukünftig anstatt den Binnenmarktregelungen in der Umsatzsteuer die allgemeinen Regeln für Drittländer zur Anwendung gelangen. Da im Austrittsabkommen mit dem Vereinigten Königreich eine Übergangsfrist bis 31.12.2020 vereinbart wurde, wird Großbritannien im Tool noch als EU-Mitgliedstaat behandelt. Dies wird mit Ablauf der Übergangsfrist im Tool dementsprechend geändert werden müssen.

Des Weiteren müssen etwaige neue Steuerkennzeichen oder UID-Nummern im Tool berücksichtigt werden. Dies wurde mit dem Tax Team der AAG abgestimmt, welches diese Aufgabe in Zukunft übernehmen wird.

Literaturverzeichnis

Monographien

- AIGNER, G./TUMPEL, M. [2015]: Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I Teil 2: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, hrsg. von BERGL, R./DJANANI, CH./EBERHARTINGER, E./HIRSCHLER, K./KANDUTH-KRISTEN, S./KOFLER, H. /TUMPEL, M./URNIK, S., 4. Auflage, Klagenfurt/Salzburg: LexisNexis, 2015.
- BERGER, W./TOIFL, C./HINTERLEITNER, J. [2018]: Umsatzsteuer (Skriptum), 10. Auflage, Wien: LexisNexis, 2018.
- BERGER, W./WAKOUNIG, M. [2018]: Umsatzsteuer kompakt, 7. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2018.
- BÜTER, C. [2010]: Außenhandel: Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen, 2. Auflage, Koblenz: Springer-Verlag, 2010.
- ECKER, T./EPPLY, T./RÖSSLER, F./SCHWAB, D. [2020]: Mehrwertsteuer: Kommentar, hrsg. von ECKER, T./EPPLY, T./RÖSSLER, F./SCHWAB, D./SCHEINER, M./KOLACNY, P./CAGANEK, E., 62. Lfg. 2020, Wien: LexisNexis, 2020.
- GRAF VON BERNSTORFF, CH. [2020]: Incoterms® 2020 der Internationalen Handelskammer (ICC): Kommentierung für die Praxis inklusive offiziellem Regelwerk, Wien: Linde Verlag, 2020.
- GROTE, M./SCHNELLENBACH, CH./DUBIELECKI, A. [2019]: Umsatzsteuer in SAP ERP und SAP S/4HANA, 3. Auflage, Bonn: Rheinwerk Verlag, 2019.
- KOLLMANN, G. [2019]: Umsatzsteuer, Band 1, Wien: Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 2019, Nr. 152.
- KOLLMANN, G. /SCHUCHTER, H. [2015]: Umsatzsteuergesetz: Kommentar, hrsg. von MELHARDT, S./TUMPEL, M., 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- MATTHÄUS, W-G. [2005]: Programmierung für Wirtschaftsinformatiker: Vorlesungen über Basic, Visual Basic und VBA, Wiesbaden: Teubner Verlag, 2005.
- MAYR, M./WEINZIERL, CH. [2017a]: SWK-Spezial Reihen- und Dreiecksgeschäfte, Wien: Linde Verlag, 2017.
- PERNEGGER, R. [2015]: Umsatzsteuergesetz: Kommentar, hrsg. von MELHARDT, S./TUMPEL, M., 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- RUPPE, H.-G./ACHATZ, M. [2017]: Umsatzsteuergesetz: Kommentar, hrsg. von RUPPE, H.-G./ACHATZ, M., 5. Auflage, Graz: Facultas Verlag, 2017.
- SCHEINER, M./KOLACNY, P./CAGANEK, E. [2017]: Mehrwertsteuer: Kommentar, hrsg. von ECKER, T./EPPLY, T./RÖSSLER, F./SCHWAB, D./SCHEINER, M./KOLACNY, P./CAGANEK, E., 52. Lfg. 2017, Wien: LexisNexis, 2017.

- THEIS, T. [2010]: Einstieg in VBA mit Excel, 2. Auflage, Bonn: Galileo Computing, 2010.
- TUMPEL, M. [2015]: Umsatzsteuergesetz: Kommentar, hrsg. von MELHARDT, S./TUMPEL, M., 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- URIANEK, J. [2014]: ABC der Buchhaltung: Buchhaltung lernen und verstehen, 5. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2014.
- WEBER, M. [2019]: Unternehmens- und Gesellschaftsrecht: Eine Einführung, 4. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2019.
- WENZEL, P. [2001]: Rechnungswesen mit SAP R/3®: Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Kostenrechnung, Controlling, Wiesbaden: Vieweg Verlag, 2001.

Zeitschriften

- BERTL, R./FRABERGER, F. [1996]: Wirtschaftliches Eigentum/Wirtschaftliche Verfügungsmacht, in: RWZ, 3, S. 82.
- BLEYER, B. [2018]: Dreiecksgeschäft: Verwendung der UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates und verspätete Zusammenfassende Meldung, in: ÖStZB (2018), 12, S. 353.
- BLEYER, B. [2019]: Steuerfreie ig Lieferung beim Reihengeschäft, in: ÖStZB (2019), 10, S. 273.
- ECKER, T./ZOLLES, S. [2019]: Neuregelung bei Reihengeschäften, in: ÖStZ (2019), 21, S. 574-582.
- GURTNER, H./PICHLER, P. [2006]: Reihengeschäfte: Offene Fragen zum Urteil des EuGH in der Rs. EMAG, in: SWK (2006), 28, S. 788.
- KETTISCH, R. [2014]: Klarstellungen und ein Lösungsvorschlag zu Reihengeschäften, in: SWK (2014), 23-24, S. 1036.
- KETTISCH, R. [2015]: Incoterms, realer Lieferort und eine Lieferortfiktion - Anmerkung zu: Salzburger Steuerdialog 2014, Ergebnisunterlage Umsatzsteuer, in: taxlex (2015), 1, S. 42-45.
- o.V. [2008]: Die Umsatzsteueridentifikationsnummer, in: RWP - Rechnungswesen für die Praxis (2008), 9, S. 16.
- o.V. [2009]: Wann müssen Vermögensgegenstände bilanziert werden? Abgrenzung wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum / Incoterms 2000, in RWP – Rechnungswesen für die Praxis (2009), 10, S. 33.
- MARECEK, E. [2008]: Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzug beim Reihengeschäft, in: ÖStZ (2008), 5, S. 99.

- MAYR, G. [2019]: Umsatzsteuerliche Sofortmaßnahmen (sogenannte Quick-Fixes) zur Stärkung des Binnenmarkthandels ab 2020, in: RWP – Rechnungswesen für die Praxis (2019), 2, S. 56.
- MAYR, M./WEINZIERL, CH. [2017b]: Reihengeschäfte im Binnenmarkt: Konsequenzen einer von der traditionellen österreichischen Rechtsansicht abweichenden Beurteilung, in: SWK (2017), 23/24, S. 1038 ff.
- MAYR, P. [2008]: Reihengeschäfte in der EU – Möglichkeiten einer steueroptimalen Gestaltung, in: RWP – Rechnungswesen für die Praxis (2008), 1, S. 9.
- MAYR, P. [2018]: Risikominimierung im Bereich der Umsatzsteuer durch standardisierte Verträge insb iZm Exporten aus Österreich, in: RWP – Rechnungswesen für die Praxis (2018), 33, S. 169.
- PICHLER, P./SCHMOIGL, G. [2019]: „Quick Fixes“ – wichtige umsatzsteuerliche Neuregelungen für die Praxis ab 2020, in: taxlex (2019), 7-8, S. 213.
- SCHEFZIG, A. [2014]: Wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Maßgeblichkeit der Incoterms (Teil 2), in: ÖStZ (2014), 24, S. 627.
- TRATLEHNER, S. [2019]: Die „Quick Fixes“ der Europäischen Kommission – Teil 2, in: SWK (2019), 8, S. 415.
- TUMPEL, M. [2006]: Reihenlieferungen: EuGH bestätigt österreichische Verwaltungspraxis, in: SWK (2006), 14, S. 461.
- WILFLING, G. [2019]: Umsatzsteuer „Quick Fixes“ der EU, in: Seminar Oberlaa Arbeitsbuch Herbst (2019), S. 23 f.

Internetquellen

- ICC AUSTRIA INTERNATIONALE HANDELSKAMMER [2019]: Incoterms 2020, Zitation von Onlinequelle, 2019, <https://www.icc-austria.org/incoterms2020.htm>, [29.09.2019].
- ICC GERMANY E.V. [2019]: „Das ist ein großer Schritt in neue Märkte“, Zitation von Onlinequelle, 2019, <https://www.incoterms2020.de/das-ist-ein-grosser-schritt-in-neue-maerkte>, [29.09.2019].
- SCHELLER, P. [2015]: DDP als Steuerfalle?, Zitation von Onlinequelle, 19.08.2015, <https://zoll-recht-steuern.de/blog-beitraege/ddp-als-steuerfalle.html>, [13.04.2020].
- UNTERNEHMENSSERVICE PORTAL [2019]: Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Zitation von Onlinequelle, 2019, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/umsatzsteuer/umsaetze_innerhalb_eu/umsatzsteuer_identifikationsnummer/Seite.800232.html, [20.01.2020].

WKO [2020]: Importe aus Nicht-EU-Ländern – Umsatzsteuerliche Bestimmungen, Zitation von Onlinequelle, 2020, <https://www.wko.at/service/steuern/Importe-aus-Nicht-EU-Laendern.html>, [21.02.2020].

Entscheidungsregister

Bundesfinanzgericht

BFG 02.06.2016, RV/2101353/2014, Rechtsatznummer 1, Zitation von Onlinequelle, 24.08.2016, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1>, [22.03.2020].

Verwaltungsgerichtshof

VwGH 27.02.2002, 2000/13/0095, Rechtsatznummer 5, Zitation von Onlinequelle, 16.05.2013, https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_2000130095_20020227X00, [31.10.2019].

VwGH 27.04.2017, Ro 2015/15/0026, Rechtsatznummer 2, Zitation von Onlinequelle, 24.07.2017, https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_2015150026_20170427J00, [01.11.2019].

Europäischer Gerichtshof

EuGH 06.04.2006, C-245/04, EMAG, Zitation von Onlinequelle, <https://eur-lex.europa.eu/legal-cotent/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:62004CJ0245&from=DE>, [01.11.2019].

EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=79388&doclang=de>, [14.11.2019].

EuGH 16.02.2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmnt OOD, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=119506&pageIndex=0&doclang=de&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=374932>, [22.03.2020].

EuGH 15.09.2016, C-518/14, Senatex, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183365&pageIndex=0&doclang=de&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1960406>, [14.11.2019].

EuGH 20.10.2016, C-24/15, Plöckl, Zitation von Onlinequelle, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A62015CJ0024>,
[01.11.2019].

EuGH 26.07.2017, C-386/16, Toridas, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=de&jur=C,T,F&num=C-386/16>,
[01.11.2019].

EuGH 21.02.2018, C-628/16, Kreuzmayr GmbH, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199507&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1>, [01.11.2019].

EuGH 19.04.2018, C-580/16, Bühler KG, Zitation von Onlinequelle, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=201265&pageIndex=0&doclang=de&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7141525>,
[21.02.2020].

Sonstiges

HEIDINGER & HEIDINGER [2018]: Jahresabschluss zum 31.12.2018 der AAG.

Anhang

Anlage A:	Steuerkennzeichen der AAG.....	96
Anlage B:	Aufbau des Tools.....	99
Anlage C:	Parameter des Reihengeschäfte-Tools.....	101

Anlage A: Steuerkennzeichen der AAG

LÄNDER	STEUER- KENNZEICHEN	BESCHREIBUNG
AUSGANGSSEITIG LOKAL		
BELGIEN	27	BE 21,0% Output LC
ESTLAND	0T	EE 20,0% Output LC
FINNLAND	3D	FI 24,0% Output LC
FRANKREICH	3U	FR 20,0% Output LC
GROSSBRITANNIEN	1Q	GB 20,0% Output LC
ITALIEN	3I	IT 22,0% Output LC
LUXEMBURG	0A	LU 15,0% Output LC
NIEDERLANDE	3A	NL 21,0% Output LC
POLEN	1Z	PL 23,0% Output LC
PORTUGAL	0W	PT 00,0% Output LC
PORTUGAL	5P	PT 23,0% Output LC
SCHWEDEN	04	SE 25,0% Output LC
SCHWEIZ	21	CH 7,7% Output LC
SLOWAKEI	1X	SK 20,0% Output LC
SLOWENIEN	3O	SI 22,0% Output LC
SPANIEN	2V	ES 21% Output LC
TSCHECHIEN	3F	CZ 21,0% Output LC
UNGARN	5L	HU 27,0% Output LC
EINGANGSSEITIG LOKAL		
BELGIEN	26	BE 21,0% Input LC
BULGARIEN	92	BG 20,0% Input LC
DEUTSCHLAND	88	DE 19,0% Input LC
ESTLAND	0S	EE 20,0% Input LC
FINNLAND	3C	FI 24,0% Input LC
FRANKREICH	3T	FR 20,0% Input LC
GRIECHENLAND	7E	GR 23,0% Input LC
GROSSBRITANNIEN	1P	GB 20,0% Input LC
IRLAND	8G	IE 23% Input LC
ITALIEN	3H	IT 22,0% Input LC
ITALIEN	7G	IT 10,0% Input LC
KROATIEN	7R	HR 25,0% Input LC
LUXEMBURG	6C	LU 17,00% Input LC
NIEDERLANDE	2Z	NL 21,0% Input LC
ÖSTERREICH	V2	AT 20,0% Input LC
POLEN	1Y	PL 23,0% Input LC

PORTUGAL	1S	PT 23,0% Input LC
RUMÄNIEN	6S	RO 24,0% Input LC
RUMÄNIEN	7T	RO 20,0% Input LC
SCHWEDEN	01	SE 25,0% Input LC
SLOWAKEI	1W	SK 20,0% Input LC
SLOWENIEN	3N	SI 22,0% Input LC
SPANIEN	5W	ES 21,0% Input LC
TSCHECHIEN	3E	CZ 21,0% Input LC
UNGARN	4O	HU 27,0% Input LC
ZYPERN	7Z	CY 19,0% Input LC

EXPORT

BELGIEN	5A	BE 00,0% Output EX
DEUTSCHLAND	5E	DE 00,0% Output EX
ESTLAND	5G	EE 00,0% Output EX
FINNLAND	5I	FI 00,0% Output EX
FRANKREICH	5K	FR 00,0% Output EX
ITALIEN	5T	IT 00,0% Output EX
ÖSTERREICH	A8	AT 00,0% Output EX Goods
SLOWAKEI	4D	SK 00,0% Output EX
TSCHECHIEN	5B	CZ 00,0% Output EX
UNGARN	5N	HU 00,0% Output EX

INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG


DEUTSCHLAND	50	DE 00,0% Output EU
ESTLAND	5F	EE 00,0% Output EU
FINNLAND	5H	FI 00,0% Output EU
FRANKREICH	5J	FR 00,0% Output EU
ITALIEN	5O	IT 00,0% Output EU
ÖSTERREICH	A5	AT 00,0% Output EU
SCHWEDEN	5R	SE 00,0% Output EU
SLOWAKEI	3S	SK 00,0% Output EU
TSCHECHIEN	5C	CZ 00,0% Output EU
UNGARN	5M	HU 00,0% Output EU


INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB

BELGIEN	4S	BE 21,0% Input EU
DEUTSCHLAND	89	DE 19,0% Input EU
ESTLAND	4P	EE 20,0% Input EU
FINNLAND	4R	FI 24,0% Input EU
FRANKREICH	4L	FR 20,0% Input EU
GROSSBRITANNIEN	4T	GB 20,0% Input EU

ITALIEN	4N	IT 22,0% input EU
KROATIEN	6P	HR 25,0% Input EU
LUXEMBURG	7F	LU 17,00% Input EU
ÖSTERREICH	V5	AT 20,0% Input EU
POLEN	2B	PL 23,0% Input EU
POLEN	2B	PL 23,0 % Input EU
PORTUGAL	1V	PT 23,0% Input EU
RUMÄNIEN	6U	RO 24,0% Input EU
RUMÄNIEN	7V	RO 20,0% Input EU
SCHWEDEN	62	SE 25,0% Input EU
SLOWAKEI	4K	SK 20,0% Input EU
SPANIEN	2U	ES 21,0% Input EU
TSCHECHIEN	3G	CZ 21,0% Input EU
UNGARN	0O	HU 27,0% Input EU

Anlage B: Aufbau des Tools




HEIDINGER 

Steuerberatung • Wirtschaftsprüfung

Tool für Reihengeschäfte

Übersicht



Kurzbeschreibung:
Dieses Tool ist für Reihengeschäfte mit bis zu vier Beteiligten ausgelegt. Es können ausgang- und eingangsseitige Steuerkennzeichen ermittelt werden. Die bewegte Lieferung kann durch die Incoterms oder durch manuelle Eingabe des Transportveranlassers bestimmt werden. Das Tool funktioniert nur mit einer englischen Excel-Version.

In der **blauen Eingabemaske** sind zunächst die beteiligten Länder auszuwählen. Dabei muss die AAG zumindest an einer Position ausgewählt werden. Sind Drittländer beteiligt, ist "Drittland" an der jeweiligen Position einzugeben.

Die **Transportveranlassung** kann durch Incoterms bestimmt werden, oder manuell einem Unternehmen in der Reihe zugeordnet werden. Hierfür kann mit dem Button "Transportveranlassung / Incoterms" zwischen diesen beiden Varianten gewählt werden.

Durch die Quick Fixes wurde ab 01.01.2020 ein **Wahlrecht des Zwischenhändlers** eingeführt. Dieses Wahlrecht verlagert die bewegte Lieferung. Soll das Wahlrecht im Tool ausgeübt werden, ist der dafür vorgesehene Button zu betätigen. Die Aktivierung des Wahlrechts wird anhand eines Hinweises unter der Transportveranlassung angezeigt. Die Ausübung des Wahlrechts ist im Tool nur für Reihengeschäfte mit drei Beteiligten möglich.

Ein **viertes Land** wird über den Button in der Eingabemaske hinzugefügt oder entfernt.

Wurden Daten ausgewählt oder geändert, muss anschließend immer der Button "Aktualisieren" gedrückt werden.

Im **grünen Bereich** werden die ausgangsseitigen Steuerkennzeichen und UID-Nummern des Reihengeschäfts angezeigt. Der Button "Besonderheiten Rechnungslegung" zeigt für bestimmte Länder notwendige Rechnungsmerkmale an.

Im **roten Bereich** werden die eingangsseitigen Steuerkennzeichen und UID-Nummern des Reihengeschäfts angezeigt. Der Hinweis auf einen Haftungsfall nach § 27 Abs 4 UStG erfolgt auch in dieser Maske.

Abkürzungen:
LC ... lokale Lieferung
EU ... Lieferungen in/aus dem Binnenmarkt
EX ... Lieferungen in/aus einem Drittland
RC ... Reverse Charge
DG ... Dreiecksgeschäft
NT ... nicht steuerbar

Zurück zur Übersicht

Aktualisieren

Input values

Land des 1. Unternehmer: Schweden (SE) | Land des 2. Unternehmer: AAG (AT) | Land des 3. Unternehmer: Deutschland (DE) | Incoterm: DDP

Buttons: +/- 4 Unternehmen, Transportveranlassung INCOTERMS, Wahlrecht Zwischenhandler

Besonderheiten Rechnungslegung

Output tax

Tax Code: 86 | UID-Nummer: DE999999999 | Output LC: DE 19,0%

Verwendung / Geschäftsfall: In DE steuerpflichtig und nicht befreit

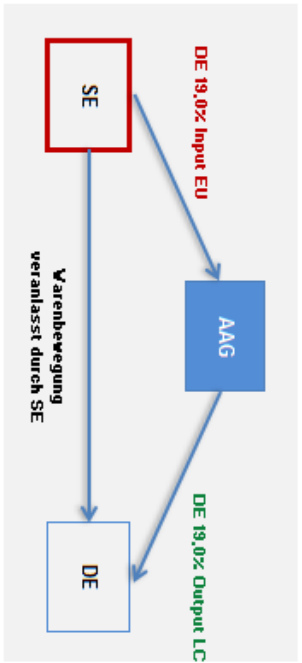
Text für Rechnung (Deutsch): [] | Text für Rechnung (Englisch): [] | Text für Rechnung (Landessp Alternative): 6

Input tax

Tax Code: 89 | UID-Nummer: DE999999999 | Input EU: DE 19,0%

Verwendung / Geschäftsfall: In DE innergemeinschaftlicher Erwerb

Sonstige Informationen: []



Anlage C: Parameter des Reihengeschäfte-Tools

Parameter für Makros				
	Dreiecksgeschäft (1=ja, 2=nein)	AL = BL (1=ja, 2=nein)	Beteiligung Drittland (1=ja, 2=nein)	Incoterms (FCA/EXW=1; alles andere=2)
Variablen	2	1	2	1
Zellnamen	<i>DG</i>	2	<i>Drittland</i>	<i>Inc</i>
	Rang AAG Output	Rang AAG Input	Rang DRL	Anzahl der Länder (1=ja, 2=nein)
Variablen	2	2	2	2
Zellnamen	<i>Rang</i>	<i>Rang2</i>	<i>RangDRL</i>	<i>Land4</i>
	Reg im BL (1=ja, 2=nein)	Transportveranl. (mit Inc=1, ohne Inc=2)	Rang Grafik	Wahlrecht Zwischenhändler
Variablen	1	2	2	1
Zellnamen	<i>Reg</i>	<i>TVA</i>	<i>RG</i>	<i>W/R</i>