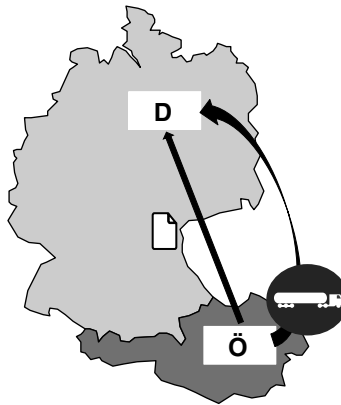


2.1.2.2. Beförderungs- und Versandungslieferungen

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt (§ 3 Abs 8). Somit gilt die Lieferung als mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung bewirkt. Bei der Versendung gilt die Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als Beginn der Versendung. Eine Beförderungs- oder Versandungslieferung wird – auch innerhalb von Reihengeschäften – als **bewegte Lieferung** bezeichnet.¹⁸

- **Beispiel**

Ö verkauft an D einen Gegenstand, den er in Wien mit dem Auftrag an einen Frachtführer übergibt, ihn nach Deutschland zu D zu transportieren.



Ö führt an D eine Lieferung aus. Ort der Lieferung ist, wo der Gegenstand an den Frachtführer übergeben wird und die Versendung des Gegenstandes beginnt, ie in Wien. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar. In einem weiteren Schritt ist nach Art 7 Abs 1 zu prüfen, ob die Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein kann.¹⁹

Voraussetzung, dass die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt ist, ist, dass zu Beginn der Beförderung oder Versendung der Gegenstand der Lieferung bereits vorliegt. Wird das betriebsfertig hergestellte Werk nur zum Zweck des leichteren Transports wieder in Einzelteile zerlegt, so gilt die Lieferung mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beförderungsunternehmer als ausgeführt. Demgegenüber ist die Lieferung erst mit der Durchführung der Arbeiten ausgeführt, wenn am Ort der Aufstellung noch umfangreiche Arbeiten vorzunehmen sind, durch die das Werk erst fertiggestellt wird (**Montagelieferung**).²⁰ Ort der Lieferung bei Montagelieferungen ist der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.²¹ Da der fertige Gegenstand nicht befördert oder versendet wird, liegt keine Beförderungs- oder Versandungslieferung vor, und § 3 Abs 8 ist nicht anwendbar.

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs 8 ist, dass die Lieferung tatsächlich zustande kommt. Geht der Gegenstand während der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer unter (zB die Gegenstände werden bei einem Unfall des Beförderungsmittels vernichtet) und trägt der Lieferer vertragsgemäß das Risiko des

¹⁸ Zur Zuordnung der bewegten Lieferung bei Reihengeschäften siehe Abschnitt 3.2.2.

¹⁹ Zur innergemeinschaftlichen Lieferung siehe Abschnitt 2.1.5.

²⁰ UStR 2000, Rz 449.

²¹ Art 36 MwStSystem-RL.

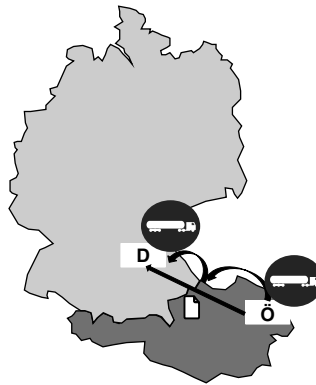
2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

Untergangs, liegt keine Lieferung vor.²² Die ursprünglich mit Beginn der Beförderung oder Versendung angenommene Lieferung wird durch den **Untergang der Gegenstände** rückgängig gemacht.²³

Unerheblich für die Ortsbestimmung nach § 3 Abs 8 ist, ob der Lieferer oder der Abnehmer den Gegenstand befördert oder versendet. Das gilt auch, wenn der für den Transport Zuständige den Gegenstand teilweise selbst befördert und/oder durch mehrere Frachtführer versenden lässt (**gebrochener Transport**).²⁴ Im Falle des **gemischten Transports**, wenn der Gegenstand teilweise vom Lieferer und teilweise vom Abnehmer befördert oder versendet wird, liegen nach hA²⁵ zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge vor.

- **Beispiel**²⁶

Der Einzelhändler D aus Bayern bestellt Waren beim Großhändler Ö in Wien. Es wird vereinbart, dass die Waren vom Wiener Großhändler nur bis Salzburg (zB postlagernd oder zu einem vom Abnehmer beauftragten grenznahen Paketdienst) versandt werden. Von dort werden die Waren einmal wöchentlich im Auftrag des bayrischen Einzelhändlers abgeholt.



Da nur einer der beiden Beteiligten für den der Lieferung zugeordneten Transport zuständig sein kann, liegen zwei getrennte Vorgänge vor. Der Großhändler Ö verschafft dem Abnehmer D mit der Übergabe der Gegenstände an den Frachtführer am Beginn der Versendung die Verfügungsmacht (§ 3 Abs 8). Die Lieferung ist in Österreich steuerbar und, da der Gegenstand nicht im Zuge der Lieferung ins übrige Gemeinschaftsgebiet versendet wird (die Warenbewegung für die Lieferung endet in Salzburg), steuerpflichtig. Der Weitertransport der Gegenstände von Salzburg nach Bayern ist nicht der Lieferung des Großhändlers an den Einzelhändler zuzuordnen und stellt eine innergemeinschaftliche Verbringung²⁷ des Einzelhändlers dar.

2.1.2.3. Beförderungs- und Versendungslieferungen aus dem Drittland

Dass die Lieferung des Gegenstandes mit Beginn der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer als ausgeführt gilt, gilt grundsätzlich auch bei Beförderungs- oder

²² Vgl auch UStR 2000, Rz 449.

²³ Zum Untergang der Gegenstände der Lieferung vgl die Beispiele in Abschnitt 3.3.1.3.

²⁴ Siehe *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 3 Rz 199.

²⁵ Siehe *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 3 Rz 199; Umsatzsteuerprotokoll 2010, Erlass des BMF vom 7.10.2010, BMF-010219/0247-VI/4/2010; Umsatzsteuerprotokoll 2006, Erlass des BMF vom 2.11.2006, BMF-010219/0424-VI/4/2006; aA BFG 15.5.2015, RV/2100710/2014 (Amtsrevision unter VwGH 2015/15/0026 anhängig); FG Leipzig 24.5.2011, 6 K 2176/09 zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland.

²⁶ Umsatzsteuerprotokoll 2010, Erlass des BMF vom 7.10.2010, BMF-010219/0247-VI/4/2010.

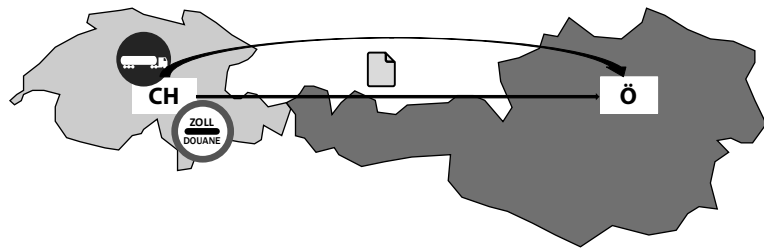
²⁷ Zur innergemeinschaftlichen Verbringung siehe Abschnitt 5.1.

Versendungslieferungen aus dem Drittland. Die Lieferung ist jedoch nach § 3 Abs 9 als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

Wer **Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer** ist, bestimmt sich gemäß § 26 nach dem Zollrecht. Nach Art 77 Abs 3 UZK ist Zollschnldner der Anmelder, bei der indirekten Vertretung auch die Person, in deren Auftrag die Zollanmeldung abgegeben wird. Zwischen den Parteien vereinbarte Lieferklauseln (zB „verzollt und versteuert“ oder „DDP – delivered duties paid“) regeln zwar die Verpflichtung zur Anmeldung der Waren und können somit ein Indiz sein, für die Anwendung des § 3 Abs 9 maßgebend ist aber, wer tatsächlich als Anmelder auftritt.²⁸

- **Beispiel**

CH verkauft an Ö einen Gegenstand, den er in der Schweiz mit dem Auftrag an einen Frachtführer übergibt, den Gegenstand nach Österreich zu Ö zu transportieren und für CH in Österreich die Zollanmeldung abzugeben.



CH führt an Ö eine Versendungslieferung aus. Ort der Lieferung ist grundsätzlich, wo die Versendung an den Abnehmer beginnt, ie in der Schweiz. Da jedoch der Frachtführer die Zollanmeldung im Auftrag des CH abgibt,²⁹ verlagert sich der Ort der Lieferung ins Einfuhrland, ie nach Österreich. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.³⁰

2.1.2.4. Versandhandelslieferungen

Eine Versandhandelslieferung (Art 3 Abs 3 bis 7) liegt vor, wenn

- der Gegenstand der Lieferung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt;
- der Gegenstand durch den Lieferer oder seinen Beauftragten (nicht durch den Abnehmer oder dessen Beauftragten) befördert oder versendet wird;
- der Abnehmer ein privater Abnehmer oder ein Schwellenerwerber³¹ ist, der im Bestimmungsmitgliedstaat die Erwerbsschwelle nicht überschreitet und auch nicht auf Erwerbsbesteuerung optiert hat;
- der Lieferer im Bestimmungsmitgliedstaat im vorangegangenen Kalenderjahr oder im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überschritten hat; oder
- der Lieferer bei Unterschreiten der Lieferschwelle im Bestimmungsmitgliedstaat auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet hat.

Überschreitet ein Lieferer die Lieferschwelle bei Lieferungen an private Abnehmer und Schwellenerwerber, die die Erwerbsschwelle im Bestimmungsland nicht überschritten

²⁸ Siehe auch UStR 2000, Rz 466.

²⁹ Zur Einfuhr und zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer siehe Abschnitt 2.3.

³⁰ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

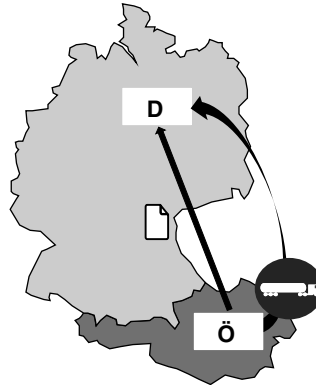
³¹ Zum Schwellenerwerber siehe Abschnitt 2.2.1.

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

haben und auch nicht auf Erwerbsbesteuerung optiert haben, ist der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung endet (Art 3 Abs 3). Die Lieferung wird im Bestimmungsland besteuert. Anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen³² unterwirft aber nicht der Abnehmer die Lieferung der Erwerbsbesteuerung³³, sondern der Lieferer besteuert im Bestimmungsland.

- **Beispiel**

Ö verkauft Bücher an D. D ist ein privater Abnehmer. Ö versendet die Bücher aus Österreich an D in Deutschland. Ö verzichtet auf die Anwendung der Lieferschwelle in Deutschland.



Ö führt an D eine Versandungslieferung aus. Ort der Lieferung ist grundsätzlich, wo die Versendung an den Abnehmer beginnt, ie in Österreich. Da jedoch D ein privater Abnehmer ist, Ö die Bücher nach Deutschland versendet und auf die Anwendung der Lieferschwelle in Deutschland verzichtet, verlagert sich der Ort der Lieferung an den Ort, wo die Versendung endet, ie nach Deutschland. Die Lieferung ist in Österreich nicht steuerbar.

2.1.3. Inlandslieferungen

2.1.3.1. Allgemeines

Liegt der Ort der Lieferung im Inland und ist keine Steuerbefreiung anwendbar (zB Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen³⁴ oder innergemeinschaftliche Lieferungen³⁵), ist die Lieferung steuerbar und steuerpflichtig. Steuerschuldner ist nach § 19 Abs 1 grundsätzlich der Lieferer. Der Lieferer stellt die Umsatzsteuer an den Abnehmer in Rechnung, erklärt den Umsatz in seiner Umsatzsteuervoranmeldung und führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab.

2.1.3.1.1. Rechnung

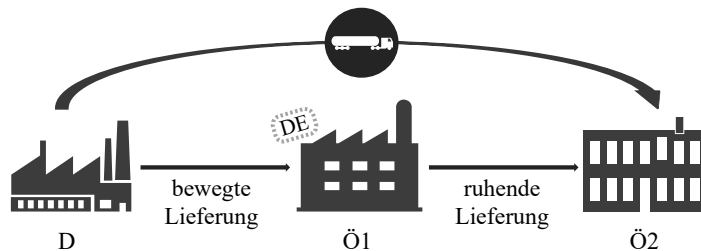
Führt ein Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen aus, ist er nach § 11 Abs 1 Z 1 berechtigt bzw – wenn der Abnehmer ein Unternehmer oder eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ist – verpflichtet, binnen sechs Monaten nach Ausfuhrung der Lieferung eine Rechnung auszustellen.

³² Zur innergemeinschaftlichen Lieferung siehe Abschnitt 2.1.5.

³³ Zum innergemeinschaftlichen Erwerb siehe Abschnitt 2.2.

³⁴ Zur Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen siehe Abschnitt 2.1.4.1.

³⁵ Zur Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.5.1.



Die Ware gelangt unmittelbar mit einer einzigen Warenbewegung vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer. Es liegt demnach ein Reihengeschäft vor.

Da Ö1 die Ware befördert, handelt es sich bei der Lieferung des D an Ö1 um die bewegte Lieferung. Diese ist gemäß § 3 Abs 8 in Deutschland ausgeführt, da die Warenbewegung dort beginnt.⁷⁰⁸ Die Lieferung des D an den Ö1 ist daher in Österreich nicht steuerbar. Ob in Deutschland die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des D an Ö1 trotz Ö1s Auftretens mit der deutschen UID erfüllt sind, ist nach deutschem Recht zu beurteilen.

Ö1 bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, weil folgende Voraussetzungen erfüllt sind:⁷⁰⁹

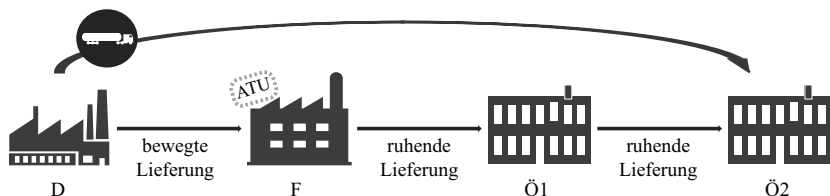
- Der Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Ö1 aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Österreich).
- Ö1 ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt.
- Die Lieferung des D wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und ist nach deutschem Recht nicht aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.⁷¹⁰

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in Österreich bewirkt, weil sich der Gegenstand am Ende der Beförderung hier befindet.⁷¹¹ Das gilt auch, wenn Ö1 mit seiner deutschen UID auftritt. Ob aufgrund Ö1s Auftretens mit der deutschen UID in Deutschland ein zusätzlicher innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt wird, ist nach deutschem Recht zu beurteilen.

Die anschließende ruhende Lieferung des Ö1 an Ö2 ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, wo die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft wird.⁷¹²

• **Beispiel**

Unternehmer Ö2 aus Wien bestellt eine Ware bei Ö1 in Salzburg. Dieser hat die Ware nicht auf Lager und kauft sie seinerseits bei F in Frankreich, der sie wiederum bei D in Berlin bestellt. D lässt die Ware von einem Frachtführer von Deutschland nach Österreich transportieren. F tritt unter seiner österreichischen UID auf.



⁷⁰⁸ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.2.

⁷⁰⁹ Zum innergemeinschaftlichen Erwerb siehe Abschnitt 2.2.1.

⁷¹⁰ Der Sachverhalt enthält keine Anhaltspunkte, die für eine Kleinunternehmereigenschaft des D sprechen würden.

⁷¹¹ Zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs siehe Abschnitt 2.2.2.

⁷¹² Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.1.

Es liegt ein Reihengeschäft vor, da die Ware mit einer einzigen Warenbewegung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer transportiert wird.

Da D die Ware versendet, handelt es sich bei der Lieferung von D an F um die bewegte Lieferung. Diese ist gemäß § 3 Abs 8 in Deutschland ausgeführt, da die Warenbewegung dort beginnt.⁷¹³ Die Lieferung des D an F ist daher in Österreich nicht steuerbar. In Deutschland sollten die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des D an F grundsätzlich erfüllt sein.

F bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da der Gegenstand bei der Lieferung des D an F aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Der innergemeinschaftliche Erwerb des F wird in Österreich bewirkt, weil sich der Gegenstand am Ende der Beförderung hier befindet.⁷¹⁴

Die ruhende Lieferung des F an Ö1 ist in Österreich, wo die Verfügungsmacht verschafft wird,⁷¹⁵ steuerbar und steuerpflichtig.⁷¹⁶

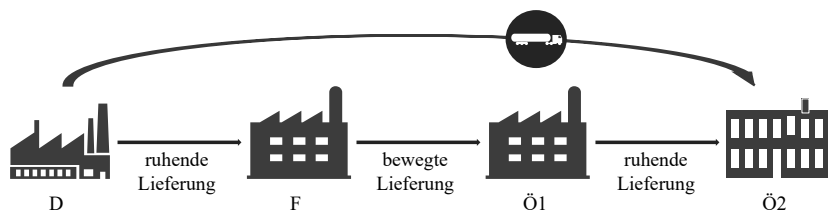
F wird beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagt, erklärt dort den innergemeinschaftlichen Erwerb und die steuerpflichtige Lieferung an Ö1. Gemäß § 27 Abs 4 behält Ö1 die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer ein und führt sie im Namen und auf Rechnung von F an das Finanzamt Graz-Stadt ab.⁷¹⁷

Die abschließende ruhende Lieferung des Ö1 an Ö2 ist ebenfalls in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Führt ein Unternehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts einen innergemeinschaftlichen Erwerb und eine nachfolgende steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus, muss die **Entstehung der Steuerschuld** für den innergemeinschaftlichen Erwerb und für die Lieferung nicht in denselben Voranmeldungszeitraum fallen.

- **Beispiel**

Unternehmer Ö2 aus Wien bestellt am 27.1. eine Ware bei Ö1 in Salzburg. Dieser hat die Ware nicht auf Lager und ordert sie seinerseits am 2.2. bei F in Frankreich, der sie wiederum am 7.2. bei D in Berlin bestellt. Ö1 lässt die Ware am 28.2. von einem Frachtführer von Deutschland nach Österreich zu Ö2 transportieren, wo sie am 1.3. ankommt. D stellt dem F am 5.3. eine Rechnung aus. F rechnet gegenüber Ö1 am 26.3. ab. Ö1 stellt seine Rechnung an Ö2 am 2.4. aus.



Es liegt ein Reihengeschäft vor, da die Ware mit einer einzigen Warenbewegung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer transportiert wird.

Da Ö1 die Ware abholt, handelt es sich bei der Lieferung von F an Ö1 um die bewegte Lieferung. Diese Lieferung des F ist gemäß § 3 Abs 8 in Deutschland ausgeführt, da die Warenbewegung dort beginnt.⁷¹⁸ Die Lieferung des F an Ö1 ist daher in Österreich nicht

⁷¹³ Siehe Abschnitt 2.1.2.2.

⁷¹⁴ Zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs siehe Abschnitt 2.2.2.

⁷¹⁵ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.1.

⁷¹⁶ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

⁷¹⁷ Zur Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer siehe Abschnitt 2.1.3.3.

⁷¹⁸ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.2.

steuerbar. In Deutschland sollten die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des F an Ö1 grundsätzlich erfüllt sein.

Die ruhende Lieferung des D an F ist dort ausgeführt, wo die Verfügungsmacht verschafft wird,⁷¹⁹ ie in Deutschland. Die Lieferung ist ebenfalls nicht steuerbar in Österreich.

Ö1 bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb, da der Gegenstand bei der Lieferung des F an ihn aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in Österreich bewirkt, weil sich der Gegenstand am Ende der Beförderung hier befindet.⁷²⁰

Die Steuerschuld für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Ö entsteht gemäß Art 19 Abs 2 Z 1 mit Ausstellung der Rechnung durch F an Ö1 am 26.3., der innergemeinschaftliche Erwerb ist daher in der Umsatzsteuervoranmeldung des Ö für März zu erfassen. Für denselben Voranmeldungszeitraum kann Ö1 den Vorsteuerabzug für den innergemeinschaftlichen Erwerb geltend machen.

Die anschließende ruhende Lieferung des Ö1 an Ö2 ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.⁷²¹ Die Steuerschuld für diesen Umsatz entsteht gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a mit Ablauf des Monats April, da Ö1 die Rechnung über die Lieferung an Ö2 erst im April ausstellt, und Ö1 erfasst die Lieferung daher in der Umsatzsteuervoranmeldung für April.

3.4.4. Reihengeschäfte im innergemeinschaftlichen Versandhandel

Reihengeschäfte mit einem Verbraucher als letzten Abnehmer können auch im Binnenmarkt auftreten.⁷²² Die Binnenmarktregelung des Art 3 Abs 3 ff sieht unter bestimmten Umständen im innergemeinschaftlichen Versandhandel eine Verlagerung des Ortes der bewegten Lieferung an das Ende der Warenbewegung vor.⁷²³ Eine solche Verlagerung hat im Wesentlichen als Voraussetzung, dass bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird.⁷²⁴

Abnehmer einer solchen Versandhandelslieferung ist ein Nichtunternehmer oder ein Schwellenerwerber, der die Erwerbsschwelle weder überschritten noch auf sie verzichtet hat.⁷²⁵

Da im Rahmen eines Reihengeschäftes zumindest drei Beteiligte vorhanden sein müssen und der Verbraucher in diesem Szenario immer an letzter Stelle der Reihe steht, kommt eine Anwendung der Versandhandelsregelung grundsätzlich nicht in Betracht. Dies deshalb, weil die Lieferung an den Verbraucher (also die letzte Lieferung in der Reihe) nur dann die bewegte Lieferung ist, wenn der Verbraucher den Gegenstand abholt. In diesem Fall ist wiederum eine Voraussetzung der Versandhandelsregelung, nämlich die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer, nicht erfüllt.

- **Beispiel**

Der österreichische Verbraucher V bestellt beim Versandhändler Ö ein Sportgerät. Ö hat das Sportgerät nicht auf Lager und ordert es seinerseits beim Hersteller D in Deutschland. D lässt das Sportgerät von einem Spediteur direkt von Deutschland zu V nach Österreich transportieren.

⁷¹⁹ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.2.

⁷²⁰ Zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs siehe Abschnitt 2.2.2.

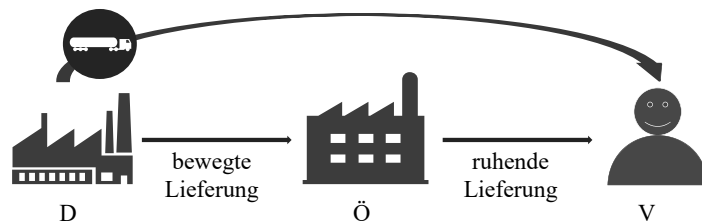
⁷²¹ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

⁷²² Zum Verbraucher im Reihengeschäft siehe Abschnitt 3.1.1.2.

⁷²³ Siehe Abschnitt 2.1.2.4.

⁷²⁴ Für weitere Details dazu siehe Abschnitt 2.1.2.4.

⁷²⁵ Zum Schwellenerwerber siehe Abschnitt 2.2.1.



Es liegt ein Reihengeschäft vor, da die Ware mit einer einzigen Warenbewegung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer transportiert wird.

Da D die Versendung des Gegenstandes veranlasst, ist die Lieferung des D an Ö die bewegte Lieferung. Diese wird gemäß § 3 Abs 8 am Beginn der Versendung, also in Deutschland, ausgeführt und ist in Österreich nicht steuerbar.⁷²⁶

Die Versandhandelsregelung⁷²⁷ kommt für die Lieferung des D an Ö nicht zur Anwendung, weil Ö kein von Art 3 Abs 4 erfasster Abnehmer (Nichtunternehmer oder Schwellenerwerber, der die Erwerbsschwelle weder überschritten noch auf sie verzichtet hat⁷²⁸) ist.

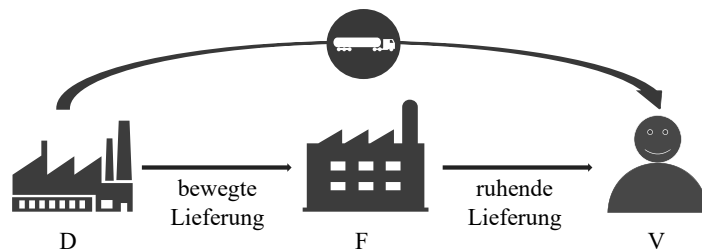
Die Lieferung des D sollte grundsätzlich die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung in Deutschland erfüllen.

Ö bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb,⁷²⁹ da der Gegenstand bei der Lieferung des D an Ö aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Der innergemeinschaftliche Erwerb wird dort bewirkt, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, ie in Österreich. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb des Ö ist steuerbar und steuerpflichtig und berechtigt den Ö zum Vorsteuerabzug.

Die anschließende ruhende Lieferung des Ö an V ist dort ausgeführt, wo die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft wird, ie in Österreich.⁷³⁰ Die Lieferung des Ö an V ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.⁷³¹ Da es sich um eine ruhende Lieferung handelt, ist aber kein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung gegeben (eine Versandhandelslieferung hätte ebenfalls zu einer steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung in Österreich geführt).

- **Beispiel**

Der österreichische Verbraucher V bestellt beim französischen Versandhändler F ein Sportgerät. F hat das Sportgerät nicht auf Lager und ordert es seinerseits beim Hersteller D in Deutschland. F lässt den Gegenstand von einem Spediteur direkt von Deutschland zu V nach Österreich transportieren.



Es liegt ein Reihengeschäft vor, da die Ware mit einer einzigen Warenbewegung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer transportiert wird.

⁷²⁶ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.2.

⁷²⁷ Siehe Abschnitt 2.1.2.4.

⁷²⁸ Siehe Abschnitt 2.2.1.

⁷²⁹ Zum innergemeinschaftlichen Erwerb siehe Abschnitt 2.2.

⁷³⁰ Siehe Abschnitt 2.1.2.1.

⁷³¹ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

Da F die Warenbeförderung veranlasst, ist die Lieferung des D an F die bewegte Lieferung. Diese Lieferung wird gemäß § 3 Abs 8 am Beginn der Versendung, also in Deutschland, ausgeführt und ist in Österreich nicht steuerbar.⁷³²

Die Versandhandelsregelung kommt nicht zur Anwendung, weil F kein von Art 3 Abs 4 erfasster Abnehmer ist (Nichtunternehmer oder Schwellenerwerber, der die Erwerbsschwelle weder überschritten noch auf sie verzichtet hat).⁷³³ Außerdem handelt es sich aus Sicht des D um einen Abholfall, der die Anwendbarkeit der Versandregelung ebenfalls ausschließt.⁷³⁴

Die Lieferung des D an F sollte grundsätzlich die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung in Deutschland erfüllen.

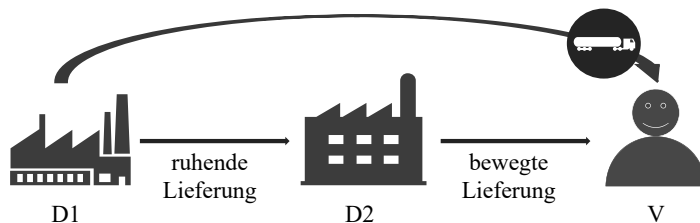
F bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb,⁷³⁵ da der Gegenstand bei der Lieferung des D an Ö aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Der innergemeinschaftliche Erwerb wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, ie in Österreich. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb des Ö ist steuerbar und steuerpflichtig und berechtigt den F zum Vorsteuerabzug.

Die anschließende ruhende Lieferung des F an V ist dort ausgeführt, wo die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft wird, ie in Österreich.⁷³⁶ Die Lieferung des F an V ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.⁷³⁷ Da es sich um eine ruhende Lieferung handelt, ist kein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung gegeben (die Versandhandelslieferung hätte ebenfalls zu einer steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung in Österreich geführt).

F muss sich im Finanzamt Graz-Stadt umsatzsteuerlich erfassen und veranlagen lassen. Den V trifft keine Abfuhrpflicht nach § 27 Abs 4, da diese nur Unternehmen, die die Lieferung für ihr Unternehmen beziehen, und juristischen Personen des öffentlichen Rechts auferlegt ist.⁷³⁸

- **Beispiel**

Der österreichische Verbraucher V bestellt beim deutschen Versandhändler D2 ein Sportgerät. D2 hat das Sportgerät nicht auf Lager und ordert es seinerseits beim Hersteller D1 in Deutschland. V holt das Sportgerät bei D1 ab und bringt es nach Österreich.



Es liegt ein Reihengeschäft vor, da die Ware mit einer einzigen Warenbewegung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer transportiert wird.

Da V die Beförderung bewirkt, ist die Lieferung des D2 an V die bewegte Lieferung. Diese wird gemäß § 3 Abs 8 am Beginn der Beförderung, also in Deutschland, ausgeführt und ist in Österreich nicht steuerbar.⁷³⁹

Die Versandhandelsregelung kommt nicht zur Anwendung. V ist zwar ein von Art 3 Abs 4 erfasster Abnehmer (Nichtunternehmer), aber aus Sicht des D2 handelt es sich

⁷³² Siehe Abschnitt 2.1.2.2.

⁷³³ Siehe Abschnitt 2.2.1.

⁷³⁴ Siehe Abschnitt 2.1.2.4.

⁷³⁵ Zum innergemeinschaftlichen Erwerb siehe Abschnitt 2.2.

⁷³⁶ Siehe Abschnitt 2.1.2.1.

⁷³⁷ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

⁷³⁸ Zur Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer siehe Abschnitt 2.1.3.3.

⁷³⁹ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.2.

bei der Lieferung an V um einen Abholfall, der die Anwendbarkeit der Versandregelung ausschließt.⁷⁴⁰

Die Lieferung des D2 an V ist in Deutschland steuerbar und in der Regel steuerpflichtig. Das Ursprungslandprinzip kommt zur Anwendung.

Die Lieferung des D1 an D2 ist eine ruhende Lieferung in Deutschland und daher in Österreich nicht steuerbar.⁷⁴¹

3.4.5. Sonderfall Organschaft

Besonders schwierig zu lösen, da für die Beteiligten nicht immer einfach erkennbar, können (potentielle) Reihengeschäfte sein, wenn daran mehrere Gesellschaften einer Organschaft bzw Mehrwertsteuergruppe beteiligt sind.

Nach dem österreichischen UStG⁷⁴² liegt eine Organschaft dann vor, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organgesellschaft). Dies ist der Fall, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.⁷⁴³ Kommt es innerhalb einer Organschaft zu Lieferungen, so handelt es sich daher um nicht steuerbare Innenumsätze. Dies gilt nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung⁷⁴⁴ auch bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften.

Für die Behandlung von grenzüberschreitenden Reihengeschäften ergeben sich daraus nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung folgende Konsequenzen:⁷⁴⁵

- Lieferungen zwischen im Inland gelegenen Unternehmensteilen (Organgesellschaften) sind nicht steuerbar. Die Lieferungen sind daher innerhalb von Reihengeschäften unbeachtlich.
- Lieferungen zwischen nicht im Inland gelegenen Unternehmensteilen (Organgesellschaften) sind zwar in der Regel nicht steuerbar (weil nicht im Inland ausgeführt), jedoch im Rahmen der Lösung eines Reihengeschäftes beachtlich.

Vertritt die ausländische Steuerverwaltung eine vergleichbare Ansicht, so wäre das Reihengeschäft aus ihrer Sicht analog zu lösen. Die Lösung von Reihengeschäften, an denen auch Unternehmensteile im Sinne einer Organschaft in unterschiedlichen Mitgliedstaaten beteiligt sind, ist daher im Einzelfall zu beurteilen, wobei unterschiedliche Herangehensweisen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten – schon, weil das Konzept einer Organschaft nicht in allen Mitgliedstaaten eingeführt ist – wahrscheinlich sind.

- **Beispiel**

Ö verkauft an die Ö-GmbH Ware, die Ö-GmbH verkauft diese an einen deutschen Abnehmer D, dieser wiederum veräußert die Ware an seinen Abnehmer ES in Spanien.

⁷⁴⁰ Siehe Abschnitt 2.1.2.4.

⁷⁴¹ Zum Ort der Lieferung siehe Abschnitt 2.1.2.1.

⁷⁴² § 2 Abs 2 Z 2.

⁷⁴³ Nach Art 11 Abs 1 der MwStSyst-RL kann nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer („Mehrwertsteuerausschuss“) jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Ein Mitgliedstaat, der die in Abs 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen (Art 11 Abs 2 MwStSyst-RL). Art 11 Abs 1 MwStSyst-RL beschränkt die Option zur Mehrwertsteuergruppe daher auf einen Mitgliedstaat.

⁷⁴⁴ Siehe Umsatzsteuerprotokoll 2015, Erlass des BMF vom 22.10.2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015.

⁷⁴⁵ Vgl Umsatzsteuerprotokoll 2015, Erlass des BMF vom 22.10.2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015.