

Vorsteuerabzug

(15) Ein Unternehmer, der sonstige Leistungen erbringt, die einer Sonderregelung gemäß Art. 369 a bis 369 k der Richtlinie 2006/112/EG im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat unterliegen, und der nicht verpflichtet ist, gemäß § 21 Abs. 4 eine Steuererklärung abzugeben, hat den mit diesen sonstigen Leistungen in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug unter Anwendung des § 21 Abs. 9 vorzunehmen, unabhängig davon, ob es sich um einen im Inland ansässigen Unternehmer handelt.

IdF BGBl I 2014/40

ab 1. 1. 2015

Übersicht**I. Im Inland zum MOSS registrierte Unternehmer**

1. Allgemeines (Art 25 a)
2. Erfasste Leistungen (Art 25 a Abs 1)
3. Berechtigte Unternehmer (Art 25 a Abs 1)
4. Ausschluss von der Regelung (Art 25 a Abs 1)
5. Antrag (Art 25 a Abs 1)
6. Beginn der Inanspruchnahme (Art 25 a Abs 2)
7. Steuererklärung und Erklärungszeitraum (Art 25 a Abs 3 und 4)
8. Werte in fremder Währung (Art 25 a Abs 5)
9. Beendigung des MOSS (Art 25 a Abs 6)
10. Ausschluss vom MOSS (Art 25 a Abs 7)
11. Sperrfristen (Art 25 a Abs 8)
12. Berichtspflichten (Art 25 a Abs 9)
13. Aufzeichnungspflichten (Art 25 a Abs 10)

II. Im übrigen Gemeinschaftsgebiet registrierte Unternehmer

14. Allgemeines (Art 25 a Abs 11)
15. Änderung der Bemessungsgrundlage (Art 25 a Abs 12)
16. Entstehung der Steuerschuld (Art 25 a Abs 13)
17. Fälligkeit und Entrichtung (Art 25 a Abs 13)
18. Festsetzung der Steuer (Art 25 a Abs 14)

III. Vorsteuerabzug

19. Vorsteuerabzug (Art 25 a Abs 15)

IV. Inkrafttreten des MOSS

20. Inkrafttreten des MOSS (§ 28 Abs 41)

I. Im Inland zum MOSS registrierte Unternehmer**1. Allgemeines**

Art 25 a setzt die Art 369 a – 369 k der RL um.

Er enthält zunächst jene Bestimmungen, die vorwiegend Österr als MSI betreffen (aber sinngemäß auch Anwendung für Österr als MSV finden) und anschließend jene, die auf Österr als MSV abstellen. Der MOSS (**EU-Mini-One-Stop-Shop; kleine einzige Anlaufstelle: EU-Regelung**) dient der Abwicklung der Umsatzbesteuerung in einem einzigen MS und erspart den Unternehmern, sich in jedem MSV für ustl Zwecke registrieren zu lassen.

MS der Identifizierung (MSI) ist jener, in dem der Unternehmer seinen Sitz der wirtschaftl Tätigkeit hat. Befindet sich dieser im Drittlandsgebiet, kann der Unternehmer als MSI einen Staat wählen, in dem er eine Betriebsstätte (iSv feste Niederlassung) hat.

MS des Verbrauchs (MSV) ist jener, in dem die vom MOSS erfasste sonstige Leistung ausgeführt wird. Der MSI ist nie auch gleichzeitig MSV (s Anm 2). Die **Rechnungsausstellung** richtet sich nach den Regelungen des MSV.

2. Erfasste Leistungen

Art 25 a erfasst sonstige Leistungen iSd § 3 a Abs 13 (s § 3 a Anm 24 ff). Das sind elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, die an Nichtunternehmer iSd § 3 a Abs 5 Z 3 erbracht werden (B2C). Erfasst sind auch Umsätze iSd § 3 a Abs 13, die der Unternehmer **von einer Betriebsstätte** in einem anderen MS aus im übrigen GemGebiet (in dem er keine Betriebsstätte hat) erbringt.

Im Inl stb Leistungen sind bei im Inl zum MOSS erfassten Unternehmern jedoch stets außerhalb des MOSS zu erklären und zu veranlagern. Dies gilt auch für Umsätze iSd § 3 a Abs 13, die ein inl Unternehmer von einer Betriebsstätte in einem anderen MS aus im Inl erbringt. Nicht anwendbar ist der MOSS auch auf Umsätze, die in einem MS ausgeführt werden, in dem der Unternehmer eine Betriebsstätte hat (Art 25 a Abs 1). Derartige Umsätze sind im jeweiligen MSV direkt und nicht über den MOSS zu erklären.

Beispiel:

Der Innsbrucker Unternehmer A ist im Inl zum MOSS registriert. A erbringt elektronische Leistungen von Innsbruck aus an Nichtunternehmer in Österr und Deutschland. Von seiner Betriebsstätte in München erbringt er

elektronische Leistungen an Nichtunternehmer in Österr, Deutschland und Belgien.

Die Umsätze, die er in Belgien erbringt (egal, ob von Innsbruck oder der Betriebsstätte aus), fallen unter Art 25 a. Die Umsätze in Österr und in Deutschland (auch jene, die von der Betriebsstätte erbracht wurden) sind nach den allg Bestimmungen im jeweiligen MS zu veranlagern.

3. Berechtigte Unternehmer

Den MOSS können in Anspruch nehmen:

1. Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inl betreiben und im übrigen GemGebiet Umsätze iSd § 3 a Abs 13 ausführen;
2. Unternehmer, die MOSS-Leistungen im übrigen GemGebiet erbringen und die ihr Unternehmen im Drittland betreiben und im GemGebiet nur im Inl eine Betriebsstätte haben;
3. Unternehmer, die ihr Unternehmen im Drittland betreiben und die im Inl und darüber hinaus noch in zumindest einem weiteren MS eine Betriebsstätte haben. Diese Unternehmer können sich nur dann für Österr als MSI entscheiden, wenn sie nicht in einem anderen MS zum MOSS gemeldet sind. Zur Bindungswirkung der Entscheidung (auch im anderen MS) s Anm 4.

Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem **anderen MS** betreiben, können nie im Inl zum MOSS erfasst sein.

Ein drittländischer Unternehmer ohne Betriebsstätte im GemGebiet, der im GemGebiet aber zur USt erfasst ist, kann weder den MOSS noch den eVAT (s § 25 a Anm 2) in Anspruch nehmen. Er muss sich in jedem MS ustl registrieren lassen, in dem er entsprechende Dienstleistungen erbringt.

4. Ausschluss der Regelung

Unternehmer können die MOSS-Sonderregelung nur dann in Anspruch nehmen, wenn dies nicht nach Abs 8, § 25 a Abs 10 oder einer vergleichbaren Sperrfrist in einem anderen MS ausgeschlossen ist (s Anm 11).

In den Fällen des Abs 1 Z 3 (s Anm 3 Z 3) darf der Inanspruchnahme überdies nicht die **Bindungswirkung** einer Anwendung des MOSS im übrigen GemGebiet entgegenstehen. Hat sich der Unternehmer für die Anwendung des MOSS in einem anderen MS entschieden, so ist er für das laufende und die zwei darauffolgenden Ka-

lenderjahre daran gebunden, solange er in dem gewählten MS noch eine Betriebsstätte hat. Diese Betriebsstätte muss nicht jene sein, mit der er sich ursprünglich in dem anderen MS zum MOSS registriert hat. Die Bindung hindert den Unternehmer allerdings nicht daran, die Inanspruchnahme der Sonderregelung in diesem anderen MS während dieses Zeitraums zu beenden.

Beispiel:

Der Unternehmer A aus den USA hat je eine Betriebsstätte in Paris und Wien. A registriert sich ab 1. 1. 2015 in Frankreich zum MOSS. Beendet A die Inanspruchnahme des MOSS in Frankreich mit Ende des 1. Quartals 2016, so kann er sich bei aufrechter Betriebsstätte in Frankreich (auch wenn er sie zB von Paris nach Marseille verlegt hat) bis Ende 2018 nicht in Österr zum MOSS registrieren lassen. Anders, wenn A die Betriebsstätte in Paris auflässt und keine weitere Betriebsstätte in Frankreich hat. Diesfalls kann er unter den Voraussetzungen des Art 25 a Abs 2 (s Anm 6) ab dem Tag der Beendigung der Betriebsstätte in Frankreich den MOSS in Österr in Anspruch nehmen. Weitere Betriebsstätten des A im GemGebiet (außerhalb Frankreichs) sind dafür nicht schädlich.

5. Antrag

Die Inanspruchnahme des MOSS ist optional und **antragsbedürftig**. Art 369 c der RL schreibt eine elektronische Meldung vor. In Österr ist der Antrag über das beim BMF eingerichtete Portal einzubringen.

Hat der Antragsteller **Betriebsstätten** außerhalb des MSI, sind bei der Anmeldung die UID oder die StNr sowie Name und Anschrift jeder dieser Betriebsstätten anzugeben, unabhängig davon, ob diese Leistungen iSd § 3 a Abs 13 erbringen werden oder nicht. Ebenso hat der Antragsteller die UID aller MS anzugeben, in denen er ohne Betriebsstätte zur USt erfasst ist (s MOSS-LF 9 f).

Auch eine **Organschaft** kann den MOSS in Anspruch nehmen (Details s MOSS-LF, 10 f).

Der MSI teilt dem StPfl das Datum der Entscheidung über die Registrierung auf elektronischem Wege mit.

6. Beginn der Inanspruchnahme

Der MOSS ist ab dem **ersten Tag des Kalendervierteljahres**, das der Antragstellung folgt, anzuwenden. Abweichend davon ist er ab dem **Tag der ersten Leistungserbringung** anzuwenden, wenn

der Unternehmer die Aufnahme der Tätigkeit spätestens am zehnten Tag des auf die Ausführung der ersten MOSS-Leistung folgenden Monats meldet.

Bei einem Wechsel des MSI gilt die Inanspruchnahme im neuen MSI mit dem Tag der Änderung, wenn der Unternehmer den Wechsel beiden MS spätestens am zehnten Tag des auf die Änderung folgenden Monats mitteilt. Dies gilt nur für jene Fälle, in denen der Unternehmer sein Unternehmen in einen anderen MS verlegt oder seine Betriebsstätte in einem MS aufgelassen hat und somit die Voraussetzungen für die Nutzung des MOSS im bisherigen MSI nicht mehr erfüllt. Erfolgt die Meldung nicht rechtzeitig an beide MS, wird der Unternehmer vom bisherigen MSI ausgeschlossen und er muss sich nach den allg Vorschriften des MOSS im neuen MS registrieren.

Diese Vorschriften gelten sinngemäß bei einem Wechsel von der Sonderregelung gem Art 25 a zu § 25 a (eVAT) und vice versa.

Beispiel (vgl ErläutRV):

Ein in Ungarn ansässiger Unternehmer hat sich in Ungarn ab 1. 1. 2015 zum MOSS registrieren lassen. Er verlegt das Unternehmen am 21. 3. 2017 nach Österr. Das Datum der Beendigung in Ungarn und der Registrierung in Österr ist der 21. 3. 2017. Der Unternehmer muss beide MS spätestens am 10. 4. 2017 über den Wechsel informieren und sich in Österr registrieren, um MOSS weiter nutzen zu können. Versäumt er diese Frist, muss er in jedem MS, in dem er ab 21. 3. 2017 MOSS-Leistungen erbringt, nach den dortigen allg Bestimmungen besteuern und die Sperrfrist (s Anm 11) tritt in Kraft.

7. Steuererklärung und Erklärungszeitraum

Abs 3 und 4 regeln die Steuererklärung in Umsetzung des Art 369 g der RL unter Rücksichtnahme auf Art 59 ff DVO.

Die USt ist auch bei Anwendung des MOSS eine **Selbstmessungsabgabe** und die Steuer daher selbst zu berechnen. Bei Abgabe der Erklärung, spätestens jedoch am zwanzigsten Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Monats, ist die Steuer zu entrichten. Die **Zahlung** enthält die USt für alle unter den MOSS fallenden Umsätze im GemGebiet und erfolgt unter Hinweis auf die zugrundeliegende Steuererklärung. Der MSI darf in den Jahren 2015 und 2016 jeweils 30%, sowie 2017 und 2018 jeweils 15% der USt-Beträge einbehalten, was aber keinen Einfluss auf die Höhe der Steuer beim Unternehmer hat (vgl Art 46 Abs 3 ZusammenarbeitsVO).

Gibt ein Unternehmer zwar eine Steuererklärung ab, leistet er aber keine oder eine zu geringe Zahlung, so schickt ihm der MSI am zehnten Tag nach Fälligkeit eine elektronische Erinnerung (Mahnung). Die weiteren Maßnahmen (insb die Vereinnahmung der Steuerbeträge) werden unmittelbar vom betr MSV getroffen (Art 63 a DVO).

Für Berichtigungen gilt Abs 12 sinngemäß, sie wirken daher ex tunc und können nur innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem die ursprüngliche Erklärung abzugeben war, vorgenommen werden (vgl Anm 15).

In der Steuererklärung hat der Unternehmer neben seiner UID für jeden MS die Summe der in diesem Erklärungszeitraum ausgeführten stpfl MOSS-Umsätze sowie die darauf entfallende Steuer, aufgegliedert nach Steuersätzen, sowie die Gesamtsteuerschuld anzugeben. Erbringt der Unternehmer von Betriebsstätten in anderen MS MOSS-Umsätze, so sind diese Angaben auch für jeden dieser MS anzuführen. Mangels UID ist die Steuerregisternummer der jeweiligen Betriebsstätte anzugeben.

Beispiel:

Der Wiener Unternehmer A erbringt MOSS-Umsätze in Deutschland und Frankreich. Von seiner Betriebsstätte in Ungarn aus erbringt er auch MOSS-Umsätze in Rumänien.

A erklärt alle genannten Umsätze im MOSS, wobei er die von Ungarn erbrachten Umsätze gesondert ausweist.

Erklärungszeitraum ist das **Kalendervierteljahr**. Die Steuererklärung ist spätestens am zwanzigsten Tag des auf einen Erklärungszeitraum folgenden Monats über das beim BMF eingerichtete Portal einzubringen. Sie hat alle in diesem Erklärungszeitraum ausgeführten stpfl MOSS-Umsätze zu enthalten und ist auch dann abzugeben, wenn in einem Quartal keine Umsätze in irgendeinem MSV ausgeführt wurden. § 21 Abs 1 – 6 ist nicht anzuwenden auf Fälle, in denen Österr MSV ist, insoweit MOSS-Umsätze betroffen sind.

Ändert sich hins der in Österr als MSI erklärten Umsätze die BMG, hat der Unternehmer innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem die ursprüngliche Erklärung abzugeben war, eine **Berichtigung** der ursprünglichen Erklärung über das beim BMF eingerichtete