

AUSFUHRUMSÄTZE UND EXPORTDIENSTLEISTUNGEN



7.11.2017

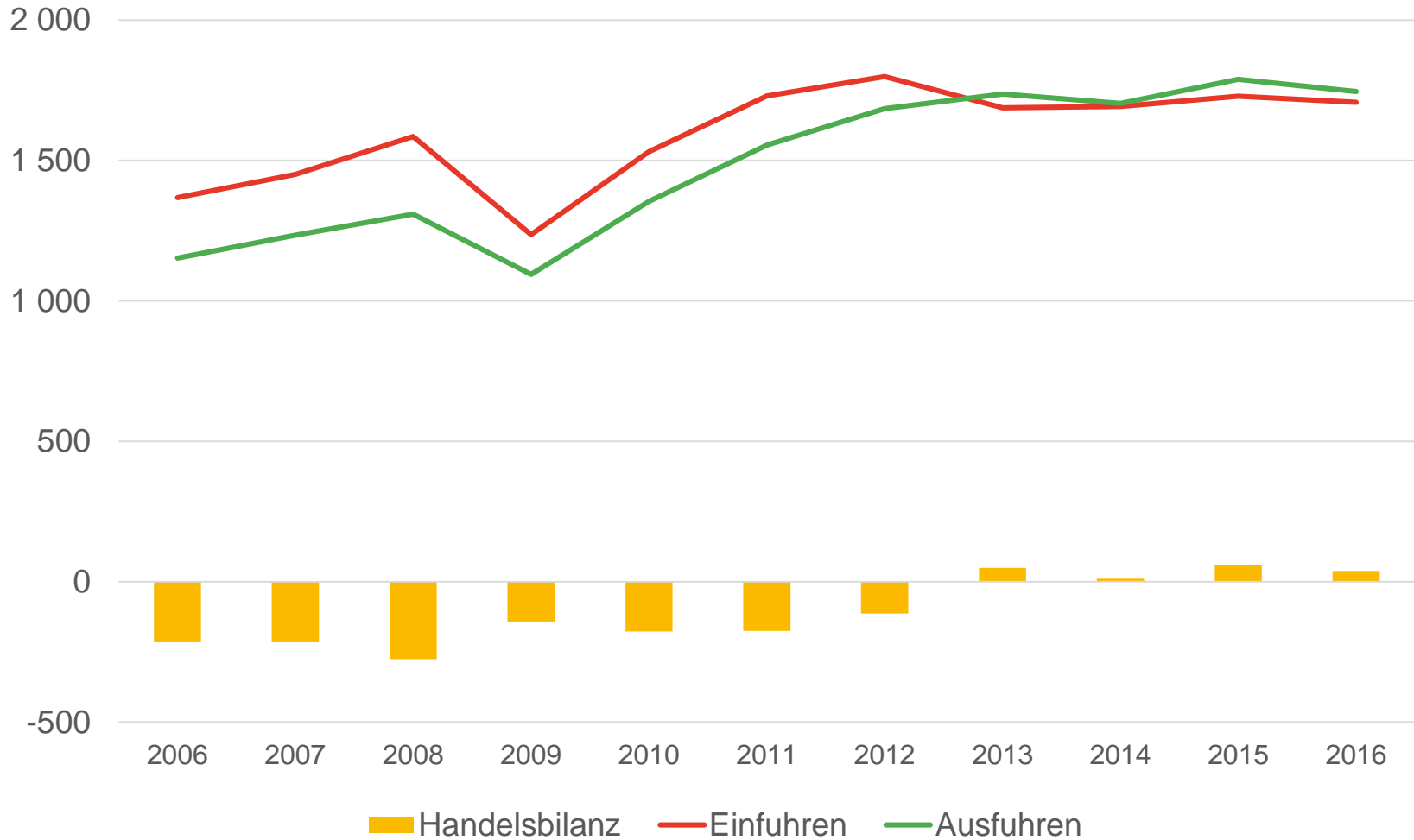
Umsatzsteuertagung 2017

Dr. Thomas Bieber (Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik)

***WAREN- UND
DIENSTLEISTUNGSVERKEHR MIT
DRITTLÄNDERN – EINE
STATISTISCHE ANNÄHERUNG***

WARENAUSFUHREN AUS DER EU (JAHRE 2006-2016)

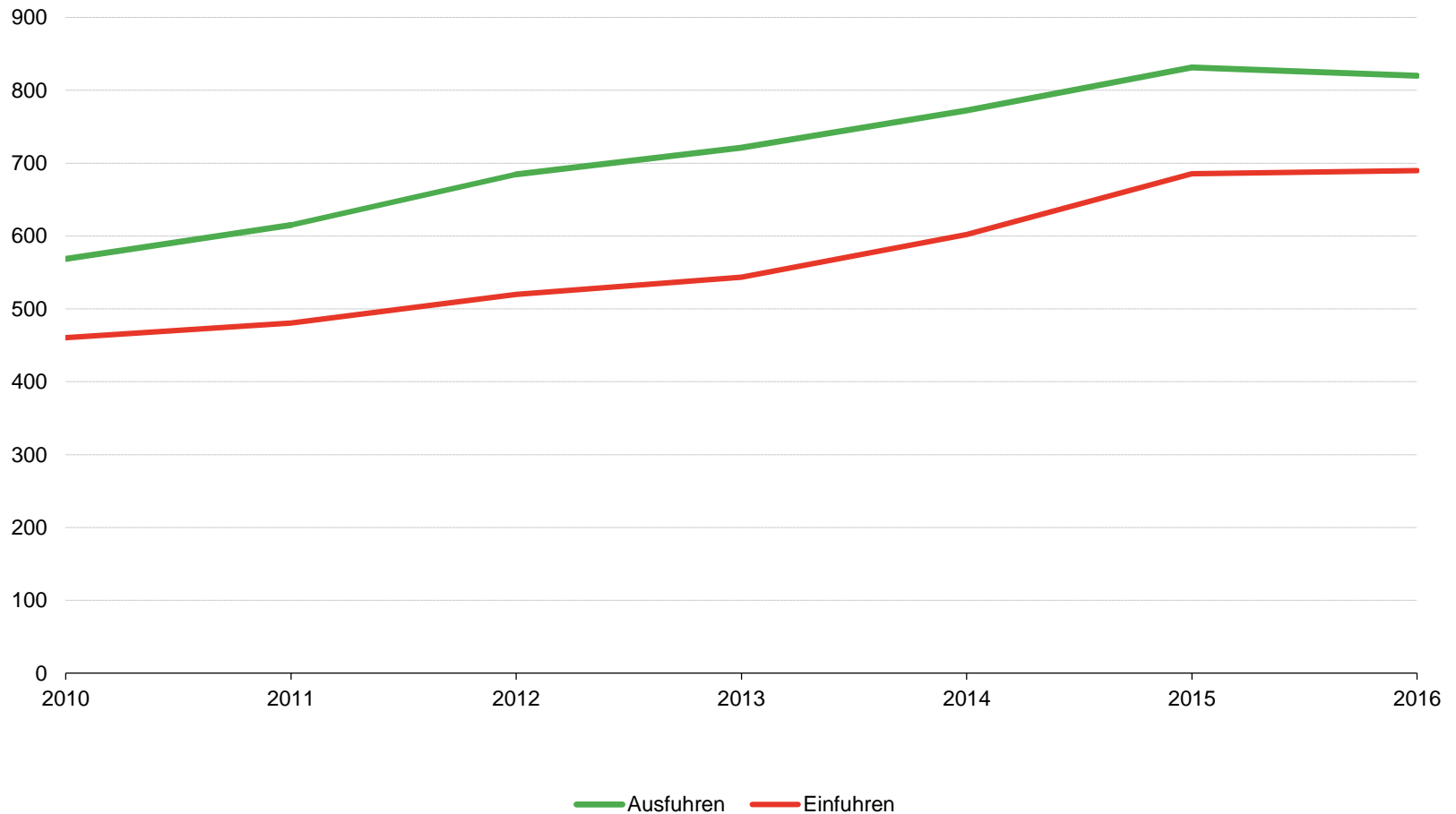
In EUR Mrd



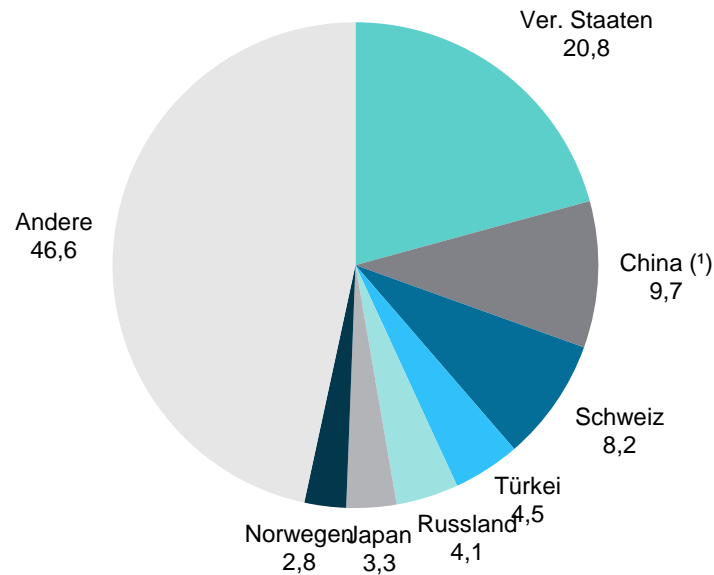
Quelle: Eurostat (2017), http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/International_trade_in_goods/de [Stand: 31.10.2017]

DIENSTLEISTUNGS-AUSFUHREN AUS DER EU (JAHRE 2010-2016)

In EUR Mrd



ANTEIL AN DEN WARENAUSFUHREN AUS DER EU (JAHR 2016)

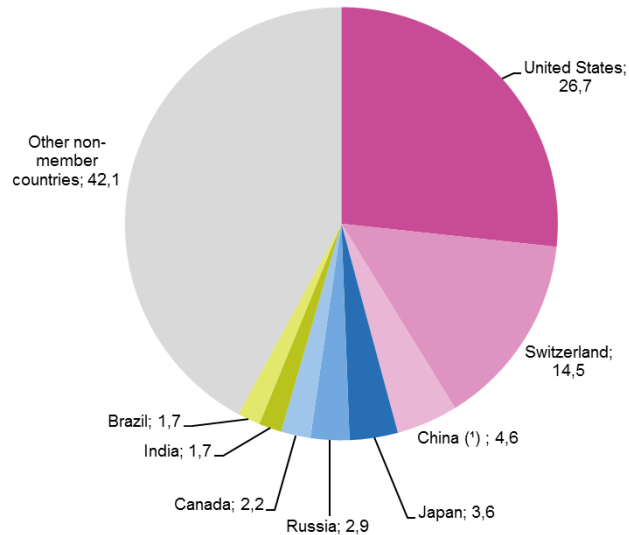


	(Anteil an den Extra EU-28-Ausfuhren in %)
Ver. Staaten	20,8
China (¹)	9,7
Schweiz	8,2
Türkei	4,5
Russland	4,1
Japan	3,3
Norwegen	2,8
Andere	46,6
(¹) Ohne Hongkong.	

Quelle: Eurostat (2017), http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/International_trade_in_goods/de [Stand: 31.10.2017]

ANTEIL AN DEN DIENSTLEISTUNGS-AUSFUHREN AUS DER EU (JAHR 2016)

Exports



United States	26,7
Switzerland	14,5
China (1)	4,6
Japan	3,6
Russia	2,9
Canada	2,2
India	1,7
Brazil	1,7
Other non-member countries	42,1
Note: provisional data. Excluding Hong Kong.	
(1) Excluding Hong Kong.	

Quelle: Eurostat (2017), http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/International_trade_in_services [Stand: 31.10.2017]

ZOLLRECHTLICHE VORFORMUNG DER AUSFUHR

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (1)

- Begriff der Ausfuhr zollrechtlich nicht definiert
- Verbringung von Waren aus dem Zollgebiet der Union (Art 263-277 UZK)
 - Ziele: Exportkontrolle und Einhaltung von Ausfuhrbeschränkungen
- zweistufiges Ausfuhrverfahren
 - 1. Stufe: Abgabe einer elektronischen Ausfuhranmeldung bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle (Art 158 Abs 1 iVm Art 269 Abs 1 iVm Art 6 Abs 1 UZK iVm Art 1 Z 16 UZK-DA) → Gestellung der Ware (Art 5 Z 33 UZK) und Überprüfung der Ausfuhranmeldung
 - 2. Stufe: Transport der (unveränderten) Ausfuhrware zur zuständigen Ausgangszollstelle iSd Art 329 UZK-IA unmittelbar vor dem Verlassen des Zollgebiets der Union → Gestellung (Art 267 Abs 2 UZK) → physische Ausfuhr durch den Ausführenden
 - Das Verbringen der Ware aus dem Zollgebiet wird von der Ausgangszollstelle gem Art 333 Abs 1 UZK-IA überwacht → elektronische Ausgangsbestätigung an die zuständige Ausfuhrzollstelle → Der Ausfuhrprozess endet für den Ausfuhrer mit dem Erhalt des Ausgangsvermerks in elektronischer Form → **auch umsatzsteuerlicher Ausfuhrnachweis**

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (2)



Ausfuhrzollstelle

- Gestellung und Annahme
- Anmeldung, Risikoanalyse
- Kontrolle der Waren (Beschau)/Unterlagen,
- Risikoanalyse, Art. 264 UZK
- Überlassung zur Ausfuhr

Beförderung

ohne Förmlichkeiten oder bei Bedarf mit vorgeschriebenen Verbringungsweg (Art 267 Abs 1 UZK)



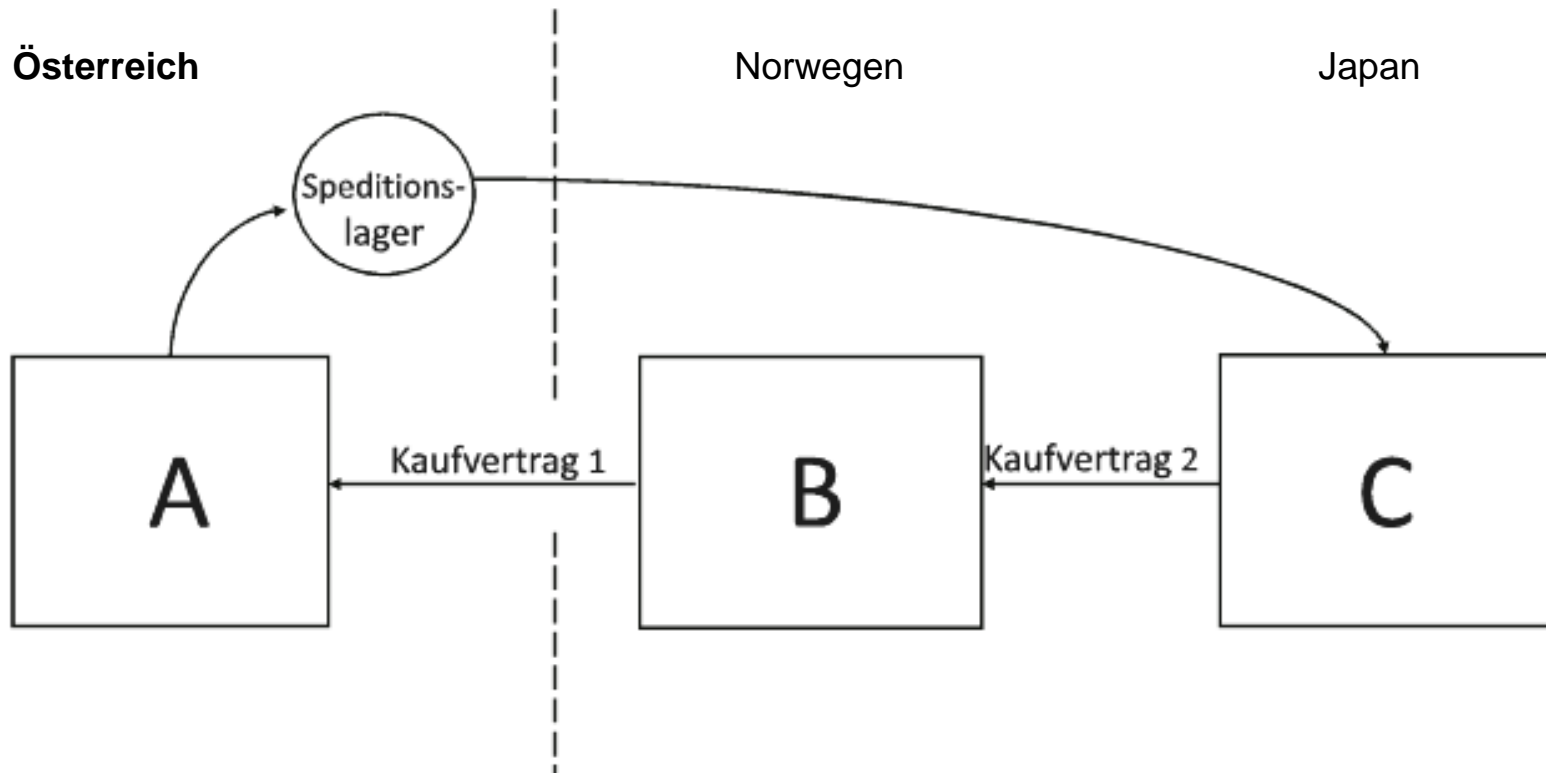
Ausgangszollstelle

- Überprüfung der Waren, Risikoanalyse, Art. 264 UZK
- Überwachung des Ausgangs
- Bestätigung des Ausgangs gegenüber der Ausfuhrzollstelle

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (3)

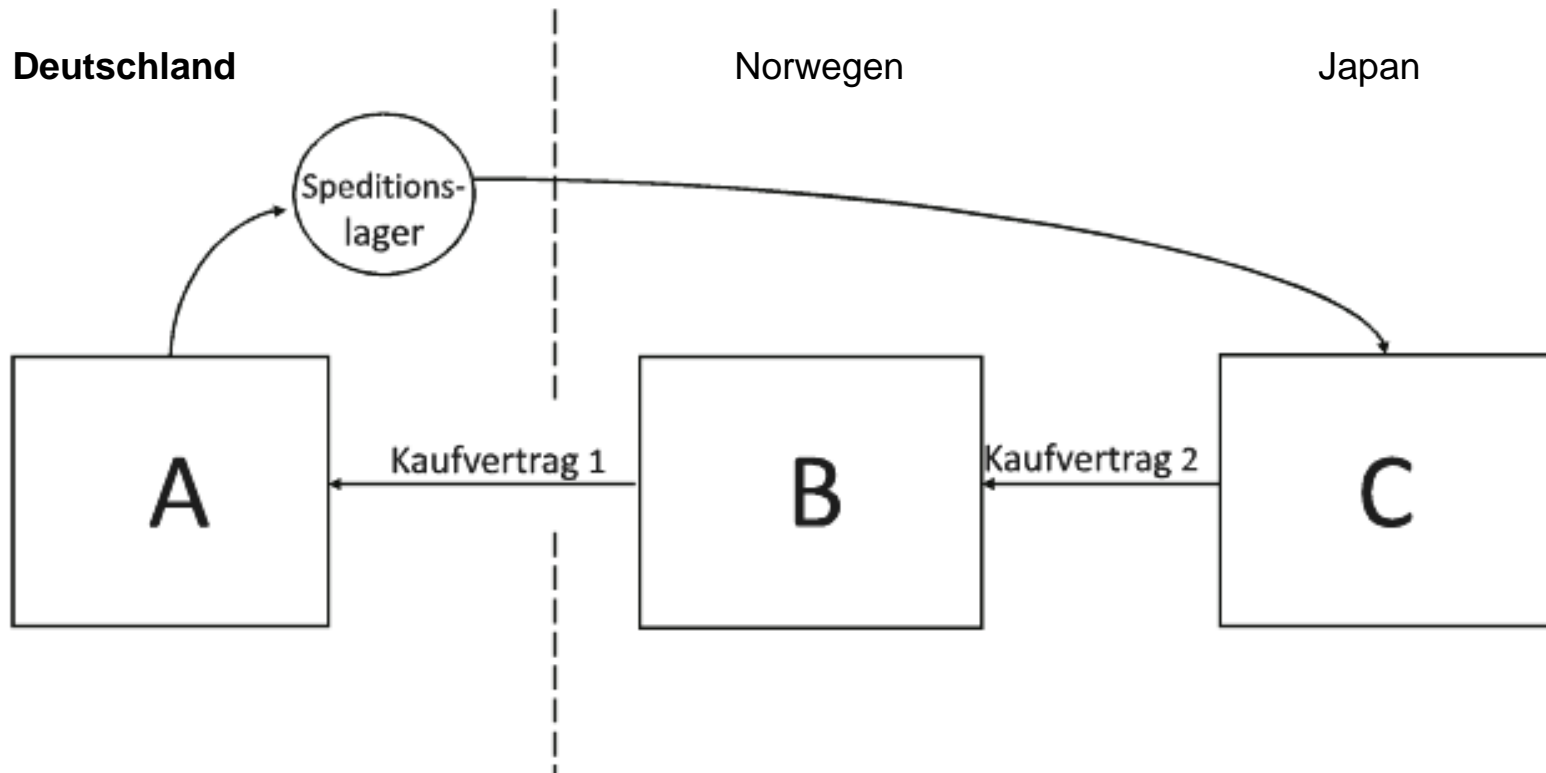
- Der UZK verkleinerte den Kreis der „Ausführer“
- Zollrecht „alt“
 - „Ausführer“ = jene Person, für deren Rechnung die Ausfuhranmeldung abgegeben wurde oder jene Person, die die Verfügungsmacht über die auszuführende Ware hatte.
 - Ausführer konnte auch ein in der EU ansässiger Vertragspartner sein (Art 788 Abs 1 ZK-DVO)
- Zollrecht „neu“
 - Ausführer = ausschließlich Personen, die im Zollgebiet der Union ansässig sind (Art 1 Z 19 lit a und und lit c UZK-DA)
 - Ansässigkeit setzt zumindest eine ständige Niederlassung voraus (Art 5 Z 31 lit b UZK)
 - "Ständige Niederlassung" = dauerhafte Niederlassung, in der die erforderlichen Personal- und Sachmittel ständig vorhanden sind und über die die zollrelevanten Vorgänge einer Person vollständig oder teilweise abgewickelt werden (Art 5 Z 32 UZK)
 - Ausführer = die Privatperson, die zur Ausfuhr bestimmte Waren befördert, wenn sich diese Waren im persönlichen Gepäck der Privatperson befinden (Art 1 Z 19 lit c UZK-DA)

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (4)



A ist Ausführer iSd Art 1 Z 19 UZK-DA

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (5)



A ist **kein** Ausführer iSd Art 1 Z 19 UZK-DA

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (6)

- Zollrechtliche Vorformung der Lohnveredelung an Gegenstände der Ausfuhr durch das Verfahren der aktiven Veredelung
 - Im Verfahren der aktiven Veredelung befinden sich zollfrei eingeführte Nichtunionswaren, die im Zollgebiet der Union einem Veredelungsvorgang oder mehreren Veredelungsvorgängen unterzogen und danach wieder in ein Drittland ausgeführt werden (Art 256 Abs 1 UZK)
 - Das frühere Verfahren der Zollrückvergütung gibt es unter Geltung des UZK nicht mehr
 - Veredelungsvorgänge (Art 5 Nr 37 UZK)
 - Bearbeitung
 - Verarbeitung
 - Zerstörung
 - Ausbesserung sowie Verwendung von Waren, die nicht in die Veredelungserzeugnisse eingehen (Produktionshilfsmittel)

ZOLLRECHTLICHE VORFRAGEN DER AUSFUHR (7)

- Zollrechtliche Vorformung der Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr durch das Verfahren der aktiven Veredelung
 - Begriff der Lohnveredelung
 - der Inhaber der Bewilligung für das besondere Verfahren der aktiven Veredelung (Art 210 lit d iVm Art 211 Abs 1 lit a UZK) stellt die eingeführten Vorprodukte zum Zwecke der Veredelung mittelbar oder unmittelbar zu Verfügung, so dass vom Auftraggeber grundsätzlich nur das Veredelungsentgelt zu entrichten ist
 - Etwaige vom Werkunternehmer beschaffte Stoffe sind für die Annahme einer Lohnveredelung dann ohne Belang, wenn es sich lediglich um Zutaten oder Nebensachen handelt, so dass sie nicht geeignet sind, das Wesen des Umsatzes zu bestimmen
 - Obwohl der Begriff der Lohnveredelung dem Zollrecht entlehnt ist, ist er aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Steuerbegünstigung autonom auszulegen (FG Baden-Württemberg v. 24.10.2012, 14 K 3006/11)

VORGABEN DER MWSTSYSTRL FÜR DIE AUSFUHR

VORGABEN DER MWSTSYSTRL (1)

■ **Historische Entwicklung**

- 1. RL bis 6. RL idF vor der Binnenmarkt-RL: Ausfuhrlieferungen (EU-MS → EU-MS)
 - Art 10 Abs 2 lit a 2. RL; Art 15 6. RL
- Binnenmarkt-RL (1.1.1993): Ausfuhrlieferungen (EU-MS → Drittländer),
innergemeinschaftliche Lieferung (EU-MS → EU-MS)

■ **MwStSystRL**

- „Ausfuhr“ an sich kein steuerbarer Umsatz iSd Art 2 MwStSystRL
- Lieferung von Gegenständen iSd Art 2 Abs 1 lit a MwStSystRL von einem EU-Mitgliedstaat in ein Drittland
- Steuerbefreiungen der Art 146 und 147 MwStSystRL
 - EU-Mitgliedstaaten haben Spielraum, um die genauen Rahmenbedingungen der Steuerbefreiung (insb Erklärungs- und Nachweispflichten) zu regeln
- Zollrechtliche Vorgaben (zB der Kreis der nach dem Zollrecht zulässigen Ausführer) könne die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen beeinflussen

VORGABEN DER MWSTSYSTRL (2)

■ **Befreite Ausfuhrumsätze nach Art 146 Abs 1**

- **Befreiung von Ausfuhrlieferungen (lit a)**
 - die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden
- **Ausfuhrlieferungen an im Ausland ansässige Abnehmer in Abholfällen (lit b)**
 - die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden (...)
- **Vorstufenbefreiung bei Lieferungen an bestimmte gemeinnützige Organisationen (lit c und Abs 2)**
 - die Lieferungen von Gegenständen an zugelassene Körperschaften, die diese im Rahmen ihrer Tätigkeit auf humanitärem, karitativem oder erzieherischem Gebiet nach Orten außerhalb der Gemeinschaft ausführen
- **Steuerbefreiung für Lohnveredelungen (lit d)**
 - Dienstleistungen in Form von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die zwecks Durchführung dieser Arbeiten in der Gemeinschaft erworben oder eingeführt worden sind und die vom Dienstleistungserbringer oder dem nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Dienstleistungsempfänger oder für deren Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;



VORGABEN DER MWSTSYSTRL (3)

■ **Befreite Ausfuhrumsätze nach Art 146 Abs 1**

□ **Steuerbefreiung für bestimmte Dienstleistungen (lit e)**

- Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gem den Art 132 und 135 von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Art 61 oder Art 157 Abs 1 lit a gilt

VORGABEN DER MWSTSYSTRL (4)

■ Touristenexport nach Art 147

- **Abs 1:** Betrifft die in Artikel 146 Abs 1 lit b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn (...)
 - der Reisende nicht in der Gemeinschaft ansässig ist
 - die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert werden
 - der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer EUR 175 übersteigt
- **Abs 2 UA 2:** (...) Der Nachweis der Ausfuhr wird durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen
- **Abs 2 UA 3:** Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ein Muster des Stempelabdrucks (...)

Ausfuhrfrist nur für Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr vorgesehen

keine Detailregelungen zur Nachweisführung

RECHTSPRECHUNG DES EUGH ZUR AUSFUHR

EUGH 2.8.1993, RS C-111/92, LANGE

■ Sachverhalt

- Herr Lange tätigte „verbotene“ Ausfuhren nach dem dAWG

■ EuGH

- nur Gegenstände, für die kein legaler Markt besteht, sind nicht steuerbar (Rn 12)
- MwStSystRL unterscheidet nicht zwischen er- und unerlaubten Ausfuhren (Rn 19)
- Art 146 u 147 sollen eine USt-Belastung der Verbraucher aus Drittstaaten verhindern (Rn 20)
- Versagung der Steuerbefreiung nicht geeignet, um Verstoß gegen eine nationale Ausfuhrgenehmigung zu ahnden (Rn 22)
- „Ahnden“ ist nicht Ziel der MwStSystRL (Rn 22)

EuGH knüpft an seine Rspr zu Einfuhren und Lieferungen an (Rs *Mol*; *Happy Family*, *Witzemann*; *Einberger*)

EUGH 21.2.2008, RS C-271/06, NETTO SUPERMARKT

■ Sachverhalt

- Privatpersonen holen Waren ab und weisen Ausfuhr in Drittstaat nach, in dem sie Rechnung und Zollformular mit Zollstempel vorlegen → USt-Erstattung
- Bei nachträglicher Prüfung stellt sich heraus, dass Zollstempel gefälscht war
- Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferung von FinVw versagt

■ EuGH

- Art 146 Abs 1 lit b iVm Art 147 MwStSystRL auf Ausfuhrlieferungen gutgläubiger Lieferanten anzuwenden, obwohl die Befreiungsvoraussetzungen (aufgrund gefälschter Ausfuhrnachweise) tatsächlich nicht vorliegen (Rn 27)
- zollrechtliche Rspr auf Ausfuhrlieferungen nicht übertragbar (Rn 28)
- Eine Übertragbarkeit wäre nicht gerechtfertigt, weil sich Zölle und USt in Aufbau, Zielsetzung und Zweck unterscheiden (Rn 28)

■ UStG

- Art 7 Abs 4 UStG auf Ausfuhren analog anwendbar
- nicht der gutgläubige Lieferant, sondern der betrügerische Abnehmer schuldet die entgangene Steuer → wie durchsetzbar bei der Ausfuhr?

EUGH 19.12.2013, RS C-563/12, BDV HUNGARY TRADING

■ Sachverhalt

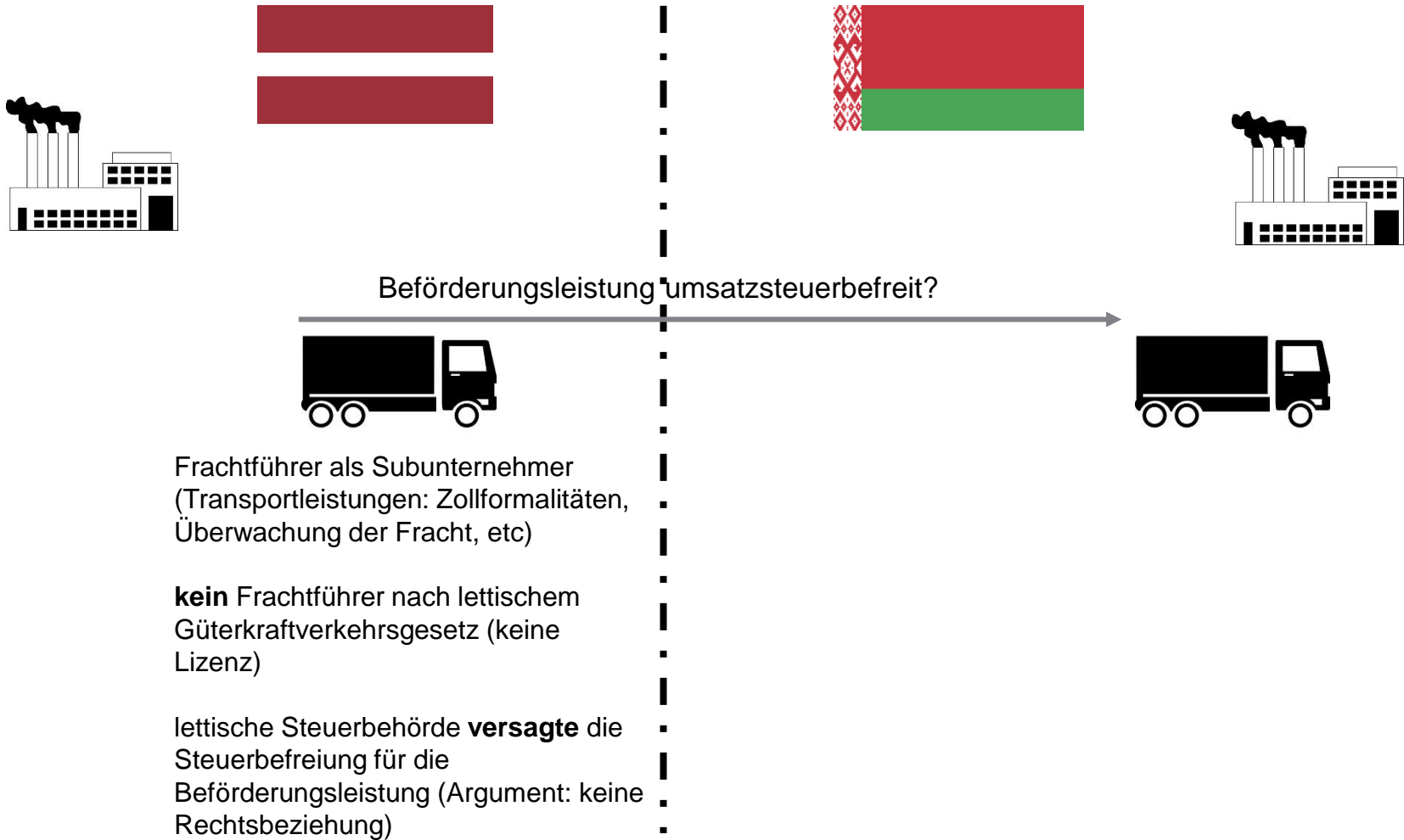
- Ein ungarisches Unternehmen vertrieb seine Waren auch in Drittstaaten.
- Verträge mit Käufern aus Drittstaaten enthielten Klausel „ab Werk“ („EXW“)
- ungarisches UStG knüpfte die Steuerbefreiung für die Ausfuhrlieferungen daran, dass die Waren innerhalb von 90 Tagen das Gemeinschaftsgebiet verlassen hatten

■ EuGH

- „Versenden“ iSd Art 146 Abs 1 lit b = „Versenden“ iSd Art 138 Abs 1 (Rn 24)
- Ausfuhrfrist zulässig, auch wenn explizit nur in Art 147 normiert (Rn 34)
 - Rechtgrundlage ist Art 131 (Rn 28 ff)
 - Art 146 Abs 1 und Art 131 MwStSystRL stehen aber einer starren Frist entgegen, sofern der Stpfl allein durch das Überschreiten dieser Frist die Steuerfreiheit endgültig verliert (Rn 37)
 - keine materielle Ausschlussfrist (Rn 40)
 - Derartige Fristen sind als unverhältnismäßig für den Fall anzusehen, dass der Steuerpflichtige beweist, dass die Ware das Zollgebiet der Union verlassen hat (Rn 40)



EUGH 29.6.2017, RS C-288/16, „L.Č.” IK (1)



EUGH 29.6.2017, RS C-288/16, „L.Č.” IK (2)

■ EuGH

- die betreffenden Dienstleistungen müssen ihrer Art nach zur tatsächlichen Durchführung einer Ausfuhr beitragen (Rn 23)
- Dienstleistungen müssen *unmittelbar* an den Ausführer, den Einführer oder den Empfänger der Gegenstände der Ausfuhr oder von Drittlandswaren erbracht werden (Rn 23)
- Werden die Dienstleistungen nicht unmittelbar an den Empfänger oder den Ausführer der betreffenden Waren erbracht, sondern an einen Vertragspartner des Empfängers oder Ausführers, greift für diesen Umsatz die Steuerbefreiung des Art 146 Abs 1 lit e MwStSystRL nicht (Rn 24)
- Dies gilt auch dann, wenn die Dienstleistung notwendig ist, um zB die Ausfuhr tatsächlich durchzuführen (Rn 24)

Kein unmittelbarer Zusammenhang iSd Art 146 Abs 1 lit e

EUGH 29.6.2017, RS C-288/16, „L.Č.” IK (3)

■ UStG

- Auswirkungen auf § 6 Abs 1 Z 3 lit a UStG?
 - Rz 713 UStR: Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, dass die Leistungen an ausländische Auftraggeber bewirkt werden.
 - Die Leistungen müssen sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen (VwGH 22.3.2010, 2007/15/0310)
 - Unmittelbare Rechtsbeziehung mit dem Empfänger oder Versender der Waren nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung
- Abschnitt 4.3.2 Abs 4 erster Satz dUStAE zu § 4 Nr 3 lit a dUStG
 - Ein Frachtführer, der die Beförderung von Gegenständen übernommen hat, bewirkt auch dann eine Beförderungsleistung, wenn er die Beförderung nicht selbst ausführt, sondern sie von einem oder mehreren anderen Frachtführern (Unterfrachtführern) ausführen lässt
- Widerspruch zum EuGH-Urteil v 4.5.2017, Rs C-33/16, A Oy?
 - Art 148 lit d MwStSystRL erfasst auch Dienstleistungen, die auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbracht wurden

EUGH 29.6.2017, RS C-288/16, „L.Č.” IK (4)

- Achtung: Begutachtungsentwurf zum Wartungserlass 2017 (Ende der Begutachtung: 14.11.2017)

Rz 712 neu: **Ab 1.1.2018** gilt als zusätzliche Voraussetzung, dass diese Leistungen (Beförderungsleistungen) unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Waren erbracht werden.

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 3 lit a sublit bb UStG 1994 setzt voraus, dass die sonstigen Leistungen ihrem Gegenstand nach zur tatsächlichen Durchführung einer Ausfuhr oder Durchfuhr beitragen, und dass diese unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Gegenstände, auf die sich diese Bestimmung bezieht, erbracht werden



Änderung bezieht sich nicht auf § 6 Abs 1 Z 3 lit a sublit aa UStG

ÜBERTRAGBARKEIT VON ITALMODA AUF AUSFUHRLIEFERUNGEN?

- Kernaussage EuGH 18.12.2014, Rs C-131/13 ua, Italmoda
 - Die nationalen Behörden und Gerichte können einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung versagen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat
- Übertragbarkeit?
 - Rs *Italmoda* betraf einen Fall des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs *ohne* Drittlandsbezug
 - Ablehend zb *Treiber*, MwStR 2015, 634 → Versagung aller Gemeinschaftsrechte „nur“ bei einer Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat
 - Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen verfolgt einen anderen Zweck als die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen
 - Ausfuhrlieferung auch steuerbefreit, wenn im Drittland kein Einfuhrumsatz versteuert wird

SCHLUSSFOLGERUNGEN AUS DER RECHTSPRECHUNG DES EUGH

- Ausfuhrlieferungen gutgläubiger Lieferanten sind steuerbefreit (Rs *Netto Supermarkt*)
- Ausfuhrfristen sind zulässig, sofern es sich nicht um materielle Ausschlussfristen handelt (Rs *BDV Hungary Trading*)
- MwStSystRL unterscheidet nicht zwischen er- und unerlaubten Lieferungen, Einfuhren oder Ausfuhren (Rs *Lange*)
- Steuerbefreiung für Beförderungsdienstleistungen iZm der Ausfuhr von Gegenständen erfordert grundsätzlich keine unmittelbare Rechtsbeziehung mit dem Empfänger oder Versender der Waren → anders aber jüngst Rs „L. Č.“ *IK*
 - Jedoch sehr speziell gelagerter Sachverhalt
 - Inkonsistent vor dem Hintergrund der Rs *A Oy*
- Kann Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen versagt werden, wenn Erwerber im Drittland EUSt hinterzieht? → Rs *Italmoda* auf Ausfuhrfälle übertragbar?

NATIONALE UMSETZUNG IM USTG

ÜBERBLICK (1)

- Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 UStG)
 - Echte Steuerbefreiung → kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug
 - Varianten der Ausfuhrlieferung iSd § 7 UStG
 - Beförderungs- oder Versendungsfall (§ 7 Abs 1 Z 1)
 - Abholfall (§ 7 Abs 1 Z 2)
 - Touristenexport (§ 7 Abs 1 Z 3)
 - Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet werden
 - Ausfuhrnachweis + Buchnachweis (§ 7 Abs 4 ff und § 7 Abs 1 letzter Satz)
 - Beförderungsmittel (§ 7 Abs 3)
 - Keine steuerfreie Ausfuhrlieferung liegt vor, wenn die Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt ist.
 - Ausnahme: Der Abnehmer ist ein ausländischer Unternehmer und das Beförderungsmittel dient Zwecken des Unternehmens des ausländischen Abnehmers
 - Belegaufbewahrung (§ 7 Abs 7)
 - Ausfuhrnachweise sind 7 J aufzubewahren

ÜBERBLICK (2)

- Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 6 Abs 1 Z 1 iVm § 8 UStG)
 - Echte Steuerbefreiung → kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug
 - Ausfuhrnachweis + Buchnachweis (§ 8 Abs 3 iVm § 7 Abs 4 ff und § 8 Abs 1 letzter Satz)

- Beförderungsleistungen (§ 6 Abs 1 Z 3 lit a sublit bb)
 - Echte Steuerbefreiung → Kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug
 - die Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen (...) unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden
 - Interpretation im Lichte des EuGH-Urteils 29.6.2017, Rs C-288/16, „L.Č.“ IK ? (vgl Folie)
 - Begutachtungsentwurf zum UStR-Wartungserlass 2017!

BEFÖRDERUNGS- ODER VERSENDUNGSFALL (§ 7 ABS 1 Z 1)

Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs 1 Z 1) liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs 8) hat

- Voraussetzung für die Ausfuhrbefreiung ist, dass die Waren in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet werden
 - Drittlandsgebiet (§ 1 Abs 3 dritter Satz) = Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist
- Leistungsempfänger
 - kann Unternehmer oder Nichtunternehmer sein
 - kann Wohnsitz, Sitz, Betriebsstätte oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittland haben
- Beispiel
 - Unternehmer Ö1 liefert Gegenstände im Wert von EUR 50.000,- an den österreichischen Händler Ö2 für dessen Zweigniederlassung in Zürich. Ö1 befördert diese Gegenstände mit dem eigenen Lkw nach Zürich.

ABHOLFALL (§ 7 ABS 1 Z 2)

Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs 1 Z 1) liegt vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle

- **Ausländischer Abnehmer (§ 7 Abs 2)**
 - eine Person, die keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat
 - eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat
- **Ausländischer Abnehmer kann selbst abholen oder durch Spediteur oder Frachtführer abholen lassen**
 - „Ausländereigenschaft“ sollte entsprechend dokumentiert werden (zB durch eine Kopie des Reisepasses)
- **Beispiel**
 - Unternehmer Ö liefert Maschinen im Wert von EUR 50.000,- an den deutschen Händler D, der die Maschinen an den Unternehmer E aus der Ukraine liefert. D befördert diese Gegenstände mit dem eigenen Lkw von Österreich in die Ukraine

ABHOLFALL (§ 7 ABS 1 Z 2)

Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs 1 Z 1) liegt vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle

- § 7 Abs 4 zweiter Satz (gilt für alle Varianten der Ausfuhrlieferung)
 - der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon *vor Erbringung des Ausfuhrnachweises* in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von 6 Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird
- Risikopotenzial des § 7 Abs 4 zweiter Satz im Abholfall?
 - geringe „Motivation“ des abholenden ausländischen Abnehmers, den Ausfuhrnachweis nachträglich zu erbringen
 - Möglichkeit 1: Lieferung erst befreien, wenn der vollständige Ausfuhrnachweis vom ausländischen Abnehmer beigebracht wird
 - Möglichkeit 2: sofortige Befreiung, aber „Sicherstellung“ der USt bis zur Erbringung des vollständigen Ausfuhrnachweises

TOURISTENEXPORT (§ 7 ABS 1 Z 3)

Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, **wenn**

- a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,
- b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird **und**
- c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist

■ Begriff des persönlichen Reisegepäcks

- Jene Gegenstände, die der Abnehmer (Drittlandskäufer) bei einem Grenzübertritt in das Drittlandsgebiet mit sich führt (zB Koffer, Handgepäck, die im Kofferraum eines Fahrzeugs befindlichen Gepäckstücke oder das bei einer Flugreise aufgegebene Gepäck)
- Das Fahrzeug selbst und seine Teile gehören nicht zum persönlichen Reisegepäck (UStR 2000 Rz 1054; vgl auch BFH 30.9.1999 V R 77/98)

AUSFUHRNACHWEIS UND BUCHNACHWEIS

■ Versendungsbelege (§ 7 Abs 5)

- Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen (§ 7 Abs 5 erster Satz)
- Spediteursbescheinigung als Alternativnachweis (§ 7 Abs 5 zweiter Satz Z 1)
- Schriftliche Anmeldung oder Ausfuhranzeige als Alternativnachweis (§ 7 Abs 5 zweiter Satz Z 2)
 - durch eine Bescheinigung des Ausgangs der Waren iSd Art 334 UZK-IA oder
 - durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr

■ Beförderungsnachweis (§ 7 Abs 6 Z 2)

- durch eine Bescheinigung des Ausgangs der Waren iSd Art 334 UZK-IA

■ Touristenexport (§ 7 Abs 6 Z 1 UStG)

■ Buchnachweis (§ 7 Abs 1 letzter Satz)

- Dokumentationsverpflichtung des liefernden Unternehmers
- Buchnachweis soll Überprüfbarkeit der Voraussetzungen der Steuerfreiheit ermöglichen
 - Analoge Anwendung der VO 1996/401 für Ausfuhrlieferungen



LOHNVEREDELUNG AN GEGENSTÄNDEN DER AUSFUHR (1)

■ Vorschrift des § 8 UStG

Abs 1: Eine Lohnveredelung (§ 6 Abs 1 Z 1) liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand, den der Auftraggeber zu diesem Zweck in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck im Gemeinschaftsgebiet erworben hat, bearbeitet oder verarbeitet (§ 3 Abs 6) oder eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs 3 bewirkt **und**

1. der Unternehmer den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs 8) hat **oder**
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lohnveredelung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Auftraggeber abgeschlossen hat, und der Auftraggeber den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat

Der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand kann durch weitere Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein. Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

Abs 2: Ein ausländischer Auftraggeber ist ein solcher, der die für den ausländischen Abnehmer geforderten Voraussetzungen (§ 7 Abs 2) erfüllt

Abs 3: Die Bestimmungen des § 7 Abs 4 bis 7 gelten sinngemäß

LOHNVEREDELUNG AN GEGENSTÄNDEN DER AUSFUHR (2)

■ Zweck

- trägt dem Bestimmungslandprinzip Rechnung
 - nur solche Gegenstände sollen besteuert werden, die auch im Inland verbraucht werden
- Unterschiede zwischen § 7 und § 8
 - § 7 befreit die Lieferung eines Gegenstandes in ein Drittland
 - § 8 befreit Veredelungsvorgänge
- Vorausgesetzt wird die Lieferung eines Gegenstandes in ein Drittlandsgebiet, der zuvor im Inland durch eine entsprechende Be- oder Verarbeitung (entgeltliche Lohnveredelung) eine Veränderung (nicht unbedingt eine damit verbundene Wertsteigerung) erfahren hat

■ Bedeutung

- Seit 1.1.2010 sind Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die gegenüber Unternehmern iSd § 3a Abs 5 Z 1 oder 2 erbracht werden, am Empfängerort steuerbar
- Anwendungsbereich des § 8 stark eingeschränkt
- Veredelungsvorgänge im Empfängerland steuerbar