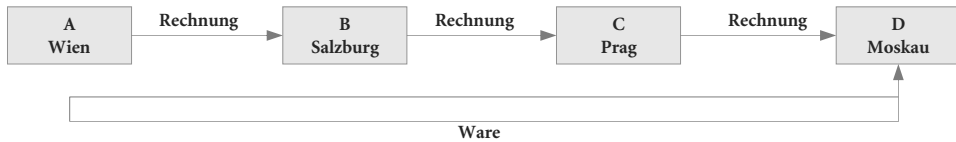


**Beispiel 30:**

D aus Moskau bestellt bei C in Prag Waren. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Salzburg, der die Waren beim Hersteller A in Wien ordert. D holt die Waren bei A ab und befördert sie nach Moskau.



Lieferung A → B:

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung A → B:

B erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an C, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. B liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung C → D:

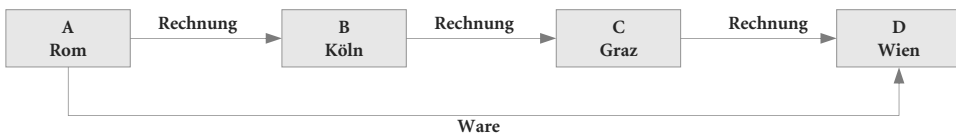
C ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Österreich (Wien) und ist daher in Österreich zur Umsatzsteuer zu erfassen. Da eine Abhollieferung mit einem ausländischen Abnehmer (D) vorliegt, ist die Lieferung nach § 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 steuerfrei.

- 249** Ein **ig Reihengeschäft** liegt dann vor, wenn die Warenbewegung in einem MS beginnt und in einem anderen MS endet und die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer dem letzten Abnehmer verschafft wird.

- 250** Beispiele zu Reihengeschäften im Binnenmarkt:

**Beispiel 31:**

D aus Wien bestellt bei C in Graz Espressomaschinen. Da C die Maschinen nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Großhändler B in Köln, der die Waren beim Hersteller A in Rom mit der Anweisung ordert, dass A die Waren direkt an D befördert. A verwendet seine italienische UID-Nr, B seine österr UID-Nr.



Lieferung A → B:

A ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Italien. A führt eine steuerfreie ig Lieferung nach italienischem Recht durch.

Lieferung B → C:

B ist in Österreich zur USt zu erfassen und tätigt in Österreich einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 erster Satz. B ist nach den Bestimmungen des Art 12 iVm § 12 zum Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer berechtigt. In weiterer Folge erbringt B an C eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Österreich (Wien), steuerbar ist.

Lieferung C → D:

C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Österreich (Wien), steuerbar ist. C hat die USt, die auf die Lieferung von B entfällt, nach § 27 Abs 4 einzubehalten und abzuführen, andernfalls er für die Umsatzsteuerschuld des B haftet.

**Beispiel 32:**

D aus Wien bestellt bei C in Graz Espressomaschinen. Da C die Maschinen nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Großhändler B in Köln, der die Waren beim Hersteller A in Rom ordert und dort abholt. A verwendet seine italienische UID, B seine öUID.



Lieferung A → B:

A ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Italien. A führt eine steuerfreie ig Lieferung nach italienischem Recht durch. Nach § 3 Abs 8 kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden.

Lieferung B → C:

B ist in Österreich zur USt zu erfassen und tätigt in Österreich einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 erster Satz. B ist nach den Bestimmungen des Art 12 iVm § 12 zum Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer berechtigt. In weiterer Folge erbringt B an C eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Österreich (Wien), steuerbar ist.

Lieferung C → D:

C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Österreich (Wien), steuerbar ist. C hat die USt, die auf die Lieferung von B entfällt, nach § 27 Abs 4 einzubehalten und abzuführen, andernfalls er für die Umsatzsteuerschuld des B haftet.

**Beispiel 33:**

D aus Wien bestellt bei C in Graz Espressomaschinen. Da C die Maschinen nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Großhändler B in Köln, der die Waren beim Hersteller A in Rom ordert. Es wird vereinbart, dass C die Espressomaschinen in Rom abholt. B verwendet seine italienische UID, C seine öUID.



Lieferung A → B:

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Italien (Rom).

Lieferung B → C:

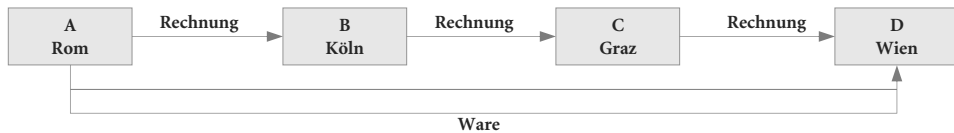
B ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Nach § 3 Abs 8 kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. B liefert an dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit in Italien (Rom). B führt eine steuerfreie ig Lieferung nach italienischem Recht durch.

Lieferung C → D:

C tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Österreich. Er ist zum Vorsteuerabzug aus dem ig Erwerb nach Art 12 iVm § 12 berechtigt. C erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an D, die am Ende der Beförderung steuerbar ist. C liefert in Österreich (Wien).

**Beispiel 34:**

D aus Wien bestellt bei C in Graz Espressomaschinen. Da C die Maschinen nicht auf Lager hat, bestellt er sie beim Großhändler B in Köln, der die Waren beim Hersteller A in Rom ordert. Es wird vereinbart, dass D die Espressomaschinen in Rom abholt. C verwendet seine italienische UID-Nr, D seine österr UID-Nr.



Lieferung A → B:

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Italien (Rom).

Lieferung B → C:

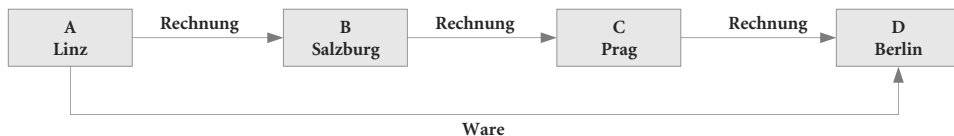
B erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an C, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. B liefert in Italien (Rom).

Lieferung C → D:

C ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Nach § 3 Abs 8 kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. C liefert an dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, somit in Italien (Rom). C führt eine steuerfreie ig Lieferung nach italienischem Recht durch. D tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Österreich. Er ist zum Vorsteuerabzug aus dem ig Erwerb nach Art 12 iVm § 12 berechtigt.

**Beispiel 35:**

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Eisenwaren. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Salzburg, der die Waren beim Hersteller A in Linz mit der Anweisung ordert, dass A die Waren direkt an D versendet. A verwendet seine öUID, B seine deutsche.



Lieferung A → B:

A ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Österreich (Wien). Da der österreichische Abnehmer (B) eine nicht-österreichische UID-Nr verwendet, liegt eine steuerfreie ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 vor.

Lieferung B → C:

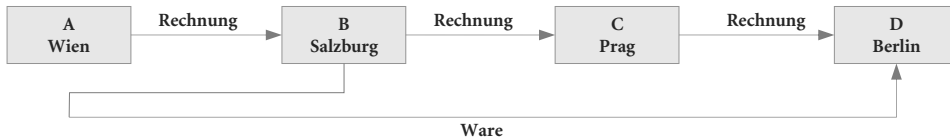
B tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Deutschland. B erbringt an C eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin), steuerbar ist.

Lieferung C → D:

C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin), steuerbar ist.

**Beispiel 36:**

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Eisenwaren. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Salzburg, der die Waren beim Hersteller A in Wien abholt und direkt zu D nach Berlin befördert. A verwendet seine öUID, B seine deutsche.



Lieferung A → B:

A ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Nach § 3 Abs 8 kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. Er liefert in Österreich (Wien). Da der österr Abnehmer (B) eine nicht-österreichische UID verwendet, liegt eine steuerfreie ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 in Österreich vor.

Lieferung B → C:

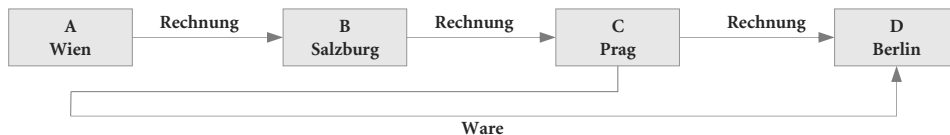
B tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Deutschland. B erbringt an C eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin), steuerbar ist.

Lieferung C → D:

C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin), steuerbar ist.

**Beispiel 37:**

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Eisenwaren. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Salzburg, der die Waren beim Hersteller A in Wien ordert. C holt die Waren bei A in Linz ab und befördert sie nach Berlin. B verwendet seine öUID, C seine deutsche.



Lieferung A → B:

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung B → C:

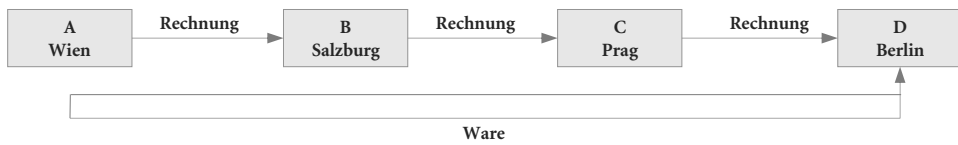
B ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Österreich (Wien). Da C eine nicht-österreichische UID verwendet, tätigt B eine steuerfreie ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 in Österreich.

Lieferung C → D:

C tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Deutschland. C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin), steuerbar ist.

**Beispiel 38:**

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Eisenwaren. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Salzburg, der die Waren beim Hersteller A in Wien ordert. D holt die Waren bei A ab und befördert sie nach Berlin. C verwendet seine öUID, D seine deutsche.



Lieferung A → B:

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung A → B:

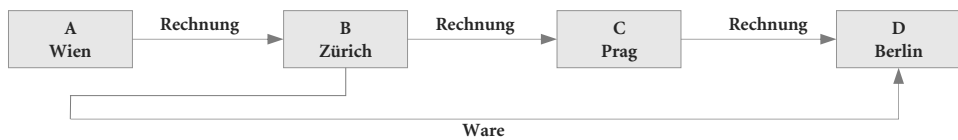
B erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an C, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. B liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung C → D:

C ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Österreich (Wien). Da D eine nicht-öUID verwendet, tätigt C eine steuerbefreite ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 in Österreich. D tätigt einen ig Erwerb in Deutschland.

### Beispiel 39:

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Verpackungsmaterial. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Zürich, der die Waren beim Hersteller A in Wien ordert. B holt die Waren bei A ab und befördert sie nach Berlin. A verwendet seine öUID, B seine deutsche.



Lieferung A → B

A ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Nach § 3 Abs 8 kann die Ware auch durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten befördert oder versendet werden. Er liefert in Österreich (Wien). Da der Abnehmer (B) eine nicht-österreichische UID verwendet, liegt eine steuerfreie ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 in Österreich vor. B ist zwingend in Deutschland zur USt zu erfassen und erhält so auch eine deutsche UID.

Lieferung B → C

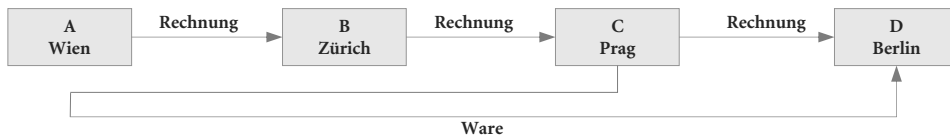
B tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Deutschland. B erbringt an C eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin) steuerbar ist.

Lieferung C → D

C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin) steuerbar ist.

### Beispiel 40:

D aus Berlin bestellt bei C in Prag Verpackungsmaterial. Da C die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er sie bei B in Zürich, der die Waren beim Hersteller A in Wien ordert. C holt die Waren bei A ab und befördert sie nach Berlin. B verwendet seine öUID, C seine deutsche.



Lieferung A → B

A erbringt eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7 an B, die am Beginn der Beförderung steuerbar ist. A liefert in Österreich (Wien). Die Lieferung ist im Inland steuerpflichtig.

Lieferung B → C

B ist die „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 zuzurechnen. Er liefert in Österreich (Wien). Da C eine nicht-österreichische UID verwendet, tätigt B eine steuerfreie ig Lieferung nach Art 6 iVm Art 7 in Österreich. Der Unternehmer (B) aus dem Drittland ist zwingend in Österreich zur USt zu erfassen und erhält eine österr UID-Nr.

Lieferung C → D

C tätigt einen ig Erwerb nach Art 3 Abs 8 in Deutschland. C erbringt an D eine „ruhende Lieferung“ nach § 3 Abs 7, die am Ende der Beförderung, somit in Deutschland (Berlin) steuerbar ist.

## XII. Tausch, tauschähnlicher Umsatz

Beim **Tausch** besteht die Gegenleistung (Entgelt) für die Lieferung wiederum in einer Lieferung, während beim **tauschähnlichen Umsatz** die Gegenleistung für eine sonstige Leistung in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbracht wird. **251**

Die Hingabe und die Annahme von Gegenständen oder Leistungen an Zahlungs statt (§ 1414 ABGB) ist einem nachträglich vereinbarten Tausch oder tauschähnlichem Umsatz gleichgestellt und ustlich als Tausch zu behandeln (vgl *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>1</sup> § 3 Anm 24). **252**

Grds kann ein Tausch iSd § 3 Abs 10 nur zwischen Unternehmern realisiert werden, da zwei Lieferungen iSd UStG erforderlich sind. Tausch liegt daher nur vor, wenn jeder Unternehmer eine Lieferung erbringt und dem anderen die wirtschaftliche Substanz eines Gegenstandes zuwendet. Allerdings werden der Begriff und die Tauschgrundsätze auch angewandt, wenn ein Unternehmer und ein Nichtunternehmer involviert sind (vgl VwGH 7. 5. 1990, 89/15/0036). Zwischen den beiden Lieferungen muss ein **Entgeltzusammenhang** bestehen. Ein Tausch liegt daher bei der Gehaltslieferung, bei der Rücklieferung oder dem Umtausch von gelieferten Gegenständen nicht vor. Gleiches gilt auch für tauschähnliche Umsätze. **253**

Rsp und Literatur gehen auch dann von einem Tausch oder von tauschähnlichen Umsätzen aus, wenn sich ein Unternehmer und ein Nichtunternehmer gegenüberstehen. Dies gilt insb für **Sachzuwendungen an Dienstnehmer** (VwGH 7. 5. 1990, 89/15/0036). **254**

Sind beide an dem Tauschgeschäft Beteiligte Unternehmer, so liegt auf beiden Seiten ein steuerbarer Umsatz (Lieferung oder sonstige Leistung) vor. Ist nur ein Unternehmer beteiligt, so bewirkt der Nichtunternehmer zwar eine Lieferung oder sonstige Leistung, diese ist aber mangels Unternehmereigenschaft des Leistenden nicht steuerbar; der Wert seiner Leistung ist ustlich lediglich als Entgelt für die Leistung des Unternehmers von Bedeutung (vgl *Flückiger in Plückerbaum/Malitzky/Widmann*, UStG<sup>10</sup> § 3 Abs 12 Rz 3; *Flückiger in Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG § 3 Abs 12 Rz 4). **255**

Die **Tilgung einer Geldverbindlichkeit** stellt keine Lieferung von Zahlungsmitteln, sondern einen nicht steuerbaren Vorgang dar. Ein Tausch ist in diesem Fall daher nicht anzunehmen. **256**

- 257 Kein Tausch ist der **Doppelkauf**. Es sind zwei Lieferungen gegeben, bei denen die Entgelte unabhängig voneinander in Geld berechnet und unter Auszahlung eines etwaigen Überschusses in kürzeren oder längeren Zeitabständen miteinander verrechnet werden (**Kontokorrentverkehr**). Trotz der Verrechnung der Entgelte bleiben zwei selbständige Umsätze bestehen, bei denen nicht wie beim Tausch der gemeine Wert der anderen Leistung (ggf zuzüglich einer Aufzahlung), sondern das jeweilige ungekürzte Entgelt Bemessungsgrundlage ist (vgl *Flückiger in Plückerbaum/Malitzky/Widmann*, UStG<sup>10</sup> § 3 Abs 12 Rz 52; *Flückiger in Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG § 3 Abs 12 Rz 16).
- 258 Sind bei Tauschgeschäften die Werte der Tauschgegenstände nicht äquivalent, hat idR derjenige, der den höherwertigen Gegenstand erhält, einen Ausgleich in Geld zu leisten (**Tausch mit Zuzahlung**). Die Zuzahlung ist beim Empfänger dem Wert der erhaltenen Sachleistung hinzuzurechnen. Wird der eingetauschte Gegenstand mit einem höheren Wert als dem gemeinen Wert abgegolten, liegt ein **verdeckter Preisnachlass** vor.
- 259 Kein Tausch iSd § 3 Abs 10 liegt vor, wenn der ursprüngliche Liefergegenstand gegen einen anderen ausgetauscht wird (**Umtausch**). Es liegt vielmehr eine Rückgängigmachung des ersten Umsatzgeschäftes und der Abschluss eines zweiten Umsatzgeschäftes vor (vgl auch *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 275).

### XIII. Lieferungen während einer Beförderung

- 260 Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder an Bord einer Eisenbahn innerhalb der Gemeinschaft geliefert, so gilt der **Abgangsort** des Personenbeförderungsmittels als Ort der Lieferung. Nicht von der Bestimmung umfasst sind Lieferungen in Reisebussen. Ein Einsatz der Beförderungsmittel im **Linienverkehr** ist nicht erforderlich. Auch Lieferungen während eines **Charterfluges** oder während Ausflugsfahrten sind von der Bestimmung umfasst.
- 261 Nach Sinn und Zweck der Bestimmung sind davon nur Lieferungen von Gegenständen erfasst, die dem Abnehmer (Reisenden) während seines Aufenthalts an Bord des Beförderungsmittels körperlich übergeben werden (vgl *Huschens in Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG § 3 e Rz 29). Keine Anwendung findet die Bestimmung daher für die Verschaffung der Verfügungsmacht an Gegenständen, die sich nicht an Bord befinden (zB Übergabe eines Lager Scheines während der Reise), oder für Lieferungen, deren Lieferort sich nach § 3 Abs 7 oder 8 an Bord befinden würde (zB Übergabe eines Konnossements für Ware, die an Bord eines Schiffes ist).
- 262 Als **Personenbeförderungsmittel** ist wohl jedes Beförderungsmittel einzustufen, das zur Beförderung von Personen geeignet ist. Wird mit dem Beförderungsmittel auch Fracht transportiert, ist dies für die Anwendung der Bestimmung nicht schädlich.
- 263 **Restaurantumsätze** gelten nicht als Lieferungen, sondern als sonstige Leistungen (vgl EuGH 2. 5. 1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*). Der Leistungsort bestimmt sich in diesem Fall nach § 3 a Abs 11 bzw Art 3 a Abs 3. Tritt die **Dienstleistungskomponente** allerdings in den Hintergrund, liegt eine Lieferung von Speisen und Getränken vor, deren Leistungsort sich nach § 3 Abs 11 bestimmt.
- 264 Eine Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ist gegeben, wenn der Abgangs- und der Ankunftsort der Personenbeförderung innerhalb der Gemeinschaft liegen. Eine **Durchquerung von Drittlandsgebieten** ist dabei unschädlich, sofern im Drittland kein Zwischenaufenthalt stattfindet. Als Abgangsort in der Gemeinschaft gilt der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. An-

kunftsart ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen.

Die Bestimmung gilt auch für Beförderungen innerhalb Österreichs, nicht jedoch für Beförderungen von der Gemeinschaft in das Drittlandsgebiet oder umgekehrt. Bei Beförderungen von und in das Drittland bestimmt sich der Lieferort nach den allgemeinen Regeln.

265

#### Beispiel 41:

Bei einem Direktflug von Wien nach Larnaca (Zypern), der auch über Gebiete außerhalb der Gemeinschaft (zB über türkischen Luftraum) erfolgt, richtet sich der Ort der an Bord abgegebenen Waren danach, wo das Flugzeug gestartet ist, da sowohl Abgangsort als auch Ankunftsort innerhalb der Gemeinschaft liegen und kein Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft stattfindet. Der Ort der Lieferung ist in diesem Falle also Wien. Verkäufe an Bord des Luftfahrzeuges beim Rückflug sind in Zypern steuerbar (Abgangsort).

#### Beispiel 42:

Auf einem Flug von Wien nach Miami mit Zwischenstopp in Frankfurt werden Waren an Bord des Flugzeugs verkauft. Für die Lieferungen, die zwischen Wien und Frankfurt erfolgen, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs 11, da es sich um einen Flug innerhalb der Gemeinschaft handelt. Für die Waren, die auf dem Flug von Frankfurt nach Miami abgegeben werden, richtet sich der Ort der Lieferung danach, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) befindet.

## XIV. Lieferungen von Gas und Elektrizität sowie Wärme und Kälte

### A. Lieferungen an Wiederverkäufer

Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz bzw von Wärme und Kälte über entsprechende Netze und Elektrizität an Wiederverkäufer gelten als dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

266

Die Regelung kommt für **Gaslieferungen** aller Druckstufen und für **Elektrizitätslieferungen** unabhängig von der Spannung zur Anwendung.

267

Die Sonderregelungen für Gas und Strom wurden mit Wirkung vom 1. 1. 2011 insofern präzisiert, als klargestellt wird, dass sie auch für die Einfuhr und Lieferung von Gas über Rohrleitungen gelten, die nicht Bestandteil des Verteilungsnetzes sind. Darüber hinaus wurden die Bestimmungen auf die Einfuhr und Lieferung von Wärme und Kälte über entsprechende Netze ausgedehnt.

268

Als **Wiederverkäufer** gelten Unternehmer, deren Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und deren eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist. Maßgebend ist dabei nicht die Gesamttätigkeit des Wiederverkäufers, sondern nur dessen Tätigkeit in der Sparte „Kauf von Gas, Wärme, Kälte oder Elektrizität“ (vgl *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> § 19 Anm 30).

269

Der **eigene Verbrauch** umfasst sowohl die Nutzung bzw den Verbrauch der Gegenstände im eigenen Produktionsprozess wie auch die Entnahme aus dem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke. Als untergeordnet kann ein Verbrauch für eigene Zwecke von 5 bis 10% des Gesamteinkaufs angesehen werden (vgl *Vellen*, UR 2005, 138). Die österr Finanzverwaltung geht von einem durchschnittlichen Schwellenwert von 5% aus.

270

Maßgeblich sind die Verhältnisse im **vorangegangenen Kalenderjahr**. Verwendet der Unternehmer zwar mehr als 5%, jedoch nicht mehr als 10%, der erworbenen Menge an Gas oder Elektrizität zu eigenen Zwecken, ist weiterhin von einer untergeordneten Bedeutung auszugehen, wenn die im Mittel der vorangegangenen drei Jahre zu eigenen Zwecken verbrauchte



Menge 5% der in diesem Zeitraum erworbenen Menge nicht überschritten hat. Im Unternehmen selbst erzeugte Mengen bleiben bei der Beurteilung unberücksichtigt.

- 271** Die Bereiche „Gas“ und „Elektrizität“ sind dabei **getrennt**, jedoch für das gesamte Unternehmen iSd § 2 zu beurteilen. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen Unternehmensteilen, die als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln sind und die nach Art 3 Abs 1 Z 1 lit h auch keinen Verbringungsstatbestand erfüllen, sind in diese Betrachtung einzubeziehen. Ein Unternehmer, der bspw nur im Bereich „Elektrizität“ mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert und nicht mehr als 5% zu eigenen Zwecken verwendet, diese Voraussetzungen aber für den Bereich „Gas“ nicht erfüllt ist, nur für Lieferungen an ihn im Bereich „Elektrizität“ als Wiederverkäufer anzusehen.
- 272** Als Ort, wo das Unternehmen des Wiederverkäufers betrieben wird, gilt der **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** bzw eine Niederlassung. Wird die Lieferung an eine Betriebsstätte eines Wiederverkäufers ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort.
- 273** Bei einer Lieferung an Wiederverkäufer kommt § 3 Abs 13 unabhängig davon zur Anwendung, ob der Wiederverkäufer den Gegenstand weiterliefert oder für eigene Zwecke verbraucht.
- 274** Die Bestimmung kommt bei Gaslieferungen nur dann zum Tragen, wenn Gas über das **Verteilernetz** geliefert wird. Bei der Lieferung von Gas in Flaschen oder per Tankfahrzeug bestimmt sich der Lieferort nach den allgemeinen Bestimmungen.
- 275** Nach § 9 Energieliberalisierungsgesetz (Verrechnungsstellengesetz) ist es Aufgabe der **Bilanzgruppenkoordinatoren** (Clearingstelle) Ausgleichsenergie bereitzustellen. Die verbrauchte Ausgleichsenergie wird von der Verrechnungsstelle an die Verursacher des Ausgleichsenergiebedarfs weiterverrechnet. Es liegt eine Lieferung von Strom durch den Bilanzgruppenkoordinator an den Verursacher des Ausgleichsenergiebedarfs vor. Für die Lieferung der Ausgleichsenergie kommen die Bestimmungen des § 3 Abs 13 und 14 zur Anwendung.

### B. Lieferungen an andere Abnehmer

- 276** Erfolgt die Lieferung von Gas oder Strom nicht an Wiederverkäufer, sondern an andere Abnehmer, bestimmt sich der Lieferort nach dem Ort, wo der Abnehmer den Gegenstand tatsächlich nutzt oder verbraucht.
- 277** Als Abnehmer kommen sowohl Unternehmer wie auch Nichtunternehmer in Betracht.
- 278** Als Ort, wo der Abnehmer den Gegenstand nutzt bzw verbraucht, gilt der Ort, an dem der **Zähler des Erwerbers** eingerichtet ist.
- 279** Wird der Gegenstand durch den Abnehmer nicht tatsächlich verbraucht, gilt als Lieferort der Ort, wo der Abnehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte, an die die Gegenstände geliefert werden, hat. In Ermangelung eines Sitzes oder einer Betriebsstätte ist der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des Abnehmers relevant.
- 280** Ein nicht tatsächlicher Verbrauch liegt etwa vor, wenn der Abnehmer Gas oder Strom weiterliefert, ohne dass dies die Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände darstellt.

#### Beispiel 43:

Ein niederösterreichischer Stromerzeuger verkauft Strom an einen italienischen Stromhändler. Dieser liefert die Energie an ein österr Aluminiumwerk.

#### Lösung:

Die Lieferung des Stromerzeugers an den italienischen Stromhändler ist nach § 3 Abs 13 dort steuerbar, wo der italienische Abnehmer sein Unternehmen betreibt, somit in Italien. Die Lieferung an das österr

Aluminiumwerk durch den italienischen Stromhändler ist nach § 3 Abs 14 zu beurteilen. Die Lieferung ist in Österreich steuerbar (Ort des Verbrauchs, Zählerort). Die Steuerschuld des italienischen Stromhändlers geht unter den Voraussetzungen des § 19 Abs 1c auf den österr Abnehmer über.

§ 3 Abs 13 und 14 gelten auch im Verhältnis zum **Drittlandsgebiet**. Die Anwendung des § 3 Abs 9 ist mangels Beförderung oder Versendung ausgeschlossen. Die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig. **281**

**XV. Grafische Darstellung**

**282**

