



Umsatzsteuertagung 2017

Umsätze ausländischer Unternehmer

—

Mag. Esther Freitag, MBA

Linz, 7. November 2017

Übersicht

- **Rechtliche Rahmenbedingungen „ausländischer“ Unternehmer**
 - Völkerrecht (GATT/GATS)
 - Unionsrecht (AEUV/MwSt-RL)
- **Definition „ausländischer“ Unternehmer**
 - Unionsrecht
 - Nationales österreichisches UStG
- **Ausgewählte Fragestellungen**
 - Übergang der Steuerschuld für ausländische Unternehmer gem MwStSyst-RL
 - Umsetzung in Österreich
 - Reverse Charge bei ausländischen Leistenden
 - Reverse Charge bei Gas- und Stromlieferungen
 - Haftung des Leistungsempfängers
 - Vorsteuerrückerstattung



Rechtliche Rahmenbedingungen „ausländischer“ Unternehmer

Rechtliche Rahmenbedingungen

- **GATT – Grenzüberschreitender Warenhandel**
 - Art I – Meistbegünstigung
 - Art III – Inländerbehandlung
 - Atr XX – Allgemeine Ausnahmen
- **GATS – Grenzüberschreitender Dienstleistungsverkehr**
 - Art II – Meistbegünstigung
 - Art III – Transparenz
 - Art XVII – Inländerbehandlung
- **AEUV**
 - Art 110 – Diskriminierungsverbot bei Warenhandel innerhalb der Union
 - Art 113 – Harmonisierungsgebot im Bereich Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern und sonstige indirekte Steuern
 - Art 216 – Bindung der GATT/GATS Grundsätze

Rechtliche Rahmenbedingungen

- **MwSt-RL**
- 2. Richtlinie vom 11.4.1967
 - Art 3 – Als Inland gilt das Gebiet, in dem der betreffende Staat die Mehrwertsteuer anwendet
- 6. Richtlinie vom 13.6.1977
 - Art 21 – **Steuerschuldner** ist Leistungsempfänger (einer Dienstleistung gem Art 9 Abs 2 Buchstabe e), wenn der Leistende ein **im Ausland ansässiger Unternehmer ist**



Definition „ausländischer“ Unternehmer

Definition „ausländischer“ Unternehmer

- **Mehrwertsteuerrecht differenziert grds nicht zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung**
- **Sondervorschriften für ausländische Unternehmer**
 - Steuererhebung
 - Steuerverfahren
- **41. und 42. Erwägungsgrund MwStSyst-RL**
 - *„Es sollte festgelegt werden, wer Steuerschuldner ist, insbesondere bei bestimmten Dienstleistungen, bei denen der Dienstleistungserbringer nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.“*
 - *„Die Mitgliedstaaten sollten in die Lage versetzt werden, in bestimmten Fällen den Erwerber von Gegenständen oder den Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner zu bestimmen. Dies würde es den Mitgliedstaaten erlauben, die Vorschriften zu vereinfachen und die Steuerhinterziehung und -umgehung in bestimmten Sektoren oder bei bestimmten Arten von Umsätzen zu bekämpfen.“*

Definition „ausländischer“ Unternehmer

- **Definition lt MwStSyst-RL**

- Art 192a MwStSyst-RL: *„Für die Zwecke der Anwendung dieses Abschnitts gilt ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:*
 - a) *er liefert steuerpflichtig Gegenstände oder erbringt steuerpflichtig eine Dienstleistung im Gebiet dieses Mitgliedstaats;*
 - b) *eine Niederlassung des Lieferers oder Dienstleistungserbringers im Gebiet dieses Mitgliedstaats ist nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt.“*

- **→ Nichtansässigkeit im Mitgliedstaat**

Definition „ausländischer“ Unternehmer

- **Art 53 DVO (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011:**
 - feste Niederlassung gem Art 192a MwStSyst-RL
 - hinreichender Grad an Beständigkeit
 - Struktur mit personeller und technischer Ausstattung
 - Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen möglich
 - feste Niederlassung gilt als an der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt, wenn die technische und personelle Ausstattung dieser Niederlassung für Umsätze, die mit der Ausführung der steuerbaren Lieferung dieser Gegenstände oder der steuerbaren Erbringung dieser Dienstleistungen vor oder während der Ausführung in diesem Mitgliedstaat notwendig verbunden sind
 - Nutzung der Ausstattung der festen Niederlassung nur für unterstützende verwaltungstechnische Aufgaben (zB Buchhaltung, Rechnungsstellung und Einziehung von Forderungen) → keine Nutzung iZm der Leistung
 - Rechnung mit der durch den Mitgliedstaat der festen Niederlassung vergebenen UID-Nr → feste Niederlassung gilt bis zum Beweis des Gegenteils als an der Leistung beteiligt

Definition „ausländischer“ Unternehmer

- **Art 54 DVO (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011:**
 - *„Hat ein Steuerpflichtiger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, so findet Artikel 192a der Richtlinie 2006/112/EG keine Anwendung, unabhängig davon, ob dieser Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit an der von ihm getätigten Lieferung oder Dienstleistung innerhalb dieses Mitgliedstaates beteiligt ist.“*
 - Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit → Ansässigkeit
- **EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, Stoppelkamp**
 - Steuerpflichtiger ist ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat
 - weitere Elemente werden in zweiter Linie in Betracht gezogen
 - Wohnsitz der Hauptführungskräfte
 - Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt
 - Bestimmung des tatsächlichen Sitzes bei einer Gesellschaft mit fiktivem Standort (zB „Briefkastenfirma“)

Definition „ausländischer“ Unternehmer

- **§ 1 (2) UStG:** *„Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.“*
- **Definition lt UStG**
 - § 19 (1) 1. TS UStG: *„der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat [...]“*
 - § 27 (4) UStG: *„Erbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, im Inland eine steuerpflichtige Leistung [...]“*
- **→ kein Unternehmen, keine (an der Leistungserbringung beteiligte) Betriebsstätte im Inland**



Ausgewählte
Fragestellungen bei
Umsätzen ausländischer
Unternehmer gem
MwStSys-RL

Obligatorisches Reverse Charge

- **Art 196 MwStSyst-RL:** „Die Mehrwertsteuer **schuldet** der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem **nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen** erbracht wird.“
- **zwingender Übergang der Steuerschuld bei gewissen Dienstleistungen**
- **Dienstleistungen gem Art 44 MwStSyst-RL**
- **Leistungsempfänger ist eine steuerpflichtige Person gem Art 9 oder wird als steuerpflichtige Person gem Art 43 MwStSyst-RL angesehen**
- **Leistende ist im Inland nicht ansässig**

Obligatorisches Reverse Charge

- **Art 195 MwStSyst-RL:** „Die Mehrwertsteuer **schulden** die Personen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind und an die die Gegenstände unter den Bedingungen der Artikel 38 und 39 geliefert werden, wenn die betreffende Lieferung von einem **nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen** bewirkt wird.“
- **zwingender Übergang der Steuerschuld bei der Lieferung von Elektrizität und Erdgas**
- **Lieferung an Wiederverkäufer oder an andere Abnehmer, die die Gegenstände nicht tatsächlich verbrauchen, sondern weiterliefern → Lieferort nach Art 38 MwStSyst-RL: Empfängerort**
- **alle anderen Fälle → Lieferort nach Art 39 MwStSyst-RL: Verbrauchsort**
- **Lieferer ist Steuerpflichtiger, der im Inland nicht ansässig**
- **Übergang der Steuerschuld auf Leistungsempfänger, der im Inland für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist**

Fakultatives Reverse Charge

- **Art 194 (1) MwStSyst-RL:** „Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der **nicht in dem Mitgliedstaat ansässig** ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, **können** die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.“
- **optionaler Übergang der Steuerschuld**
- **Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen vom Leistungsempfänger geschuldet wird, wenn der Leistende im Inland nicht ansässig ist.**
- **verpflichtendes Reverse Charge in den Fällen gem Art 195 bis 198 MwStSyst-RL**
- **Option nach Art 194 kann daher außerhalb dieser Fälle (optional) ausgeübt werden**
- **jedoch nur, wenn der Leistende im Land der Leistungserbringung nicht ansässig ist („ausländisches“ Reverse Charge)**

Rechtsprechung zum Reverse Charge

- **EuGH 1. 4. 2004, C-90/02, *Bockemühl***
 - Rechnung für Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ohne Bedeutung
- **EuGH 8. 5. 2008, C-95/07 *Ecotrade***
 - (formgerechte) Rechnung fehlt
 - kein Einfluss auf Übergang der Steuerschuld
 - kein Einfluss auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers
- **EuGH 23. 4. 2015, C-111/14, *GST – Sarviz Germania***
 - bei Nichtanwendbarkeit des Reverse Charge-Systems ist stets der Leistungserbringer Steuerschuldner
 - auch wenn die Beteiligten irrig vom Übergang der Steuerschuld ausgehen
 - eine Rückabwicklung der ursprünglichen Zahlungen / ein Vorsteuerabzug darf aus Neutralitätsgründen nicht ausgeschlossen werden



Umsetzung in Österreich

Umsetzung in Österreich

MwStSyst-RL	UStG
Art 196 MwStSyst-RL	§ 19 (1) 2. Satz UStG
Art 195 MwStSyst-RL	§ 19 (1c) UStG
Art 194 (1) MwStSyst-RL	§ 27 (4) UStG

- **§ 19 (1) 2. Satz UStG: Reverse Charge bei ausländischen Leistenden**
- **§ 19 (1c) UStG: Reverse Charge bei Gas- und Stromlieferungen**
- **§ 27 (4) UStG: Haftung des Leistungsempfängers**

Reverse Charge bei ausländischen Leistenden

- **§ 19 (1) 2. Satz UStG:** *„Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn*
 - *der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und*
 - *der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.*

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.“

- **Leistender ist Unternehmer, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt, noch eine an der Leistung beteiligte Betriebsstätte hat**
- **Leistungsempfänger ist Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts → unabhängig von der Ansässigkeit des Leistungsempfängers**
- **sonstige Leistungen – ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Bundesstraßen und Leistungen – und Werklieferungen**

Reverse Charge bei Gas- und Stromlieferungen

- **§ 19 (1c) UStG:** *„Bei der Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze, wenn sich der Ort dieser Lieferung nach § 3 Abs. 13 oder 14 bestimmt und der liefernde Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Lieferung beteiligte Betriebsstätte hat, wird die Steuer vom Empfänger der Lieferung geschuldet, wenn er im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist.
Der liefernde Unternehmer haftet für diese Steuer.“*
- **Leistender ist Unternehmer, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt, noch eine an der Lieferung beteiligte Betriebsstätte hat**
- **Leistungsempfänger ist im Inland zur USt erfasst (Unternehmer oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, die die Erwerbsschwelle überschritten oder auf sie verzichtet haben)**
- **Lieferung von Erdgas über Erdgasnetz / Elektrizität / Wärme über Wärmenetze / Kälte über Kältenetz**

Haftung des Leistungsempfängers

- **§ 27 (4) UStG:** „Erbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, im Inland eine steuerpflichtige Leistung (ausgenommen die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen), hat der Leistungsempfänger, wenn er eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist oder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, die auf diese Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. Kommt der Leistungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für den hiedurch entstehenden Steuerausfall.“
- **Leistender ist ausländischer Unternehmer, der eine steuerpflichtige Leistung im Inland erbringt**
- **Leistungsempfänger ist Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts → unabhängig von der Ansässigkeit des Leistungsempfängers**
- **Reverse Charge gem § 19 (1) 2. Satz UStG hat Vorrang gegenüber Haftung nach § 27 Abs 4 UStG**
- **Hauptanwendungsfall: Lieferungen durch ausländische Unternehmer, die in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist**
- **im Gegensatz zum Reverse Charge: fremde Steuerschuld**



Vorsteuer- rückerstattung

Vorsteuerrückerstattung

- **Art 170 MwStSyst-RL**

- jeder Steuerpflichtige, der in dem Mitgliedstaat nichtansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der MwSt belastete Gegenstände einführt,
- hat Anspruch auf Erstattung dieser Steuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für nicht zum Vorsteuerausschluss führende Umsätze verwendet werden
- Verfahren gem RL 2008/9/EG

- **§ 21 (9) UStG**

- BMF kann für ausländische Unternehmer (das sind solche, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland haben) die Vorsteuererstattung durch VO regeln.
- Bei Unternehmern aus dem Drittland können bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen werden.

Vorsteuerrückerstattung

- **VO zu § 21 (9) UStG, BGBl 1995/279 idF BGBl II 2014/158**
 - nur an nicht im Inland ansässige Unternehmer → im Inland weder Sitz noch eine Betriebsstätte
 - Betriebsstättenbegriff iSd VO ist einer „festen Niederlassung“ gleichzusetzen
 - eine der folgenden Voraussetzungen
 - keine Umsätze iSd § 1 (1) Z 1 und 2 und Art 1 UStG
 - nur steuerfreie Umsätze gem § 6 (1) Z 3 UStG
 - nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 (1) 2. Satz UStG)
 - bis 2014: nur Umsätze gem § 3a (13) lit b iVm § 25a
 - nur Umsätze gem § 25a, Art 25a oder eine Regelung gem Art 358 bis 369k MwStSyst-RL
 - Zuständigkeit: Finanzamt Graz-Stadt
 - Erstattungszeitraum frei wählbar, jedoch mind drei Monate und max ein Jahr
 - Mindesterstattungsbetrag (Vorsteuern) EUR 400 pro Antrag / bei Erstattung für das gesamte Kalenderjahr EUR 50
 - Fallfrist: bis spätestens 30.9. des Folgejahres für EU-Unternehmer (30.6. für Drittlandsunternehmer)



Vielen Dank für die
Aufmerksamkeit!

Kontakt



Mag. Esther Freitag, MBA

Steuerberaterin
Partner, Indirect Tax

KPMG Alpen-Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft
Porzellangasse 51
1090 Wien

T +43 1 31332-3650
M +43 664 816 12 75
efreitag@kpmg.at



[kpmg.at](https://www.kpmg.at)

© 2017 KPMG Alpen-Treuhand GmbH, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.