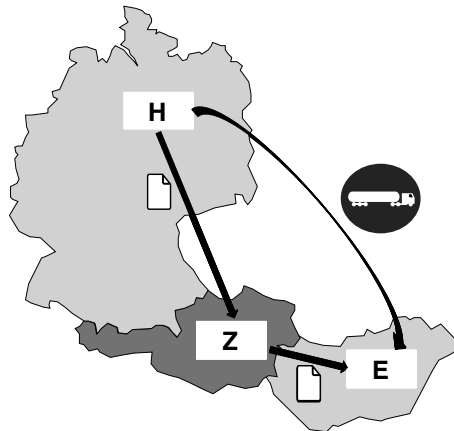


1. Einleitung

Mehrstufige Vertriebsstrukturen sind in unserer arbeitsteiligen Wirtschaft vor allem im internationalen Handel vorherrschend. Um Transport- und Lagerkosten zu sparen oder den Zwischenhändlern das Lagerrisiko zu nehmen, werden die Gegenstände oftmals von einem Lieferanten (zB dem Hersteller) direkt an den Kunden des unmittelbaren Kunden (zB Zwischenhändler) befördert oder versendet. Mit dieser direkten Warenbewegung werden gleichzeitig alle Umsatzgeschäfte erfüllt, die über diesen Gegenstand abgeschlossen wurden, zB die Lieferung eines Herstellers H an den Zwischenhändler Z und die Lieferung des Zwischenhändlers Z an den Endkunden E.



Umsatzsteuerrechtlich wird ein derartiges Umsatzgeschäft als **Reihengeschäft** oder **Reihenlieferung** bezeichnet.

Durch die Umsetzung der Quick Fixes¹ in nationales Recht² wurde im UStG 1994 eine Definition für das Reihengeschäft in § 3 Abs 15 Z 5 aufgenommen:³

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn dieselben Gegenstände nacheinander geliefert werden und diese Gegenstände unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer (Empfänger) in der Reihe befördert oder versandt werden.

Diese Begriffsdefinition des Reihengeschäfts gilt ab 2020⁴, entspricht aber – zumindest inhaltlich – der schon bisher ohne Regelung in der MwStSyst-RL⁵ oder im UStG üblichen Begriffsdefinition.⁶

Seine Brisanz erhielt das Reihengeschäft bisher auch nicht durch das Fehlen einer Begriffsdefinition, sondern dadurch, dass sich die umsatzsteuerliche Behandlung eines

¹ Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, ABI L 311/2018 vom 7.12.2018.

² BGBl I 2019/103 (Steuerreformgesetz 2020 oder StRefG 2020).

³ Zur Umsetzung in das UStG siehe auch Abschnitt 3.1.1.1.

⁴ § 3 Abs 15 tritt mit 1.1.2020 in Kraft und ist erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 ausgeführt werden bzw sich ereignen.

⁵ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 347/2006.

⁶ Siehe zB UStR 2000, Rz 450, zur Rechtslage bis 31.12.2019.

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

Reihengeschäfts und der in der Reihe stattfindenden Lieferungen aus den allgemeinen Bestimmungen des UStG – vor allem aus den Bestimmungen über den Ort der Lieferung⁷ – ableiteten. Durch das Fehlen einer spezifischen Regelung über die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen in der Reihe in der MwStSyst-RL und durch eine Rechtsprechung des EuGH⁸, die die Thematik nicht vollständig und eindeutig klärte und Anlass zu unterschiedlichen Lösungsansätzen in der Literatur⁹ gab, ergaben sich schließlich weitgehend unterschiedliche Interpretation durch die Mitgliedstaaten.¹⁰ Um unterschiedliche Vorgehensweisen der Mitgliedstaaten künftig zu vermeiden, die zu Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung führen könnten, und zur Verbesserung der Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten wurde im Rahmen der Quick Fixes eine allgemeine Regel über die Zuordnung der Beförderung oder Versendung für den Fall, dass ein mittlerer Unternehmer in der Reihe, ein sog Zwischenhändler, die Gegenstände befördert oder versendet, eingeführt.¹¹ Danach soll die Beförderung oder Versendung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet werden. Verwendet der Zwischenhändler jedoch gegenüber seinem Lieferer die UID des Ursprungsmitgliedstaates, ist die Lieferung des Zwischenhändlers an seinen unmittelbaren Abnehmer die Beförderungs- oder Versendungslieferung.¹² Um die neuen Rechtsvorschriften leichter verständlich zu machen und so auch unterschiedliche Interpretationen in den Mitgliedstaaten zu verringern, hat auch die Europäische Kommission eine umfangreiche Orientierungshilfe¹³ veröffentlicht, die teilweise auch in die UStR übernommen wurde.¹⁴

Ein **Dreiecksgeschäft**¹⁵ ist eine Sonderform des Reihengeschäfts, an dem drei Unternehmer, die in drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten für Umsatzsteuerzwecke registriert sind und die jeweilige UID auch verwenden, beteiligt sind. Die Dreiecksgeschäftsregelung¹⁶ enthält Vereinfachungen vor allem für den mittleren Unternehmer (Erwerber).¹⁷ Obwohl die Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte in der MwStSyst-RL geregelt sind, bestehen auch hier teilweise unterschiedliche Interpretationen bzw unterschiedlich großzügige Regelungen in den Mitgliedstaaten.¹⁸

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

2.1. Grundsätze der Lieferung

Ein Reihengeschäft ist eine Aneinanderreihung von zwei oder mehreren Lieferungen, die dadurch erfüllt werden, dass der Gegenstand in einem einheitlichen Transportvorgang vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird. Ein Dreiecksgeschäft ist eine Sonderform des Reihengeschäfts mit zwei Lieferungen. Es gelten daher die allgemeinen Bestimmungen über Lieferungen grundsätzlich auch für Reihen- und Dreiecksgeschäfte. Zunächst werden daher diese allgemeinen Regeln dargestellt.

⁷ Siehe Abschnitt 2.1.2.

⁸ EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*; 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding RV*; 27.9.2012, C-587/10, *VSTR*.

⁹ Siehe Abschnitt 3.2.3.

¹⁰ Zur Beurteilung des Reihengeschäfts in Österreich siehe Abschnitt 3.

¹¹ Art 36a RL 1910/2018; zu den unionsrechtlichen Vorgaben im Detail siehe Abschnitt 3.1.1.2.

¹² Zur Umsetzung in Österreich siehe Abschnitt 3.1.1.1. und Abschnitt 3.2.3.3.

¹³ *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf Konsignationslagerregelungen, Reihengeschäfte und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen („Quick Fixes 2020“), 20.12.2019 (im Folgenden kurz „Erläuterungen Kommission“ abgekürzt).

¹⁴ Zu den Reihengeschäften siehe insb UStR 2000, Rz 474g ff.

¹⁵ Art 25.

¹⁶ Art 25.

¹⁷ Zum Dreiecksgeschäft siehe Abschnitt 4.

¹⁸ Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung in Österreich siehe Abschnitt 4.

2.1.1. Lieferbegriff

Nach § 3 Abs 1 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Zentrales Element der Lieferung ist daher die **Verschaffung der Verfügungsmacht** über einen Gegenstand. Dabei handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, durch den Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes dem Abnehmer zugewendet werden.¹⁹ Ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang ist nicht erforderlich, die bloße Einräumung von Gebrauchs- oder Nutzungsrechten reicht allerdings nicht aus.

Begrifflich von der Lieferung abzugrenzen sind die **Beförderung oder Versendung** der Gegenstände. Während die Lieferung auf die Verschaffung der Verfügungsmacht abstellt, bezeichnen Beförderung und Versendung den Transportvorgang. Bei der **Beförderung** transportiert der Lieferer, der Abnehmer oder ein unselbständiger Erfüllungsgehilfe des Lieferers oder des Abnehmers den Gegenstand mit einem eigenen, gemieteten oder geliehenen Beförderungsmittel²⁰ (zB der Montagemitarbeiter transportiert Ersatzteile im Firmen-Pkw zum Montageort). Versenden liegt nach § 3 Abs 8 vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird.

Die Übertragung der Verfügungsmacht an einen **Abnehmer** bedingt, dass der Abnehmer der Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung bereits bekannt ist. Befördert oder versendet der Unternehmer die Gegenstände zunächst zu seiner eigenen Verfügung an einen anderen Ort (zB der Unternehmer versendet Gegenstände von seiner Produktionsstätte im Burgenland in sein Auslieferungslager in Niederösterreich), so liegt keine Lieferung vor. Im Binnenmarkt kann allenfalls eine innergemeinschaftliche Verbringung gegeben sein.²¹

2.1.2. Ort der Lieferung

Unter das UStG fallen nach § 1 Abs 1 Z 1 nur Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland ausführt (sog **steuerbare Lieferungen**). Ob eine Lieferung als im Inland aufgeführt gilt, bestimmt sich nach den in § 3 Abs 7 bis 9 bzw Art 3 Abs 3 bis 7 enthaltenen Regelungen über den Ort der Lieferung.²² Für Reihengeschäfte ist ab 2020 insbesondere auch § 3 Abs 15 zu beachten.²³ Vertragliche Regelungen zwischen dem Unternehmer und dem Abnehmer (zB über den Gefahrenübergang oder vereinbarte Incoterms) haben in der Regel keine Auswirkung auf den Ort der Lieferung.²⁴

Liegt der Ort der Lieferung im Inland und ist die Lieferung damit steuerbar, bestimmt das UStG grundsätzlich weiter über:

- die Steuerpflicht und den anzuwendenden Steuersatz (zB 10 % bei der Lieferung von Büchern);
- eine Steuerbefreiung (zB Steuerbefreiung für Kleinunternehmer);
- den Steuerschuldner (zB Übergang der Steuerschuld);
- die Entstehung der Steuerschuld (zB nach vereinnahmten Entgelten);
- die Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten (zB Meldung unter Kz 000 in der Umsatzsteuervoranmeldung);
- die Rechnungsstellung.²⁵

¹⁹ VwGH 27.2.2002, 2000/13/0098; 20.10.2004, 2004/14/0185.

²⁰ UStR 2000, Rz 447.

²¹ Zur innergemeinschaftlichen Verbringung siehe Abschnitt 5.1.

²² Zu den Sonderregelungen siehe § 3 Abs 11 bis 14.

²³ Siehe Abschnitt 3.2.2.

²⁴ Siehe aber § 3 Abs 9 in Abschnitt 2.1.2.3. und die Neuregelung zur Zurechnung der Beförderung oder Versendung bei Reihengeschäften in Abschnitt 3.2.3.2.

²⁵ Die Vorschriften über die Rechnungsstellung bestimmen sich gem § 11 Abs 1 und 1a in einigen Fällen nicht nach dem Ort der Lieferung, sondern nach dem Ansässigkeitsstaat des Lieferers.

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

Liegt der Ort der Lieferung im Ausland, ist die Lieferung **nicht steuerbar**. Diese Lieferung fällt daher nicht unter das UStG und ist aus österreichischer umsatzsteuerlicher Sicht für eine Besteuerung nicht weiter relevant. Grenzüberschreitende Lieferungen sind allerdings – unabhängig davon, ob sie in Österreich als steuerbar oder nicht steuerbar anzusehen sind – im anderen Land oder in den anderen Ländern umsatzsteuerlich zu beurteilen.

2.1.2.1. Verschaffung der Verfügungsmacht

Grundsätzlich gilt eine Lieferung als dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs 7). Bei körperlicher Übergabe des Gegenstandes ist das der Ort, an dem der Gegenstand der Lieferung dem Abnehmer oder in dessen Auftrag einem Dritten übergeben wird.²⁶ Eine derartige Lieferung wird – auch innerhalb von Reihengeschäften – als **ruhende Lieferung** bezeichnet. Der Ort der ruhenden Lieferung in einem Reihengeschäft richtet sich nach den Sonderbestimmungen des § 3 Abs 15 Z 3 und Z 4.²⁷

- **Beispiel**

Ö mietete in den vergangenen drei Jahren eine Maschine von D, die sich in der Produktionsstätte des Ö in Linz befindet und für die Produktion von Gegenständen verwendet wird. Ö kauft nun diese Maschine von D und setzt sie weiter für die Produktion der Gegenstände in Linz ein.

Mit dem Verkauf der Maschine führt D eine Lieferung aus und überträgt die Verfügungsmacht über die Maschine auf Ö. Ort der Lieferung ist, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, ie in Linz. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar und mit 20 % steuerpflichtig.²⁸

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 grundsätzlich als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt (§ 3 Abs 8).²⁹ 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.³⁰

- **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.

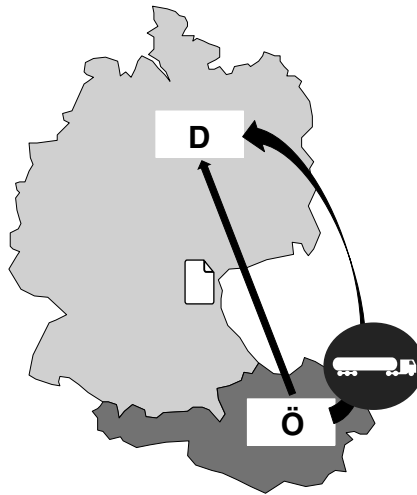
²⁶ UStR 2000, Rz 421.

²⁷ Zur ruhenden Lieferung im Reihengeschäft siehe Abschnitt 3.2.2.

²⁸ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

²⁹ Siehe die Sonderregelungen für Beförderungs- und Versandungslieferungen aus dem Drittland unter Abschnitt 2.1.2.3. und für Versandhandelslieferungen unter Abschnitt 2.1.2.4.

³⁰ Zur Zuordnung der bewegten Lieferung bei Reihengeschäften siehe Abschnitt 3.2.2.



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.³¹

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**).³² Ort der Lieferung bei Montagelieferungen ist der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.³³ Da der fertige Gegenstand nicht befördert oder versendet wird, liegt keine Beförderungs- oder Versendungslieferung 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 Untergangs, liegt keine Lieferung vor.³⁴ Die ursprünglich mit Beginn der Beförderung oder Versendung angenommene Lieferung wird durch den **Untergang der Gegenstände** rückgängig gemacht.³⁵

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**).³⁶ Im Falle des **gemischten**

³¹ Zur innergemeinschaftlichen Lieferung siehe Abschnitt 2.1.5.

³² UStR 2000, Rz 449.

³³ Art 36 MwStSyst-RL.

³⁴ Vgl auch UStR 2000, Rz 449.

³⁵ Zum Untergang der Gegenstände der Lieferung vgl die Beispiele in Abschnitt 3.2.4. und Abschnitt 3.3.1.3.

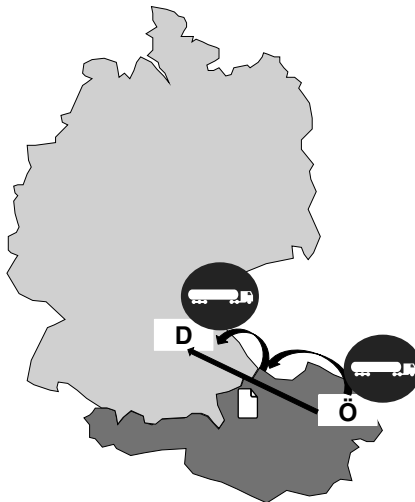
³⁶ Siehe *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 3 Rz 199; zum gebrochenen Transport im Reihengeschäft siehe Abschnitt 3.1.2.1.5.

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

Transports³⁷, wenn der Gegenstand teilweise vom Lieferer und teilweise vom Abnehmer befördert oder versendet wird, oder bei einer bloß tatsächlichen Unterbrechungen des Transports im Rahmen eines Transportvorgangs liegt dann eine einheitlich zu beurteilende Lieferung vor, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht und der Lieferer nachweist, dass ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs gegeben sind.³⁸ Ein zeitlicher Zusammenhang ist jedenfalls als gegeben anzusehen, wenn die Beförderung oder die Versendung nicht mehr als 14 Tage unterbrochen wird (zB für eine Zwischenlagerung aus logistischen Gründen).³⁹

- **Beispiel**

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 und nach Bayern versendet.



Auch wenn beide an der Lieferung Beteiligten für den der Lieferung zugeordneten Transport zuständig sind (gemischter Transport), liegt ein einheitlicher Liefervorgang vor, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht und der Lieferer nachweist, dass ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs gegeben sind. Ein zeitlicher Zusammenhang ist jedenfalls als gegeben anzusehen, wenn die Beförderung oder die Versendung aufgrund einer Zwischenlagerung aus logistischen Gründen nicht mehr als 14 Tage unterbrochen wird.

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 im Zuge der Lieferung ins übrige

³⁷ Die Terminologie ist im Schrifttum uneinheitlich, so verwendet VwGH 27.4.2017, Ro 2015/15/0026, auch für den gemischten Transport die Bezeichnung gebrochene Beförderung; zum gemischten Transport im Reihengeschäft siehe Abschnitt 3.1.2.1.4.

³⁸ VwGH 27.4.2017, Ro 2015/15/0026; FG Leipzig 24.5.2011, 6 K 2176/09, zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland; zur früheren anderslautenden Rechtsansicht siehe Umsatzsteuerprotokoll 2010, Erläss des BMF vom 7.10.2010, BMF-010219/0247-VI/4/2010; Umsatzsteuerprotokoll 2006, Erläss des BMF vom 2.11.2006, BMF-010219/0424-VI/4/2006.

³⁹ UStR 2000, Rz 3982.

Gemeinschaftsgebiet versendet wird (die Warenbewegung für die Lieferung endet in Bayern), unter den allgemeinen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.⁴⁰ Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände aus logistischen Gründen in Salzburg zwischengelagert werden. Der Weitertransport der Gegenstände von Salzburg nach Bayern ist auch der Lieferung des Großhändlers an den Einzelhändler zuzuordnen und stellt keinen eigenen umsatzsteuerlich relevanten Vorgang des Einzelhändlers dar.

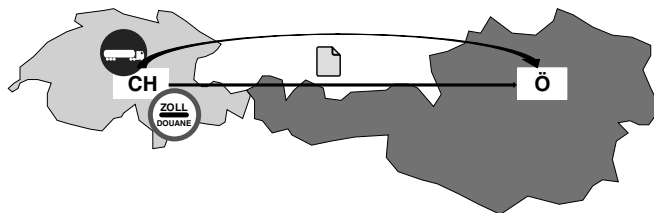
2.1.2.3. Beförderungs- und Versandungslieferungen aus dem Drittland

Dass die Lieferung des Gegenstandes mit Beginn der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer als ausgeführt gilt, gilt grundsätzlich auch bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen 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 (Einfuhrumsatzsteuer) ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Lieferer ein ausländischer Unternehmer ist.

Wer **Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer** ist, bestimmt sich gemäß § 26 nach dem Zollrecht. Nach Art 77 Abs 3 UZK ist Zollschedner 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.⁴¹

- **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 Versandungslieferung 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,⁴² verlagert sich der Ort der Lieferung ins Einfuhrland, ie nach Österreich. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.⁴³

2.1.2.4. Versandhandelslieferungen

Die allgemeinen Regelungen über den Ort der Lieferung gelten grundsätzlich auch bei Lieferungen an Nichtunternehmer und Schwellenerwerber.⁴⁴ Befördert oder versendet der Lieferer oder ein Dritter für dessen Rechnung den Gegenstand oder ist der Lieferer an der Beförderung oder Versendung indirekt beteiligt, liegt eine Versandhandelsliefe-

⁴⁰ Zur innergemeinschaftlichen Lieferung siehe Abschnitt 2.1.5.

⁴¹ Siehe auch UStR 2000, Rz 466.

⁴² Zur Einfuhr und zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer siehe Abschnitt 2.3.

⁴³ Zur Besteuerung von Lieferungen siehe Abschnitt 2.1.3.

⁴⁴ Siehe Abschnitt 2.2.1.

2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

zung vor, für die der Ort der Lieferung ab 2021 grundsätzlich dort sein soll, wo sich der Gegenstand der Lieferung am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.⁴⁵

Eine Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder eine indirekte Beteiligung an der Beförderung oder Versendung ist gegeben, wenn

- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben wird, der die Gegenstände an den Abnehmer versendet;
- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände durch einen Dritten erfolgt, der Lieferer jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Abnehmer trägt;
- der Lieferer dem Abnehmer die Transportkosten in Rechnung stellt und diese einzieht und sie dann an einen Dritten weiterleitet, der die Versendung oder Beförderung der Gegenstände übernimmt;
- der Lieferer in jeglicher Weise gegenüber dem Abnehmer die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt zwischen dem Abnehmer und einem Dritten herstellt oder einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Abnehmer benötigt, übermittelt.⁴⁶

Die Sonderregelungen für die Versandhandelslieferungen gelten damit nicht, wenn der Abnehmer den Gegenstand befördert (zB im Reisegepäck) oder versendet und der Lieferer auch nicht indirekt an der Beförderung der Versendung beteiligt ist.

2.1.2.4.1. Einfuhr-Versandhandelslieferungen (ab 2021)

Eine Einfuhr-Versandhandelslieferung liegt gem § 3 Abs 8a unter den folgenden Voraussetzungen vor:

- die Lieferung erfolgt an einen Nichtunternehmer oder einen Schwellenerwerber⁴⁷, und
- der Lieferer oder ein Dritter für dessen Rechnung befördert oder versendet den Gegenstand vom Drittlandsgebiet in einen Mitgliedstaat oder
- der Lieferer ist an der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland indirekt beteiligt.

Als Einfuhr-Versandhandelslieferung gilt nicht die Lieferung neuer Fahrzeuge. Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren gilt die Sonderregelung für Einfuhr-Versandhandelslieferungen nur für Lieferungen an Nichtunternehmer, die keine juristischen Personen sind.⁴⁸

Um die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat sicherzustellen, ist **ab 2021**⁴⁹ Ort der Lieferung, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer endet,⁵⁰ wenn

- der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt wird, als jenem, in dem die Beförderung oder Versendung endet, oder
- der Unternehmer den Import-One-Stop-Shop⁵¹ in Anspruch nimmt.

⁴⁵ Zum Anwendungsbereich siehe Abschnitt 2.1.2.4.1. und Abschnitt 2.1.2.4.2.

⁴⁶ Art 5a DVO (EU) 282/2011; UStR 2000, Rz 3715.

⁴⁷ Art 3 Abs 4.

⁴⁸ § 3 Abs 8a vorletzter und letzter Satz.

⁴⁹ Gemäß § 28 Abs 47 Z 2 bis Z 4 idF des AÄG 20202, BGBl I 2019/91, treten diese Bestimmung grundsätzlich mit 1.1.2021 in Kraft und sind erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden bzw sich ereignen. Mit Durchführungsverordnung (EU) 2020/1112, Verordnung (EU) 2020/1108, Beschluss (EU) 2020/1109, jeweils vom 20.7.2020, wurde das Inkrafttreten des E-Commerce-Pakets auf EU-Ebene auf 1.7.2021 verschoben. Diese Vorgabe war im Zeitpunkt der Bearbeitung der 2. Auflage im UStG noch nicht umgesetzt.

⁵⁰ § 3 Abs 8a lit b; UStR 2000, Rz 451.

⁵¹ § 25b.

Bis einschließlich 2020 gelten die allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Lieferung.⁵²

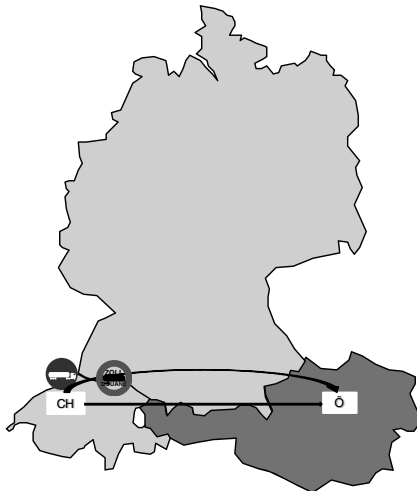
Sind in die Einfuhr-Versandhandelslieferung Unternehmer einbezogen, die Einfuhr-Versandhandelsumsätze, bei denen der Einzelwert der Waren je Sendung EUR 150 nicht übersteigt, durch die Nutzung einer **elektronischen Schnittstelle**, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, werden sie ab 2021 so behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.⁵³ Damit wird ein Reihengeschäft fingiert.⁵⁴

Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat

Wird der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat eingeführt, als jenen, in dem die Beförderung oder Versendung endet, ist Ort der Lieferung, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer endet. Das gilt ab 2021 für Einfuhr-Versandhandelslieferungen unabhängig vom Einzelwert der Waren je Sendung.⁵⁵ Die Einfuhr ist im Einfuhrmitgliedstaat grundsätzlich steuerpflichtig.

- **Beispiel**

CH verkauft im Sommer 2021 einen Gegenstand an Ö in Österreich. Ö ist ein privater Abnehmer. CH versendet den Gegenstand aus der Schweiz an Ö in Österreich. Die Abfertigung zum freien Verkehr lässt CH in Deutschland durchführen.



CH führt an Ö eine Einfuhr-Versandhandelslieferung aus. Da die Gegenstände in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, als jenem, in dem die Beförderung oder Versendung endet, ist Ort der Lieferung, wo die Versendung an den Abnehmer endet, ie in Österreich. Die Lieferung des CH an den Ö ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. CH registriert sich in Österreich für Umsatzsteuer-Zwecke und bestellt einen Fiskalvertreter.

Für die Einfuhr, die grundsätzlich steuerpflichtig sein sollte,⁵⁶ und den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer gelten die Bestimmungen des deutschen UStG.

⁵² Siehe Abschnitt 2.1.2.2. und Abschnitt 2.1.2.3.

⁵³ § 3 Abs 3a Z 1; UStR 2000, Rz 382 ff.

⁵⁴ Für Details siehe daher Abschnitt 3.5.1

⁵⁵ § 3 Abs 8a lit a; UStR 2000, Rz 451 und Rz 3716.

⁵⁶ Die Einfuhr ist nur dann gemäß § 6 Abs 4 Z 9 steuerfrei, wenn der Lieferer oder sein Vertreter im IOSS gemäß § 25b registriert ist.

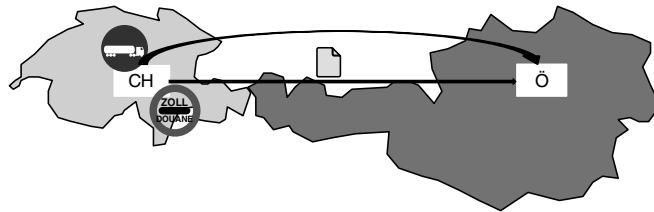
2. Grundlagen der Reihen- und Dreiecksgeschäfte

Einfuhr unter Anwendung des Import-One-Stop-Shops

Ort der Lieferung bei Einfuhr-Versandhandelslieferungen an Nichtunternehmer oder Schwellenerwerber, bei denen der Einzelwert der Waren je Sendung EUR 150 nicht übersteigt, ist, wenn sich der Lieferer oder sein Vertreter in einem Mitgliedstaat zum Import-One-Stop-Shop („IOSS“)⁵⁷ registriert, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer endet.⁵⁸ Um den Verwaltungsaufwand für Unternehmer, die derartige Einfuhr-Versandhandelslieferungen in mehreren oder allen Mitgliedstaaten ausführen, zu verringern, gilt weiters Folgendes:

- Die Einfuhr der Gegenstände ist steuerfrei, wenn der Lieferer oder sein Vertreter spätestens bei der Abgabe der Einfuhrzollanmeldung seine IOSS Identifikationsnummer („IOSS ID“) der zuständigen Zollstelle vorlegt.⁵⁹
- In dem Mitgliedstaat, in dem sich der Lieferer oder sein Vertreter zum IOSS registriert, erhält der Lieferer oder der Vertreter für den Lieferer eine IOSS ID, erklärt die Einfuhr-Versandhandelsumsätze aufgegliedert nach den Mitgliedstaaten in der dafür vorgesehenen Steuererklärung und entrichtet die Steuer.⁶⁰
- **Beispiel**

CH verkauft im August 2021 einen Gegenstand um EUR 87 an Ö in Österreich. Ö ist ein privater Abnehmer. CH versendet den Gegenstand aus der Schweiz an Ö in Österreich. Die Abfertigung zum freien Verkehr lässt CH von seinem Vertreter V in Österreich durchführen, der bei der Einfuhrzollanmeldung seine für CH erteilte IOSS ID bekanntgibt.



Da es sich um eine Einfuhr-Versandhandelslieferung handelt, bei der der Einzelwert der Waren je Sendung EUR 150 nicht übersteigt und V seine für CH erteilte IOSS ID verwendet, ist Ort der Lieferung, wo die Versendung des Gegenstands an Ö endet, ie in Österreich. Die Lieferung des CH ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. V meldet diese Lieferung in der IOSS Erklärung für CH und ist auch Gesamtschuldner für die aus der Lieferung des CH an Ö geschuldete Umsatzsteuer. Die Einfuhr ist steuerfrei, da V die IOSS ID bei der Einfuhrzollanmeldung bekanntgibt.

Wird der IOSS nicht in Anspruch genommen, gilt grundsätzlich § 3 Abs 8 für den Ort der Lieferung.⁶¹ Das bedeutet aber, dass die Einfuhranmeldung für den Abnehmer durchgeführt wird. Der mit der Einfuhranmeldung beauftragte Unternehmer (zB Spediteur, Paketdienst) stellt daher die Einfuhrumsatzsteuer mit dem Entgelt für seine Leistung dem Abnehmer in Rechnung. Damit ist der vom Lieferer angegebene Preis ein Nettopreis, und die tatsächlich vom Abnehmer zu tragenden Kosten für den Erwerb des Gegenstandes sind, da die Einfuhrkosten erst bei Einlagen des Gegenstandes bekannt sind, bei Abgabe der Bestellung unbestimmt.

⁵⁷ In Österreich: § 25b; UStR 2000, Rz 3434 ff.

⁵⁸ § 3 Abs 8a lit b; UStR 2000, Rz 451.

⁵⁹ § 6 Abs 4 Z 9; UStR 2000, Rz 1024; Abschnitt 2.3.1.3.

⁶⁰ Für Details zum Verfahren IOSS siehe *Weinzierl*, Einfuhr-Versandhandelslieferungen ab 2021, taxlex 2020, Heft 3, 81 ff.

⁶¹ Siehe Abschnitt 2.1.2.2.