

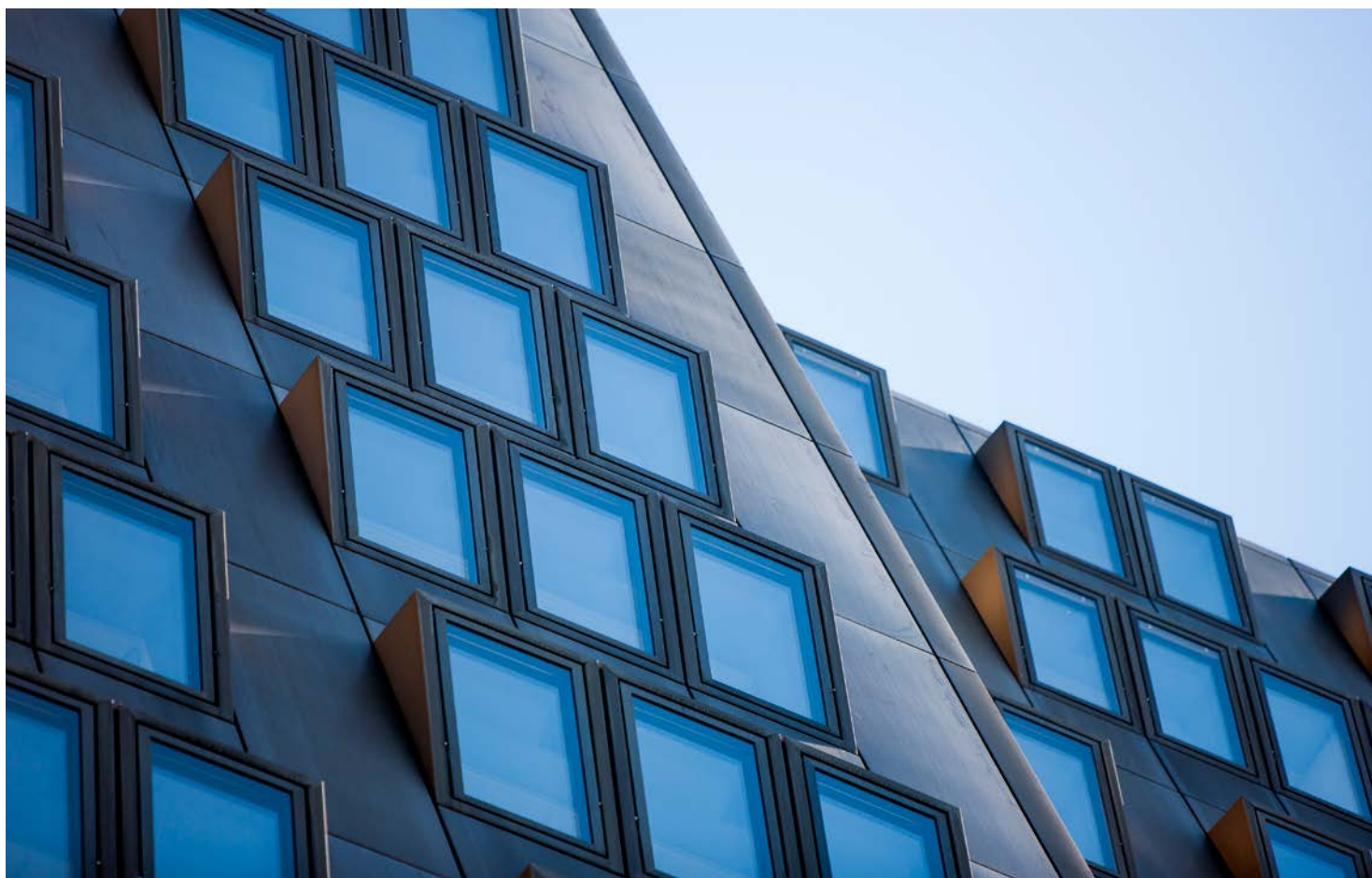


## **Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen**

Reihe BUND 2021/28

**Bericht des Rechnungshofes**

---





## Vorbemerkungen

### Vorlage

Der Rechnungshof erstattet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz nachstehenden Bericht über Wahrnehmungen, die er bei einer Gebarungsüberprüfung getroffen hat.

### Berichtsaufbau

In der Regel werden bei der Berichterstattung punktweise zusammenfassend die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Textzahl), deren Beurteilung durch den Rechnungshof (Kennzeichnung mit 2), die Stellungnahme der überprüften Stelle (Kennzeichnung mit 3) sowie die allfällige Gegenäußerung des Rechnungshofes (Kennzeichnung mit 4) aneinandergereiht.

Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf- und Abrundungen.

Der vorliegende Bericht des Rechnungshofes ist nach der Vorlage über die Website des Rechnungshofes [www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at) verfügbar.

### IMPRESSUM

Herausgeber:

Rechnungshof Österreich

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

[www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at)

Redaktion und Grafik: Rechnungshof Österreich

Herausgegeben: Wien, im Juli 2021

### AUSKÜNFTE

Rechnungshof

Telefon (+43 1) 711 71 – 8946

E-Mail [info@rechnungshof.gv.at](mailto:info@rechnungshof.gv.at)

[facebook/RechnungshofAT](https://www.facebook.com/RechnungshofAT)

Twitter: @RHSprecher

FOTOS

Cover: Rechnungshof/Achim Bieniek

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	4
Glossar	6
Prüfungsziel	13
Kurzfassung	13
Zentrale Empfehlungen	19
Zahlen und Fakten zur Prüfung	20
Prüfungsablauf und –gegenstand	23
Grundlagen	24
Begriffe und Rechtsgrundlagen	24
Berichte anderer Rechnungshöfe	28
Kennzahlen	32
Risikopotenziale	34
Zuständigkeiten	35
Österreich als Registrierungsstaat	38
Registrierungen im MOSS-System	38
Registrierungsprozess	40
Erklärung und Prüfung der Umsätze	45
Zahlungen an den Registrierungsstaat	49
Beendigung bzw. Ausschluss	50
Österreich als Verbraucherstaat	56
Überblick	56
Umsätze ausländischer Unternehmen in Österreich	57
Prüfung der Umsatzsteuererklärung im Verbraucherstaat Österreich	62
Zahlungen	66
Einbringung von Zahlungsrückständen	68
Ausländische Unternehmen: Veranlagung versus MOSS-System	73
Risikomanagement	78
IT-Unterstützung	78
Beendigung der Teilnahme am MOSS-System	81
Steuerlich nicht erfasste Unternehmen	83
Personalressourcen	87
IT im Ministerium	87
Ressourcen für Risikoanalysen und Prüfungen	89
Zusammenfassende Würdigung mit Ausblick	91
Schlussempfehlungen	94

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Risikopotenziale _____	34
Tabelle 2:	Beendigungs- bzw. Ausschlussgründe und Sperrfristen _____	50
Tabelle 3:	Beendigungen bzw. Ausschlüsse von in Österreich registrierten Unternehmen _____	51
Tabelle 4:	Anzahl der Korrekturen von Umsatzsteuererklärungen im MOSS-System im Zeitraum 2015 bis 2019 _____	59
Tabelle 5:	Erklärte, bezahlte und offene Umsatzsteuer im MOSS-System, 2015 bis 2019 _____	69
Tabelle 6:	Verfahrensabläufe im Veranlagungsverfahren und im MOSS-System _____	75

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Wesentliche Regelungen der EU für internationale digitale B2C-Dienstleistungen _____	27
Abbildung 2:	Erklärte Umsatzsteuern von im MOSS-System registrierten Unternehmen _____	32
Abbildung 3:	Zuständigkeiten in Österreich für internationale digitale B2C-Dienstleistungen _____	36
Abbildung 4:	Neuregistrierungen in Österreich _____	38
Abbildung 5:	Registrierungsprozesse _____	41
Abbildung 6:	Ablauf der Umsatzsteuerzahlungen an den Registrierungsstaat _____	49
Abbildung 7:	Ausschlussprozess in Österreich _____	52
Abbildung 8:	Registrierungen, ausgeschiedene und aufrechte Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten; EU-Schema und Nicht-EU-Schema _____	56
Abbildung 9:	Ablauf des Erklärungsverfahrens im Verbraucherstaat Österreich _____	57
Abbildung 10:	Umsatzsteuerzahlungen an den Verbraucherstaat Österreich _____	66
Abbildung 11:	Für Österreich eingereichte Erklärungen und erklärte Umsatzsteuern je Registrierungsstaat; anteilmäßige Darstellung (2015 bis 2019) _____	67
Abbildung 12:	Anzahl ausländischer Unternehmen mit Umsätzen in Österreich _____	74

## Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
B2B	business to business (Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen)
B2C	business to consumer (Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Konsumenten)
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRH	(deutscher) Bundesrechnungshof
BV-Teams bzw.	Teams der Betriebsveranlagung und –prüfung beziehungsweise
CESOP	Central Electronic System of Payment Information (zentrales elektronisches Zahlungsinformationssystem)
CLO	Central Liaison Office for International Cooperation (zentrales Verbindungsbüro)
d.h.	das heißt
E-Commerce	electronic Commerce (elektronische Geschäftsabwicklung)
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EuRH	Europäischer Rechnungshof
eVAT	Umsatzsteuer für elektronische Dienstleistungen im Nicht-EU-Schema
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f(f).	folgend(e)
i.d.(g.)F.	in der (geltenden) Fassung
IOSS	Import-One-Stop-Shop
IP	Internet Protocol (Internetprotokoll)
IT	Informationstechnologie
KEA	kleine einzige Anlaufstelle
LoS	Leistungsorientierte Steuerung



## Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

---

MIAS	Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem
Mio.	Million(en)
MOSS	Mini-One-Stop-Shop (kleine einzige Anlaufstelle)
MSC	Member State of Consumption (Verbraucherstaat)
MSI	Member State of Identification (Registrierungsstaat)
MwSt	Mehrwertsteuer
Nr.	Nummer
OSS	One-Stop-Shop (einzige Anlaufstelle)
PACC	Predictive Analytics Competence Center
rd.	rund
RH	Rechnungshof
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
UID-Nummer	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
USA	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.a.	vor allem
z.B.	zum Beispiel

## Glossar

### ausländische Unternehmen

Ausländische Unternehmer sind gemäß § 17 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010) jene, „die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen“. Für sie war eine bundesweite Zuständigkeit beim Finanzamt Graz–Stadt festgelegt. Ab 2021 ist das Finanzamt Österreich – Dienststelle Graz–Stadt zuständig.

Die Bearbeitung der Umsatzsteuer von ausländischen Unternehmen erfolgte durch zwei Teams der betrieblichen Veranlagung beim Finanzamt Graz–Stadt. Die Außenprüfungen nahmen eigene Prüfteams in der Großbetriebsprüfung wahr.

### B2C

Als business to consumer werden Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Nichtunternehmen (Konsumenten) bezeichnet.

### Central Liaison Office for International Cooperation (CLO; zentrales Verbindungsbüro)

Für die ordnungsgemäße Festsetzung der Steuern beauftragte der Bundesminister für Finanzen das im Ministerium eingerichtete CLO als zuständige Behörde u.a. mit dem Informationsaustausch mit anderen Staaten (Amtshilfeverfahren). Dies kann entweder in Form schriftlicher Auskunftersuchen im konkreten Einzelfall oder als Spontaninformation – ohne vorheriges Ersuchen – erfolgen.

### digitale Dienstleistungen

Das sind Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden. Ihre Erbringung erfolgt aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung; sie wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.

Darunter fallen insbesondere:

- die Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades,
- Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z.B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen,
- von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers,



- Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten,
- Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikations-Komponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist,
- Webhosting,
- automatisierte Online-Fernwartung von Programmen,
- Fernverwaltung von Systemen,
- Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf,
- Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Software, Fotos, Bildern, Filmen, Musik sowie von Spielen auf Computer und Mobiltelefone,
- digitaler Inhalt von e-Books und anderen elektronischen Publikationen,
- Abonnement von Online-Zeitungen und -Zeitschriften,
- Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen und
- automatisierter Fernunterricht.

#### Erstattungsverfahren

Erbringt ein ausländisches Unternehmen keine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze in Österreich, kann der Anspruch auf Vergütung der Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren beim Finanzamt Graz-Stadt geltend gemacht werden.

Für ausländische Unternehmen, die ihre grenzüberschreitenden Umsätze nur über das Mini-One-Stop-Shop-System (MOSS-System) erklären, sind abzugsfähige Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen. Der Vorsteuerabzug ist über das MOSS-System nicht möglich.

#### EU-Schema (MOSS)

Ein Unternehmen kann den Mini-One-Stop-Shop (MOSS) in Anspruch nehmen, wenn sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in der EU befindet oder wenn es eine feste Niederlassung in der EU hat.

#### Eurofisc

Das Eurofisc-Netzwerk wurde im Jahr 2010 durch die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 als dezentrales Netzwerk ohne Rechtspersönlichkeit geschaffen, um die multilaterale und dezentrale behördliche Zusammenarbeit zur gezielten und schnellen Bekämpfung besonderer Umsatzsteuerbetrugsfälle zu fördern und zu erleichtern. Die Teilnahme durch die einzelnen EU-Mitgliedstaaten erfolgt freiwillig.

In diesem Netzwerk sind fünf Arbeitsbereiche eingerichtet. Der Arbeitsbereich 5 ist seit dem Jahr 2016 aktiv und befasst sich mit E-Commerce.

Österreich ist Mitglied in allen fünf Arbeitsbereichen und koordinierte bis Ende 2013 den Arbeitsbereich 3 (Steuerbetrug im Zusammenhang mit dem Zollverfahren 42).

#### festе Niederlassung

Voraussetzung für eine feste Niederlassung ist, dass sie einen hinreichenden Grad an Beständigkeit und eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu empfangen und zu verwenden bzw. Dienstleistungen zu erbringen.

#### kleine einzige Anlaufstelle (KEA)

Kleine einzige Anlaufstelle ist die deutsche Übersetzung für den Mini-One-Stop-Shop (MOSS).

#### Mehrwertsteuer

Die Umsatzsteuer wird auch als Mehrwertsteuer bezeichnet.

#### Mehrwertsteuererhebungslücke

Das ist die Differenz zwischen dem gemäß dem geltenden Rechtsrahmen zu erhebenden Betrag und dem von den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten tatsächlich erhobenen Betrag.

#### Mehrwertsteuerrichtlinie

Seit dem 1. Jänner 2007 ist die EU-Richtlinie 2006/112/EG das Herzstück der EU-Rechtsvorschriften zur Umsatzsteuer. Bei dieser Richtlinie handelt es sich um eine Neufassung der sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie aus dem Jahr 1977, die allen im Laufe der Jahre vorgenommenen Änderungen Rechnung trägt. Sie bietet einen Überblick über die geltenden EU-Rechtsvorschriften zur Umsatzsteuer und stellt die Grundlage für nationale Umsatzsteuergesetze dar.

#### Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS)

Dies ist ein elektronisches System zur Übermittlung von Informationen bezüglich der Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (UID-Nummer) von in den EU-Mitgliedstaaten registrierten Unternehmen. Die Informationen über die Daten der Registrierung werden von den Behörden der EU-Mitgliedstaaten gesammelt und in nationalen Datenbanken zur EU-weiten Abfrage erfasst.

#### Mini-One-Stop-Shop (MOSS)

Mini-One-Stop-Shop ist die englische Übersetzung für die kleine einzige Anlaufstelle (KEA).

Der MOSS ist das System für die Erhebung und Übermittlung der Umsatzsteuer für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronische Dienste, die an Endverbraucher in den EU-Mitgliedstaaten erbracht werden.

Der MOSS bietet die Möglichkeit, sich in einem EU-Mitgliedstaat (Registrierungsstaat) zu registrieren, sämtliche unter die Sonderregelung fallenden Umsätze über den Registrierungsstaat zu erklären und die resultierende Umsatzsteuer zu bezahlen.

Nützt ein Unternehmen diese Sonderregelung, entfällt die Verpflichtung, sich für die digitalen Dienstleistungen an Konsumenten in der EU in jedem Mitgliedstaat, in dem es derartige Leistungen erbringt, für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen, dort Steuererklärungen einzureichen und auch dort die Steuern zu zahlen.

#### MOSS-System

Das MOSS-System ist die Sammelbezeichnung für Fälle im EU-Schema und im Nicht-EU-Schema.

#### Nicht-EU-Schema (eVAT)

Ein Unternehmen kann das MOSS-System in Anspruch nehmen, wenn sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in der EU befindet, es keine feste Niederlassung in der EU hat und wenn es in der EU nicht für Umsatzsteuerzwecke registriert ist oder auf andere Weise identifiziert sein muss.

#### One-Stop-Shop (OSS)

Ab 2021 soll das MOSS-System auf alle grenzüberschreitenden B2C-Dienstleistungen sowie auf Online-B2C-Verkäufe von Waren ausgeweitet werden, unabhängig davon, ob sie aus einem EU-Mitgliedstaat oder einem Drittland stammen.

#### Predictive Analytics Competence Center (PACC)

Das PACC wurde mit Wirksamkeit vom 1. Juni 2016 eingerichtet. Es „soll eine risikoorientierte Einsatzlenkung ausgehend von einer nach neuesten wissenschaftlichen Methoden durchgeführten Risikobeurteilung der Abgabenprozesse und damit verbundenen Vorhersagen der erforderlichen Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen verantworten und durch eine ganzheitliche Evaluierung der Ergebnisse dieser Maßnahmen auch zu deren Optimierung beitragen“.<sup>1</sup>

#### Registrierungsstaat (Member State of Identification – MSI)

Registrierungsstaat ist jener EU-Mitgliedstaat, in dem ein Unternehmen für die Inanspruchnahme des MOSS-Systems registriert ist und in dem es die in den Verbraucherstaaten anfallende Umsatzsteuer erklärt und entrichtet.

Im EU-Schema kann der Registrierungsstaat nur der EU-Mitgliedstaat sein, in dem das Unternehmen seinen Sitz, seine Betriebsstätte oder seine feste Niederlassung hat.

Im Nicht-EU-Schema kann das Unternehmen seinen Registrierungsstaat selbst wählen.

#### Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Das sind Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendepfandes über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden.

Dazu zählen insbesondere

- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über einen Rundfunk- oder Fernsehsender verbreitet oder weiterverbreitet werden und
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netzwerk (IP-Streaming) verbreitet werden, wenn sie zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden.

---

<sup>1</sup> BMF, Instrumente zur Betrugsbekämpfung (2018)

steuerpflichtig im Zusammenhang mit dem MOSS-System

Steuerpflichtig im Zusammenhang mit dem MOSS-System ist ein Unternehmen (Gesellschaft oder Einzelunternehmen)

- im Rahmen der EU-Regelung (EU-Schema), das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung im Gebiet der EU hat. Das Unternehmen kann allerdings das MOSS-System nicht für Dienstleistungen nutzen, die es in einem EU-Mitgliedstaat erbracht hat, in dem sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung befindet.
- im Rahmen der Nicht-EU-Regelung (Nicht-EU-Schema/eVAT), das weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung in der EU hat und in der EU nicht umsatzsteuerlich registriert ist oder auf andere Weise für Umsatzsteuerzwecke identifiziert sein muss.

Telekommunikationsdienstleistungen

Das sind Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Medien, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, einschließlich der Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen.

Telekommunikationsdienstleistungen umfassen insbesondere

- Festnetz- und Mobiltelefondienste zur wechselseitigen Ton-, Daten- und Videoübertragung einschließlich Telefondienstleistungen mit bildgebender Komponente (Videofonie),
- über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Dienste (Voice over Internet Protocol),
- Sprachspeicherung (Voicemail), Anklopfen, Rufumleitung, Anruferkennung, Dreiwegenanruf und andere Anrufverwaltungsdienste,
- Personenrufdienste (Paging-Dienste),
- Audiotextdienste,
- Fax, Telegrafie und Fernschreiben,
- den Zugang zum Internet einschließlich des World Wide Web und
- private Netzanschlüsse für Telekommunikationsverbindungen zur ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger.

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer)

Diese ist ein eindeutiges Identifikationsmerkmal für Unternehmen in der EU im Bereich der Umsatzsteuer.

Der UID-Nummer kommt bei Geschäftsbeziehungen innerhalb der EU erhebliche Bedeutung zu, einerseits als Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und andererseits im Zusammenhang mit der Erbringung von sonstigen Leistungen (Dienstleistungen). Mit der Angabe der UID-Nummer gibt der Leistungsempfänger zu erkennen, im anderen EU-Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung (Umsatzsteuer) zu unterliegen bzw. die sonstige Leistung für das Unternehmen zu beziehen.

Die UID-Nummer ist auch Voraussetzung für die Teilnahme am MOSS-System.

#### Veranlagungsverfahren ausländischer Unternehmen

Ausländische Unternehmen, die im Inland Umsätze tätigen, sind verpflichtet, diese im Wege von Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie einer Jahreserklärung dem Finanzamt Österreich – Dienststelle Graz-Stadt bekannt zu geben und die darauf entfallende Umsatzsteuer zu entrichten. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug steht grundsätzlich zu. Das Finanzamt führt in diesen Fällen ein Veranlagungsverfahren durch.

#### Verbraucherstaat (Member State of Consumption – MSC)

Verbraucherstaat ist jener EU-Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen für Nichtunternehmen (Konsumenten) erbringt.

Im Rahmen der EU-Regelung (EU-Schema) darf das Unternehmen weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung in diesem EU-Mitgliedstaat (Verbraucherstaat) haben.

Im Rahmen der Nicht-EU-Regelung (Nicht-EU-Schema) darf das Unternehmen keine Betriebsstätte oder Niederlassung in diesem EU-Mitgliedstaat (Verbraucherstaat) haben und dort auch nicht aus anderen Gründen zur Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke verpflichtet sein. Im Rahmen der Nicht-EU-Regelung kann der Registrierungsstaat auch Verbraucherstaat sein.

#### Verwaltungszusammenarbeit

Darunter ist der Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten zu verstehen, in dessen Rahmen die Steuerbehörden gemäß der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 einander Amtshilfe leisten und mit der Kommission zusammenarbeiten, um die ordnungsgemäße Anwendung der Umsatzsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die Einfuhr von Waren zu gewährleisten. Der Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten erstreckt sich auf alle Informationen, die der korrekten Umsatzsteuerfestsetzung dienlich sind, einschließlich Informationen zu spezifischen Fällen.

## WIRKUNGSBEREICH

- Bundesministerium für Finanzen

## Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

### Prüfungsziel



Der RH überprüfte von Jänner bis Juni 2020 im Bundesministerium für Finanzen die Umsatzsteuer bei internationalen digitalen Dienstleistungen, die von Unternehmen an Konsumenten – business to consumer (**B2C**) – erbracht werden. Dabei handelt es sich um grenzüberschreitend ausgeführte Dienstleistungen im Bereich Telekommunikation, Rundfunk und Fernsehen sowie um elektronische Dienste wie Apps, Software, Spiele, Musik, Filme, Bücher und Online-Zeitungen.

Prüfungsziel war insbesondere die Beurteilung der Ressourcen, der Organisation und der Abläufe, der IT-Unterstützung und des Risikomanagements in der Finanzverwaltung. Weiters erhob der RH Verbesserungspotenziale im Hinblick auf die Erweiterung des Mini-One-Stop-Shop-Systems ab 2021 auf den grenzüberschreitenden Versandhandel und alle grenzüberschreitenden B2C-Dienstleistungen. Der überprüfte Zeitraum umfasste die Jahre 2015 bis 2019.

## Kurzfassung

### Grundlagen

Ausländische Unternehmen, die digitale B2C-Dienstleistungen in Österreich erbringen, haben grundsätzlich die Verpflichtung, sich in Österreich zu registrieren, Umsatzsteuererklärungen einzureichen und die Steuer zu entrichten. Zur Vereinfachung für Unternehmen, die digitale B2C-Dienstleistungen in EU-Mitgliedstaaten erbringen, in denen sie nicht ansässig sind, wurde das Mini-One-Stop-Shop-System (**MOSS-System**) als eine zentrale elektronische Anlaufstelle für Steuererklärungen und Steuerzahlungen geschaffen. Die Teilnahme am MOSS-System erfolgt freiwillig und soll den administrativen Aufwand für Unternehmen verringern, indem diese ihre EU-weiten Umsätze in einem EU-Mitgliedstaat – dem Registrierungsstaat – erklären und dort die Umsatzsteuer zahlen. Allerdings bleibt das Besteuerungsrecht und damit die Sicherstellung des Abgabenspruchs bei den

Verbraucherstaaten, also bei jenen EU-Mitgliedstaaten, in denen diese Umsätze getätigt werden. (TZ 2)

Der Europäische Rechnungshof veröffentlichte 2019 einen Bericht, in dem er sich sowohl mit digitalen Dienstleistungen als auch mit dem elektronischen Versandhandel befasste. Er hielt fest, dass im Bereich des elektronischen Handels die Kontrollen der EU nicht ausreichten, um Umsatzsteuerbetrug zu verhindern und Missbrauch aufzudecken. Gleichzeitig werde die Erhebung nicht wirksam durchgesetzt: „Der Online-Handel bietet ein offenes Tor für Missbrauch und seine Anfälligkeit für Unregelmäßigkeiten und Betrug wurde bislang noch nicht vollständig abgemildert.“ Der deutsche Bundesrechnungshof stellte in seinem, ebenfalls 2019 veröffentlichten, Bericht „Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen der Europäischen Union“ fest, dass „die MOSS-Umsätze so gut wie nicht kontrolliert werden“. Er hielt es weiter „für dringend geboten“, „die steuerliche Kontrolle der MOSS-Unternehmen zu verbessern und mehr Außenprüfungen in diesem Bereich durchzuführen“. Ab 1. Juli 2021 soll das MOSS-System auf alle internationalen B2C-Dienstleistungen sowie auf Online-B2C-Verkäufe von Waren, also den Versandhandel, ausgeweitet werden. (TZ 2, TZ 3)

Im Jahr 2019 leitete Österreich als Registrierungsstaat im MOSS-System rd. 17 Mio. EUR an andere EU-Mitgliedstaaten weiter. Demgegenüber erhielt Österreich als Verbraucherstaat im selben Jahr rd. 145 Mio. EUR aus anderen EU-Mitgliedstaaten. (TZ 4)

Der RH wies auf die ungleiche Behandlung der im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen im Vergleich zu jenen im nationalen Veranlagungsverfahren hin: Im MOSS-System, das auf Freiwilligkeit und Vereinfachung für Unternehmen setzte, bestanden weniger nationale verfahrensrechtliche Einschränkungen als im Veranlagungsverfahren. Es gab kaum Sanktionsmöglichkeiten bei Verletzung steuerlicher Verpflichtungen. Die im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen hatten dem Finanzamt weniger umfangreiche Informationen zu liefern. Risikoanalysen und Prüfungen fanden im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren nicht statt. (TZ 17)

Trotz der zunehmenden Bedeutung internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen und der geplanten Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 fehlten im Managementinformationssystem des Bundesministeriums für Finanzen Daten aus dem MOSS-System. (TZ 4)



## Registrierungsstaat Österreich

In Österreich registrierten sich im Zeitraum 2015 bis 2019 insgesamt 1.123 Unternehmen im MOSS-System, die über einen Sitz oder eine feste Niederlassung in der EU verfügten. Für diese Unternehmen waren bis 31. Dezember 2020 39 Finanzämter österreichweit zuständig. Nach der Reform der Finanzverwaltung mit 1. Jänner 2021 sind nunmehr die Dienststellen des Finanzamts Österreich bzw. das Finanzamt für Großbetriebe zuständig. Aufgrund der geringen Fallzahlen je Finanzamt fehlte es den Bediensteten an praktischer Erfahrung für diesen Themenkomplex, der ein spezifisches steuerrechtliches Fachwissen erfordert. Für die 47 in Österreich im MOSS-System registrierten Unternehmen ohne Sitz und feste Niederlassung in der EU waren zwei Spezialteams beim Finanzamt Graz-Stadt zuständig.<sup>2</sup> Diese konnten aufgrund der Sonderzuständigkeit entsprechendes Fachwissen aufbauen. (TZ 7)

Unternehmen mit Sitz oder einer festen Niederlassung in der EU mussten im Registrierungsprozess für das MOSS-System nicht nachweisen bzw. nicht einmal plausibilisieren, dass sie tatsächlich Leistungen erbringen, die zu einer Teilnahme am MOSS-System berechtigen. Die MOSS-Umsätze der in Österreich registrierten Unternehmen waren in den vom RH überprüften Finanzämtern und in der Großbetriebsprüfung nicht oder nur in einem einzigen Fall Gegenstand einer Außenprüfung. Auch die internationale Zusammenarbeit im Hinblick auf die Prüfung dieser Unternehmen war unzureichend. (TZ 8, TZ 9)

Das Central Liaison Office for International Cooperation im Bundesministerium für Finanzen unterstützte die Finanzämter beim MOSS-System fachlich. Mit der Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 wird es mit den bisherigen Ressourcen diese Unterstützung in gleicher Qualität kaum bewältigen können. (TZ 11, TZ 15, TZ 16)

## Verbraucherstaat Österreich

Für ausländische Unternehmen mit Umsätzen in Österreich waren zwei Spezialteams im Finanzamt Graz-Stadt zuständig und zwar unabhängig davon, ob sich das Unternehmen veranlagten ließ oder ob Österreich für das Unternehmen, das für internationale digitale B2C-Dienstleistungen das MOSS-System nutzte, Verbraucherstaat war. (TZ 6)

Im Jahr 2019 nahmen mehr als 5.000 Unternehmen das EU-Schema und mehr als 600 Unternehmen das Nicht-EU-Schema im MOSS-System in Anspruch, um die Umsatzsteuer für in Österreich als Verbraucherstaat erbrachte digitale B2C-Dienstleistungen zu erklären und abzuführen. (TZ 15)

<sup>2</sup> Da der RH das Finanzamt Graz-Stadt überprüfte, behielt er – ungeachtet der mittlerweile erfolgten Organisationsänderung – diese Terminologie bei.

Übermittelte ein im MOSS-System registriertes Unternehmen keine Steuererklärungen, erhielten die Verbraucherstaaten keine Informationen darüber. Damit fehlten wesentliche Informationen für etwaige Kontrollen. Fehlerhafte Abgabenerklärungen verursachten einen hohen Verwaltungsaufwand. Unterließen Unternehmen erforderliche Korrekturen, hatte dies keine Sanktionen zur Folge. (TZ 13)

Auch fanden keine Innen- oder Außenprüfungen von Umsätzen, die Registrierungsstaaten im MOSS-System an den Verbraucherstaat Österreich meldeten, statt. Durch diese fehlenden Kontrollen war die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber den inländischen Unternehmen und jenen ausländischen Unternehmen, die im Finanzamt Graz-Stadt dem nationalen Veranlagungsverfahren unterlagen, nicht sichergestellt. Die EU hatte das MOSS-System vor allem zur Entlastung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen geschaffen. Durch die fehlenden Kontrollen bestand im besonderen Maße das Risiko, dass registrierte Unternehmen die Umsatzsteuer in zu geringer Höhe oder gar nicht erklärten. (TZ 3, TZ 14)

Die Abgabensicherung im Finanzamt Graz-Stadt musste im MOSS-System registrierte und mit der Zahlung säumige Unternehmen im nationalen elektronischen Einbringungsverfahren neu erfassen und konnte auch nicht – wie im nationalen Verfahren – auf standardisierte Zahlungsaufforderungen zurückgreifen. Dieser Systembruch führte zu einem Verwaltungsmehraufwand, der mit der Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 noch höher werden wird. (TZ 16)

## Risikomanagement

Verknüpfungen der IT-Anwendungen MOSS und eVAT mit den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung fehlten. Dadurch konnten diese Daten weder für Risikoanalysen noch für Prüfungshandlungen herangezogen werden. Dies führte zudem zu Steuerungsdefiziten und einem Verwaltungsmehraufwand. (TZ 4, TZ 16, TZ 18)

Das Ministerium kam seiner Aufgabe zur Sicherung des Abgabenspruchs für die im MOSS-System erklärten Umsätze nur teilweise nach. Auch wenn die Registrierung im MOSS-System auf Freiwilligkeit beruht, bestand dennoch die Notwendigkeit, die Angaben der Unternehmen auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen. (TZ 9, TZ 14, TZ 18, TZ 19, TZ 20, TZ 22, TZ 23)

Ein erhöhtes Risikopotenzial bestand auch bei Ausscheiden eines Unternehmens aus dem MOSS-System, wenn dieses Unternehmen weiterhin Umsätze tätigte, aber diese in keinem EU-Mitgliedstaat versteuerte. Der Verbraucherstaat wurde über das Ausscheiden eines Unternehmens aus dem MOSS-System nicht automatisch informiert. Wie ein vom Finanzamt aufgedeckter Fall, der zu Umsatzsteuerzahlungen von

rd. 3 Mio. EUR führte, zeigte, würde der Nutzen von Kontrollen die Kosten für das eingesetzte Personal deutlich übersteigen. Zudem wäre dies auch ein Schritt gegen Wettbewerbsverzerrungen in Richtung einer Wettbewerbsgleichheit zwischen inländischen Unternehmen und ausländischen – grenzüberschreitend tätigen – Unternehmen. (TZ 19)

Obwohl E-Commerce, also die elektronische Geschäftsabwicklung, einen stark wachsenden Wirtschaftszweig darstellt, war dem Ministerium und seinen nachgeordneten Dienststellen nicht bekannt, in welchem Ausmaß internationale digitale B2C-Dienstleistungen in Österreich erbracht wurden und wie hoch die allenfalls damit verbundenen Einnahmeherausfälle aus der Umsatzsteuer waren. (TZ 20)

Die Steuerverwaltung setzte, von Einzelfällen abgesehen, noch keine Maßnahmen, um steuerlich nicht erfasste Unternehmen zielgerichtet zu identifizieren. Damit konnte sie nicht sicherstellen, dass die in Österreich ausgeführten internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen auch steuerlich erfasst waren. Unternehmen, die vom Ausland aus digitale B2C-Dienstleistungen in Österreich erbrachten und sich steuerlich nicht korrekt verhielten, konnten mit einer hohen Wahrscheinlichkeit damit rechnen, von der österreichischen Steuerverwaltung nicht geprüft zu werden und den so erwirkten Wettbewerbsvorteil gegenüber der Konkurrenz zu behalten. (TZ 20)

## Ressourcen

Die aktuelle Personalsituation in dem für die Entwicklung und Wartung des MOSS-Systems zuständigen IT-Team im Ministerium war systemkritisch. Dem Anstieg der zu betreuenden IT-Anwendungen auf mehr als das Siebenfache stand ein Personalrückgang gegenüber. Akuter Personalbedarf bestand auch bei den für ausländische Unternehmen zuständigen Teams. Dem gestiegenen Arbeitsanfall in Zusammenhang mit ausländischen Unternehmen um mehr als ein Fünftel stand ein Rückgang der Personalressourcen zur Sicherung der Steueransprüche im gleichen Ausmaß gegenüber. (TZ 21, TZ 22)

Unzureichende Ressourcen im Ministerium und in den Finanzämtern für konkrete Projekte führten dazu, dass Risikoanalysen, eine risikoorientierte Auswahl von zu überprüfenden Fällen und entsprechende IT-Tools fehlten. Dies hatte auch die Einstellung der Arbeiten an einer E-Commerce-Datenbank zur Folge. (TZ 22)

## Zusammenfassende Würdigung

Die vom RH identifizierten Risikopotenziale im Bereich der internationalen B2C-Dienstleistungen können zu Einnahmenausfällen für den öffentlichen Haushalt und zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Dabei handelte es sich insbesondere um fehlende Risikoanalysen und Kontrollen der im MOSS-System erklärten Umsätze, eine fehlende Identifizierung steuerlich nicht erfasster Unternehmen aufgrund unzureichender Personal- und IT-Ressourcen sowie die nicht ausreichende internationale Zusammenarbeit. (TZ 23)

Angesichts der zunehmenden Internationalisierung und Digitalisierung von Dienstleistungen wurde das Ministerium seiner abgabenrechtlichen Verantwortung zur Sicherung der Einnahmen bisher nicht ausreichend gerecht. Wie auch andere Rechnungshöfe festhielten, wird das Risiko ungewollter Steuerausfälle mit der Erweiterung des MOSS-Systems ab 2021 auf den grenzüberschreitenden Versandhandel und andere grenzüberschreitende Dienstleistungen steigen. Der RH teilte die Feststellungen des Europäischen Rechnungshofes, dass das Umsatzsteueraufkommen im MOSS-System allein von der Bereitschaft der Unternehmen abhing, sich im MOSS-System zu registrieren, die Umsatzsteuer korrekt zu berechnen und zu entrichten. (TZ 23)

Auf Basis seiner Feststellungen hob der RH folgende Empfehlungen an das Bundesministerium für Finanzen hervor:

### ZENTRALE EMPFEHLUNGEN

- Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Sicherung der österreichischen Steueransprüche sollte eine angemessene Kontrolldichte hinsichtlich der im MOSS-System erklärten Umsätze sichergestellt werden. Voraussetzung dafür wären u.a.
  - Risikokriterien für die Auswahl der zu prüfenden Fälle in Anlehnung an jene des nationalen Veranlagungsverfahrens,
  - Prüfungen der Umsatzsteuererklärungen im Innen- und im Außendienst und
  - erforderliche Ressourcen (z.B. Sprach- und IT-Kenntnisse der befassten Bediensteten). (TZ 14)
- Weiters wären
  - strukturierte, zielgerichtete Recherchen zur Identifikation von steuerlich nicht erfassten ausländischen Unternehmen, die Umsätze in Österreich tätigen, zu veranlassen,
  - die Zuständigkeiten in der Finanzverwaltung für diese Recherchetätigkeit festzulegen,
  - die dafür erforderlichen Personal- und IT-Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen sowie
  - das Abgabenausfallsrisiko im Zusammenhang mit internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen zu erheben und in regelmäßigen Abständen neu zu bewerten. (TZ 20)
- Die Zuständigkeit für die im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen wäre wegen der spezifischen steuerrechtlichen Anforderungen österreichweit möglichst zu bündeln. Dies würde den Aufbau von erforderlichem Spezialwissen ermöglichen und eine gleichmäßige Bearbeitung der Steuerfälle sicherstellen. (TZ 7)
- Auf Basis des Arbeitspapiers des Ministeriums aus 2019 sowie einer Personalbedarfsberechnung des Finanzamts Graz-Stadt sollten die erforderlichen Maßnahmen im Hinblick auf spezialisierte Personalressourcen, IT-Unterstützung und risikoorientierte Kontrollen gesetzt werden. (TZ 22)
- Die aufgezeigten Defizite des MOSS-Systems wären in den zuständigen EU-Gremien zu thematisieren und gemeinsam wären EU-weite Strategien zur Minimierung des Abgabenausfallsrisikos zu erarbeiten; das Ministerium sollte sich für eine verstärkte internationale Zusammenarbeit einsetzen. (TZ 23)



## Zahlen und Fakten zur Prüfung

Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen	
<b>wesentliche Rechtsgrundlagen</b>	
<b>EU</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L 347, 1 ff.</li> <li>– Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. 2010 L 84, 1 ff.</li> <li>– Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. 2010 L 268, 1 ff.</li> <li>– Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (1. EU-Amtshilferichtlinie), ABl. 2011 L 64, 1 ff.</li> <li>– Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung), ABl. 2011, L 77, 1 ff.</li> <li>– Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012 der Kommission vom 13. September 2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. 2012 L 249, 3 ff.</li> <li>– Verordnung (EU) Nr. 967/2012 des Rates vom 9. Oktober 2012 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. 2012 L 290, 1 ff.</li> <li>– Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. 2013 L 284, 1 ff.</li> <li>– Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. 2017 L 348, 7 ff.</li> <li>– Verordnung (EU) 2017/2454 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. 2017 L 348, 1 ff.</li> <li>– Durchführungsverordnung (EU) 2017/2459 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2017 L 348, 32 ff.</li> <li>– Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. 2019 L 310, 1 ff.</li> <li>– Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. 2019 L 313, 14 ff.</li> </ul>	
<b>Österreich</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994, BGBl. 663/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG, BGBl. I 102/2009 i.d.g.F.</li> <li>– EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz – EU-VAHG, BGBl. I 112/2011 i.d.g.F.</li> <li>– EU-Amtshilfegesetz – EU-AHG, BGBl. I 112/2012 i.d.g.F.</li> </ul>	



## Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen						
	2015	2016	2017	2018	2019	Veränderung 2015 bis 2019
	Anzahl					in %
aufrechte Registrierungen in Österreich – MOSS	597	616	622	647	591	-1
aufrechte Registrierungen in anderen EU-Mitgliedstaaten – MOSS	10.118	11.940	12.813	13.377	10.659	5
aufrechte Registrierungen in Österreich – eVAT	13	18	23	27	29	123
aufrechte Registrierungen in anderen EU-Mitgliedstaaten – eVAT	852	941	937	1.010	1.137	33
	in Mio. EUR					
erklärte Umsatzsteuer im Registrierungsstaat Österreich						
MOSS	16,70	15,69	15,04	14,86	16,40	-2
eVAT	0,12	0,11	0,89	0,36	0,59	390
erklärte Umsatzsteuer in anderen EU-Mitgliedstaaten für den Verbraucherstaat Österreich						
MOSS	64,96	73,60	90,16	113,41	134,84	108
eVAT	5,86	10,07	5,68	6,85	9,56	63

Rundungsdifferenzen möglich

Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020)

eVAT = Umsatzsteuer für elektronische Dienstleistungen im Nicht-EU-Schema

MOSS = Mini-One-Stop-Shop



## Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

---



## Prüfungsablauf und –gegenstand

- 1 (1) Der RH überprüfte von Jänner bis Juni 2020 mit Unterbrechungen die Gebarung im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer bei internationalen digitalen Dienstleistungen, die von Unternehmen an Nichtunternehmen und damit an Konsumenten – business to consumer (**B2C**) – erbracht werden. Dabei handelt es sich um grenzüberschreitend ausgeführte Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie um elektronische Dienste, wie Apps, Software, Spiele, Musik, Filme, Bücher und Online-Zeitungen.

Die Gebarungsüberprüfung bezog das Bundesministerium für Finanzen (in der Folge: **Ministerium**), die Steuerfahndung und dort insbesondere das Central Liaison Office (**CLO**), das Predictive Analytics Competence Center (**PACC**), die Großbetriebsprüfung sowie die Finanzämter Graz-Stadt, Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Wien 2/20/21/22 und Baden Mödling ein.

(2) Prüfungsziel war insbesondere die Beurteilung

- der Umsetzung der Rechtsgrundlagen im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung von internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen,
- der Ressourcen, der Organisation und der Abläufe,
- der IT-Unterstützung und des Risikomanagements,
- der Probleme und Verbesserungspotenziale des Mini-One-Stop-Shop (**MOSS**)-Systems im Hinblick auf dessen Ausweitung ab dem Jahr 2021 sowie
- der zukünftigen Herausforderungen für die Finanzverwaltung.

Der überprüfte Zeitraum umfasste die Jahre 2015 bis 2019.

Nicht Gegenstand dieser Gebarungsüberprüfung war insbesondere die Beurteilung

- elektronischer Leistungen an Unternehmen (business to business (B2B)),
- innerösterreichischer digitaler Dienstleistungen ohne grenzüberschreitenden Bezug,
- des elektronischen Handels mit Waren (Versandhandel) und
- anderer Abgaben neben der Umsatzsteuer.

(3) Die Interne Revision des Ministeriums führte von November 2019 bis Jänner 2020 eine Prüfung zum Thema E-Commerce durch. Sie betrachtete dabei den strategischen Fokus des Ministeriums und stellte u.a. fest, dass sich „die Finanzverwaltung [...] mit ihren Maßnahmen zu E-Commerce stark auf den grenzüberschreitenden Handel von physischen Produkten zwischen Unternehmen und Privaten [...] fokussiert. Das gesamte Steuervolumen aus E-Commerce in Österreich ist mangels verfügbarer Daten nicht einschätzbar.“

(4) Ab 1. Jänner 2021 erfolgte eine Umstrukturierung der Finanzverwaltung. Die bis dahin bestehenden 40 Finanzämter<sup>3</sup> wurden in den bundesweiten Behörden „Finanzamt Österreich“ und „Finanzamt für Großbetriebe“ zusammengeführt. Anstelle der Finanzämter wurden Dienststellen eingerichtet. Da der RH die Finanzämter überprüfte, behielt er diese Terminologie bei (z.B. Finanzamt Graz-Stadt). In den Stellungnahmen und Gegenäußerungen findet die Differenzierung zwischen Finanzamt und Dienststelle Berücksichtigung.

(5) Zu dem im Februar 2021 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das Ministerium im Mai 2021 Stellung. Der RH erstattete seine Gegenäußerung im Juli 2021.

## Grundlagen

### Begriffe und Rechtsgrundlagen

- 2.1 (1) Elektronisch erbrachte Leistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (in der Folge: **digitale Dienstleistungen**) werden, sofern diese Leistungen an Konsumenten (B2C) erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger (Verbraucher) ansässig ist, d.h. den Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Diese Leistungen unterliegen seit 1. Jänner 2015 in der Europäischen Union (**EU**) generell dem „Bestimmungslandprinzip“ und damit der Umsatzbesteuerung in jenem EU-Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist.<sup>4</sup> Das ausländische Unternehmen<sup>5</sup> hat die Umsatzsteuer nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften und in Höhe des gültigen Steuersatzes des Bestimmungslandes der Leistungen zu entrichten.

Dieses Prinzip gilt bereits seit 2003 für Unternehmen, die in einem Drittland ansässig sind.

<sup>3</sup> inklusive des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

<sup>4</sup> Davor unterlagen diese Dienstleistungen von in der EU ansässigen Unternehmen in jenem Land der Umsatzbesteuerung, in dem das leistungserbringende Unternehmen ansässig war (Ursprungslandprinzip).

<sup>5</sup> Unternehmen, die nicht von Österreich aus betrieben werden und in Österreich keine Betriebsstätte oder feste Niederlassung haben

Ist der Leistungsempfänger in Österreich ansässig, sind die Leistungen in Österreich zu versteuern. Ausländische Unternehmen haben damit grundsätzlich die Verpflichtung, sich in Österreich zu registrieren, Umsatzsteuererklärungen einzureichen und die Steuer zu entrichten (Veranlagung).<sup>6</sup>

(2) Zur Vereinfachung für Unternehmen, die digitale B2C-Dienstleistungen in (verschiedenen) EU-Mitgliedstaaten erbringen, in denen sie nicht ansässig sind, wurde eine zentrale elektronische Anlaufstelle für Steuererklärungen und Steuerzahlungen (in der Folge: **MOSS-System** (als Sammelbezeichnung für das EU-Schema und das Nicht-EU-Schema)) geschaffen. Die Unternehmen können dieses seit dem Jahr 2015 freiwillig nutzen, um ihren umsatzsteuerlichen Verpflichtungen bei Erbringung digitaler B2C-Dienstleistungen nachzukommen.

Das MOSS-System bietet die Möglichkeit, sich nur in einem EU-Mitgliedstaat – dem Mitgliedstaat der Identifizierung (in der Folge: **Registrierungsstaat**) – zu registrieren, in diesem sämtliche unter diese Sonderregelung fallende Umsätze zu erklären und die daraus resultierende Umsatzsteuer zu bezahlen. Der Registrierungsstaat hat die Funktion als „Postkasten und Zahlstelle“ und leitet die geleisteten Zahlungen an den jeweiligen EU-Mitgliedstaat des Verbrauchs (in der Folge: **Verbraucherstaat**) weiter.

Nützt ein Unternehmen das MOSS-System, entfällt die Verpflichtung, sich in jedem EU-Mitgliedstaat, in dem es digitale B2C-Dienstleistungen erbringt, für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen und in der Folge dort Steuererklärungen einzureichen sowie Zahlungen zu tätigen.

(3) Zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs beabsichtigte die EU, die Zusammenarbeit der Steuerbehörden zu stärken: Wenn mindestens zwei Verbraucherstaaten Ermittlungen zu einem Unternehmen verlangen, darf dies der Registrierungsstaat seit November 2018 nicht ablehnen. An den Ermittlungen können auch Vertreterinnen bzw. Vertreter der Verbraucherstaaten teilnehmen.

Seit 2019 können Unternehmen für Umsätze aus internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen bis zu 10.000 EUR pro Jahr die Umsatzsteuervorschriften ihres Ansässigkeitsstaats anwenden, die Besteuerung erfolgt im Ursprungsland und nicht im Bestimmungsland.

<sup>6</sup> [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/umsatzsteuer/491227.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/umsatzsteuer/491227.html) (abgerufen am 22. Juni 2021)



## Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

---

Ab 1. Juli 2021<sup>7</sup> soll

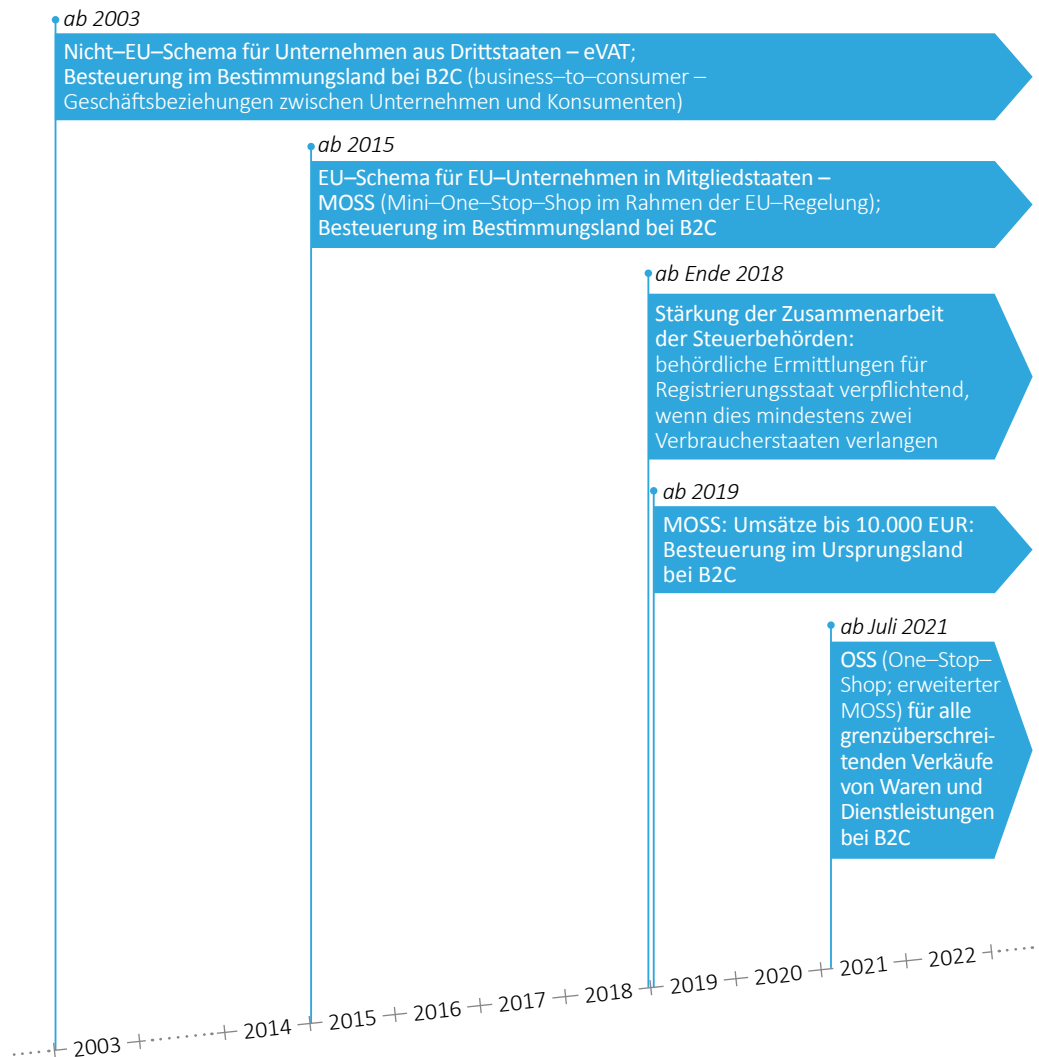
- das MOSS-System auf alle internationalen B2C-Dienstleistungen sowie auf grenzüberschreitende Online-B2C-Verkäufe von Waren (den sogenannten Versandhandel) ausgeweitet werden (One-Stop-Shop – **OSS**) und
- die Umsatzsteuerbefreiung für im Internet bestellte Gegenstände, deren Gesamtwert 22 EUR nicht übersteigt und die aus einem Drittland eingeführt werden, abgeschafft werden. Diese Regelung erachtete der Rat der EU als anfällig für Missbrauch, sie bevorzuge Unternehmen aus Drittländern gegenüber jenen aus EU-Mitgliedstaaten.

---

<sup>7</sup> Die Maßnahmen sollten ursprünglich ab Anfang 2021 gelten, wurden aber wegen der COVID-19-Pandemie auf Juli 2021 verschoben.

Die folgende Abbildung zeigt zusammenfassend die wesentlichen Regelungen der EU und ihre Umsetzung im Zeitablauf:

Abbildung 1: Wesentliche Regelungen der EU für internationale digitale B2C-Dienstleistungen



Quellen: EU-Rechtsgrundlagen; Darstellung: RH

(4) Die Erkenntnisse der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung des RH und jene der anderen Rechnungshöfe, die in TZ 3 näher dargestellt sind, sollen – im Hinblick auf die Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 – der Aufdeckung von Unzulänglichkeiten und Schwächen des MOSS-Systems dienen.

- 2.2 Der RH wies darauf hin, dass die Teilnahme am MOSS-System freiwillig erfolgt. Den Erwägungen der EU entsprechend soll das MOSS-System den administrativen Aufwand für grenzüberschreitend tätige Unternehmen verringern, indem diese in einem EU-Mitgliedstaat – dem Registrierungsstaat – die gesamten Umsätze erklä-

ren und die Umsatzsteuer zahlen können. Allerdings bleibt das Besteuerungsrecht und damit die Sicherstellung des Abgabenspruchs in jenen EU-Mitgliedstaaten, in denen die betreffenden Umsätze getätigt werden (Verbraucherstaaten). Dadurch kann es zu unterschiedlichen Interessen zwischen dem Registrierungsstaat (hebt die Umsatzsteuer ein) und dem Verbraucherstaat (erhält die Umsatzsteuer) kommen. Zudem ist eine verstärkte internationale Zusammenarbeit der Abgabenverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten erforderlich, um die Steueransprüche auch tatsächlich durchsetzen zu können.

## Berichte anderer Rechnungshöfe

- 3 (1) Der Europäische Rechnungshof (**EuRH**) veröffentlichte am 16. Juli 2019 den Sonderbericht „Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden“.<sup>8</sup> Darin befasste er sich sowohl mit digitalen Dienstleistungen als auch mit dem elektronischen Versandhandel. Für seine Prüfungshandlungen wählte der EuRH Deutschland, Irland, die Niederlande, Österreich und Schweden aus. Der RH begleitete die Prüfung des EuRH.

Der EuRH hielt fest, dass im Bereich des elektronischen Handels die Kontrollen der EU nicht ausreichen, um Betrug zu verhindern und Missbrauch aufzudecken; gleichzeitig werde die Erhebung nicht wirksam durchgesetzt. „Der Online-Handel bietet ein offenes Tor für Missbrauch, und seine Anfälligkeit für Unregelmäßigkeiten und Betrug wurde bislang noch nicht vollständig abgemildert.“ Der EuRH stellte weiters fest, „dass die EU trotz positiver Entwicklungen der jüngsten Zeit nicht alle Herausforderungen angeht, die mit der Erhebung der korrekten Mehrwertsteuer [...] für über das Internet gehandelte Waren und Dienstleistungen verbunden sind.“

Der EuRH verwies in seinem Bericht auf folgende Risiken:

- „Ein allgemeines Risiko bezüglich der Waren und Dienstleistungen sowohl von EU-Händlern als auch von Händlern aus Drittländern liegt darin, dass bei den derzeitigen Strukturen im Wesentlichen die Bereitschaft der Händler, sich zu registrieren und die fällige MwSt. zu entrichten, ausschlaggebend ist. Die Mitgliedstaaten haben keine Durchsetzungsbefugnisse außerhalb ihres eigenen Hoheitsgebiets; dies gilt insbesondere in Bezug auf Händler aus Drittländern.“
- „Es besteht das Risiko, dass die Steuer- und Zollbehörden im Mitgliedstaat des Verbrauchs nicht auf die Regelungen über die Verwaltungszusammenarbeit zurückgreifen, um das Land oder die Länder, in denen der Anbieter registriert ist, um Informationen zu ersuchen. Fehlt dieser Informationsaustausch, so können die Steuer-/Zollbehörden im Mitgliedstaat des Verbrauchs die un versteuerten Umsätze nur schwer aufdecken.“

<sup>8</sup> <https://www.eca.europa.eu/de/Pages/DocItem.aspx?did=50415> (abgerufen am 22. Juni 2021)

- „Ein weiteres Risiko liegt darin begründet, dass die Steuerbehörden des Registrierungslandes wenig Anreize haben, angemessene Kontrollen der Anbieter vorzunehmen, da dabei aufgedeckte Mehrwertsteuerbeträge an den Mitgliedstaat des Verbrauchs fallen.“
- „Da es schwierig ist, eine Registrierung für die KEA<sup>9</sup> durchzusetzen, besteht das Risiko, dass sich Anbieter aus Drittländern in keinem Mitgliedstaat für die Mehrwertsteuer registrieren lassen, um die Erhebung und Abführung der Mehrwertsteuer für ihre Dienstleistungen zu umgehen. Selbst wenn sie sich in einem MSI<sup>10</sup> registrieren, besteht immer noch das Risiko, dass sie die Mehrwertsteuer in zu geringer Höhe oder gar nicht erklären.“

Weiters stellte der EuRH fest, dass die EU-Mitgliedstaaten zwar rechtlich unverbindliche Leitlinien zur Prüfung und Kontrolle der MOSS-Daten angenommen hatten, aber nur sehr begrenzt bis fast keine Prüfungen vornahmen. Deshalb empfahl er den EU-Mitgliedstaaten, die im MOSS-System registrierten Anbieter, sofern angemessen – unter Verwendung der Instrumente der Verwaltungszusammenarbeit – verstärkt zu prüfen.

(2) Die Rechnungshöfe aus Belgien, Deutschland, Litauen, den Niederlanden und Tschechien führten Prüfungen zum Thema E-Commerce durch.

(a) Der deutsche Bundesrechnungshof hatte bereits im April 2014 mit seinen „Bemerkungen 2013“ die Ergebnisse zur Prüfung „Ausländische Internetanbieter zutreffend besteuern“<sup>11</sup> veröffentlicht. Dabei stellte er Folgendes fest:

- Es waren nur sehr wenige „Drittlandsunternehmer“ steuerlich erfasst.
- Es fand praktisch keine steuerliche Kontrolle statt.
- „Drittlandsunternehmer“ konnten sehr einfach Internetleistungen erbringen, ohne Umsatzsteuer zu entrichten.
- Umsatzsteuereinnahmen von lediglich rd. 23 Mio. EUR ließen den Schluss zu, dass es eine hohe Dunkelziffer von „Drittlandsunternehmern“ gibt, die Internetleistungen nicht versteuern.

Der deutsche Bundesrechnungshof forderte daher, die steuerliche Kontrolle zu verbessern.

<sup>9</sup> kleine einzige Anlaufstelle, deutsche Bezeichnung für MOSS – siehe Glossar

<sup>10</sup> Member State of Identification – Registrierungsstaat

<sup>11</sup> „Ausländische Internetanbieter zutreffend besteuern“ vom April 2014: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/1-archiv/2013-weitere-pruefungsergebnisse/einzelplanbezogene-pruefungsergebnisse/allgemeine-finanzverwaltung/2013-bemerkungen-weitere-pruefungsergebnisse-nr-11-auslaendische-internetanbieter-zutreffend-besteuern> (abgerufen am 22. Juni 2021)

(b) Der deutsche Bundesrechnungshof führte 2017 und 2018 eine gemeinsame Prüfung mit dem tschechischen Rechnungshof zum Thema digitale B2C-Dienstleistungen mit dem Schwerpunkt auf dem MOSS-System durch. Dabei stellten beide Rechnungshöfe Folgendes fest:<sup>12</sup>

- Es bestanden strukturelle Mängel, die eine wirksame Verwaltung der Umsatzsteuer im MOSS-System beeinträchtigen und dazu führen können, dass die Umsatzsteuer nicht korrekt festgesetzt und erhoben wird.
- Die strukturellen Mängel des MOSS-Systems waren im Hinblick auf mögliche Steuerausfälle und seine Ausweitung im Jahr 2021 kritisch.
- Mit der geplanten Einbeziehung aller Dienstleistungen und grenzüberschreitenden Lieferungen an Nichtunternehmen im Jahr 2021 würde sich der Kreis der Unternehmen, die das MOSS-System nutzen, erheblich vergrößern und das Umsatzvolumen entsprechend erhöhen.

Beide Rechnungshöfe vertraten die Auffassung, dass die Verringerung des administrativen Aufwands für die Unternehmen nicht zulasten des Steueraufkommens gehen dürfe. Sie empfahlen deshalb,

- das MOSS-System praxistauglicher auszugestalten;
- den Registrierungsstaat stärker in das Besteuerungsverfahren einzubinden;
- die steuerliche Kontrolle der „MOSS-Unternehmen“ zu verbessern;
- mehr Prüfungen durchzuführen mit dem Ziel, die Umsatzsteuer EU-weit korrekt festzusetzen;
- die Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen bei der Suche nach Unternehmen, die ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllen, zu intensivieren und zu koordinieren.

Alle EU-Mitgliedstaaten sollten ihre nationalen Interessen zugunsten eines europäischen Steueraufkommens zurückstellen und die Umsatzsteuer auf MOSS-Umsätze so festsetzen und erheben, als wäre das eigene Einkommen betroffen.

(c) Der deutsche Bundesrechnungshof hielt es in seinem 2019 veröffentlichten Bericht „Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen der Europäischen Union“ für „nicht akzeptabel“, dass „die MOSS-Umsätze so gut wie nicht kontrolliert werden. Auch bei MOSS-Unternehmern ist eine inhaltliche Prüfung der Besteuerungsgrundlagen notwendig, um das Steueraufkommen zu sichern. Andernfalls nimmt die Verwaltung Steuerausfälle in Kauf“. Der deutsche Bundesrechnungshof hielt es weiter „für dringend geboten“, „die steuerliche Kontrolle der MOSS-Unternehmen zu verbessern und mehr Außenprüfungen in diesem Bereich durchzuführen“.

<sup>12</sup> „Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop“ vom Juli 2019: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/2019/mehrwertsteuer-im-verfahren-mini-one-stop-shop> (abgerufen am 22. Juni 2021)



ren“. Er erachtete es „für sinnvoll“, „dem Registrierungsstaat mehr Kompetenzen bei Prüfungen im MOSS-Verfahren zu übertragen.“

(d) Der niederländische Rechnungshof veröffentlichte im Jahr 2018 einen Bericht zur Umsatzsteuer auf grenzüberschreitende digitale Dienstleistungen.<sup>13</sup> Darin hielt er fest, dass eine mangelhafte Erfassung des E-Commerce zu erheblichen Steuerausfällen führen könne. Die Einführung des One-Stop-Shops (**OSS**) im Jahr 2021 zur Einbeziehung von Waren werde die finanzielle Bedeutung von Umsatzsteuerzahlungen und damit die Bedeutung der Durchsetzung erheblich erhöhen.

Der niederländische Rechnungshof empfahl daher

- die Organisation des MOSS-Systems zu verbessern,
- mit anderen EU-Mitgliedstaaten Warnungen auszutauschen,
- Risikoanalysen durchzuführen,
- Internet-Recherchen zur Aufdeckung von Steuerhinterziehung vorzunehmen und
- die Zusammenarbeit zwischen den EU-Steuerbehörden zu verbessern.

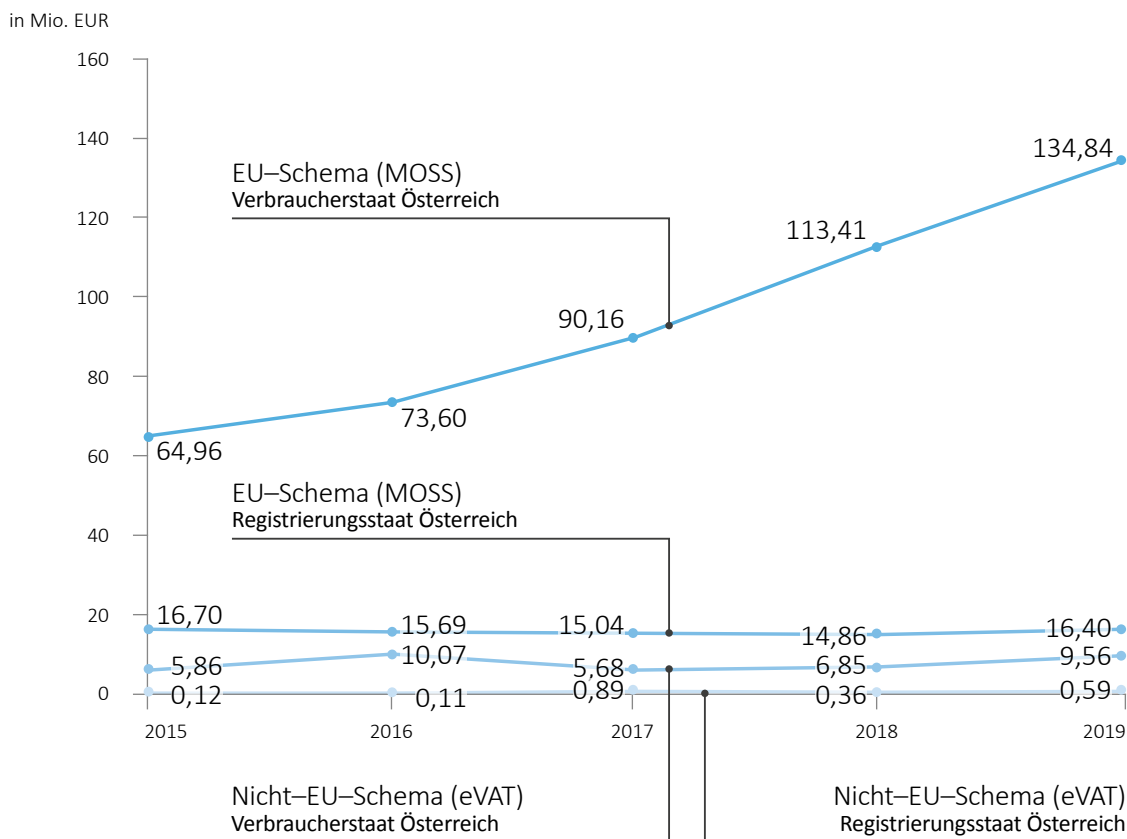
---

<sup>13</sup> <https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2018/11/28/vat-on-cross-border-digital-services> (abgerufen am 22. Juni 2021)

## Kennzahlen

4.1 (1) Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der erklärten Umsatzsteuern von im MOSS-System registrierten Unternehmen im Zeitraum 2015 bis 2019:

Abbildung 2: Erklärte Umsatzsteuern von im MOSS-System registrierten Unternehmen



MOSS Verbraucherstaat Österreich:  
enthält ausschließlich die in anderen EU-Mitgliedstaaten für Österreich erklärten Umsatzsteuern

eVAT Verbraucherstaat Österreich:  
enthält ausschließlich die in anderen EU-Mitgliedstaaten für Österreich erklärten Umsatzsteuern

MOSS Registrierungsstaat Österreich:  
enthält ausschließlich die in Österreich für andere EU-Mitgliedstaaten erklärten Umsatzsteuern

eVAT Registrierungsstaat Österreich:  
enthält die für andere EU-Mitgliedstaaten und für Österreich erklärten Umsatzsteuern

Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020); Darstellung: RH

Von 2015 bis 2019 erhöhte sich die über das MOSS-System erklärte Umsatzsteuer. Jene Umsatzsteuer, die ausländische Unternehmen im MOSS-System für Österreich als Verbraucherstaat erklärten, verdoppelte sich in diesem Zeitraum.



Eine laufende Auswertung des Ministeriums der im MOSS-System erklärten Umsätze der umsatzstärksten Unternehmen zeigte auch für das Jahr 2020 einen weiteren Zuwachs.

(2) Zur Unterstützung des Planungs- und Steuerungsprozesses verwendete das Ministerium das Managementinformationssystem „Leistungsorientierte Steuerung“ (LoS). Dieses enthielt jedoch keine Daten aus dem MOSS-System. Somit waren gezielte Auswertungen, z.B. über erhaltene oder weitergeleitete Umsatzsteuerbeträge, als Grundlage für Risikoanalysen nicht möglich. LoS enthielt auch keine Kennzahlen, die Rückschlüsse auf den Arbeitsanfall im Zusammenhang mit dem MOSS-System ermöglicht hätten, wie die Anzahl der registrierten Unternehmen oder der abgegebenen Steuererklärungen. Derartige Daten stellten die IT-Expertinnen bzw. IT-Experten im Ministerium allerdings anlassbezogen zur Verfügung.

- 4.2 Der RH wies angesichts der zunehmenden Bedeutung internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen und der Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 darauf hin, dass im Managementinformationssystem der Finanzverwaltung jegliche Daten aus dem MOSS-System fehlten. Derartige Daten waren nur anlassbezogen und mithilfe von IT-Expertinnen bzw. IT-Experten auswertbar.

Der RH empfahl dem Ministerium, in das Managementinformationssystem der Finanzverwaltung auch steuerungsrelevante Kennzahlen aus dem MOSS-System aufzunehmen (z.B. Entwicklung der Umsätze, Anzahl der Fälle) und für die Ressourcen- und Leistungssteuerung zu nützen.

- 4.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums werde es eine mögliche Anforderung an die Entwicklung von MOSS-Kennzahlen prüfen. Diese könne frühestens Mitte 2022 in die Planung zur Umsetzung aufgenommen werden. Die Empfehlung des RH werde bei der Umsetzung berücksichtigt.

## Risikopotenziale

- 5 Der RH identifizierte folgende Risikopotenziale im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen, die zu Einnahmenausfällen führen können:

Tabelle 1: Risikopotenziale

Sachverhalt als Risikopotenzial	dargestellt in
Freiwilligkeit der Teilnahme am MOSS-System	<u>TZ 2, TZ 3, TZ 17, TZ 20, TZ 23</u>
Zuständigkeiten – Verteilung der in Österreich im MOSS-System registrierten Unternehmen	<u>TZ 6, TZ 7</u>
unvollständige materielle Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen bei der Registrierung	<u>TZ 8</u>
fehlende Spezialisierung und fehlendes Know-how für die Prüfung von MOSS-Unternehmen (digitale Kompetenzen, Sprachen)	<u>TZ 9</u>
keine Prüfungen der MOSS-Umsätze im Registrierungsstaat Österreich	<u>TZ 9</u>
mangelnde internationale Zusammenarbeit und fehlende Vorgaben für Kontrollen	<u>TZ 9</u>
fehlende Informationen der Verbraucherstaaten zu nicht abgegebenen Erklärungen	<u>TZ 13</u>
keine Prüfung der MOSS-Umsätze durch den Verbraucherstaat Österreich	<u>TZ 14</u>
Ungleichbehandlung von ausländischen Unternehmen mit Umsätzen in Österreich, je nach Erfassung im MOSS-System oder im inländischen Veranlagungsverfahren	<u>TZ 13 bis TZ 17</u>
fehlende Verknüpfung der MOSS-Daten mit anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung	<u>TZ 4, TZ 16, TZ 18</u>
keine Risikoanalyse der Daten im MOSS-System	<u>TZ 4, TZ 13, TZ 14, TZ 17 bis TZ 23</u>
Steuerausfallsrisiko nach Ausschlüssen aus dem MOSS-System	<u>TZ 11, TZ 14, TZ 19</u>
keine Recherche nach nicht registrierten Unternehmen	<u>TZ 20, TZ 22</u>
Ressourcen für die IT-Anwendung sind systemkritisch	<u>TZ 21</u>
mangelnde Ressourcen für Risikoanalysen und Prüfung von MOSS-Daten	<u>TZ 9, TZ 14, TZ 18 bis TZ 23</u>
fehlende strategische Ausrichtung auf zunehmende internationale Verflechtungen und Zunahme des E-Commerce	<u>TZ 23</u>

Quelle: RH

Die vom RH identifizierten Risikopotenziale werden im Folgenden näher dargestellt. Eine Zusammenfassung der diesbezüglichen Feststellungen enthält TZ 23.

## Zuständigkeiten

- 6 (1) Für ausländische Unternehmen mit Umsätzen in Österreich waren zwei Spezialteams im Finanzamt Graz-Stadt zuständig<sup>14</sup>. Deren Zuständigkeit war sowohl dann gegeben, wenn sich das Unternehmen veranlagten ließ, als auch dann, wenn Österreich für das Unternehmen, das für internationale digitale B2C-Dienstleistungen das MOSS-System nutzte, Verbraucherstaat war.

Wählte ein ausländisches Unternehmen mit Sitz in einem Drittland ohne Betriebsstätte oder feste Niederlassung in der EU Österreich als Registrierungsstaat, war ebenfalls das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

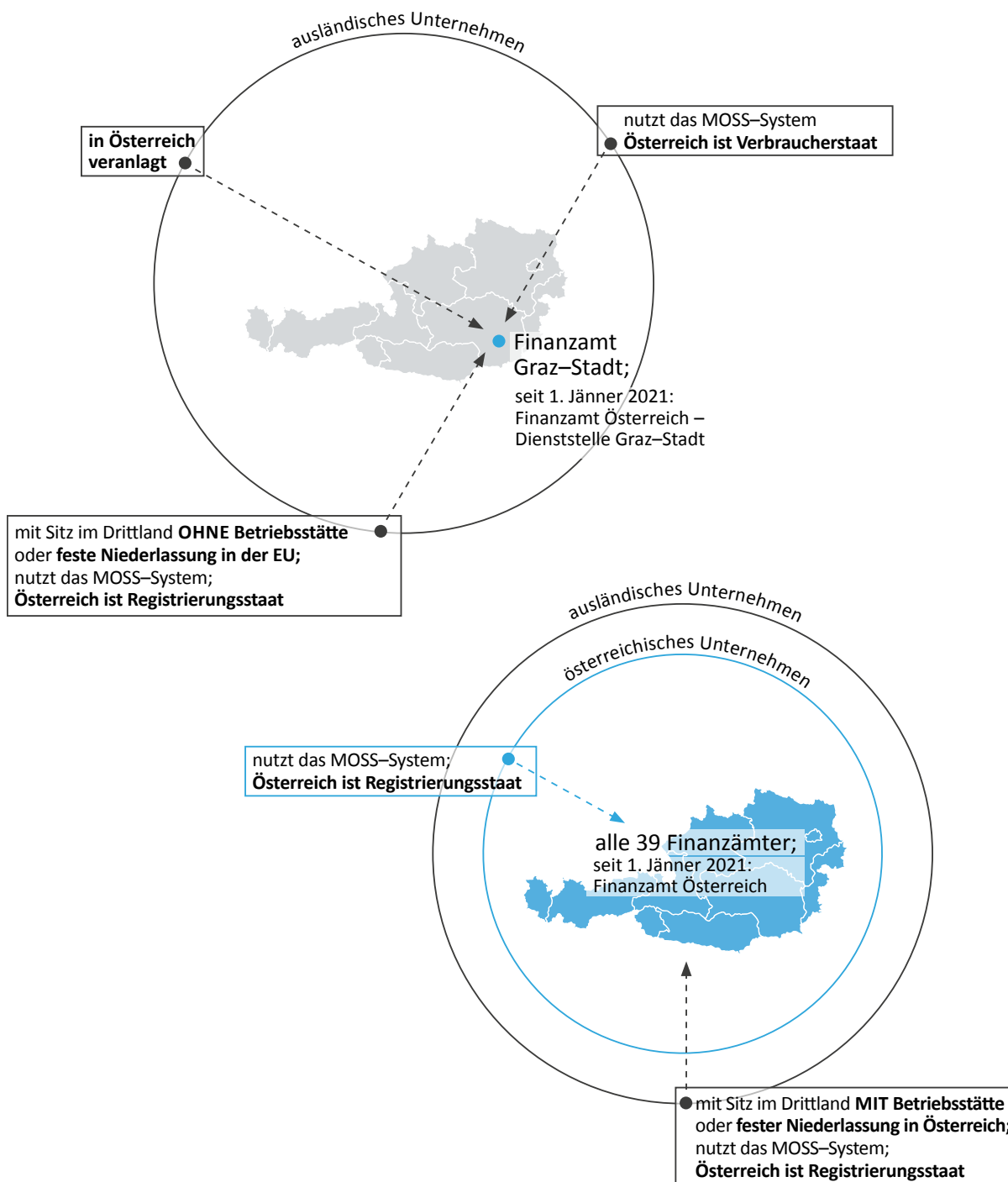
Wenn hingegen österreichische Unternehmen oder ausländische Unternehmen mit Sitz in einem Drittland, aber mit einer Betriebsstätte oder einer festen Niederlassung in Österreich, das MOSS-System nutzten, war das jeweils örtlich zuständige Finanzamt damit befasst.

---

<sup>14</sup> § 17 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010), BGBl. I 9/2010

Die nachstehende Abbildung zeigt einen Überblick über die Zuständigkeiten für internationale digitale B2C-Dienstleistungen:

Abbildung 3: Zuständigkeiten in Österreich für internationale digitale B2C-Dienstleistungen



Quelle: BMF; Darstellung: RH

(2) Die Sonderzuständigkeit des Finanzamts Graz-Stadt für ausländische Unternehmen ermöglichte den Einsatz von spezialisierten Bediensteten in zwei Teams der Betriebsveranlagung und –prüfung<sup>15</sup> (**BV-Teams**).<sup>16</sup> Außerhalb dieser Sonderzuständigkeit waren in den Finanzämtern insgesamt 216 Teams<sup>17</sup> – neben ihrer übrigen Tätigkeit – auch mit Unternehmen im MOSS-System befasst. Die Bediensteten dieser Finanzämter waren grundsätzlich für derartige Sachverhalte mit Auslandsbezug nicht ausreichend geschult.

---

<sup>15</sup> Jedes Finanzamt hat eine bestimmte Struktur mit Arbeitsbereichen, die wiederum in Teams untergliedert sind. In den BV-Teams (Betriebsveranlagung und –prüfung) werden v.a. die Umsatz-, Einkommen- und Körperschaftsteuer von Unternehmen veranlagt (Innendienst) und nachträglich überprüft (Außendienst).

<sup>16</sup> Die beiden Teams hatten grundsätzlich die Veranlagungs- und Erstattungsverfahren ausländischer Unternehmen durchzuführen; siehe Glossar und RH-Bericht „Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer“ (Reihe Bund 2009/13, TZ 2).

<sup>17</sup> Stand 25. Februar 2020

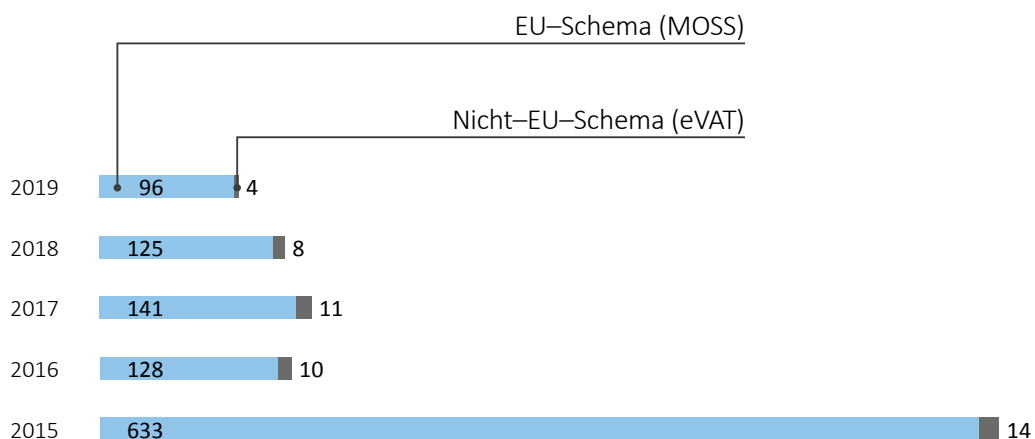
## Österreich als Registrierungsstaat

### Registrierungen im MOSS-System

7.1 (1) Für eine Registrierung im MOSS-System mussten die Unternehmen bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Sie benötigten eine aufrechte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (**UID-Nummer**) und es durften keine Mehrfachregistrierungen sowie aufrechte Sperr- oder Bindefristen vorliegen.<sup>18</sup>

(2) Im Zeitraum 2015 bis 2019 registrierten sich 1.170 Unternehmen in Österreich, 1.123 im EU-Schema (MOSS) und 47 im Nicht-EU-Schema (eVAT). Die Anzahl der Neuregistrierungen stellte sich in den Jahren 2015 bis 2019 wie folgt dar:

Abbildung 4: Neuregistrierungen in Österreich



Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020); Darstellung: RH

Die 47 Unternehmen im Nicht-EU-Schema (eVAT) waren dem Finanzamt Graz-Stadt zugeteilt, jene im EU-Schema (MOSS) waren österreichweit auf die 39 Finanzämter verteilt. In den Teams der Finanzämter waren zwischen einem und 101 im EU-Schema registrierte Unternehmen zu bearbeiten. Die Bandbreite in den zuständigen Teams lag zwischen einem Fall und 26 Fällen.

Die überprüften Finanzämter<sup>19</sup> gaben zum Teil an, ihnen sei nicht bekannt, dass in ihrem Zuständigkeitsbereich Unternehmen im MOSS-System registriert sind. Die Bediensteten verfügten nach eigenen Angaben über geringe Kenntnisse, welche Tätigkeiten bei Bearbeitung dieser Fälle erforderlich sind und woher sie die notwendigen Informationen erhalten können. Sie gaben weiters an, sich mit dem MOSS-

<sup>18</sup> <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/fuer-unternehmen/umsatzsteuer/informationen/faq-eu-umsatzsteuer-one-stop-shop.html> (abgerufen am 22. Juni 2021)

<sup>19</sup> mit Ausnahme der BV-Teams für ausländische Unternehmen im Finanzamt Graz-Stadt



System aufgrund der geringen Anzahl an Fällen nicht eingehend beschäftigt zu haben bzw. über kein entsprechendes Spezialwissen zu verfügen. Ein vom Ministerium zur Verfügung gestelltes detailliertes Verfahrenshandbuch zum MOSS im Umfang von 295 Seiten hätten sie wegen der geringen Anzahl an Fällen nur selten herangezogen.

- 7.2 Der RH wies darauf hin, dass für die im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen österreichweit 39 Finanzämter für die Bearbeitung zuständig waren. Er hob hervor, dass die damit zusammenhängenden Tätigkeiten besonderes steuerrechtliches Fachwissen erfordern. Bei den geringen Fallzahlen je Finanzamt fehlte es jedoch den Bediensteten wegen der im Vergleich zu ihren sonstigen Aufgaben untergeordneten Bedeutung dieses Bereichs an praktischer Erfahrung. Eine unterschiedliche Bearbeitungsintensität, v.a. im Vergleich zu den Spezialteams des Finanzamts Graz-Stadt, war die Folge.

Der RH verwies dazu auch auf seine Ausführungen zur Erklärung und Prüfung der Umsätze (TZ 9) und zu den Ressourcen für Risikoanalysen und Prüfungen (TZ 22).

Der RH empfahl dem Ministerium, die Zuständigkeit für die im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen wegen der spezifischen steuerrechtlichen Anforderungen österreichweit möglichst zu bündeln. Dies würde den Aufbau von erforderlichem Spezialwissen ermöglichen und eine gleichmäßige Bearbeitung der Steuerfälle sicherstellen.

- 7.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums sehe es keinen Handlungsbedarf. Eine zentrale Zuständigkeit scheitere daran, dass die MOSS-Fälle aufgrund der sachlichen Zuständigkeit auf das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe verteilt seien. Es wäre kontraproduktiv, für alle in Österreich ansässigen und im MOSS registrierten Unternehmen die MOSS-Aktivitäten vom sonstigen Steuerakt zu trennen. Es liege daher an den Fachbereichen in den Finanzämtern, für die entsprechende Weiterbildung ihrer Bediensteten zu sorgen.

Das Ministerium verwies weiters auf laufende Pilotierungen für eine bundesweite Spezialisierung zu bestimmten Themen, die in einzelnen Dienststellen nicht häufig vorkämen und zu denen nicht in jeder Dienststelle eine entsprechende Routine entwickelt werden könne. Dabei würden Kompetenzen und Expertinnen bzw. Experten in virtuellen Teams (Expertenpools) für ein definiertes, abgegrenztes Thema gebündelt. Diese würden ihre fachliche Spezial-Expertise allen Dienststellen bundesweit zur Verfügung stellen. Eine Ausweitung der von Expertenpools verantworteten Themen insbesondere auf Spezialfragen zum MOSS sei nach Abschluss der Pilotierung im zweiten Halbjahr 2021 möglich. Durch die bundesweite örtliche und sachliche Zuständigkeit des Finanzamts Österreich seit 1. Jänner 2021 sei dies rechtlich und organisatorisch einfach umsetzbar.

Das Ministerium habe die Empfehlung des RH insofern bereits aufgegriffen, als Planungen zur Bündelung des Fachwissens in der Dienststelle Graz-Stadt bereits laufen würden.

- 7.4 Der RH erwiderte dem Ministerium, dass die angekündigte bundesweite Bündelung der Kompetenzen sowie von Expertinnen und Experten in Teams (Expertenpools) zu Spezialthemen, insbesondere auch zur „MOSS-Thematik“, grundsätzlich geeignet ist, erforderliches Fachwissen aufzubauen. Insofern wertete der RH diese Maßnahme positiv. Dennoch wäre nach Ansicht des RH eine Bündelung der Bearbeitung der im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen von Nutzen, insbesondere im Hinblick auf die gleichmäßige Bearbeitungsintensität.

## Registrierungsprozess

- 8.1 (1) Unternehmen, die für die Umsatzbesteuerung internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen das MOSS-System wählen, müssen sich über ein elektronisches System registrieren. Dabei ist zu unterscheiden:
- EU-Schema (MOSS): Unternehmen, die in Österreich ansässig sind oder die ihren Sitz in einem Drittland haben und über eine Betriebsstätte oder feste Niederlassung in Österreich verfügen, registrieren sich elektronisch über FinanzOnline<sup>20</sup>.
  - Nicht-EU-Schema (eVAT): Unternehmen mit Sitz in einem Drittland ohne Betriebsstätte oder feste Niederlassung in Österreich registrieren sich elektronisch über ein beim Ministerium dafür eingerichtetes Online-Portal.<sup>21</sup>

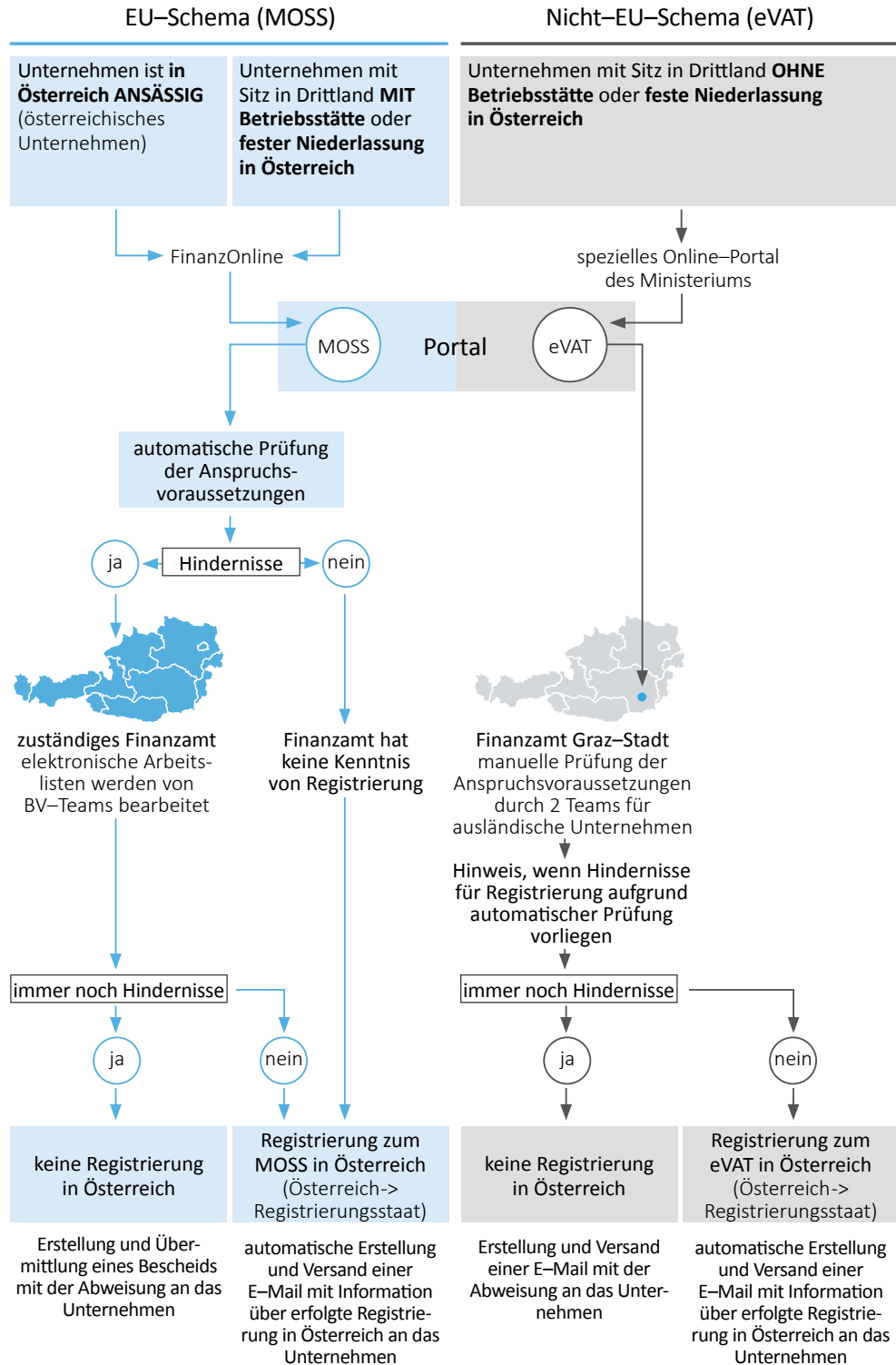
---

<sup>20</sup> FinanzOnline ermöglicht den elektronischen Zugang zur Finanzverwaltung für Bürgerinnen bzw. Bürger und Unternehmen genauso wie für Gemeinden sowie alle berufsmäßigen Parteienvertreterinnen bzw. Parteienvertreter.

<sup>21</sup> <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/fuer-unternehmen/umsatzsteuer/informationen/faq-eu-umsatzsteuer-one-stop-shop.html> (abgerufen am 22. Juni 2021)

Abhängig von einer Registrierung im EU-Schema (MOSS) oder im Nicht-EU-Schema (eVAT) waren unterschiedliche Prozesse zu durchlaufen. Die nachstehende Abbildung enthält dazu eine Übersicht:

Abbildung 5: Registrierungsprozesse



Quelle: BMF; Darstellung: RH

Im Nicht-EU-Schema prüfte das Finanzamt Graz-Stadt die Anspruchsvoraussetzungen. Im EU-Schema erfolgte dies elektronisch; solche Fälle mussten die Finanzämter nur dann bearbeiten, wenn die Anspruchsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Registrierung nicht erfüllt waren und deshalb in elektronischen Arbeitslisten angezeigt wurden.

Während das Finanzamt Graz-Stadt im Nicht-EU-Schema von jedem registrierten Unternehmen mit Sitz im Drittland Kenntnis erlangte, hatten die Finanzämter im EU-Schema keine Kenntnis über eine ausschließlich elektronisch erfolgte Registrierung. Sie erlangten davon nur durch eine IT-Abfrage im MOSS-Portal Kenntnis.

Die Unternehmen selbst wurden mit E-Mail von der Registrierung in Österreich informiert. War die Registrierung wegen Nichterfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen abzuweisen, erfolgte dies im EU-Schema mit Bescheid und im Nicht-EU-Schema mit E-Mail.

(2) Die Unternehmen mussten bei der elektronischen Eingabe im Registrierungsprozess lediglich durch Ankreuzen erklären, dass sie Leistungen nach der MOSS-Regelung ausführen bzw. solche Umsätze erzielen können; ein Nachweis dafür war nicht zu erbringen. Die elektronischen Arbeitslisten enthielten zwar vorgegebene Kontrollhinweise, die Finanzämter prüften und bearbeiteten diese allerdings nicht regelmäßig. Sie führten auch keine darüber hinausgehenden Kontrollen durch. Damit blieb im Registrierungsprozess vielfach ungeprüft, ob das Unternehmen tatsächlich Umsätze aus internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen in der EU erzielt bzw. ob es diese, z.B. aufgrund seiner Tätigkeitsbereiche bzw. Geschäftsfelder, überhaupt erzielen kann.

(3) In den Finanzämtern waren nur bestimmte Bedienstete berechtigt, die elektronischen Arbeitslisten zu bearbeiten bzw. diese einzusehen. Die entsprechenden IT-Rollen wurden im Zuge der Einführung von MOSS im Jahr 2015 festgelegt und konnten in weiterer Folge auf Antrag aktualisiert werden. In den überprüften Finanzämtern erfolgte keine Aktualisierung der IT-Berechtigungen.

Einige der befassten Bediensteten in den überprüften Finanzämtern gaben an, nicht zu wissen, ob sie eine elektronische Berechtigung hatten bzw. in welchem Umfang diese bestand. In einigen Teams bereiteten Bedienstete ohne Berechtigung die Fälle in Papierform vor und ließen sie von jenen mit Berechtigung elektronisch verarbeiten und freigeben. Es kam auch vor, dass ursprünglich Berechtigte nicht mehr in den Teams waren.

- 8.2 (1) Der RH merkte kritisch an, dass im EU-Schema die Bediensteten der Finanzämter nicht automatisch über aktuelle Registrierungen im MOSS-System und über die erforderlichen Prüfungen der Anspruchsvoraussetzungen informiert wurden. Damit

waren Verzögerungen im Registrierungsprozess nicht ausgeschlossen. Der RH hielt im Hinblick auf die Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 und den zu erwartenden Anstieg der Fallzahlen entsprechende Maßnahmen, die die Bearbeitungsmöglichkeiten der Bediensteten der Finanzämter verbessern, für zweckmäßig.

Er empfahl dem Ministerium, die zuständigen Finanzämter elektronisch über den aktuellen Stand der automatisch erfolgten sowie der zu prüfenden Registrierungen zu informieren.

(2) Der RH kritisierte, dass Unternehmen für eine Registrierung im EU-Schema nicht nachweisen bzw. nicht plausibilisieren mussten, dass sie tatsächlich Leistungen erbrachten, die zu einer Teilnahme am MOSS-System berechtigten. Weil auch die Finanzämter im Rahmen ihrer Kontrollen dies nicht hinterfragten, blieb eine wesentliche Anspruchsvoraussetzung ungeprüft.

Der RH empfahl dem Ministerium, die Finanzämter anzuweisen, zu überprüfen, ob im EU-Schema registrierte Unternehmen tatsächlich Leistungen erbringen, die zu einer Teilnahme am MOSS-System berechtigen.

(3) Der RH wies darauf hin, dass die vom Ministerium im Jahr 2015 vergebenen elektronischen Zugriffsrechte zur Bearbeitung der im MOSS-System registrierten Fälle – zumindest in den überprüften Finanzämtern – nicht durchgängig aktuell waren. Nicht alle mit der Bearbeitung und Prüfung von Umsätzen im MOSS-System befassten Bediensteten verfügten über entsprechende Zugriffsrechte. Informations- und Vollzugsdefizite waren dadurch nicht ausgeschlossen.

Der RH empfahl dem Ministerium, für jene Bediensteten elektronische Zugriffsrechte für das MOSS-System sicherzustellen, die diese für die Bearbeitung benötigen.

8.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums hätten die Bediensteten der Finanzämter bzw. Dienststellen beim Einstieg in das MOSS-System einen genauen Überblick über die Registrierungen in ihrem Zuständigkeitsbereich. Die zu prüfenden Registrierungen würden in Überprüfungslisten angezeigt. Wenn die Finanzämter diese nicht bearbeiteten, würde sich das CLO als fachlicher MOSS-Administrator darum kümmern und die Finanzämter bzw. Dienststellen erinnern.

(2) Das Ministerium sah laut seiner Stellungnahme keinen Handlungsbedarf zu prüfen, ob die Unternehmen tatsächlich Leistungen erbringen, die zu einer Teilnahme am MOSS-System berechtigten. Da die Registrierung zum MOSS-System auf Freiwilligkeit basiere und zu keiner damit verbundenen Begünstigung führe, könne das Ministerium kein Risiko erkennen.

Der Sektor der digitalen Dienstleistungen umfasse auch jene Unternehmen, die von Drittstaaten aus kaum nachvollziehbare digitale Leistungen anbieten. Aufgrund des finanziellen Umfangs der Angebote sei eine Prüfung durch den Verbraucherstaat – ohne Vorliegen grenzüberschreitender Zahlungsdaten, die eine Einschätzung des Ausmaßes der nationalen Nutzung erlaubten – nicht möglich.

Bei in Österreich ansässigen Unternehmen könne die Prüfung vor der Registrierung entfallen, weil Österreich als Registrierungsstaat ohnehin Überwachungslisten führe und eine Überprüfung im Einzelfall erfolge.

(3) Zur Empfehlung elektronischer Zugriffsrechte für das MOSS-System teilte das Ministerium mit, dass für die Finanzämter jederzeit die Möglichkeit bestehe, eine Erweiterung der elektronischen Zugriffsrechte zu beantragen. Den bisher nicht mit elektronischen Zugriffsrechten ausgestatteten Bediensteten des Finanzamts für Großbetriebe seien diese Rechte eingeräumt worden. Für die Ausweitung des MOSS-Systems mit dem Import-One-Stop-Shop (**IOSS**) sei eine breitere Fassung der Berechtigungen vorgesehen. Die Empfehlung sei daher umgesetzt.

8.4 (1) Der RH merkte gegenüber dem Ministerium an, dass seine Empfehlung als Hilfestellung für Bedienstete gedacht war, die – v.a. bei nur wenigen MOSS-Fällen – wenig Augenmerk auf diese Thematik legten und nicht regelmäßig in das MOSS-System einstiegen. Der RH erachtete daher automatische Hinweise über eine Registrierung, etwa in Form eines „Pop-up-Fensters“, für zweckmäßig.

(2) Zum Vorbringen des Ministeriums, keinen Handlungsbedarf für eine Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen einer Teilnahme am MOSS-System zu sehen, entgegnete der RH, dass eine auf Freiwilligkeit basierende Inanspruchnahme eines Besteuerungssystems nicht zu unterschiedlichen Maßstäben bei der Glaubhaftmachung von Unternehmensangaben führen kann. Der RH hielt es daher für zweckmäßig, auch im EU-Schema eine Kontrolle der Anspruchsvoraussetzungen zu veranlassen. Auch bei inländischen Unternehmen wäre gegebenenfalls zu prüfen, ob sie die Anspruchsvoraussetzungen für das MOSS-System erfüllen. Insoweit bestand nach Ansicht des RH Handlungsbedarf. Auch der EuRH hatte im Rahmen seiner Prüfung kritisch darauf hingewiesen, dass sich Unternehmen im MOSS-System registriert hatten, ohne die Anspruchsvoraussetzungen zu erfüllen. Die geringe Kontrolldichte hinsichtlich der im MOSS-System erklärten Umsätze stellte, wie sowohl der RH als auch andere Oberste Rechnungskontrollbehörden (**TZ 3**) festgestellt hatten, ein Abgabenausfallsrisiko dar.

Der RH hielt deshalb seine Empfehlung aufrecht.

## Erklärung und Prüfung der Umsätze

9.1 (1) Die im MOSS-System registrierten Unternehmen haben dem Registrierungsstaat vierteljährlich ihre Umsätze aus internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen elektronisch zu übermitteln. Erfolgte die Übermittlung zeitgerecht<sup>22</sup>, war von den Finanzämtern nichts weiter zu veranlassen. Das MOSS-System ordnete die Umsätze auf die einzelnen Verbraucherstaaten entsprechend den Angaben in den Umsatzsteuererklärungen zu. Verabsäumte ein Unternehmen die rechtzeitige Übermittlung der Umsatzsteuererklärung, kam es in eine Erinnerungsliste. Diese war sowohl für die Steuerbehörden des Registrierungsstaates als auch aller betroffenen Verbraucherstaaten elektronisch abrufbar.

(2) Eine Prüfung der im MOSS-System übermittelten Umsatzsteuererklärungen durch die Steuerbehörden des Registrierungsstaates war nicht verpflichtend, konnte von diesen aber veranlasst werden. Die Europäische Kommission hatte Leitlinien zur Prüfung von MOSS-Daten erstellt. Darin war u.a. festgehalten, dass die Kontaktaufnahme im Rahmen einer Prüfung soweit möglich über den Registrierungsstaat erfolgen sollte.

Im Rahmen der internationalen Amtshilfe konnten die Steuerbehörden des Registrierungsstaates jene in Verbraucherstaaten über die Prüfung eines im MOSS-System registrierten Unternehmens informieren und anfragen, ob auch ihre Belange im Rahmen einer sogenannten Prüfungsbeteiligung mitgeprüft und das Ergebnis mitgeteilt werden soll. Österreich als Registrierungsstaat regte im überprüften Zeitraum keine derartige Prüfungsbeteiligung an. Nach Angabe des Ministeriums machten bisher Belgien, die Niederlande und Tschechien davon Gebrauch. Zur Zeit der Gebärungsüberprüfung waren diese Prüfungen noch offen.

Nach der Verordnung des Rates zur „Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer“ vom 2. Oktober 2018 waren seit 2019 behördliche Ermittlungen durch den Registrierungsstaat verpflichtend durchzuführen, wenn dies mindestens zwei Verbraucherstaaten verlangten. Laut Ministerium hatte Österreich als Registrierungsstaat noch kein derartiges Verlangen erhalten.

(3) In den jährlichen Zielvereinbarungen<sup>23</sup> mit den Finanzämtern war bis Ende 2019 die Kontrolle der MOSS-Umsätze weder in Form einer Prüfung der Umsatzsteuererklärung noch einer Betriebsprüfung vorgesehen. Die Zielvereinbarungen für das erste Halbjahr 2020<sup>24</sup> sahen u.a. folgende Schwerpunkte vor:

<sup>22</sup> am 20. des Folgemonats bzw. nach automatischer Erinnerung

<sup>23</sup> Die Zielvereinbarungen stellten einen wesentlichen Baustein der Managementphilosophie des Ministeriums dar. Sie enthielten für alle Bereiche der Finanzämter u.a. mit Zahlen hinterlegte Erledigungsvorgaben.

<sup>24</sup> Aufgrund der ursprünglich ab 1. Juli 2020 geplanten Modernisierung der Finanzverwaltung schloss das Ministerium für 2020 halbjährliche Zielvereinbarungen ab.

- „Forcierung der Prüfungsfälle mit internationalem Bezug sowie Bekämpfung des nationalen und grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges“ sowie
- „Effiziente Prüfungsdurchführung, insbesondere durch gezielte Schwerpunktsetzungen (u.a. Einhaltung der Vorschriften zum MOSS)“.

Das Ministerium stellte in dem internen Arbeitspapier „Aktionsplan e-commerce“ aus dem Jahr 2019 fest: „In den [...] Finanzämtern fehlt das Bewusstsein für die neuen Geschäftsmodelle und die Notwendigkeit grenzüberschreitender Kooperation.“ Mit der Aufnahme von im MOSS-System registrierten Unternehmen in den Prüfplan 2020 wollte es einen ersten Schritt in Richtung Prüfung durch die Finanzämter setzen. Im Jänner 2020 übermittelte das Ministerium den Finanzämtern ergänzende Informationen zur Auswahl der Fälle und zur Prüfung der MOSS-Daten.

(4) Zur Prüfung der Umsatzsteuererklärungen der im EU-Schema registrierten Unternehmen gaben die Bediensteten in den überprüften Finanzämtern an, dass ihnen dazu praktische Erfahrung fehle, weil der Registrierungsprozess und die Zuordnung der Umsätze auf die einzelnen Verbraucherstaaten grundsätzlich automatisch erfolgten. Auch hätten sie bisher weder für eine Prüfung von Umsatzsteuererklärungen noch im Rahmen einer Betriebsprüfung Informationen über MOSS-Daten angefordert. Zudem erfordere eine Prüfung von Fall zu Fall Einarbeitungszeit; dies sei angesichts der eingeschränkten Ressourcen nicht zweckmäßig. Auch sei das Risikopotenzial solcher Fälle nicht immer erkannt worden, weil andere Aufgaben vorrangig zu erledigen gewesen seien. Schulungen seien ausschließlich vor bzw. bei Einführung des MOSS-Systems erfolgt und würden bereits zu weit zurückliegen.

Zu der in den Zielvereinbarungen für das 1. Halbjahr 2020 vorgesehenen Prüfung der „Einhaltung der Vorschriften zum MOSS“ gaben sie weiters an, dass die Prüfpläne für 2020 bereits erstellt gewesen seien und sie derartige Fälle mangels bekannter Risikoparameter nicht in die Prüfpläne aufgenommen hätten. Ihnen sei nicht bekannt gewesen, welche Ziele das Ministerium mit derartigen Prüfungen verfolge, weil damit lediglich ein Aufwand verbunden sei, dem kein nationaler Abgabenerfolg gegenüberstehe. Auch sei unklar gewesen, in welcher Form und unter welchen rechtlichen Voraussetzungen derartige Überprüfungen durchzuführen gewesen wären.

Die Großbetriebsprüfung gab gegenüber dem RH an, im Rahmen von Betriebsprüfungen nur in einem Fall MOSS-Daten geprüft zu haben.

(5) Der EuRH und der deutsche Bundesrechnungshof hielten – wie in [TZ 3](#) dargestellt – in ihren Berichten eine verstärkte Prüfung der Erklärungsdaten für notwendig.



- 9.2 (1) Der RH verwies auf die geringe Anzahl an internationalen Prüfungsbeteiligungen und erachtete eine verbesserte internationale Zusammenarbeit als zweckmäßig. Er hielt kritisch fest, dass Österreich als Registrierungsstaat im Rahmen einer Prüfungsbeteiligung nicht aktiv an andere EU-Mitgliedstaaten herantrat.

Er empfahl dem Ministerium, die internationale Amtshilfe mit den anderen EU-Mitgliedstaaten, z.B. im Rahmen von Prüfungsbeteiligungen, zu verstärken.

(2) Weiters kritisierte der RH, dass es die Finanzämter unterließen, Daten aus dem MOSS-System für die Prüfung von Umsatzsteuererklärungen und für Betriebsprüfungen anzufordern. Der RH führte dies darauf zurück, dass ihnen ausreichende praktische Erfahrung für die Bearbeitung dieser Fälle fehlte. Er erachtete es für zweckmäßig, wenn diese Fälle von speziell geschultem Personal bearbeitet werden. Zur Bündelung der Zuständigkeit für die im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen verwies der RH auf seine Empfehlung in TZ 7.

Der RH empfahl dem Ministerium, die für die Bearbeitung der MOSS-Fälle zuständigen Bediensteten der Finanzämter laufend über aktuelle Entwicklungen und Risiken zu informieren.

(3) Der RH anerkannte, dass die Zielvereinbarungen mit den Finanzämtern für das erste Halbjahr 2020 auch die Prüfung der Einhaltung der Vorschriften zum MOSS vorsahen. Da die überprüften Finanzämter allerdings dieses Ziel nicht erfüllen konnten und auch die Großbetriebsprüfung dahingehend grundsätzlich keine Schwerpunkte setzte, blieben die MOSS-Daten registrierter Unternehmen de facto seit 2015 – zumindest in den überprüften Finanzämtern – gänzlich und in der Großbetriebsprüfung nahezu ungeprüft.

Der RH verwies dazu auf die Empfehlung des EuRH, im MOSS registrierte Unternehmen verstärkt zu prüfen, und auf die Empfehlung des deutschen Bundesrechnungshofes, dem Registrierungsstaat dazu mehr Kompetenzen zu übertragen.

Der RH empfahl dem Ministerium, die Rahmenbedingungen für die Prüfung der MOSS-Umsätze registrierter Unternehmen durch die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung auf Basis einer risikoorientierten Fallauswahl zu schaffen.

- 9.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei die Empfehlung des RH zur Verstärkung der internationalen Amtshilfe umgesetzt, weil mit der Schaffung des dritten Prüfungsteams in der Dienststelle Graz-Stadt die dafür notwendigen Ressourcen bereitgestellt würden. Im Rahmen des Eurofisc-Arbeitsbereichs 5 würden zudem Überlegungen zur Forcierung von Prüfungsbeteiligungen und multilateralen Kontrollen diskutiert.

(2) Auch die Empfehlung des RH zur laufenden Information der mit MOSS-Fällen befassten Bediensteten sei umgesetzt: Aktuelle Informationen, insbesondere aus dem Eurofisc-Arbeitsbereich 5, übermittle das Ministerium regelmäßig den regionalen Betrugsbekämpfungskordinatoren. Dabei seien die Bediensteten der Teams für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt ständig eingebunden. Sowohl die Weiterbildung als auch die Fachqualifizierung würden Inhalte zu Amtshilfe und MOSS umfassen.

(3) Zur risikoorientierten Fallauswahl teilte das Ministerium mit, dass im Zuge der Fallauswahl für Betriebsprüfungen die MOSS-Daten vom **PACC** einbezogen worden seien. Es sei begonnen worden, Risikokriterien zu entwickeln. Aufgrund der COVID-19-bedingten Änderungen der Prüfpläne sei noch keine Ausrollung erfolgt.

Im Zuge der Implementierung des neuen Prüfteams für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt stünden entsprechende Kapazitäten zur Verfügung; es werde eine strukturierte Risikoauswahl vorgesehen, die eine gezielte, intensive Überprüfung in Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz ermögliche. Die Empfehlung zur Schaffung der Rahmenbedingungen für die Prüfung der MOSS-Fälle auf Basis einer risikoorientierten Fallauswahl sei daher umgesetzt.

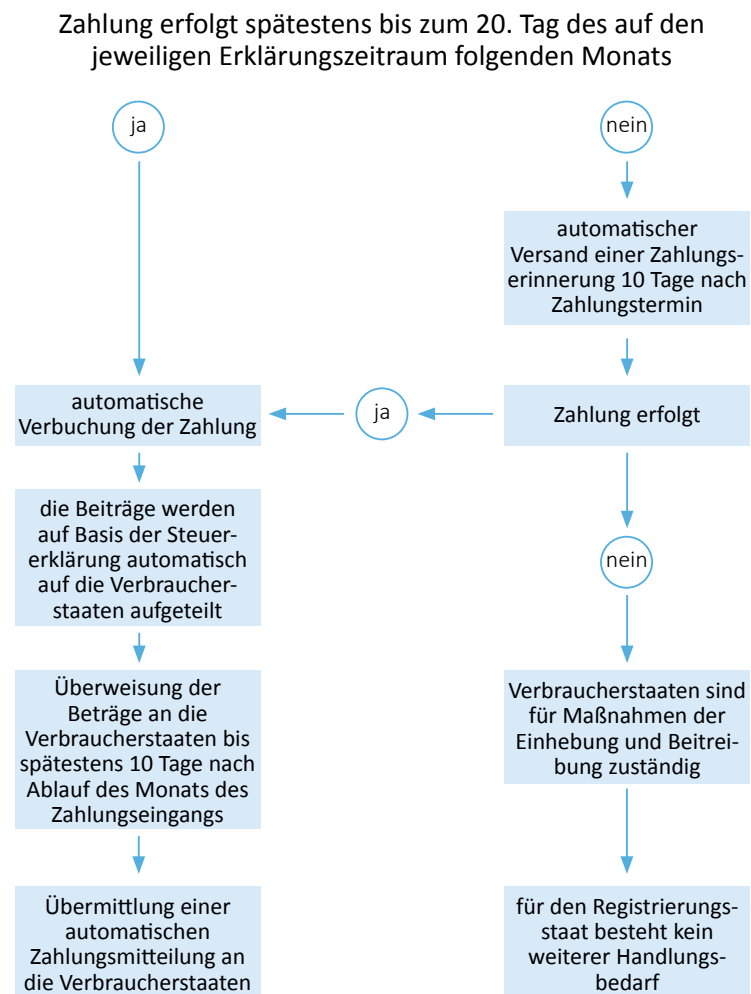
9.4 (1) Der RH anerkannte die Bestrebungen des Ministeriums, auch im Rahmen des Eurofisc-Arbeitsbereichs 5 internationale Prüfungsbeteiligungen voranzutreiben und die für die internationale Amtshilfe notwendigen Ressourcen in der Dienststelle Graz-Stadt bereitzustellen. Die internationale Amtshilfe sollte allerdings in allen Dienststellen, die mit dem MOSS-System konfrontiert sind, und im Finanzamt für Großbetriebe verankert werden.

(2) Der RH erachtete einen Erfahrungsaustausch zur Erlangung ausreichender praktischer Kenntnisse für die Bearbeitung von MOSS-Fällen als zweckmäßig. Ebenso hielt er es für zweckmäßig, wenn speziell geschultes Personal diese Fälle bearbeitet, um die Qualität der Erledigung sicherzustellen.

## Zahlungen an den Registrierungsstaat

- 10 Die folgende Abbildung zeigt den Ablauf der Umsatzsteuerzahlungen an den Registrierungsstaat:

Abbildung 6: Ablauf der Umsatzsteuerzahlungen an den Registrierungsstaat



Quelle: BMF; Darstellung: RH

Die im MOSS-System registrierten Unternehmen hatten die Umsatzsteuer auf Basis der erklärten Umsätze spätestens bis zum 20. Tag des auf den jeweiligen Erklärungszeitraum folgenden Monats im Registrierungsstaat zu zahlen.

Erfolgte die Zahlung nicht zeitgerecht, erhielt das Unternehmen vom Registrierungsstaat zehn Tage nach dem Zahlungstermin eine Zahlungserinnerung. Alle weiteren Schritte zur Einbringung der erklärten Umsatzsteuer hatte hingegen der Verbraucherstaat zu setzen (siehe dazu im Detail [TZ 16](#)). Vom Registrierungsstaat war hinsichtlich der Umsatzsteuerzahlungen nichts weiter zu veranlassen.

## Beendigung bzw. Ausschluss

### 11.1 (1) Die Teilnahme am MOSS-System konnte beendet werden

- auf Antrag des registrierten Unternehmens oder
- von Amts wegen (durch behördlichen Ausschluss).

Abhängig davon, welche Gründe zur Beendigung oder zum Ausschluss führten, war das Unternehmen für eine bestimmte Zeit – die sogenannte Sperrfrist – von der Teilnahme am MOSS-System ausgeschlossen.<sup>25</sup>

Das MOSS-System sah folgende Beendigungs- bzw. Ausschlussgründe und Sperrfristen vor:

Tabelle 2: Beendigungs- bzw. Ausschlussgründe und Sperrfristen

Beendigungs- bzw. Ausschlussgrund	Art	Sperrfrist
Das Unternehmen führt nicht länger digitale B2C-Dienstleistungen aus.	freiwillig	zwei Quartale
Das Unternehmen erbrachte in acht aufeinanderfolgenden Quartalen keine Leistungen im Rahmen der Sonderregelung.	von Amts wegen	keine
Das Unternehmen erfüllt nicht mehr die Bedingungen für die Inanspruchnahme der MOSS-Regelung.	von Amts wegen	keine
Das Unternehmen verstößt wiederholt gegen die für die MOSS-Regelung geltenden Bestimmungen <sup>1</sup> .	von Amts wegen	acht Quartale
Das Unternehmen verlässt das MOSS-System freiwillig.	freiwillig	zwei Quartale
Das Unternehmen ersucht um Wechsel in einen anderen EU-Mitgliedstaat.	freiwillig	keine

<sup>1</sup> Für drei aufeinanderfolgende Quartale  
 – erfolgte keine Erklärungsabgabe,  
 – erfolgte keine bzw. keine vollständige Bezahlung des Abgabebetrag (Ausnahme: der jeweils ausstehende Abgabebetrag belief sich auf weniger als 100 EUR).  
 Quelle: BMF

Überdies konnte jeder EU-Mitgliedstaat den Registrierungsstaat ersuchen, ein registriertes Unternehmen aus dem MOSS-System auszuschließen; die Entscheidung darüber traf ausschließlich der Registrierungsstaat.

<sup>25</sup> Die Beendigungs- bzw. Ausschlussgründe waren in der IT mit Codes hinterlegt.

Die folgende Tabelle zeigt die Anzahl der Beendigungen bzw. Ausschlüsse von in Österreich registrierten Unternehmen im MOSS-System:

Tabelle 3: Beendigungen bzw. Ausschlüsse von in Österreich registrierten Unternehmen

Beendigungen bzw. Ausschlüsse	2015	2016	2017	2018	2019	Summe
	Anzahl					
Beendigungen (auf Antrag)	32	59	51	37	67	246
Ausschlüsse (von Amts wegen)	5	55	90	67	87	304
<b>Summe</b>	<b>37</b>	<b>114</b>	<b>141</b>	<b>104</b>	<b>154</b>	<b>550</b>

Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020)

Im Zeitraum 2015 bis 2019 beendeten 550 in Österreich registrierte Unternehmen ihre Teilnahme am MOSS-System, bei 246 Unternehmen (45 %) erfolgte dies auf deren Antrag, bei 304 Unternehmen (55 %) von Amts wegen.

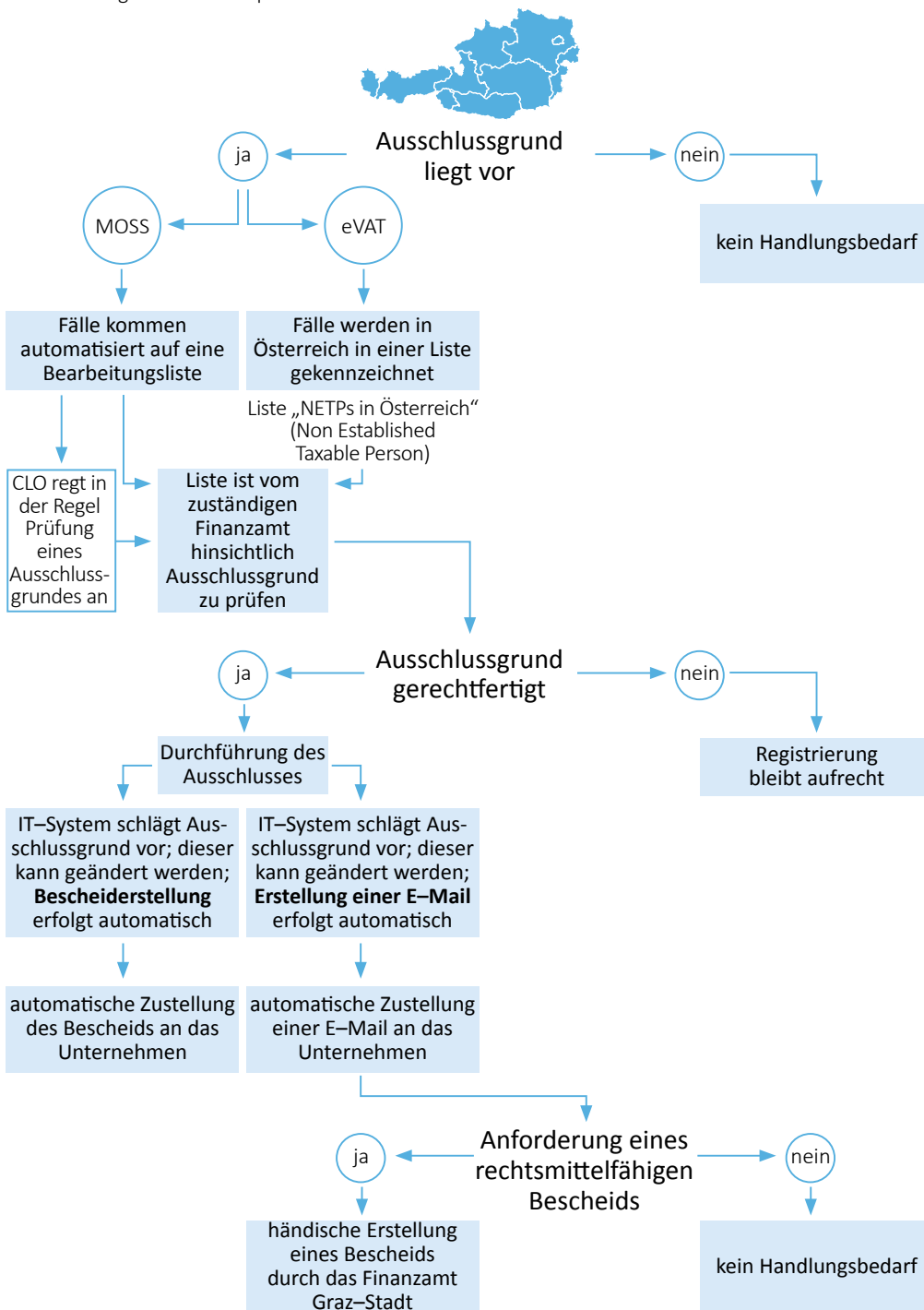
(2) Nach dem Ausscheiden aus dem MOSS-System hatten die Unternehmen die für digitale B2C-Dienstleistungen anfallenden Umsatzsteuern direkt in den Verbraucherstaaten zu erklären und zu zahlen.

Die Beendigung der Teilnahme am MOSS-System sowie eine (etwaige) Neuregistrierung<sup>26</sup> erfolgten – entsprechend den Eingaben der Unternehmen im MOSS-System – automatisch. Weder die Steuerbehörden im Registrierungsstaat noch jene in den Verbraucherstaaten erlangten davon automatisiert Kenntnis. Dafür wäre eine gezielte Abfrage im MOSS-System notwendig.

<sup>26</sup> Verlegte ein Unternehmen den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder hatte es seine Tätigkeit im Registrierungsstaat beendet, wollte aber weiterhin die Regelung von einem EU-Mitgliedstaat aus in Anspruch nehmen, musste es sich im bisherigen Registrierungsstaat abmelden und sich im anderen EU-Mitgliedstaat, in dem es eine feste Niederlassung hatte, für die Regelung neu registrieren lassen.

(3) Der Ausschluss eines Unternehmens aus dem MOSS-System war in Österreich folgendermaßen organisiert:

Abbildung 7: Ausschlussprozess in Österreich



CLO = Central Liaison Office for International Cooperation  
 eVAT = Umsatzsteuer für elektronische Dienstleistungen im Nicht-EU-System  
 MOSS = Mini-One-Stop-Shop

Quelle: BMF; Darstellung: RH

Das MOSS-System prüfte das Vorliegen von Ausschlussgründen grundsätzlich automatisch. Es führte diese Fälle in einer Bearbeitungsliste (MOSS) bzw. kennzeichnete sie in einer weiteren Liste (eVAT). Zur Bearbeitung dieser elektronischen Listen mussten die Bediensteten die Fälle aktiv aufrufen. In der Regel erhielten sie zuvor eine E-Mail des CLO mit dem Hinweis, eine Bearbeitung vorzunehmen. Dafür stand im CLO eine Mitarbeiterin zur fachlichen Unterstützung bei MOSS-Fällen zur Verfügung. Die Bediensteten der Finanzämter hoben dieses Service sowie die fachliche Unterstützung durch das CLO durchgängig positiv hervor und erachteten es insbesondere wegen ihrer mangelnden Praxis als zweckmäßig.

(4) Die Kriterien für einen Ausschluss aus dem MOSS-System waren klar definiert und wurden systemintegriert durch die IT wahrgenommen. Nach der elektronischen Vorprüfung war die weitere Vorgehensweise der Finanzämter uneinheitlich. So kam es einerseits zu Ausschlüssen ohne weitere Prüfung, in anderen Fällen erhielten die Unternehmen Parteiengehör. Einige Finanzämter handhabten Ausschlüsse eher restriktiv, weil nach einem Ausschluss nicht gewährleistet war, ob die Unternehmen in Österreich, wenn sie weiterhin Umsätze aus digitalen B2C-Dienstleistungen tätigen, diese auch ordnungsgemäß versteuern<sup>27</sup> (siehe dazu den Beispielfall in [TZ 19](#)). Die unterschiedliche Vollzugspraxis lag auch daran, dass das Ministerium den Finanzämtern keine verbindlichen Handlungsanweisungen zur Verfügung stellte.

- 11.2 (1) Der RH anerkannte, dass das CLO die Finanzämter über das Vorliegen von Ausschlussgründen informierte und sie bei der Bearbeitung unterstützte. Er gab zu bedenken, dass das CLO mit der Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 dieses Service neben dem fachlichen Support mit den bestehenden Ressourcen (eine Mitarbeiterin) nicht bewältigen wird können.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die geplante Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021

- die Information über das Vorliegen von Ausschlussgründen aus dem MOSS-System systemintegriert – etwa durch einen automatischen Hinweis – zur Verfügung zu stellen und
- im CLO organisatorische Vorkehrungen zu treffen, um die fachliche Unterstützung mit ausreichenden Personalressourcen weiterhin gewährleisten zu können.

(2) Der RH kritisierte die uneinheitliche Vorgehensweise der Finanzämter bei der Bearbeitung von Ausschlussgründen. Er war der Ansicht, dass eine vorsichtige und restriktive Handhabung von Ausschlüssen zur Sicherung von Abgabenansprüchen in allen EU-Mitgliedstaaten beitragen würde.

<sup>27</sup> im Rahmen einer Umsatzsteuerveranlagung beim Finanzamt Graz-Stadt

Der RH empfahl dem Ministerium, den Finanzämtern verbindliche Handlungsanweisungen für die Bearbeitung von Ausschlüssen registrierter Unternehmen aus dem MOSS-System zur Verfügung zu stellen.

- 11.3 (1) Zur Empfehlung des RH einer systemintegrierten Information über das Vorliegen von Ausschlussgründen teilte das Ministerium mit, dass seit Implementierung des MOSS-Systems im Jahr 2015 die Ausschlussfälle auf Arbeitslisten zur Verfügung stünden. Die Arbeitslisten enthielten Informationen über das Vorliegen von Ausschlussgründen und Handlungsanweisungen. Das CLO müsse die Information über das Vorliegen eines Ausschlussgrundes den Bediensteten nicht mitteilen, weil die relevanten Sachverhalte, die zum Ausschluss führten, im System angezeigt würden und nachgelesen werden könnten. Das MOSS-System sei so konzipiert und umgesetzt worden, dass die bzw. der zuständige Bedienstete, auch wenn sie bzw. er selten mit dem MOSS-System zu tun habe, selbstständig zurechtkomme.

Das CLO unterstütze nur dann, wenn das Finanzamt dieser Tätigkeit nicht von sich aus nachkomme. Die Funktion des „Fachlichen MOSS Administrators“ sei zur Kontrolle der unterlassenen Bearbeitung eingeführt worden, nicht als Hilfestellung, wenn das MOSS-System keine Informationen über das Vorliegen von Ausschlussgründen bereitstelle. Die Empfehlung des RH sei daher umgesetzt.

- (2) Das Ministerium stimmte dem RH zu, dass mit der Ausweitung des bisherigen MOSS-Systems auf den Versandhandel der Arbeitsaufwand auch bei der Koordination durch das CLO steigen werde. Die Unterstützung durch das CLO sei jedoch nur in geringem Ausmaß notwendig. Diesem sei die maximale Anzahl an Arbeitsplätzen zugewiesen worden. Bei einem allfälligen – sich im Zuge der regelmäßig stattfindenden Personaleinsatzberechnungen ergebenden – Personal-Mehrbedarf könnten Maßnahmen gesetzt werden, um weiterhin ausreichend Personalressourcen zur Verfügung zu stellen.

Die Empfehlung des RH werde insofern aufgenommen, als eine Anpassung der Personalsituation anhand der allenfalls eintretenden tatsächlichen Steigerung des Bedarfs erfolgen werde. Hiezu würde zunächst intern umgeschichtet, da sich der Koordinierungsaufwand nach dem Start des IOSS-Systems und nach Absolvierung der Schulungen wieder reduzieren werde.

- (3) Zur Empfehlung verbindlicher Handlungsanweisungen teilte das Ministerium mit, dass die entsprechende Handlungsanweisung zu den Ausschlüssen in einem Erlass des Ministeriums aus dem Jahr 2015 enthalten sei. Das CLO setze sich außerdem mit den Dienststellen in Verbindung, die beim Ausschluss säumig seien. Die Empfehlung des RH sei daher umgesetzt.





- 11.4 (1) Der RH hob hervor, dass er das Vorliegen von Informationen über Ausschlussgründe in einer elektronischen Ausschlussliste und die anwenderfreundliche IT-Unterstützung positiv beurteilte. Er wies erneut darauf hin, dass die Bediensteten in den Finanzämtern nach ihren Angaben wenig Augenmerk auf die MOSS-Thematik legten (TZ 8).

Der RH erachtete es daher für zweckmäßig, die Bediensteten durch einen automatischen Hinweis auf das Vorliegen von Ausschlussgründen hinzuweisen und damit die Bearbeitung unverzüglich in Lauf zu setzen. Nach Ansicht des RH könnte damit die Notwendigkeit von Unterstützungsleistungen durch das CLO verringert werden.

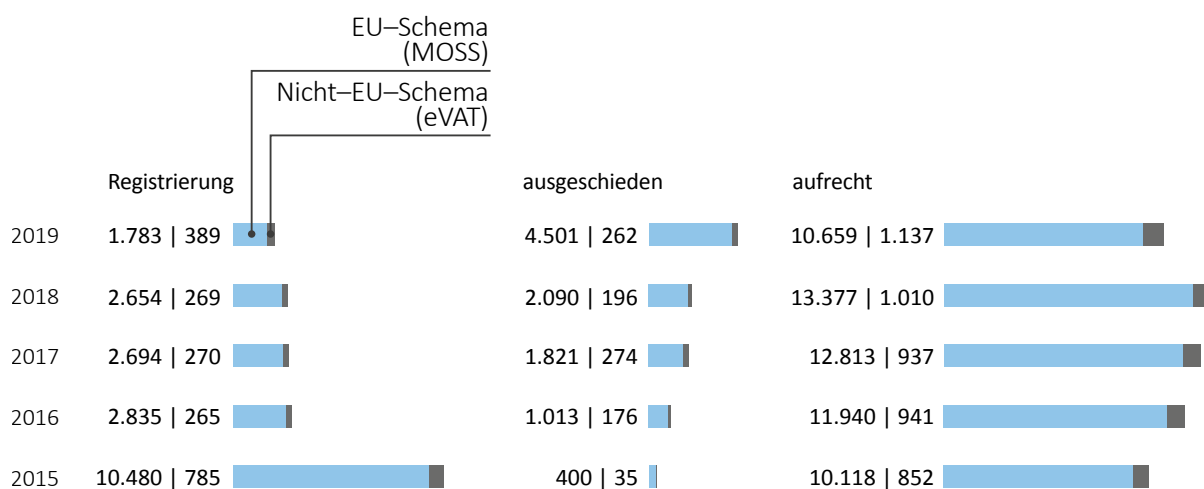
(2) Zur Argumentation des Ministeriums, dass die Empfehlung durch den Erlass aus 2015 (den sogenannten Organisationserlass) umgesetzt sei, entgegnete der RH, dass laut diesem Erlass „der/die MOSS-Experte/in [...] nach erfolgter Klärung über Ausschluss oder Nicht-Ausschluss ...“ entscheidet. Das Ausmaß und die Intensität der dafür erforderlichen Handlungen sowie die weitere Vorgehensweise – insbesondere die Ausübung des Ermessens durch die Bediensteten – waren darin nicht geregelt. Sie wurden dementsprechend in den überprüften Finanzämtern vielmehr unterschiedlich wahrgenommen. Diese verließen sich überdies weitgehend auf die Unterstützung des CLO.

## Österreich als Verbraucherstaat

### Überblick

- 12 Die folgende Abbildung gibt u.a. einen Überblick über die Anzahl der Unternehmen, die im Zeitraum 2015 bis 2019 in anderen EU-Mitgliedstaaten im MOSS-System registriert waren:

Abbildung 8: Registrierungen, ausgeschiedene und aufrechte Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten; EU-Schema und Nicht-EU-Schema



Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020); Darstellung: RH

Von 2018 bis 2019 verdoppelte sich die Anzahl der ausgeschiedenen Unternehmen; damit verbunden war ein Rückgang der im MOSS-System aufrecht registrierten Unternehmen um rd. 20 %. Dies war auf das Ausscheiden vieler Kleinunternehmen<sup>28</sup> auf Basis einer EU-Regelung<sup>29</sup> zurückzuführen.

Von den in anderen EU-Mitgliedstaaten im MOSS-System registrierten Unternehmen erklärten etwa 45 %, Umsätze in Österreich getätigt zu haben.<sup>30</sup> Von diesen erhielt Österreich als Verbraucherstaat in den Jahren 2015 bis 2019 rd. 85.000 Abgabenerklärungen. Für diese Unternehmen war das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

<sup>28</sup> Als Kleinunternehmerinnen bzw. Kleinunternehmer in diesem Sinn gelten Personen,

- die das Unternehmen nur in einem EU-Mitgliedstaat betreiben und über keine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat verfügen und
- im vorangegangenen Kalenderjahr B2C-Umsätze aus digitalen Leistungen von maximal 10.000 EUR getätigt hatten.

<sup>29</sup> Internationale digitale Dienstleistungen von Kleinunternehmen an Nichtunternehmen (B2C) sind seit 1. Jänner 2019 nicht im Bestimmungsland, sondern im Ursprungsland zu versteuern (Art. 3a Abs. 5 UStG 1994).

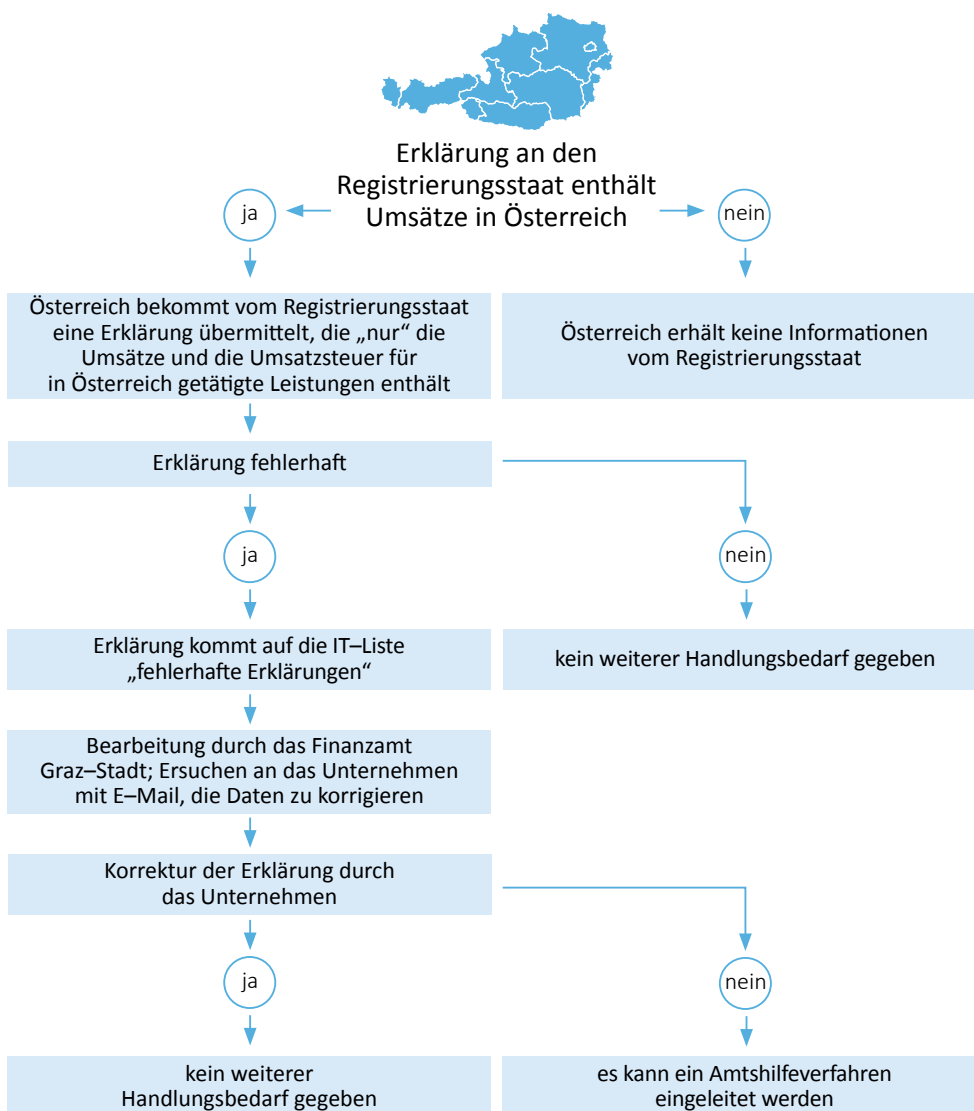
<sup>30</sup> inklusive Nullerklärungen

## Umsätze ausländischer Unternehmen in Österreich

- 13.1 (1) Enthielt die Abgabenerklärung eines – in einem anderen EU-Mitgliedstaat – im MOSS-System registrierten Unternehmens Umsätze, die in Österreich erzielt wurden, war Österreich insoweit als Verbraucherstaat zu betrachten. Die bezughabenden Daten aus der Umsatzsteuererklärung wurden automatisch an Österreich übermittelt.

Die folgende Abbildung zeigt den Verfahrensablauf im MOSS-System, wenn Österreich der Verbraucherstaat ist:

Abbildung 9: Ablauf des Erklärungsverfahrens im Verbraucherstaat Österreich



Quelle: BMF; Darstellung: RH

Erhielt ein Verbraucherstaat in einem Quartal keine Daten über getätigte Umsätze, konnte dies folgende Gründe haben:

- Das Unternehmen gab eine Nullerklärung ab.
- Das Unternehmen erbrachte in Österreich in diesem Quartal keine digitalen B2C-Dienstleistungen.
- Das Unternehmen gab trotz Erinnerung des Registrierungsstaates keine Umsatzsteuererklärung ab.

Die Verbraucherstaaten erhielten keine Gesamtinformationen über Gründe für fehlende Erklärungen. Abgesehen von zeitaufwendigen Einzelabfragen konnte Österreich daher nicht nachvollziehen, welche Gründe für das Ausbleiben der Daten maßgebend waren.

Im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren ausländischer Unternehmen im Finanzamt Graz-Stadt bestanden keine Sanktionsmöglichkeiten, um die Erklärungsabgabe zu erzwingen. Auf diesen Umstand wiesen bereits der deutsche Bundesrechnungshof und der tschechische Rechnungshof im Rahmen ihrer gemeinsamen Prüfung kritisch hin.

(2) Fehlerhafte Umsatzsteuererklärungen gelangten auf eine entsprechende IT-Liste. Mögliche Fehler konnten sein:

- Angabe falscher Steuersätze sowie
- Abweichung der erklärten von der berechneten Umsatzsteuer.

Das Finanzamt Graz-Stadt forderte das betreffende Unternehmen per E-Mail auf, die fehlerhafte Umsatzsteuererklärung zu korrigieren. Die Dokumentation darüber erfolgte gesondert und war im MOSS-System nicht ersichtlich.

Eine fehlerhafte Umsatzsteuererklärung konnte nach den unionsweiten Vorgaben nur das betreffende Unternehmen selbst korrigieren. Kam das Unternehmen der Aufforderung zur Korrektur nicht nach, konnte das Finanzamt Graz-Stadt den Registrierungsstaat in einem Amtshilfeverfahren um Unterstützung ersuchen. Österreich hatte deshalb im Rahmen der Prüfung durch den EuRH die Auffassung vertreten, dass das MOSS-System den Unternehmen nicht ermöglichen sollte, einen falschen Steuersatz einzugeben.

Erfolgte die Zahlung eines zu geringen Steuerbetrags, konnte der Differenzbetrag nur mehr außerhalb des MOSS-Systems eingefordert werden (zur Einbringung von Zahlungsrückständen siehe [TZ 16](#)).

Führten die Unternehmen die Korrekturen nicht durch, hatte dies – entsprechend den unionsweiten Vorgaben – keine unmittelbaren Folgen im MOSS-System.<sup>31</sup>

Die gesamte Verwaltung der fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen verursachte einen hohen manipulativen Aufwand. Das Finanzamt Graz-Stadt gab an, dafür – gemessen an sämtlichen Aufgaben im MOSS-System – die meisten Ressourcen zu verwenden.

(3) Ein im MOSS-System registriertes Unternehmen konnte eine Umsatzsteuererklärung innerhalb von drei Jahren ohne Angabe von Gründen beliebig oft korrigieren.<sup>32</sup> Die folgende Tabelle stellt dar, wie oft die an den Verbraucherstaat Österreich übermittelten Daten korrigiert wurden.

Tabelle 4: Anzahl der Korrekturen von Umsatzsteuererklärungen im MOSS-System im Zeitraum 2015 bis 2019

Anzahl der Korrekturen	EU-Schema (MOSS)	Nicht-EU-Schema (eVAT)
	Anzahl Erklärungen, die korrigiert wurden	
keine	71.689	7.423
1	3.904	330
2	1.233	231
3	163	27
4	34	4
mehr als 4	29	2

Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020)

Bei rd. 7 % der Fälle kam es zu ein- oder mehrmaligen Korrekturen der Erklärungen.

(4) Im Unterschied zu den im MOSS-System registrierten Unternehmen hatten ein österreichisches Unternehmen und ein in Österreich veranlagtes ausländisches Unternehmen neben den Umsatzsteuervoranmeldungen auch eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben. Wurden keine Erklärungen eingereicht oder wiesen diese Mängel auf, war das Finanzamt berechtigt, die Umsatzsteuer bescheidmäßig festzusetzen.<sup>33</sup> Eine Korrektur durch das Unternehmen war in der Folge – im Gegen-

<sup>31</sup> Der Registrierungsstaat konnte im Hinblick auf einen Ausschluss kontaktiert werden.

<sup>32</sup> Art. 61 der Verordnung (EU) Nr. 967/2012 des Rates vom 9. Oktober 2012 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. 2012 L 290, 1 ff.

<sup>33</sup> Einem Erlass des Ministeriums aus dem Jahr 2015 zufolge war auch bei im MOSS-System registrierten Unternehmen eine Festsetzung der Umsatzsteuer möglich: „Kommt es in Fällen, in denen Österreich der Verbraucherstaat ist, zu nachträglichen Korrekturen der österreichischen Umsatzsteuer, ist diese auf einem neu anzulegenden Konto festzusetzen.“

satz zum MOSS-System – nur mehr nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften möglich; so war etwa die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels auf einen Monat nach Zustellung des Bescheids beschränkt.

13.2 (1) Der RH wies kritisch darauf hin, dass der Verbraucherstaat im MOSS-System keinen Überblick hatte, ob Unternehmen

- im Registrierungsstaat Umsatzsteuererklärungen abgaben bzw. weshalb sie dies unterließen;
- auch Umsätze in anderen EU-Mitgliedstaaten erklärten.

Damit fehlten wesentliche Informationen für risikoorientierte Kontrollen. Angesichts der bevorstehenden Ausweitung des MOSS-Systems erachtete der RH umfassende Informationen für die nationalen Steuerverwaltungen im Hinblick auf eine korrekte und vollständige Erfassung aller Umsätze im MOSS-System für notwendig.

Der RH empfahl dem Ministerium, bei der Europäischen Kommission anzuregen, dass die Verbraucherstaaten im Wege des MOSS-Systems quartalsweise über alle eingereichten Umsatzsteuererklärungen – unter Einbeziehung der Nullerklärungen – und die darin gemeldeten Umsätze je Verbraucherstaat informiert werden.

(2) Der RH wies kritisch darauf hin, dass das Finanzamt Graz-Stadt bei Vorliegen fehlerhafter Umsatzsteuererklärungen mit hohem Verwaltungsaufwand Korrekturen veranlassen musste und keine Sanktionsmöglichkeiten bestanden, wenn die betreffenden Unternehmen nicht mitwirkten.

Der RH empfahl dem Ministerium, zu prüfen, ob aufgrund einer unterlassenen Korrektur einer offensichtlich fehlerhaften Umsatzsteuererklärung eine Zahlungserinnerung bezüglich des Differenzbetrags direkt aus dem MOSS-System erstellt und an das Unternehmen versendet werden kann.

(3) Im Hinblick auf die Ausweitung des MOSS-Systems wies der RH zudem auf den hohen Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Bearbeitung von fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen – insbesondere aufgrund der Möglichkeit der Eingabe falscher Steuersätze bzw. nicht korrekt berechneter Steuerbeträge – hin.

Er empfahl dem Ministerium, in den zuständigen EU-Gremien anzuregen, den hohen Verwaltungsaufwand im MOSS-System im Zusammenhang mit der Bearbeitung fehlerhafter Umsatzsteuererklärungen zu minimieren, etwa indem Unternehmen nur gültige Steuersätze und die sich daraus errechneten Steuerbeträge eingeben können.

(4) Der RH bemängelte, dass der Schriftverkehr zu fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen nicht im MOSS-System nachvollziehbar war.

Er empfahl dem Ministerium, die Dokumentation des Schriftverkehrs im MOSS-System zu ermöglichen.

(5) Der RH wies kritisch darauf hin, dass Unternehmen ihre Umsatzsteuererklärungen im MOSS-System innerhalb von drei Jahren beliebig oft korrigieren konnten. Im Gegensatz dazu war im Veranlagungsverfahren eines ausländischen Unternehmens eine Korrektur ab der Bescheiderstellung durch das Finanzamt nur mehr im Rahmen der verfahrensrechtlichen Vorschriften zulässig. Dies führte zu einer Besserstellung der im MOSS-System registrierten Unternehmen im Vergleich zu inländischen Unternehmen bzw. in Österreich veranlagten ausländischen Unternehmen.

Der RH verwies dazu auf seine Empfehlung in TZ 17 zur Gleichbehandlung von im MOSS-System registrierten Unternehmen mit jenen im Veranlagungsverfahren.

13.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums könne die Bearbeiterin bzw. der Bearbeiter die Umsatzsteuererklärungen im MOSS-System selbstständig abfragen und kontrollieren, ob eine Nullerklärung vorliege oder nicht. Diese Funktion stehe seit der Implementierung des MOSS-Systems im Jahr 2015 zur Verfügung. Weiters stünde im MOSS-System seit 2015 die Liste jener Fälle zur Verfügung, die im Registrierungsstaat nicht oder nicht rechtzeitig Erklärungen abgegeben haben.

(2) Die Empfehlung des RH zu einer direkt im MOSS-System erstellten Zahlungserinnerung in Zusammenhang mit fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen werde das Ministerium auf Umsetzbarkeit im neuen IOSS-Verfahren prüfen. Bei einer unterlassenen Korrektur wäre eine automatische E-Mail eine Lösung. Hiezu wäre die konkrete Umsetzung rechtlich zu klären. 2022 könne die Maßnahme umgesetzt werden, wobei die notwendige Änderung dem Gesetzgeber vorbehalten sei.

(3) Betreffend die Eingabe von Steuersätzen dürfe das Unternehmen im Registrierungsstaat nicht daran gehindert werden, einen korrekten Steuersatz manuell eingeben zu können, wenn der Registrierungsstaat bei einer Änderung der Steuersätze diese nicht schnell genug anpasst. So hätten sich v.a. in der COVID-19-Pandemie Steuersätze von einem Tag auf den anderen geändert.

Die Registrierungsstaaten müssten in Fällen mit falschen Steuersätzen bei der Einreichung der Erklärung darauf hinweisen. Das Ministerium schlage vor, auch diesfalls mit einer automatischen E-Mail das Unternehmen im anderen Mitgliedstaat auf den falschen Steuersatz aufmerksam zu machen. So eine Maßnahme könne 2022 umgesetzt werden. Das Ministerium werde sich bemühen, dieser Empfehlung Rechnung zu tragen und die erforderlichen Schritte in die Wege zu leiten.

(4) Zum im MOSS-System nicht nachvollziehbaren Schriftverkehr bei fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen teilte das Ministerium mit, dass die Dokumentation des Schriftverkehrs für die Ausweitung des MOSS-Systems geplant sei und 2021 oder spätestens 2022 umgesetzt werde.

- 13.4 Zu den vom Ministerium angeführten Abfragemöglichkeiten von Umsatzsteuererklärungen in anderen Registrierungsstaaten entgegnete der RH, dass nur jeweils der Einzelfall abgefragt werden konnte. Dies kann aber eine Gesamtauswertung über sämtliche Umsatzsteuererklärungen als Grundlage für eine Risikoanalyse nicht ersetzen.

## Prüfung der Umsatzsteuererklärung im Verbraucherstaat Österreich

- 14.1 (1) Das Finanzamt Graz-Stadt prüfte die Umsatzsteuererklärungen der im MOSS-System registrierten Unternehmen nicht. Dies war auf Ressourcenengpässe zurückzuführen, aber auch darauf, dass für die Auswahl der Fälle zur Innen- und Außenprüfung keine Risikoparameter vorgegeben waren. Bei den im MOSS-System registrierten Unternehmen wurden auch keine Außenprüfungen durchgeführt. Im Gegensatz dazu fanden bei in- und ausländischen Unternehmen im nationalen Veranlagungsverfahren Risikoanalysen sowie Prüfungen im Innen- und Außendienst statt.

(2) Die Unternehmen waren verpflichtet, für ihre im MOSS-System erklärten Umsätze Aufzeichnungen zu führen. Diese waren dem Verbraucherstaat und dem Registrierungsstaat auf Verlangen elektronisch zur Verfügung zu stellen.

Das Finanzamt Graz-Stadt forderte für die Prüfung der Umsatzsteuererklärungen unter Hinweis auf personelle Engpässe keine Aufzeichnungen von im MOSS-System registrierten Unternehmen an.

Nach Angaben des Ministeriums seien Prüfungen der im MOSS-System registrierten Unternehmen deshalb nicht erfolgt, weil aufgrund der Freiwilligkeit der Teilnahme von einer höheren Compliance auszugehen sei. Nur in Einzelfällen habe das Ministerium die Plausibilität der Umsatzsteuererklärungen der größten am Markt bekannten Unternehmen durch den Vergleich der gemeldeten Umsätze und Nutzerzahlen bzw. der Entwicklung des E-Commerce-Sektors geprüft. Das Ministerium verwies weiters auf Unternehmen aus China oder den USA, die Anfragen nicht beantworteten.



(3) Die Finanzverwaltung hatte – nicht zuletzt aufgrund fehlender Kontrollen – keinen Überblick, ob

- die Bemessungsgrundlage der für Österreich erklärten Umsatzsteuer insgesamt korrekt erfasst und vollständig war,
- Unternehmen, die Umsätze für Österreich erklärt hatten, dies in der Folge aber unterließen, dennoch weiterhin Umsätze in Österreich tätigten, aber nicht versteuerten sowie
- Unternehmen, die aus dem MOSS-System ausgeschlossen wurden, weiterhin Umsätze in Österreich tätigten und im Veranlagungsverfahren erklärten.

Eine Information über die Beendigung der Teilnahme am MOSS-System stand nicht zur Verfügung. Das Finanzamt Graz-Stadt konnte daher die oben genannten Risikofelder nicht nachverfolgen (Näheres zur Beendigung der Teilnahme am MOSS-System siehe in [TZ 19](#)).

Nach den Erhebungen des RH wären für die steuerliche Prüfung von ausländischen Unternehmen mit Umsätzen in Österreich (Österreich ist Verbraucherstaat) u.a. erforderlich:

- eine Risikoanalyse der im MOSS-System registrierten Unternehmen,
- die Erarbeitung von Schwerpunkten für die Auswahl von Prüfungsfällen,
- Personal- und IT-Ressourcen sowie
- Sprach- und IT-Kenntnisse der befassten Bediensteten.

(4) Auch der EuRH sowie der deutsche Bundesrechnungshof und der tschechische Rechnungshof hatten die unzulänglichen Kontrollen in ihren Berichten aufgezeigt.

Der EuRH wies auf das Risiko hin, dass im MOSS-System registrierte Unternehmen die Umsatzsteuer in zu geringer Höhe oder gar nicht erklären. Dies verringere die Einnahmen zulasten der nationalen Haushalte und ermögliche es Anbietern aus Drittländern, in der EU registrierte Anbieter zu unterbieten. Der EuRH stellte fest, dass die Prüfungstätigkeiten im EU-Schema sehr begrenzt waren und es im Fall des Nicht-EU-Schemas fast keine Prüfungstätigkeiten gab. Die Prüfungstätigkeit war hinsichtlich der Umsatzsteuererhebung nicht wirksam. Er empfahl, die im MOSS-System registrierten Unternehmen verstärkt zu prüfen.

Der deutsche Bundesrechnungshof und der tschechische Rechnungshof hielten es für dringend geboten, die steuerliche Kontrolle zu verbessern und mehr Prüfungen durchzuführen. Für den deutschen Bundesrechnungshof war es nicht akzeptabel, dass die MOSS-Umsätze so gut wie nicht kontrolliert wurden. Auch bei MOSS-Unternehmen sei eine inhaltliche Prüfung der Besteuerungsgrundlagen notwendig,

um das Steueraufkommen zu sichern. Anderenfalls nehme die Verwaltung Steuer ausfälle in Kauf.

- 14.2 Der RH kritisierte, dass Umsätze, die Registrierungsstaaten an Österreich als Verbraucherstaat meldeten, von der Finanzverwaltung weder im Rahmen einer Innen- noch einer Außenprüfung geprüft wurden. Risikoanalysen für eine gezielte Auswahl von Prüffällen gab es nicht.

Durch die fehlende Kontrolle von Unternehmen, die am MOSS-System teilnahmen, war die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowohl gegenüber inländischen Unternehmen als auch ausländischen Unternehmen, die im Finanzamt Graz-Stadt dem nationalen Abgabeverfahren unterlagen, nicht sichergestellt. Auch konnte der RH der Ansicht des Ministeriums, wonach aufgrund der Freiwilligkeit der Teilnahme von einer höheren Compliance auszugehen sei, nicht folgen.

Der RH verwies darauf, dass die EU das MOSS-System v.a. zur Entlastung der Unternehmen geschaffen hatte. Wie aber bereits der EuRH festgestellt hatte, bestand aufgrund der fehlenden Kontrollen das Risiko, dass registrierte Unternehmen die Umsatzsteuer in zu geringer Höhe oder gar nicht erklärten.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Sicherung der österreichischen Steueransprüche eine angemessene Kontrolldichte hinsichtlich der im MOSS-System erklärten Umsätze sicherzustellen. Voraussetzungen dafür wären u.a.

- Risikokriterien für die Auswahl der zu prüfenden Fälle in Anlehnung an jene des nationalen Veranlagungsverfahrens,
- Prüfungen der Umsatzsteuererklärungen im Innen- und im Außendienst und
- die erforderlichen Ressourcen (z.B. Sprach- und IT-Kenntnisse der befassten Bediensteten).

Weiters empfahl der RH dem Ministerium, die Aufzeichnungen der im MOSS-System registrierten Unternehmen abzuverlangen und für die Prüfung der Umsatzsteuererklärungen heranzuziehen.

- 14.3 (1) Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, dass mit dem Einsatz des neuen IOSS-Systems Risikoanalysen sowohl im Verfahren selbst als auch durch das PACC geplant seien. Dabei sollten die Daten aus dem IOSS-System mit den neuen vereinfachten Zollanmeldungen abgeglichen sowie die IOSS-Daten selbst berücksichtigt werden. Aufgrund der Struktur der Daten könnten jedoch nur wenige Risikoparameter eingesetzt werden. Die MOSS- bzw. die zukünftigen IOSS-Erklärungen würden keine Kennzahlen im Sinne der nationalen Erklärungen beinhalten, so dass deren Kriterien nicht anwendbar seien. Anhand der vorhandenen Daten solle, auch

abhängig von Art und Anzahl der neu registrierten Unternehmen, im dritten Quartal 2021 eine Analyse der Möglichkeiten erfolgen. Zudem wiederholte das Ministerium seine Ansicht, dass jene ausländischen Unternehmen, die sich im MOSS-System registrierten, eine höhere Compliance-Rate aufweisen würden als jene ohne Registrierung. Die Erfahrungen im Rahmen des Eurofisc-Arbeitsbereichs 5 würden dies bestätigen.

Die Empfehlung des RH zur angemessenen Kontrolldichte greife das Ministerium insofern auf, als durch die Implementierung des neuen (dritten) Prüfteams für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt entsprechende Kapazitäten zur Verfügung stünden und eine strukturierte Risikoauswahl vorgesehen werde. Diese ermögliche eine gezielte, intensive Überprüfung von Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz.

(2) Im Rahmen der künftig intensivierten Prüftätigkeit durch das dritte Prüfteam für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt sollen von den im MOSS-System registrierten Unternehmen Aufzeichnungen abverlangt und für Prüfzwecke herangezogen werden. Durch die Implementierung dieses Prüfteams stünden, so das Ministerium neuerlich, entsprechende Kapazitäten zur Verfügung und würden bei einer gezielten, intensiven Überprüfung von Risikofällen auch die Aufzeichnungen abverlangt.

- 14.4 Zu der vom Ministerium neuerlich vorgebrachten Ansicht, dass jene ausländischen Unternehmen, die sich im MOSS-System registrierten, eine höhere Compliance-Rate aufwiesen, erwiderte der RH, dass die Ergebnisse einzelner Prüffälle und die Ausschlüsse aus dem MOSS-System aufgrund wiederholter Verstöße gegen einschlägige Bestimmungen (siehe [TZ 19](#)) gegen eine höhere Compliance sprachen. Auch fehlten dazu Prüfungserfahrungen bei ausländischen Unternehmen im Bereich von MOSS-Umsätzen, die die höhere Compliance bestätigen könnten. Bisher gab es – wie auch andere Oberste Rechnungskontrollbehörden feststellten ([TZ 3](#)) – zu wenige Prüfungen in diesem Bereich.

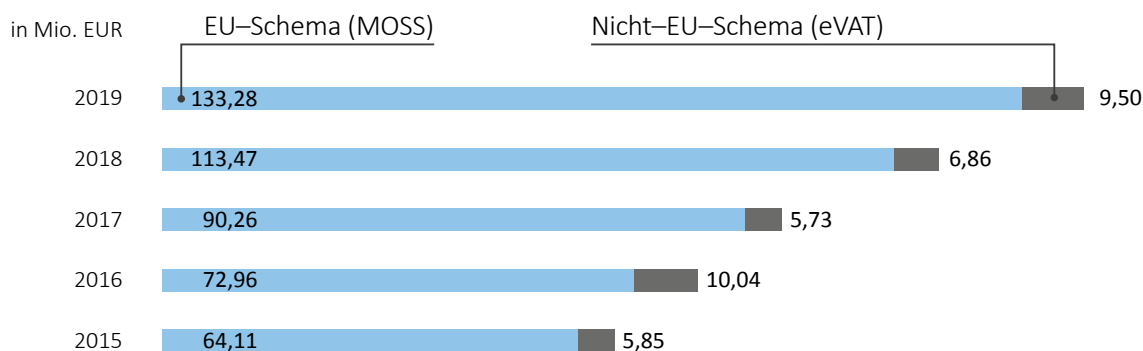
Vielmehr teilte der RH die Bedenken des EuRH ([TZ 3](#)), dass die Umsatzsteuereinnahmen bei grenzüberschreitenden Umsätzen derzeit allein von der Bereitschaft der Unternehmen abhängen, sich im MOSS-System zu registrieren und die fällige Umsatzsteuer zu entrichten. Dazu kam die vom RH in [TZ 17](#) dargelegte ungleiche Behandlung der im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen im Vergleich zu jenen im nationalen Veranlagungsverfahren.

## Zahlungen

- 15.1 (1) Die im MOSS-System registrierten Unternehmen hatten die Umsatzsteuer im Registrierungsstaat für alle Verbraucherstaaten zu entrichten. Der Registrierungsstaat leitete die entrichtete Umsatzsteuer spätestens zehn Tage nach Ablauf des Monats, in dem die Zahlung eingegangen war, an die betroffenen Verbraucherstaaten weiter.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Umsatzsteuerzahlungen, die Österreich als Verbraucherstaat in den Jahren 2015 bis 2019 erhielt:

Abbildung 10: Umsatzsteuerzahlungen an den Verbraucherstaat Österreich

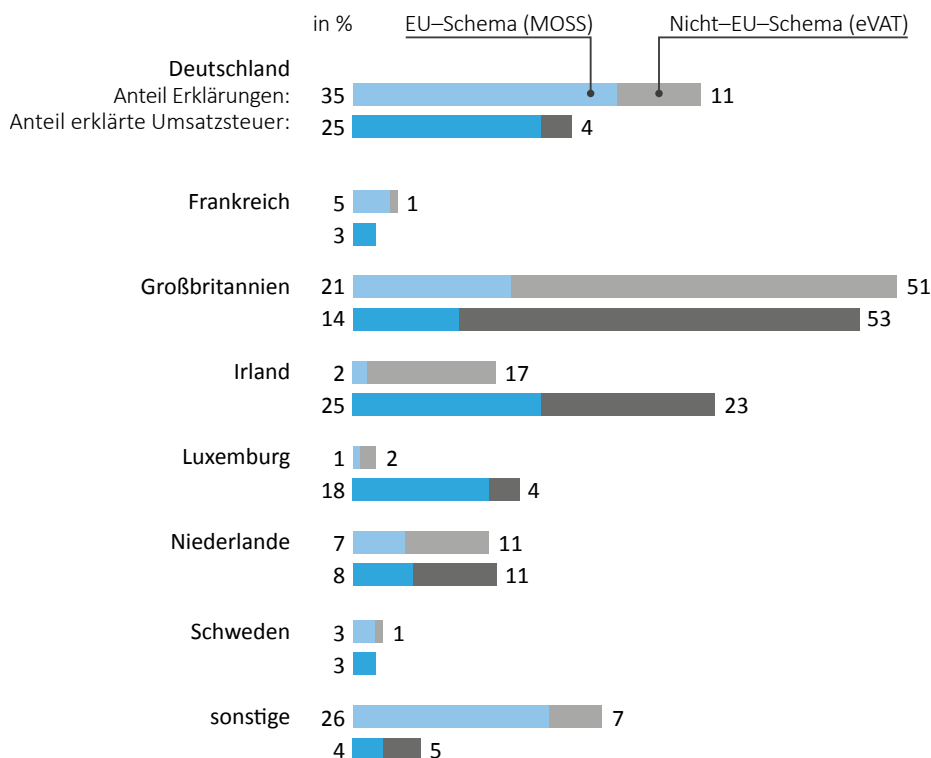


Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020); Darstellung: RH

Die Umsatzsteuerzahlungen verdoppelten sich von 69,96 Mio. EUR (2015) auf 142,78 Mio. EUR (2019). Im Jahr 2019 nahmen mehr als 5.000 Unternehmen das EU-Schema bzw. mehr als 600 Unternehmen das Nicht-EU-Schema in Anspruch, um die Umsatzsteuer für in Österreich erbrachte digitale B2C-Dienstleistungen zu erklären und abzuführen.

Die folgende Abbildung zeigt die im Verbraucherstaat Österreich eingelangten Umsatzsteuererklärungen und die erklärten Umsatzsteuern je Registrierungsstaat, dargestellt nach den jeweiligen Anteilen:

Abbildung 11: Für Österreich eingereichte Erklärungen und erklärte Umsatzsteuern je Registrierungsstaat; anteilmäßige Darstellung (2015 bis 2019)



Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020); Darstellung: RH

Obwohl im EU-Schema (MOSS) die meisten Erklärungen aus Deutschland stammten, entfiel auf Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in Irland<sup>34</sup> der höchste Anteil an erklärter Umsatzsteuer. Im Nicht-EU-Schema (eVAT) erhielt Österreich sowohl die meisten Erklärungen als auch die höchste Umsatzsteuer von Unternehmen, die in Großbritannien registriert waren, gefolgt von Irland.

(2) Die Verbuchung der aus den Registrierungsstaaten eingelangten Umsatzsteuerzahlungen erfolgte auf einem gesonderten Konto. Für die Abstimmung der verbuchten Zahlungen mit den Erklärungen war die Abgabensicherung im Finanzamt Graz-Stadt zuständig. Bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben – etwa der Aufklärung der Differenzen zwischen Umsatzsteuererklärungen und Zahlungen – erhielt die Abgabensicherung Unterstützung durch das CLO.

<sup>34</sup> Deutschland: 24,61 %; Irland: 25,42 %

- 15.2 Der RH hob die Unterstützung des CLO für die Abgabensicherung des Finanzamts Graz-Stadt positiv hervor. Er wies allerdings auch auf den zu erwartenden Anstieg des Arbeitsanfalls aufgrund der Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 hin.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die Ausweitung des MOSS-Systems Vorkehrungen zu treffen, damit das CLO die fachliche Unterstützung für die Finanzämter auch bei steigendem Arbeitsanfall weiterhin gewährleisten kann.

- 15.3 Das Ministerium verwies dazu auf seine Stellungnahme zu TZ 11, dass bei steigendem Personalbedarf die Personalsituation angepasst würde.

## Einbringung von Zahlungsrückständen

- 16.1 (1) Bezahlte ein im MOSS-System registriertes Unternehmen die erklärte Umsatzsteuer nicht, erhielt es vom Registrierungsstaat eine automatisierte Zahlungserinnerung aus dem MOSS-System. Für die weiteren Einbringungsmaßnahmen war allerdings der jeweilige Verbraucherstaat zuständig. Dieser war verpflichtet, den Registrierungsstaat zu informieren, dass er die nicht gezahlte Umsatzsteuer eingemahnt hatte. Dafür waren von den Verbraucherstaaten entsprechende Anmerkungen in der im MOSS-System zur Verfügung stehenden Beitreibungsliste, in der die offenen Umsatzsteuerforderungen je Quartal angeführt waren, zu setzen.<sup>35</sup>

Die weiteren Schritte richteten sich nach den nationalen Rechtsvorschriften des Verbraucherstaates. Für die Einbringung dieser Zahlungsrückstände war das Finanzamt Graz-Stadt zuständig. In Österreich stand dafür das nationale elektronische Einbringungsverfahren zur Verfügung. Im MOSS-System war jedoch nicht ersichtlich, welche Vollstreckungsschritte gesetzt wurden und ob bzw. in welcher Höhe die ausstehenden Forderungen beglichen wurden.

<sup>35</sup> Beitreibungsmaßnahmen sind Vollstreckungsmaßnahmen, die bei Steuerpflichtigen ohne Firmensitz in Österreich gesetzt werden.

Die folgende Tabelle zeigt für Österreich als Verbraucherstaat die im Zeitraum 2015 bis 2019 erklärte, bezahlte und offene Umsatzsteuer der im MOSS-System registrierten Unternehmen:

Tabelle 5: Erklärte, bezahlte und offene Umsatzsteuer im MOSS-System, 2015 bis 2019

Umsatzsteuer	erklärt	bezahlt	offen
	in Mio. EUR		
MOSS	476,97	474,07	2,90
eVAT	38,01	37,97	0,04

Die dargestellten Beträge stammen aus dem MOSS-System zum Zeitpunkt der ersten Zahlungserinnerung durch den Registrierungsstaat.

Quelle: BMF (Stand 25. Februar 2020)

Da die Einbringungsmaßnahmen der Verbraucherstaaten und deren Erfolge im MOSS-System nicht ersichtlich waren, war die Höhe der offenen Umsatzsteuerforderungen nicht elektronisch auswertbar. Es war lediglich möglich, fallbezogene Informationen mit Einzelabfragen aus dem elektronischen Einbringungsverfahren zu erhalten. Beispielsweise schien im MOSS-System eine Umsatzsteuerforderung von 1,35 Mio. EUR als offen auf, obwohl diese aufgrund von Beitreibungsmaßnahmen des Finanzamts Graz-Stadt bereits bezahlt war.

(2) Ein Registrierungsstaat war zur Beitreibungs-Amtshilfe erst ab einem vollstreckbaren Betrag von 1.500 EUR je Unternehmen verpflichtet.<sup>36</sup> In Anlehnung an die EU-Richtlinie setzte das Finanzamt Graz-Stadt Vollstreckungsmaßnahmen bei im MOSS-System registrierten Unternehmen erst ab diesem Betrag. Durch das Zuwarten, bis die offenen Forderungen 1.500 EUR überstiegen, wurden zum Teil auch erst sehr spät Beitreibungsmaßnahmen eingeleitet.

Im Gegensatz dazu erhielten veranlagte ausländische Unternehmen gemäß § 242 Bundesabgabenordnung<sup>37</sup> bereits ab 20 EUR je Unternehmen automatisch erstellte Zahlungsaufforderungen aus dem elektronischen Einbringungsverfahren.

Mit Stand Februar 2020 blieben Umsatzsteuerforderungen an im MOSS-System registrierte Unternehmen zwischen 20 EUR und 1.500 EUR je Unternehmen unbearbeitet. Dies betraf rd. 800 Unternehmen mit rd. 190.000 EUR an offenen Forderungen<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Art. 18 Abs. 3 der Richtlinie 2010/24/EU

<sup>37</sup> BGBl. 194/1961 i.d.g.F.

<sup>38</sup> Die offenen Forderungen unter 20 EUR blieben unberücksichtigt, weil in Österreich Vollstreckungsmaßnahmen erst bei offenen Forderungen über 20 EUR gesetzt wurden.

Der deutsche Bundesrechnungshof und der tschechische Rechnungshof stellten in ihrem gemeinsamen Bericht kritisch fest, dass Beitreibungersuchen erst ab 1.500 EUR vorgesehen sind und viele Unternehmen deutlich geringere Umsatzsteuerbeträge erklärten. Sie wiesen kritisch darauf hin, dass der geltende Mindestbetrag von 1.500 EUR für grenzüberschreitende Beitreibungersuchen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten des digitalen Marktes entsprach, auf dem viele kleine Unternehmen mit geringen Umsätzen agierten.

(3) Das Finanzamt Graz-Stadt erfasste im MOSS-System registrierte Unternehmen mit offenen Forderungen von mehr als 1.500 EUR händisch im nationalen elektronischen Einbringungsverfahren und versendete anschließend bis zu zwei Zahlungsaufforderungen. Für diese gab es – im Gegensatz zu jenen im nationalen Einbringungsverfahren – keine IT-Unterstützung mit standardisierten Texten.

(4) Verbraucherstaaten konnten die Registrierungsstaaten um Amtshilfe<sup>39</sup> bei der Beitreibung von offenen Umsatzsteuerforderungen (Vollstreckungsamtshilfe) ersuchen. Diese Beitreibungersuchen gingen im Wege des CLO an den zuständigen Registrierungsstaat (vergleiche dazu den RH-Bericht „Internationaler Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten“, Reihe Bund 2019/33).

Österreich als Verbraucherstaat richtete in den Jahren 2015 bis 2019 22 Beitreibungersuchen an Registrierungsstaaten. Im selben Zeitraum erhielt Österreich – als Registrierungsstaat – kein Beitreibungersuchen. Diesen Umstand stellte auch der EuRH in seinem Bericht fest.

(5) Hatte ein ausländisches Unternehmen Steuerschulden in Österreich, durfte das zuständige Finanzamt Graz-Stadt ausländische Steuerbehörden nur auf Basis bestehender Rechtsgrundlagen um Vollstreckungsamtshilfe ersuchen.

Zu diesem Thema hatte der RH in seinem Bericht „Internationaler Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten“ (Reihe Bund 2019/33) festgestellt, dass Österreich – abgesehen von den EU-Mitgliedstaaten – nur mit wenigen Staaten eine Vollstreckungsamtshilfe vereinbart hatte. Er hatte daher dem Ministerium empfohlen, v.a. mit außereuropäischen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Vollstreckungsamtshilfe auf Basis vorheriger Evaluierungen möglichst auszubauen, um bestehende österreichische Rechtsansprüche durchsetzen zu können.

16.2 (1) Mit der Ausweitung des MOSS-Systems im Jahr 2021 werden die Anzahl der darin erfassten Unternehmen und die davon betroffene Umsatzsteuer erheblich zunehmen. Dies wird von der Finanzverwaltung einen höheren Ressourcenaufwand als bisher, etwa bei der Einbringung von Zahlungsrückständen, erfordern.

<sup>39</sup> Die internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten betraf die gegenseitige grenzüberschreitende Hilfeleistung und Zusammenarbeit von nationalen Steuerbehörden.



Der RH wies kritisch darauf hin, dass das MOSS-System keine relevanten Informationen über offene Umsatzsteuerforderungen sowie über bereits gesetzte Vollstreckungsmaßnahmen der Verbraucherstaaten und über deren Erfolge enthielt. Die von Österreich getätigten Einbringungsmaßnahmen waren zwar im elektronischen Einbringungsverfahren der Finanzverwaltung dokumentiert, eine Verknüpfung mit dem MOSS-System bestand jedoch nicht.

Der RH empfahl dem Ministerium, zu prüfen, inwieweit eine Verknüpfung des MOSS-Systems mit dem elektronischen Einbringungsverfahren der Finanzverwaltung möglich ist, um Informationen zu einem im MOSS-System registrierten Unternehmen durchgängig abrufen zu können.

(2) Der RH wies darauf hin, dass im MOSS-System erst ab einer offenen Umsatzsteuerforderung von 1.500 EUR eine Zahlungsaufforderung von Österreich als Verbraucherstaat vorgesehen war. Im Gegensatz dazu ergingen im Veranlagungsverfahren Zahlungsaufforderungen an Unternehmen bereits ab einer offenen Forderung von 20 EUR. Damit lag eine Ungleichbehandlung zwischen den im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen und jenen im Veranlagungsverfahren vor.

Der RH empfahl dem Ministerium, unter Beachtung der zur Verfügung stehenden personellen Ressourcen zu veranlassen, dass auch bei offenen Umsatzsteuerforderungen unter 1.500 EUR Zahlungsaufforderungen an die im MOSS-System registrierten und mit der Zahlung säumigen Unternehmen ergehen.

(3) Der RH hielt kritisch fest, dass das Finanzamt Graz-Stadt im MOSS-System registrierte, mit der Umsatzsteuerzahlung säumige Unternehmen im elektronischen Einbringungsverfahren erfassen musste und nicht auf standardisierte Zahlungsaufforderungen zurückgreifen konnte.

Er empfahl dem Ministerium, Zahlungsaufforderungen mit standardisierten Texten automatisiert aus dem MOSS-System zu ermöglichen.

(4) Der RH erachtete die Bündelung der Abgabensicherung für ausländische Unternehmen in einer Dienststelle für zweckmäßig, weil diese Aufgabe Spezialwissen erfordert. Er hob positiv hervor, dass die Abgabensicherungsteams – im Gegensatz zu anderen EU-Staaten – bei ausländischen Unternehmen Beitreibungsersuchen zur Einbringung offener Forderungen stellten (siehe dazu das Beispiel in [TZ 19](#)); er wies allerdings auf die zeit- und ressourcenintensiven Verfahren im internationalen Umfeld hin.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die geplante Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 für eine aufgabenadäquate Ressourcenausstattung der Abgabensicherung zu sorgen.

Im Hinblick auf das CLO verwies der RH auf seine Empfehlung in [TZ 15](#), Vorkehrungen zu treffen, damit dieses die fachliche Unterstützung für die Finanzämter auch bei steigendem Arbeitsanfall gewährleisten kann.

(5) Der RH wies erneut kritisch auf die Problematik fehlender Vollstreckungsamtshilfe mit anderen Staaten hin. Nach Ansicht des RH wird die Vollstreckung von Steuerforderungen in Drittländern im Hinblick auf die geplante Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 an Bedeutung gewinnen.

[Der RH empfahl dem Ministerium, Initiativen zu ergreifen, um die Vollstreckungsamtshilfe mit Drittländern auszubauen.](#)

16.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei die Verknüpfung des MOSS-Systems mit dem elektronischen Einbringungsverfahren der Finanzverwaltung für die MOSS-Erweiterung eingeplant und werde 2022 umgesetzt.

(2) Die Empfehlung zu Zahlungsaufforderungen auch bei offenen Umsatzsteuerforderungen von unter 1.500 EUR sei nicht umsetzbar. Der Betrag von 1.500 EUR sei von Art. 18 Abs. 3 der Richtlinie 2010/24/EU vorgegeben. Daher könne national kein Alleingang erfolgen.

(3) Eine Umsetzung einer Zahlungsaufforderung direkt im MOSS-System sei derzeit nicht möglich, weil die Abgabeneinhebung dafür das zuständige Verfahren sei. Jedoch werde die Schnittstelle vom MOSS-System in das IT-Verfahren für die Abgabeneinhebung erweitert, so dass Zahlungsaufforderungen automatisiert möglich seien. Diese Schnittstellenänderung sei für die MOSS-Erweiterung eingeplant und werde 2022 umgesetzt.

(4) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei die Empfehlung zur aufgabenadäquaten Ressourcenausstattung der Abgabensicherung umgesetzt: In der Personaleinsatzberechnung sei der Arbeitsaufwand für ausländische Unternehmen bei den Abgabensicherungs-Teams in der Dienststelle Graz-Stadt berücksichtigt. Steigender Arbeitsaufwand könne entweder durch eine Erhöhung der personellen Ressourcen oder durch eine Aufgabenumverteilung auf andere Abgabensicherungs-Teams ausgeglichen werden. Letzteres sei durch die bundesweit örtliche und sachliche Zuständigkeit des Finanzamts Österreich seit 1. Jänner 2021 rechtlich und organisatorisch einfach umsetzbar.

(5) Schließlich wies das Ministerium darauf hin, dass es den Ausbau der Vollstreckungsamtshilfe laufend in den Abkommensverhandlungen vorschlage. Durch die künftige Verwaltungszusammenarbeit auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zwischen der EU und der Volksrepublik China, wofür Verhandlungen aufgenommen worden seien, könnten sich künftig Verbesserungen ergeben. Das Ministerium werde sich

bemühen, der Empfehlung zum Ausbau der Vollstreckungsamtshilfe Rechnung zu tragen.

- 16.4 Zum Vorbringen des Ministeriums, die Grenze für Zahlungsaufforderungen von 1.500 EUR nicht im nationalen Alleingang ändern zu können, entgegnete der RH, dass der Versand von Zahlungsaufforderungen an im MOSS-System registrierte Unternehmen bei offenen Umsatzsteuerforderungen von unter 1.500 EUR keinen Verstoß gegen das EU-Recht darstellen würde. Die vom Ministerium genannte EU-Richtlinie sieht lediglich vor, dass ein EU-Mitgliedstaat nicht zur Amtshilfe verpflichtet ist, wenn die Forderungen, für die um Amtshilfe ersucht wird, insgesamt weniger als 1.500 EUR betragen. Die Empfehlung des RH, Zahlungsaufforderungen auch bei geringeren Beträgen zu versenden, wäre somit umsetzbar. Aufgrund des oftmaligen Zahlungseingangs nach zeitnah versendeten Zahlungsaufforderungen wären solche Maßnahmen nach Ansicht des RH zweckmäßig. Er verblieb daher bei seiner Empfehlung.

## Ausländische Unternehmen: Veranlagung versus MOSS-System

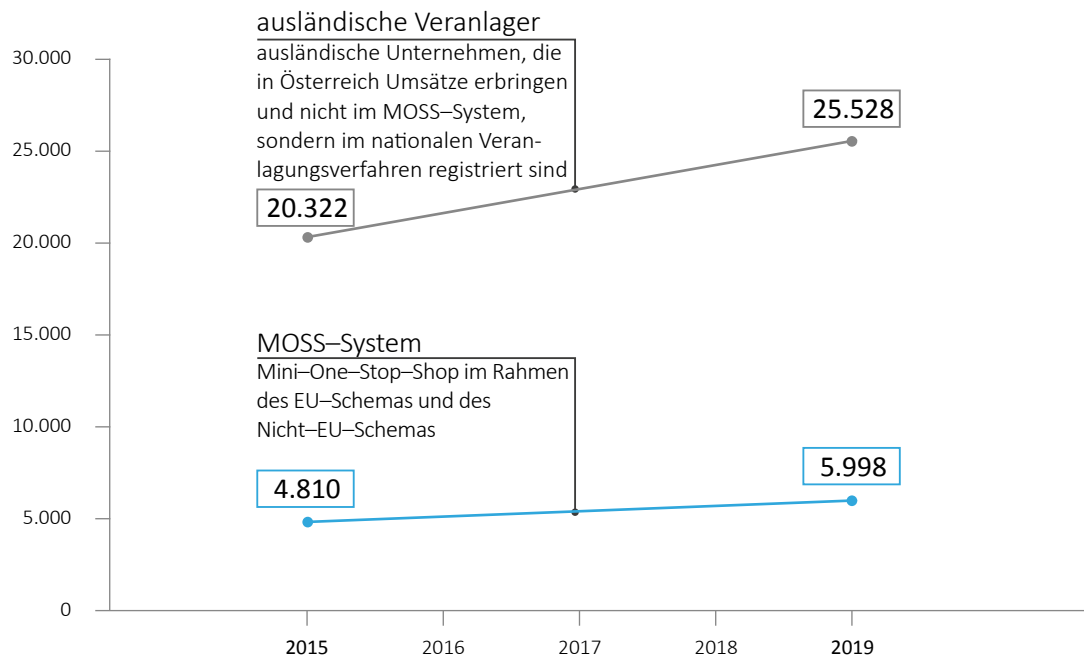
- 17.1 (1) Ausländische Unternehmen, die digitale B2C-Dienstleistungen auch in anderen Staaten als in ihrem Sitzstaat erbringen, haben zwei Möglichkeiten, die Umsatzsteuer für die betreffenden Staaten zu erklären und zu bezahlen:
- Veranlagung zur Umsatzsteuer in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten, in denen Umsätze getätigt werden, entsprechend den nationalen Rechtsvorschriften oder
  - Teilnahme am MOSS-System.

In Österreich war unabhängig vom gewählten Verfahren das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Außerdem war das Finanzamt Graz-Stadt für die Erstattung der Vorsteuer zuständig. Unternehmen, die ihre Umsätze für digitale B2C-Dienstleistungen über das MOSS-System erklärten, konnten ihre Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend machen (siehe auch Glossar).

Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl ausländischer Unternehmen, die Umsätze in Österreich tätigten und in einem der beiden Verfahren zur Umsatzsteuer erfasst waren:

Abbildung 12: Anzahl ausländischer Unternehmen mit Umsätzen in Österreich



Quellen: BMF (Stand 25. Februar 2020); Finanzamt Graz-Stadt; Darstellung: RH

Die Anzahl der ausländischen Unternehmen mit Umsätzen in Österreich erhöhte sich von 2015 bis 2019 im MOSS-System und im Veranlagungsverfahren um rund ein Viertel.

(2) Die nachstehende Tabelle stellt die Abläufe im Veranlagungsverfahren und im MOSS-System dar:

Tabelle 6: Verfahrensabläufe im Veranlagungsverfahren und im MOSS-System

Verfahrensschritte/ Risikobereiche	Veranlagungsverfahren	MOSS-System	dargestellt in
Verpflichtung zur Registrierung	ja (außer freiwillig im MOSS-System)	nein	<u>TZ 2, TZ 20,</u> <u>TZ 23</u>
Unterlagen für das Registrierungs- verfahren	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Fragebogen zur Erteilung einer Steuer- bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer</li> <li>– Nachweis über die Erfassung als Unternehmen, wenn keine ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vorhanden ist</li> <li>– zusätzlich bei Kapitalgesellschaften: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Unterschriftenprobenblatt</li> <li>– Kopie des Handelsregisterauszugs und/oder eines Gesellschaftervertrags</li> </ul> </li> </ul>	keine Vorlage von Unterlagen notwendig für die elektronische Registrierung: <ul style="list-style-type: none"> <li>– aufrechte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer</li> <li>– Bestätigung von drei Fragen im elektronischen MOSS-Portal</li> </ul>	<u>TZ 8</u>
Registrierung des Unternehmens	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Einreichung der Unterlagen beim Finanzamt Graz-Stadt</li> <li>– Prüfung der Unterlagen und Vergabe einer Steuernummer durch das Finanzamt Graz-Stadt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– automatisch über das MOSS-Portal im jeweiligen Registrierungsstaat</li> <li>– das zuständige Finanzamt Graz-Stadt erfährt vom registrierten Unternehmen erst, wenn es Umsätze für Österreich im MOSS-System erklärt</li> </ul>	<u>TZ 8, TZ 13</u>
Meldung der steuer- pflichtigen Umsätze	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ja</li> <li>– monatlich bzw. vierteljährlich (Ausnahmen möglich) an das Finanzamt Graz-Stadt</li> <li>– Meldung der in Österreich getätigten Umsätze</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ja</li> <li>– vierteljährlich über das MOSS-System im Registrierungsstaat</li> <li>– Meldung aller in Verbraucherstaaten getätigten Umsätze</li> </ul>	<u>TZ 9</u>
Änderung der Erklä- rungsdaten	nach Bescheiderstellung nur mehr im Rahmen der verfahrensrechtlichen Vorschriften möglich	für das Unternehmen innerhalb von drei Jahren ohne Angabe von Gründen beliebig oft möglich	<u>TZ 13</u>
fehlerhafte Erklärungen	das Finanzamt Graz-Stadt kann die Steuerbemessungsgrundlage ermitteln und die Steuer festsetzen	Verbraucherstaat kann <ul style="list-style-type: none"> <li>– Unternehmen zu Korrekturen auffordern</li> <li>– den Registrierungsstaat um Amtshilfe ersuchen</li> </ul>	<u>TZ 13</u>
Abgabe einer Jahres- erklärung	ja	nein	<u>TZ 13</u>
Berechtigung zum Vorsteuerabzug	ja, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens	<ul style="list-style-type: none"> <li>– nicht im MOSS-System</li> <li>– das Unternehmen muss die Erstattung beim Finanzamt Graz-Stadt gesondert beantragen (Vorsteuererstattungsverfahren)</li> </ul>	

Verfahrensschritte/ Risikobereiche	Veranlagungsverfahren	MOSS-System	dargestellt in
IT-unterstützte Risikoanalyse	ja	nein	<u>TZ 9, TZ 14,</u> <u>TZ 18,</u> <u>TZ 19,</u> <u>TZ 20</u>
Vollstreckungs- maßnahmen bei Nichtentrichtung der Steuerschuld	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ja</li> <li>– ab 20 EUR</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ja</li> <li>– nach erfolgloser Mahnung durch den Registrierungsstaat ist der Verbraucherstaat für weitere Vollstreckungsmaßnahmen zuständig</li> <li>– diese Vollstreckungsmaßnahmen erfolgen außerhalb des MOSS-Systems</li> <li>– EU-Amtshilfe ab 1.500 EUR<sup>1</sup></li> <li>– im Finanzamt Graz-Stadt Vollstreckungsmaßnahmen ebenfalls erst ab 1.500 EUR</li> </ul>	<u>TZ 16</u>
Folgen einer (mehrfachen) Nichtabgabe von Steuererklärungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Erinnerung und Mahnung durch das Finanzamt Graz-Stadt</li> <li>– bleiben diese erfolglos, dann <ul style="list-style-type: none"> <li>– Schätzung der Bemessungsgrundlagen</li> <li>– Festsetzung der Umsatzsteuer</li> <li>– allenfalls Begrenzung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer</li> <li>– allenfalls Aktenlöschung</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Erinnerung und Mahnung durch den Registrierungsstaat</li> <li>– der Verbraucherstaat hat keine Sanktionsmöglichkeit</li> <li>– bleiben diese mehrfach erfolglos, dann Ausschluss des Unternehmens aus dem MOSS-System durch den Registrierungsstaat, wenn Ausschlusskriterien erfüllt</li> </ul> <p>Folgen eines Ausschlusses für den Verbraucherstaat Österreich:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– steuerliche Gebarung des Unternehmens für das Finanzamt Graz-Stadt nicht mehr sichtbar</li> <li>– Sicherstellung des Abgabenspruchs des Verbraucherstaates wäre durch Erhebungen bzw. Prüfung möglich</li> </ul> <p><b>aber</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Verbraucherstaat wird nicht aktiv über Ausscheiden aus dem MOSS-System informiert</li> </ul>	<u>TZ 13</u>
Ausscheiden aus dem System	nur mit Kenntnis des Finanzamts	freiwillig oder Ausschluss ohne Information an den Verbraucherstaat	<u>TZ 11,</u> <u>TZ 14,</u> <u>TZ 19</u>
Betriebsprüfung	ja (Prüfung durch Finanzamt Graz-Stadt bzw. Großbetriebsprüfung)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ansuchen des Finanzamts Graz-Stadt an den Registrierungsstaat</li> <li>– Durchführung durch den Registrierungsstaat unter bestimmten Voraussetzungen</li> </ul>	<u>TZ 9, TZ 14,</u> <u>TZ 22</u>

<sup>1</sup> Die 1.500 EUR-Grenze wird für jedes Unternehmen für jeden Verbraucherstaat getrennt ermittelt.

- 17.2 Der RH wies kritisch auf die ungleiche Behandlung der im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen im Vergleich zu jenen im nationalen Veranlagungsverfahren hin. Im MOSS-System, das auf Freiwilligkeit und Vereinfachung für Unternehmen setzte, bestanden weniger nationale verfahrensrechtliche Einschränkungen als im Veranlagungsverfahren und kaum Sanktionsmöglichkeiten bei Verletzung steuerlicher Verpflichtungen. Die im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen hatten dem Finanzamt weniger umfangreiche Informationen zu liefern und wurden nur formell überprüft; Risikoanalysen und Prüfungen fanden im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren nicht statt.

Für die im MOSS-System erklärten Umsätze wurde die darauf entfallende Umsatzsteuer – wie aus Tabelle 5 ersichtlich – großteils bezahlt. Inwieweit die Unternehmen ihre Umsätze ordnungsgemäß meldeten, war mangels Kontrollen durch die Finanzverwaltung nicht bekannt.

Das MOSS-System ist eine Sonderform der Abgabenerhebung, um international tätigen Unternehmen eine einfache, wenig verwaltungsaufwendige Erfüllung ihrer steuerlichen Verpflichtungen zu ermöglichen. Diese Sonderform sollte weder die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigen noch zu Wettbewerbsverzerrungen zulasten inländischer Unternehmen führen.

Der RH empfahl dem Ministerium, bei den im MOSS-System registrierten Unternehmen der Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Umsatzsteuer den notwendigen Stellenwert beizumessen. Dabei wäre sicherzustellen, dass diese Unternehmen mit ihren in Österreich erzielten Umsätzen steuerlich gleich behandelt werden wie jene im Veranlagungsverfahren; dies umfasst v.a. risikoadäquate Kontrollen und die Bereitstellung der dafür erforderlichen Ressourcen.

Der RH gab weiters zu bedenken, dass ausländische Unternehmen, die dem Veranlagungsverfahren unterliegen, mit der Ausweitung des MOSS-Systems im Jahr 2021 aufgrund des geringeren administrativen Aufwands in das MOSS-System wechseln werden.

- 17.3 Das Ministerium verwies dazu auf seine Stellungnahme zu [TZ 14](#), wonach durch die Implementierung eines dritten Prüfteams für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt entsprechende Kapazitäten zur Verfügung stünden. Eine strukturierte Risikoauswahl werde vorgesehen, die eine gezielte, intensive Überprüfung in Risikofällen ermögliche.

## Risikomanagement

### IT-Unterstützung

- 18.1 (1) Die IT-Anwendungen MOSS und eVAT wiesen in Österreich viele Funktionalitäten wie Such- und Filterfunktionen auf. Zudem gab es systemintegrierte Prüfungen, die manuelle Prüfungen ersetzen bzw. unterstützen konnten. Die Daten aus diesen IT-Anwendungen waren nur in wenigen Bereichen mit jenen anderer IT-Anwendungen der Finanzverwaltung verknüpft. Die IT-Anwendungen MOSS und eVAT waren Insel-lösungen. Daten aus dem MOSS-System waren nur dann in den Grunddaten und damit in anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung erfasst, wenn Österreich Registrierungsstaat des Unternehmens war oder eine Steuernummer für dieses Unternehmen bestand.
- (2) Das Ministerium stellte den Finanzämtern und der Großbetriebsprüfung für ihre Außenprüfungen ein spezielles IT-Prüfungsprogramm (BP 2000) zur Verfügung. Bei ausländischen Unternehmen, für die Österreich Verbraucherstaat ist, war die Verwendung von BP 2000 technisch nicht möglich, weil darin ein derartiger Prüfungsfall nicht angelegt werden konnte.
- (3) Die Bediensteten der Großbetriebsprüfung verfügten über keine IT-Berechtigungen für den Zugriff auf das MOSS-System; die daraus benötigten Informationen mussten sie daher beim Finanzamt Graz-Stadt einholen.
- (4) Filtermöglichkeiten erlaubten Abfragen nach verschiedenen Suchkriterien. Auswertungsmöglichkeiten für systematische Risikoanalysen fehlten jedoch mangels vordefinierter Risikokriterien bzw. Verknüpfungen mit anderen Verfahren. Die Daten aus dem MOSS-System konnten von den Bediensteten weder im Innen- noch im Außendienst für eine Risikoanalyse herangezogen werden.

Risikoanalysen in Bezug auf die Gesamtdaten waren nur auf Basis von aggregierten Auswertungen möglich.<sup>41</sup> Jedoch wurden bisher keine Risikoanalysen durchgeführt. Damit war für die im MOSS-System registrierten ausländischen Unternehmen – anders als für jene im Veranlagungsverfahren erfassten – eine Risikoauswahl für Überprüfungen nicht vorgesehen.<sup>42</sup>

Nach Angaben des zuständigen IT-Teams im Ministerium sei beabsichtigt, mit der Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 weitere risikorelevante Informationen für die Filterfunktion einzubauen bzw. Möglichkeiten für eine Risikoanalyse

<sup>41</sup> Der RH hatte solche Auswertungen im Rahmen dieser Gebarungsüberprüfung angefordert und entsprechende Analysen durchgeführt.

<sup>42</sup> Es waren auch keine automatischen Risikoprüfungen oder manuell hinterlegte Prüfungsveranlassungen möglich, wie dies bei ausländischen Unternehmen vorgesehen ist, die in Österreich beim Finanzamt Graz-Stadt als ausländische Veranlager erfasst sind.



zu verbessern. Zusätzlich sollte die Möglichkeit bestehen, durch einen Risikohinweis der Bediensteten eine Kontrolle im Einzelfall veranlassen zu können.

(5) Nach Angaben des Ministeriums und der vom RH überprüften Finanzämter wären solche Analysen durch Verknüpfungen mit anderen IT-Verfahren bzw. Daten der Finanzverwaltung derzeit nur durch das PACC möglich und wünschenswert.<sup>43</sup> Dieses führte jedoch für die im MOSS-System registrierten Unternehmen und deren Umsätze keine Risikoanalysen durch. Nach Angaben des PACC seien konkrete Projekte für eine Risikoanalyse und Fallauswahl im MOSS-System aufgrund fehlender Personal- und IT-Ressourcen nicht umgesetzt worden.

(6) Der deutsche Bundesrechnungshof und der tschechische Rechnungshof hielten es im Rahmen ihrer Prüfungen für erforderlich, „das maschinelle Risikomanagement für das Besteuerungsverfahren der ausländischen MOSS-Unternehmen zu verbessern“ und, wenn möglich, Risikoparameter zu definieren sowie die MOSS-Umsätze eines inländischen Unternehmens in das Risikomanagementsystem einzubeziehen. Sie bemängelten das Fehlen von Risikoanalysen für die MOSS-Umsätze im Verbraucherstaat.

- 18.2 (1) Der RH wies kritisch auf die fehlenden Verknüpfungen der IT-Anwendungen für MOSS und eVAT mit anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung hin. Damit konnte die Finanzverwaltung vorhandene risikorelevante Daten weder für Risikoanalysen noch für Prüfungshandlungen heranziehen.

Die fehlende Verknüpfung mit dem Prüfungsprogramm der Finanzverwaltung schuf faktische Hindernisse für die Prüfung von in Österreich als Verbraucherstaat erklärten Umsätzen. Der RH wies zudem kritisch auf die fehlenden Zugriffsrechte der Bediensteten der Großbetriebsprüfung auf das MOSS-System und damit auf die darin enthaltenen Daten hin.

Der RH empfahl dem Ministerium, die IT-Anwendungen MOSS und eVAT mit den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung zu verknüpfen, um sicherzustellen, dass eine Übernahme der Daten in das Prüfungsprogramm der Finanzverwaltung möglich ist.

Weiters empfahl er dem Ministerium, allen Bediensteten, die mit der Bearbeitung und Prüfung von Umsätzen im MOSS-System befasst sind, entsprechende Zugriffsrechte auf diese IT-Anwendung einzuräumen.

<sup>43</sup> Das PACC sollte für die „Unterstützung der Strategie des BMF in Sachen Einrichtung einer modernen Risikomanagementstruktur, der Effizienzsteigerung in Prüfung und Betrugsbekämpfung sowie in der Abgabeneinhebung durch stetige Weiterentwicklung der Abläufe“ einen wesentlichen Beitrag leisten können (<https://www.bmf.gv.at/themen/betrugsbekaempfung/einheiten-betrugsbekaempfung/Predictive-Analytics-Competence-Center.html>; abgerufen am 22. Juni 2021).

(2) Der RH kritisierte, dass das PACC aufgrund von nicht ausreichenden Personal- und IT-Ressourcen

- Verknüpfungen zwischen dem MOSS-System und den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung nicht durchführte und
- keine Risikoanalysen für eine risikogesteuerte Fallauswahl für Innen- und Außenprüfungen der im MOSS-System erklärten Umsätze vornahm.

Weiters wies der RH kritisch auf

- das Fehlen von Risikokriterien für die im MOSS-System erfassten Daten und
- die fehlende Berücksichtigung vorhandener risikorelevanter Daten aus dem MOSS-System für die Risikobewertung (inländischer) Unternehmen hin.

Nach Ansicht des RH kam das Ministerium deshalb seiner Aufgabe der Sicherung des Abgabeanpruchs für die im MOSS-System erklärten Umsätze nur teilweise nach. Auch wenn sich Unternehmen im MOSS-System freiwillig registrierten, bestand die Notwendigkeit, die Angaben der Unternehmen – auf Grundlage von Risikokriterien – auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu prüfen.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass durch die mangelnde Verknüpfung der Daten aus dem MOSS-System mit jenen anderer IT-Anwendungen der Finanzverwaltung Risiken in Bezug auf die im MOSS-System registrierten Unternehmen falsch eingeschätzt werden könnten. Dies führte dazu, dass das Ministerium die in den eigenen IT-Systemen vorhandenen Informationen nicht für Risikoanalysen und Prüfungshandlungen nützte.

Der RH empfahl dem Ministerium, das in seinem Zuständigkeitsbereich angesiedelte PACC mit Risikoanalysen der MOSS-Umsätze, insbesondere unter Einbeziehung von externen Datenquellen, zu beauftragen und die dafür notwendigen Personal- und IT-Ressourcen bereitzustellen.

Für die Durchführung eines IT-unterstützten Risikomanagements empfahl er,

- Daten aus dem MOSS-System mit jenen aus den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung zu verknüpfen,
- auf Basis der im MOSS-System vorhandenen Daten standardisierte Risikoanalysen durchzuführen und
- auf Basis der Ergebnisse dieser Risikoanalysen Fälle für die Innen- und Außenprüfungen auszuwählen.

18.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei die Empfehlung des RH bereits teilweise umgesetzt: Die MOSS- und eVAT-Daten würden täglich aktuell in das Datawarehouse geliefert. Die Verwendung der MOSS-Daten sei im PACC, im IT-Prüfungsprogramm (BP 2000) und im Auskunftssystem der Finanzverwaltung geplant. Weiters verwies das Ministerium auf seine Stellungnahme zu TZ 9, wonach für die Fallauswahl für Betriebsprüfungen die MOSS-Daten von PACC einbezogen würden.

(2) Zur Empfehlung betreffend Zugriffsrechte auf das MOSS-System verwies das Ministerium auf seine Stellungnahme zu TZ 8: Für die Finanzämter bestehe jederzeit die Möglichkeit, die Erweiterung der elektronischen Zugriffsrechte zu beauftragen. Für die Ausweitung des MOSS-Systems sei eine breitere Fassung der Berechtigungen vorgesehen. Die Empfehlung des RH sei bei der Konzeption des IOSS bereits übernommen worden.

(3) Zu den Empfehlungen hinsichtlich eines IT-unterstützten Risikomanagements verwies das Ministerium ebenfalls auf seine Stellungnahmen zu TZ 9 und zu TZ 14, wonach mit dem Einsatz des neuen IOSS-Systems Risikoanalysen geplant seien; dies durch Abgleich der Daten aus dem IOSS-System mit vereinfachten Zollanwendungen. Überdies stünden den Finanzämtern bzw. Dienststellen die MOSS-Informationen in der IT-Anwendung „Prozessorientierte Steuerung“ zur selbstständigen Prüfauswahl zur Verfügung.

Externe Datenquellen, z.B. Paketdaten von Zustelldiensten, würden durch eine noch in der Testphase befindliche neue Anwendung in die Risikoanalyse einbezogen. Aus einem einzigen Fall im Testbetrieb sei ein Mehrergebnis bei der Umsatzsteuer von rd. 293.000 EUR erzielt worden. Insgesamt habe die Auswertung der Paketdaten ein Mehrergebnis von 1,84 Mio. EUR erbracht. Derartige Möglichkeiten stünden für digitale Dienstleistungen mangels physischer Gegenstände und fehlender Zahlungsdaten nicht zur Verfügung.

## Beendigung der Teilnahme am MOSS-System

19.1 (1) Ein besonderes Risiko bestand für den Verbraucherstaat bei Ausscheiden eines Unternehmens aus dem MOSS-System, v.a. dann, wenn dieses Unternehmen weiterhin Umsätze tätigte. Der Verbraucherstaat erhielt über das Ausscheiden eines Unternehmens aus dem MOSS-System keine automatisierte Information.

Prüfungen erfolgten in diesem Zusammenhang nur im Einzelfall mittels aufwendiger Recherchen. Nach Angaben des Finanzamts Graz-Stadt fand eine gezielte Risikoanalyse dieser Fälle aufgrund fehlender Personalressourcen nicht statt.

(2) Das bestehende Risikopotenzial verdeutlicht folgender Fall, den das Finanzamt Graz-Stadt bei einer Einzelfallrecherche aufdeckte:

In den Jahren 2015 und 2016 erklärte ein in einem anderen EU-Mitgliedstaat registriertes Unternehmen im MOSS-System Umsätze für den Verbraucherstaat Österreich. Da es den Großteil der Umsatzsteuer nicht bezahlte und damit nachhaltig die geltenden Regelungen für das MOSS-System missachtete, wurde es ab Juli 2016 vom Registrierungsstaat ausgeschlossen.

Im Jahr 2017 ergaben Recherchen eines Bediensteten, dass dieses Unternehmen nach seinem Ausschluss weiterhin Umsätze in Österreich tätigte, jedoch weder im Veranlagungsverfahren noch im MOSS-Verfahren erfasst war. Auch die ausstehenden Umsatzsteuerzahlungen nach Österreich hatte es nicht geleistet.<sup>44</sup>

Die Initiative des Bediensteten bewirkte, dass das Unternehmen seitdem beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagt ist. Die aufgrund der Recherchen erzielten Umsatzsteuerzahlungen an Österreich betragen allein für die Jahre 2016 bis 2018 insgesamt 2,80 Mio. EUR.

(3) Im Zeitraum 2015 bis 2019 schlossen die anderen Registrierungsstaaten im EU-Schema 2.079 Unternehmen aus, weil diese die geltenden Regeln missachtet hatten; das entsprach mehr als einem Fünftel der ausgeschiedenen Unternehmen. Im Nicht-EU-Schema waren dies 541 Unternehmen (57 % der ausgeschiedenen Unternehmen).

19.2 Der RH hob das besondere Risikopotenzial hervor, das mit der Beendigung der Teilnahme von Unternehmen am MOSS-System verbunden ist. Dies galt insbesondere für jene Unternehmen, die der Registrierungsstaat aufgrund wiederholter Verstöße gegen die für das MOSS-System geltenden Bestimmungen ausschloss. Dies war mit dem Risiko verbunden, dass solche Unternehmen nach dem Ausscheiden aus dem MOSS-System weiterhin Umsätze tätigen, aber in keinem EU-Mitgliedstaat versteuern.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass bisher nur Einzelfälle überprüft wurden und keine systematischen Prüfungen stattfanden. Wie der aufgezeigte Fall verdeutlichte, würde der Nutzen der dafür eingesetzten Personalressourcen die Kosten deutlich übersteigen.

Der RH empfahl dem Ministerium, in den zuständigen EU-Gremien anzuregen, dass bei Ausscheiden eines im MOSS-System registrierten Unternehmens aus dem System alle betroffenen Verbraucherstaaten automatisch davon verständigt werden.

Der RH empfahl dem Ministerium weiters,

- jene Unternehmen zu identifizieren, die aus dem MOSS-System ausgeschieden sind,
- zu prüfen, ob diese Unternehmen nach wie vor Umsätze in Österreich tätigen und diese ordnungsgemäß versteuern.

<sup>44</sup> Die nicht bezahlte Umsatzsteuer konnte von der Abgabensicherung des Finanzamts Graz-Stadt mittlerweile erfolgreich eingetrieben werden.

19.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei die automatische Verständigung bei Ausscheiden eines Unternehmens aus dem MOSS-System für die MOSS-Erweiterung eingeplant und werde 2021 oder spätestens 2022 umgesetzt.

(2) Weiters greife das Ministerium die Empfehlung des RH, ausgeschiedene Unternehmen zu identifizieren und zu überprüfen, insofern auf, als dies zu den künftigen Aufgabengebieten des dritten Prüfteams für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt zählen solle.

## Steuerlich nicht erfasste Unternehmen

20.1 (1) Der EuRH wies in einem Sonderbericht aus dem Jahr 2019 über den elektronischen Handel auf das besondere fiskalische Risiko von Dienstleistungen hin, die aus Drittländern digital bereitgestellt werden. Er hielt fest, dass diese Dienstleistungen nicht denselben Kontrollen unterliegen wie Waren, die in die EU eingeführt werden, weil physisch keine Grenzen überquert werden.<sup>45</sup> Zudem wies er auf die Schwierigkeit hin, eine Registrierung im MOSS-System durchzusetzen.

Überdies hätten die EU-Mitgliedstaaten weder für das EU-Schema noch für das Nicht-EU-Schema Schätzungen der „Mehrwertsteuererhebungslücke“ vorgenommen. Damit sei unklar, wie groß die geschätzte Differenz zwischen dem gemäß geltendem Rechtsrahmen zu erhebenden Betrag und dem von den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten tatsächlich erhobenen Betrag war. Solche Schätzungen würden – dem EuRH zufolge – die EU-Mitgliedstaaten dabei unterstützen, Ressourcen gezielt dorthin zu lenken, wo sie am dringendsten benötigt werden.

(2) Der deutsche Bundesrechnungshof stellte 2019 im Rahmen seiner Prüfung der Umsatzbesteuerung von elektronischen Dienstleistungen fest, dass die Finanzämter keine systematische Suche nach steuerlich nicht erfassten Unternehmen durchgeführt hatten. Er empfahl, ein „Augenmerk“ darauf zu legen.<sup>46</sup>

(3) Dem Ministerium lagen keine Schätzungen über die in Österreich erzielten Umsätze aus internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen vor. Demgemäß fehlten auch Informationen über die „Mehrwertsteuererhebungslücke“.

Da kein Datenmaterial zu den digitalen B2C-Dienstleistungen vorlag, wurden bisher auch keine strukturierten oder automatisierten Risikoanalysen in diesem Geschäftsfeld durchgeführt. Nur in Einzelfällen erfolgten bisher Prüfungen zur Identifizierung von steuerlich nicht erfassten Unternehmen.

<sup>45</sup> Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofes aus dem Jahr 2019 „Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden“

<sup>46</sup> Bericht des Bundesrechnungshofes vom 14. Jänner 2019 an das Bundesministerium der Finanzen zur Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union

Das Ministerium verwies in diesem Zusammenhang auf das PACC, dessen primäre Aufgabe es sei, Risikoanalysen durchzuführen. Da das PACC nach eigenen Angaben weder für Web-Recherchen noch für Schätzungen von Einnahmehausfällen zuständig sei, verwies es im Zusammenhang mit der Identifizierung von steuerlich nicht erfassten Unternehmen auf das Finanzamt Graz-Stadt.

Auch das Ministerium sah das Finanzamt Graz-Stadt als qualifiziert an, um Recherchen zur Identifizierung von steuerlich nicht erfassten Unternehmen durchzuführen. Dafür seien aber zusätzliche personelle Ressourcen erforderlich, weil aufgrund der aktuellen Teamstruktur und der in den letzten Jahren massiv angewachsenen Aufgaben akuter Personalbedarf bestünde (siehe TZ 22).

Überdies machte das Ministerium auf ein Projekt einer E-Commerce-Datenbank<sup>47</sup> aufmerksam, mit dem Unternehmen identifiziert werden sollten, die Waren nach Österreich liefern. Dieses Projekt war zunächst für den Versandhandel konzipiert und sollte später auch digitale Dienstleistungen umfassen. Das Ministerium stoppte jedoch die IT-Umsetzung und begründete dies mit der „Reorganisation der Finanz- und Zollverwaltung“.

(4) Das PACC gab an, dass es keine Auswertungen zu den Umsätzen aus internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen durchgeführt habe. Es übermittelte den Finanzämtern auch noch keine risikorelevanten Informationen zu diesen Umsätzen, weil erst neue Prüfkriterien entwickelt werden müssten.

(5) Das Finanzamt Graz-Stadt prüfte nur stichprobenweise; es würden (Personal-) Ressourcen, IT-Kenntnisse und klare Vorgaben des Ministeriums fehlen.

Auch dem Finanzamt Graz-Stadt war bewusst, dass es keine Bediensteten in der Steuerverwaltung gab, die sich mit der gezielten Identifikation von steuerlich nicht erfassten Unternehmen befassen. Dazu bedürfe es entsprechender Hilfsmittel, etwa bei IT und Schulungen, und einer besonderen Verankerung des gesamten Tätigkeitsbereichs, etwa in den Organisationsvorschriften des Ministeriums, in den Arbeitsplatzbeschreibungen, in den Ziel- und Leistungsvereinbarungen sowie bei den Risikoanalysen des PACC.

(6) Seit 2016 war im Eurofisc-Netzwerk ein neuer Arbeitsbereich<sup>48</sup> aktiv, der sich mit E-Commerce und hier speziell mit dem „B2C-Bereich“ befasste. Die teilnehmenden EU-Mitgliedstaaten beabsichtigen, Daten und Informationen auszutauschen und Betrugsmuster zu erkennen. Österreich nahm in diesem Arbeitsbereich von Anfang an teil.

<sup>47</sup> Digital Economy Platform eCommerce/eSharing – DEPeCS

<sup>48</sup> Arbeitsbereich 5

(7) Der Rat der EU verpflichtete die EU-Kommission, ein zentrales elektronisches Zahlungsinformationssystem (**CESOP**<sup>49</sup>) zum Zweck der Untersuchung mutmaßlicher Fälle von Umsatzsteuerbetrug oder zu dessen Aufdeckung einzurichten. Ab 2024 haben die EU-Mitgliedstaaten Zahlungsinformationen bei Zahlungsdienstleistern zu erheben und an CESOP zu übermitteln. „Das CESOP sollte in der Lage sein, einen vollständigen Überblick über die von in den EU-Mitgliedstaaten befindlichen Zahlern an Zahlungsempfänger geleisteten Zahlungen zu generieren.“<sup>50</sup>

Nach den Angaben des Ministeriums sei ihm aus dem Arbeitsbereich 5 des Eurofisc-Netzwerks außer den Zahlungsdaten keine andere verlässliche Methode zur automatisierten Erfassung von Dienstleistungen bekannt.

20.2 Obwohl E-Commerce ein stark wachsender Wirtschaftszweig ist, war dem Ministerium – und seinen nachgeordneten Dienststellen – nicht bekannt, in welchem (geschätzten) Ausmaß internationale digitale B2C-Dienstleistungen in Österreich erbracht wurden und wie hoch mögliche Einnahmeherausfälle an Umsatzsteuer waren. Das Ministerium konnte demnach auch das diesbezügliche Abgabenausfallrisiko nicht bewerten und Ressourcen nicht zielgerichtet einsetzen.

Der RH kritisierte, dass die Finanzverwaltung – mit Ausnahme von Einzelfällen – keine Maßnahmen zur Identifikation von steuerlich nicht erfassten Unternehmen setzte und damit nicht sicherstellen konnte, dass alle in Österreich ausgeführten digitalen B2C-Dienstleistungen steuerlich erfasst wurden. Ausländische Unternehmen, die digitale B2C-Dienstleistungen in Österreich erbrachten und sich steuerlich nicht „compliant“ verhielten, konnten mit einer hohen Wahrscheinlichkeit damit rechnen, von der Finanzverwaltung nicht geprüft zu werden und den unrechtmäßig erwirkten Wettbewerbsvorteil gegenüber der Konkurrenz zu behalten.

Weiters kritisierte der RH, dass das Ministerium die Zuständigkeiten für die Recherchetätigkeiten nicht eindeutig festlegte. Der RH anerkannte jedoch die Bemühungen der EU und des Ministeriums, Umsatzsteuerbetrug bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen zu bekämpfen.

Der RH empfahl dem Ministerium,

- strukturierte, zielgerichtete Recherchen zur Identifikation von steuerlich nicht erfassten ausländischen Unternehmen, die Umsätze in Österreich tätigen, zu veranlassen,
- die Zuständigkeiten in der Finanzverwaltung für diese Recherchetätigkeit festzulegen,

<sup>49</sup> Central Electronic System of Payment Information

<sup>50</sup> Verordnung (EU) 2020/283 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung, ABl. 2020 L 62, 1

- die dafür erforderlichen Personal- und IT-Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen sowie
- das Abgabenausfallsrisiko im Zusammenhang mit internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen zu erheben und in regelmäßigen Abständen neu zu bewerten.

20.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums beinhalte das Konzept für das dritte Prüfteam für ausländische Unternehmen in der Dienststelle Graz-Stadt bereits die Umsetzung dieser Empfehlungen. Bei digitalen Dienstleistungen seien jedoch strukturierte Recherchen mangels Daten nicht möglich. Im Vergleich zu Paketdaten, die Zustelldienste liefern könnten, gebe es bei digitalen Dienstleistungen keine einheitlichen Datenquellen. Einige EU-Mitgliedstaaten würden Zahlungsdaten auswerten. In der Arbeitsgruppe „digital service“ im Eurofisc-Arbeitsbereich 5 zeige sich vermehrt, dass diese Informationen von Zahlungsdiensteanbietern nicht vollständig seien, weil vermehrt anonyme Transaktionen wie Prepaid-Karten oder Kryptowährungen verwendet würden. Das Ministerium sei Informationen aus dem Eurofisc-Arbeitsbereich 5 hinsichtlich der Auswirkungen auf Österreich regelmäßig nachgegangen.

Im Konzept für das dritte Prüfteam in der Dienststelle Graz-Stadt seien eine entsprechende IT-Ausstattung und Kenntnisse der Bediensteten vorgesehen. Der Praxisleitfaden im Eurofisc-Arbeitsbereich 5, der regelmäßig aktualisiert werde, beinhalte auch Vorschläge, welche Software wofür eingesetzt werden könne.

Zum Ausfallsrisiko seien im Ministerium regelmäßig Auswertungen aus den Mehrergebnissen und Hochrechnungen bzw. Schätzungen, z.B. im Zusammenhang mit dem Digitalsteuerpaket, gemacht worden.



## Personalressourcen

### IT im Ministerium

- 21.1 (1) Der EuRH hatte im Rahmen seiner Prüfung die Umsetzung des MOSS-Systems durch die IT in Österreich positiv beurteilt. Andere Staaten griffen auf die Expertise des Ministeriums zurück.

Die überprüften Finanzämter erachteten die IT-Anwendungen im MOSS-System als anwenderfreundlich und hoben die Unterstützung durch den zuständigen IT-Betreuer im Ministerium durchgehend positiv hervor. Durch die laufende Wartung und Unterstützung gewährleistete das Ministerium eine hohe Stabilität und Verfügbarkeit sowie Zufriedenheit. Die IT-Anwendungen waren im Gegensatz zu jenen der anderen Staaten gleich zu Beginn der Einführung des MOSS-Systems voll funktionsfähig. Anregungen der Finanzämter wurden – soweit die vorhandenen Ressourcen dies erlaubten – im System implementiert.

(2) Während der Gebarungsüberprüfung stand die technische Umsetzung der geplanten Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 im Vordergrund, bei der das Ministerium an internationale Fristen gebunden ist.<sup>51</sup> Im Rahmen der Entwicklung dieser IT-Anwendungen sollen auch Anregungen umgesetzt und das aktuelle System verbessert werden.

Allerdings hatte das für die Entwicklung und Wartung der IT-Anwendungen im MOSS-System zuständige IT-Team im Ministerium eine Vielzahl weiterer IT-Anwendungen zu betreuen, z.B. bei den direkten und indirekten Steuern sowie bei der internationalen Amtshilfe. Hinzu kamen Maßnahmen aufgrund der COVID-19-Pandemie.

Im Jahr 2003 standen dem IT-Team für drei zu betreuende internationale Anwendungen drei Bedienstete zur Verfügung. Im Jahr 2020 waren für die Betreuung von 22 Anwendungen<sup>52</sup> zwei Bedienstete zuständig. Überdies stand der für diesen Bereich fachkundige Mitarbeiter bei der Bundesrechenzentrum Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die das Ministerium bei der Betreuung der Anwendungen unterstützte, nicht mehr zur Verfügung. Eine Fremdvergabe sei laut Ministerium in diesem Bereich nicht zweckmäßig, weil zu den IT-Kenntnissen auch steuerliches Fachwissen notwendig sei.

<sup>51</sup> Der Einsatz erfolgte ab 1. Juli 2021.

<sup>52</sup> Unter anderem waren dies für den internationalen Austausch von Daten bedeutende Anwendungen wie das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (**MIAS**) und der automatische Informationsaustausch (DAC). Die Anwendung MIAS hatte der RH in seinem Bericht „Internationaler Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten“ (Reihe Bund 2019/33) positiv hervorgehoben:

TZ 41, S. 128: Das Ministerium konnte im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten eine hohe Verfügbarkeit und Nutzung des MIAS durch entsprechende Wartung und Unterstützung gewährleisten.

(3) Nach einer Ersts Schulung bei Einführung des MOSS-Systems im Jahr 2015 führte das Ministerium aufgrund der aktuellen Personalsituation im IT-Team für die Bediensteten in den Finanzämtern keine weiteren IT-Schulungen durch. Die vom RH überprüften Finanzämter wiesen kritisch auf die fehlenden Schulungen hin; dies v.a. deshalb, weil die handelnden Personen im Jahr 2020 oft nicht mehr mit jenen des Jahres 2015 ident waren.

- 21.2 Der RH anerkannte die – auch vom EuRH als positiv beurteilte – Expertise und den hohen Einsatz des für die Entwicklung und Wartung des MOSS-Systems zuständigen IT-Teams im Ministerium, das eine von den Finanzämtern aber auch EU-weit anerkannte und zweckmäßige IT-Unterstützung gewährleistete.

Der RH wies jedoch kritisch auf den Personalrückgang hin, dem ein Anstieg der zu betreuenden IT-Anwendungen auf mehr als das Siebenfache gegenüberstand. Der RH erachtete die aktuelle Personalsituation im IT-Team als systemkritisch, weil ein etwaiger personeller Ausfall – insbesondere für die Einhaltung von Fristen auf EU-Ebene – ein großes Risiko darstellen würde.

Zudem erachtete es der RH für unzulänglich, dass aufgrund von Ressourcenproblemen keine Schulungen für die nachgeordneten Dienststellen stattfinden konnten und ein gegenseitiger Wissenstransfer unterblieb.

Der RH empfahl dem Ministerium, ausreichende Ressourcen für die Entwicklung, Betreuung und Wartung der IT-Anwendungen bereitzustellen.

Weiters sollte das Ministerium für regelmäßige und aktuelle Schulungen zum MOSS-System sorgen und ausreichend Ressourcen dafür einplanen.

- 21.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums würde es derzeit Maßnahmen im Hinblick auf die Ressourcen für Entwicklung, Betreuung und Wartung der IT-Anwendungen evaluieren.

(2) Die Empfehlung des RH zu Schulungen setze es um: Bei Einsatz des MOSS-Systems seien entsprechende Schulungen durchgeführt worden. Für das IOSS-System hätten die Schulungen der Finanzämter sowie eine Spezialschulung für die beiden Teams in der Dienststelle Graz-Stadt zur Registrierung bereits ab 1. April 2021 stattgefunden. Mit den weiteren Verfahrenseinsätzen würden auch die entsprechenden Schulungen erfolgen. Das CLO werde weiterhin daran mitwirken und die Erfahrungen aus der Betreuung der Finanzämter einbringen. Mit den IOSS-Schulungen erfolge ein Update für das MOSS-System.

## Ressourcen für Risikoanalysen und Prüfungen

22.1 (1) Aufgrund der zunehmenden Internationalisierung und der geplanten Ausweitung des MOSS-Systems bestand Handlungsbedarf v.a. im Hinblick auf

- die Entwicklung geeigneter Prüftechniken und Arbeitsmethoden für die Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmen, speziell bei E-Commerce,
- eine Erhöhung von Prüf- und IT-Kapazitäten und
- die Umstrukturierung der Finanzverwaltung ab 2021.

Das Finanzamt Graz-Stadt erstellte ein Konzept, wie dem erhöhten Ressourcen- und IT-Bedarf begegnet und die Bearbeitung von MOSS-Fällen ausgebaut werden kann. Dieses Konzept legte es dem Ministerium zuletzt im Jahr 2020 vor.

(2) Das Ministerium formulierte im Jahr 2019 in einem Arbeitspapier „Aktionsplan E-Commerce“ die Notwendigkeit, die im MOSS-System enthaltenen Daten verstärkt zu prüfen, und erachtete ein drittes Team für ausländische Unternehmen als notwendig.

Laut dem Arbeitspapier des Ministeriums

- bestehe aufgrund „der in den letzten Jahren massiv angewachsenen Aufgaben [...] akuter Personalbedarf“,
- würden in dem in Bearbeitung befindlichen Detailkonzept für das dritte Prüfteam „auch die entsprechenden Qualifizierungen und die Detailaufgaben [...] geregelt“,
- sei eine „entsprechende Hard- und Software-Ausstattung“ geplant, die „tools zur Internet-Recherche, Verarbeitung und Auswertung verwenden kann“,
- sollen in Hinkunft auch jene „Tätigkeiten, die bisher aus Kapazitätsgründen nicht durchgeführt werden konnten, nämlich Identifizierung nicht erfasster ausländischer Unternehmen“ erfolgen und sowohl „inländische MOSS-Teilnehmer als auch ausländische Unternehmen [...] in Zukunft in Bezug auf die Registrierung nach Ausschluss geprüft werden“.

Im MOSS-System registrierte Unternehmen, bei denen Österreich Verbraucherstaat ist, wurden „nicht oder nicht im erforderlichen Umfang“ geprüft; „die dafür geeigneten Instrumente“ fehlten.

Bei den elektronischen Dienstleistungen gab es „zwar konkrete Einzelfallansätze, aber keine systematisch umgesetzten Methoden zum Ausforschen, Bearbeiten und (Außen-)Prüfen von noch nicht registrierten, aber steuerpflichtigen ausländischen (E-Commerce-)Unternehmen“, „da qualifizierte Mitarbeiter fehlen und entsprechende Hard- und Software nicht ausreichend vorhanden ist“.

(3) Von 2011 bis 2019 sank der Personalstand in den beiden Teams für ausländische Unternehmen im Finanzamt Graz-Stadt und auch in den beiden für ausländische

Unternehmen zuständigen Prüfteams der Großbetriebsprüfung um rund ein Fünftel. Dem stand eine Erhöhung des Aktenstands und der Erledigungen in den Erstattungsverfahren und Veranlagungsverfahren ausländischer Unternehmen – ohne Berücksichtigung der MOSS-Fälle – um mehr als ein Fünftel gegenüber. Ein Teil dieses Anstiegs war auf die schwerpunktmäßige Tätigkeit im Bereich des Versandhandels zurückzuführen, in dem ab dem Jahr 2013 ein Mehrergebinis an Umsatzsteuer von rd. 141 Mio. EUR erzielt werden konnte.

22.2 Der RH hob zusammenfassend folgende Defizite bei der Besteuerung von internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen hervor:

- fehlende Risikoanalysen (TZ 9, TZ 14, TZ 18 bis TZ 21),
- fehlende risikoorientierte Fallauswahl (TZ 9, TZ 14, TZ 18),
- fehlende IT-Tools (TZ 18 bis TZ 20),
- keine Prüfung der MOSS-Umsätze, weder im Innen- noch im Außendienst (TZ 9 und TZ 14),
- keine Prüfung von Unternehmen nach einem Ausschluss aus dem MOSS-System (TZ 14 und TZ 19),
- keine Suche nach steuerlich nicht erfassten Unternehmen (TZ 20),
- Einstellung der Arbeiten zu einer E-Commerce-Datenbank (TZ 20),
- sinkender Personalstand im Finanzamt Graz-Stadt und bei den beiden spezialisierten Prüfteams der Großbetriebsprüfung bei steigenden Aufgaben sowie
- organisatorische Verteilung von Spezialaufgaben auf alle Finanzämter, für die diese Aufgaben aufgrund der geringen Fallzahlen von untergeordneter Bedeutung waren (TZ 6, TZ 7 und TZ 9).

Der RH wies auch auf die fehlenden Ressourcen im Ministerium (v.a. in der IT), im PACC, im CLO und in den Finanzämtern für konkrete Projekte zur Risikoanalyse und zur Fallauswahl im MOSS-System hin.

Wie die Erhebungen des RH zeigten, blieben die Umsätze im MOSS-System de facto ungeprüft. Nach Ansicht des RH war dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gewährleistet.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass dem gestiegenen Arbeitsanfall in Zusammenhang mit ausländischen Unternehmen um mehr als ein Fünftel ein Rückgang der Personalressourcen zur Bearbeitung dieser Fälle im gleichen Ausmaß gegenüberstand.

Der RH empfahl dem Ministerium, auf Basis seines Arbeitspapiers aus 2019 sowie einer Personalbedarfsberechnung des Finanzamts Graz-Stadt die erforderlichen Maßnahmen im Hinblick auf spezialisierte Personalressourcen, IT-Unterstützung und risikoorientierte Kontrollen zu setzen.

Er empfahl dem Ministerium weiters, Ressourcen für konkrete Projekte und IT-Anwendungen den dafür zuständigen Bereichen bereits für Vorarbeiten zur Verfügung zu stellen.

- 22.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums sei für die bestehenden zwei Teams zur Prüfung ausländischer Unternehmen in der Personaleinsatzplanung die maximal mögliche Anzahl an Arbeitsplätzen vorgesehen. Um zusätzlich erforderliches Personal zur Verfügung stellen zu können, sei ein drittes Prüfteam beantragt und vom Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport genehmigt worden. Für April 2021 habe das Ministerium die Ausschreibung von neun Arbeitsplätzen für dieses dritte Prüfteam geplant, für Herbst 2021 die Ausschreibung von zwei weiteren Arbeitsplätzen. Zudem habe das Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport ein Laufbahnbild für diese speziellen Prüferinnen und Prüfer genehmigt, sodass es möglich sei, auch externe Bewerberinnen und Bewerber aufzunehmen. Die praktische Umsetzung inklusive Wissenstransfer werde ab Personalzuteilung erfolgen.

Parallel dazu würden die detaillierten Anforderungsdefinitionen zur technischen Ausstattung erarbeitet. Eine der Hauptaufgaben im dritten Prüfteam werde auch die Entwicklung spezieller Methoden und die Recherche geeigneter Hard- und Software sein. Aufgrund der Verschiebung der Modernisierung der Finanzverwaltung auf Anfang 2021 sei es in diesen Bereichen zu Verzögerungen gekommen.

In den Zentralen Services<sup>53</sup> werde eine Spezialisierung für Auslandssachverhalte in Graz angestrebt. Damit wäre die fachliche Qualitätssicherung bundesweit gewährleistet.

## Zusammenfassende Würdigung mit Ausblick

- 23.1 Digitale Dienstleistungen unterliegen einem raschen Wachstum und werden oft grenzüberschreitend angeboten. Zuletzt führte die COVID-19-Pandemie zu einem weiteren Anstieg der Umsätze in diesem Wirtschaftszweig. Die Identifikation von ausländischen Unternehmen, die digitale Dienstleistungen in Österreich erbringen, und die Erhebung der darauf entfallenden Umsatzsteuer stellen die Finanzverwaltung vor zusätzliche Herausforderungen.

Die zunehmende internationale Verflechtung erfordert eine verstärkte internationale Zusammenarbeit, um das Abgabenausfallsrisiko zu minimieren. Wie bereits der

<sup>53</sup> Die Zentralen Services sind eine bundesweite Einrichtung der Bundesfinanzverwaltung mit Unterstützungsfunktion (<https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-und-organisation/zentrale-services.html>; abgerufen am 22. Juni 2021).

EuRH und andere Rechnungshöfe aufgezeigt hatten, bestand bei den im MOSS-System registrierten Unternehmen durch nicht bzw. nicht vollständig erklärte Umsätze und aufgrund der fehlenden Kontrollen ein hohes Steuerausfallsrisiko.

23.2 Angesichts der aufgezeigten Risikopotenziale hielt der RH fest, dass das Ministerium – wie auch andere Steuerbehörden in der EU – den Herausforderungen der zunehmenden Internationalisierung und Digitalisierung von Dienstleistungen bisher nicht ausreichend gerecht wurde. Es fehlte bei der Besteuerung von im MOSS-System registrierten Unternehmen an

- einer risikoadäquaten Ressourcensteuerung,
- Risikokriterien und Risikoanalysen für die Auswahl von Kontrollfällen,
- Kontrollen zur Aufrechterhaltung der General- und Spezialprävention,
- einer ausreichenden IT-Unterstützung insbesondere für Risikoanalysen,
- Personalressourcen,
- einer Spezialisierung der befassten Bediensteten,
- Schulungsmaßnahmen sowie
- einer verstärkten internationalen Zusammenarbeit.

Wie der EuRH und andere Rechnungshöfe festhielten, wird sich mit der Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 das Risiko, ungewollte Steuerausfälle in Kauf nehmen zu müssen, erhöhen, wenn weiterhin keine wirksamen Kontrollen durchgeführt werden.

Der RH teilte die Bedenken des EuRH, dass die Umsatzsteuereinnahmen bei grenzüberschreitenden Umsätzen derzeit allein von der Bereitschaft der Unternehmen abhängen, sich im MOSS-System zu registrieren und die fällige Umsatzsteuer zu entrichten. Bei diesen Unternehmen wurde eine höhere Compliance vorausgesetzt. Dies war allerdings nicht zutreffend, wie sowohl die Ergebnisse einzelner Prüffälle als auch die EU-weite Arbeit des in Eurofisc für E-Commerce eingerichteten Arbeitsbereichs zeigten.

Für das Ministerium besteht Bedarf nach einer strategischen Ausrichtung, die v.a. folgende Ziele verfolgen sollte:

- die vollständige steuerliche Erfassung der Unternehmen, die digitale Dienstleistungen erbringen,
- die Vollständigkeit und Richtigkeit der über das MOSS-System erfolgten Zahlungen,
- die dafür erforderliche Einrichtung eines umfassenden Risiko- und Kontrollmanagements sowie
- den risikoadäquaten Einsatz von spezialisierten Bediensteten mit einem dafür erforderlichen IT- und Sprachwissen.

Die Beseitigung der Defizite – insbesondere der fehlenden Kontrollen – und die Verbesserung des MOSS-Systems sind aufgrund der Ausweitung ab dem Jahr 2021 auf einen größeren Unternehmerkreis und damit einhergehend auf ein viel höheres Umsatzvolumen von zunehmender Bedeutung.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die künftigen Herausforderungen durch die Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 und des raschen Wachstums internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen die für die Finanzverwaltung erforderlichen (Personal- und IT-)Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen, um die Sicherung des Abgabenausfallsrisikos im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

Überdies empfahl er dem Ministerium, die aufgezeigten Defizite des MOSS-Systems in den zuständigen EU-Gremien zu thematisieren und gemeinsam EU-weite Strategien zur Minimierung des Abgabenausfallsrisikos zu erarbeiten; es sollte sich für eine verstärkte internationale Zusammenarbeit einsetzen.

- 23.3 Das Ministerium verwies dazu auf seine Stellungnahme zu TZ 22 u.a. betreffend die Einrichtung von zwei zusätzlichen Prüfteams. Überdies beträfen die aufgezeigten Defizite nicht die Legistik bzw. das System an sich, sondern Personal- und IT-Ressourcen bzw. die Risikoanalyse in allen EU-Mitgliedstaaten. Die Zusammenarbeit im Bereich digitale Dienstleistungen habe sich v.a. durch die Arbeiten der Arbeitsgruppe „digital service“ im Eurofisc-Arbeitsbereich 5 verstärkt. Aus den Erfahrungen einer großen multilateralen Kontrolle mit 13 Mitgliedstaaten würden derzeit Empfehlungen für die künftige Vorgangsweise erarbeitet. Zudem werde gerade ein Praxis-Leitfaden für den Umgang mit digitalen Dienstleistungen erarbeitet, der regelmäßig aktualisiert werden müsse. Ein weiterer künftiger Schwerpunkt sei die richtige Auswahl und Verbesserung der Prüfungszusammenarbeit nach dem ersten Informationsaustausch innerhalb des Arbeitsbereichs 5.

Das Ministerium werde sich bemühen, der Empfehlung des RH zur Thematisierung der aufgezeigten Defizite des MOSS-Systems in den EU-Gremien Rechnung zu tragen und die erforderlichen Schritte auch in der Zusammenarbeit mit anderen EU-Mitgliedstaaten zu forcieren.

## Schlussempfehlungen

- 24 Zusammenfassend empfahl der RH dem Bundesministerium für Finanzen:
- (1) In das Managementinformationssystem der Finanzverwaltung wären auch steuerungsrelevante Kennzahlen aus dem MOSS-System (MOSS = Mini-One-Stop-Shop) aufzunehmen (z.B. Entwicklung der Umsätze, Anzahl der Fälle) und für die Ressourcen- und Leistungssteuerung zu nützen. (TZ 4)
  - (2) Die Zuständigkeit für die im EU-Schema (MOSS) registrierten Unternehmen wäre wegen der spezifischen steuerrechtlichen Anforderungen österreichweit möglichst zu bündeln. Dies würde den Aufbau von erforderlichem Spezialwissen ermöglichen und eine gleichmäßige Bearbeitung der Steuerfälle sicherstellen. (TZ 7)
  - (3) Die zuständigen Finanzämter sollten elektronisch über den aktuellen Stand der automatisch erfolgten sowie der zu prüfenden Registrierungen informiert werden. (TZ 8)
  - (4) Die Finanzämter wären anzuweisen, zu überprüfen, ob im EU-Schema registrierte Unternehmen tatsächlich Leistungen erbringen, die zu einer Teilnahme am MOSS-System berechtigen. (TZ 8)
  - (5) Es wären für jene Bediensteten elektronische Zugriffsrechte für das MOSS-System sicherzustellen, die diese für die Bearbeitung benötigen. (TZ 8)
  - (6) Die internationale Amtshilfe mit den anderen EU-Mitgliedstaaten sollte, z.B. im Rahmen von Prüfungsbeteiligungen, verstärkt werden. (TZ 9)
  - (7) Die für die Bearbeitung der MOSS-Fälle zuständigen Bediensteten der Finanzämter wären laufend über aktuelle Entwicklungen und Risiken zu informieren. (TZ 9)
  - (8) Es wären die Rahmenbedingungen für die Prüfung der MOSS-Umsätze registrierter Unternehmen durch die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung auf Basis einer risikoorientierten Fallauswahl zu schaffen. (TZ 9)
  - (9) Die Information über das Vorliegen von Ausschlussgründen aus dem MOSS-System wäre systemintegriert – etwa durch einen automatischen Hinweis – zur Verfügung zu stellen. (TZ 11)



- (10) Im Central Liaison Office for International Cooperation (CLO) wären organisatorische Vorkehrungen zu treffen, um die fachliche Unterstützung mit ausreichenden Personalressourcen weiterhin gewährleisten zu können. (TZ 11)
- (11) Den Finanzämtern wären verbindliche Handlungsanweisungen für die Bearbeitung von Ausschlüssen registrierter Unternehmen aus dem MOSS-System zur Verfügung zu stellen. (TZ 11)
- (12) Bei der Europäischen Kommission wäre anzuregen, dass die Verbraucherstaaten im Wege des MOSS-Systems quartalsweise über alle eingereichten Umsatzsteuererklärungen – unter Einbeziehung der Nullerklärungen – und die darin gemeldeten Umsätze je Verbraucherstaat informiert werden. (TZ 13)
- (13) Es sollte geprüft werden, ob aufgrund einer unterlassenen Korrektur einer offensichtlich fehlerhaften Umsatzsteuererklärung eine Zahlungserinnerung bezüglich des Differenzbetrags direkt aus dem MOSS-System erstellt und an das Unternehmen versendet werden kann. (TZ 13)
- (14) In den zuständigen EU-Gremien sollte angeregt werden, den hohen Verwaltungsaufwand im MOSS-System im Zusammenhang mit der Bearbeitung fehlerhafter Umsatzsteuererklärungen zu minimieren, etwa indem Unternehmen nur gültige Steuersätze und die sich daraus errechneten Steuerbeträge eingeben können. (TZ 13)
- (15) Die Dokumentation des Schriftverkehrs bei fehlerhaften Umsatzsteuererklärungen sollte im MOSS-System ermöglicht werden. (TZ 13)
- (16) Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Sicherung der österreichischen Steueransprüche sollte eine angemessene Kontrolldichte hinsichtlich der im MOSS-System erklärten Umsätze sichergestellt werden. Voraussetzungen dafür wären u.a.
- Risikokriterien für die Auswahl der zu prüfenden Fälle in Anlehnung an jene des nationalen Veranlagungsverfahrens,
  - Prüfungen der Umsatzsteuererklärungen im Innen- und im Außendienst und
  - die erforderlichen Ressourcen (z.B. Sprach- und IT-Kenntnisse der betroffenen Bediensteten). (TZ 14)
- (17) Die Aufzeichnungen der im MOSS-System registrierten Unternehmen wären abzuverlangen und für die Prüfung der Umsatzsteuererklärungen heranzuziehen. (TZ 14)

- (18) Im Hinblick auf die Ausweitung des MOSS-Systems sollten Vorkehrungen getroffen werden, damit das Central Liaison Office for International Cooperation (CLO) die fachliche Unterstützung für die Finanzämter auch bei steigendem Arbeitsanfall gewährleisten kann. (TZ 15)
- (19) Es wäre zu prüfen, inwieweit eine Verknüpfung des MOSS-Systems mit dem elektronischen Einbringungsverfahren der Finanzverwaltung möglich ist, um Informationen zu einem im MOSS-System registrierten Unternehmen durchgängig abrufen zu können. (TZ 16)
- (20) Unter Beachtung der zur Verfügung stehenden personellen Ressourcen wäre zu veranlassen, dass auch bei offenen Umsatzsteuerforderungen unter 1.500 EUR Zahlungsaufforderungen an die im MOSS-System registrierten und mit der Zahlung säumigen Unternehmen ergehen. (TZ 16)
- (21) Zahlungsaufforderungen mit standardisierten Texten sollten automatisiert aus dem MOSS-System ermöglicht werden. (TZ 16)
- (22) Im Hinblick auf die geplante Ausweitung des MOSS-Systems ab 2021 wäre für eine aufgabenadäquate Ressourcenausstattung in der Abgabensicherung zu sorgen. (TZ 16)
- (23) Es sollten Initiativen ergriffen werden, um die Vollstreckungsamtshilfe mit Drittländern auszubauen. (TZ 16)
- (24) Bei den im MOSS-System registrierten Unternehmen wäre der Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Umsatzsteuer der notwendige Stellenwert beizumessen. Dabei wäre sicherzustellen, dass diese Unternehmen mit ihren in Österreich erzielten Umsätzen steuerlich gleich behandelt werden wie jene im Veranlagungsverfahren; dies umfasst v.a. risikoadäquate Kontrollen und die Bereitstellung der dafür erforderlichen Ressourcen. (TZ 17)
- (25) Die IT-Anwendungen MOSS und eVAT wären mit den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung zu verknüpfen, um sicherzustellen, dass eine Übernahme der Daten in das Prüfungsprogramm der Finanzverwaltung möglich ist. (TZ 18)
- (26) Allen Bediensteten, die mit der Bearbeitung und Prüfung von Umsätzen im MOSS-System befasst sind, wären entsprechende Zugriffsrechte auf diese IT-Anwendung einzuräumen. (TZ 18)

- (27) Das im Zuständigkeitsbereich des Ministeriums angesiedelte Predictive Analytics Competence Center (PACC) sollte mit Risikoanalysen der MOSS-Umsätze, insbesondere unter Einbeziehung von externen Datenquellen, beauftragt werden; dem PACC wären die dafür notwendigen Personal- und IT-Ressourcen bereitzustellen. (TZ 18)
- (28) Für die Durchführung eines IT-unterstützten Risikomanagements wären
- Daten aus dem MOSS-System mit jenen aus den anderen IT-Anwendungen der Finanzverwaltung zu verknüpfen,
  - auf Basis der im MOSS-System vorhandenen Daten standardisierte Risikoanalysen durchzuführen und
  - auf Basis der Ergebnisse dieser Risikoanalysen Fälle für die Innen- und Außenprüfungen auszuwählen. (TZ 18)
- (29) In den zuständigen EU-Gremien wäre anzuregen, dass bei Ausscheiden eines im MOSS-System registrierten Unternehmens aus dem System alle betroffenen Verbraucherstaaten automatisch davon verständigt werden. (TZ 19)
- (30) Jene Unternehmen, die aus dem MOSS-System ausgeschieden sind, sollten identifiziert werden. Zudem sollte geprüft werden, ob diese Unternehmen nach wie vor Umsätze in Österreich tätigen und diese ordnungsgemäß versteuern. (TZ 19)
- (31) Es wären
- strukturierte, zielgerichtete Recherchen zur Identifikation von steuerlich nicht erfassten ausländischen Unternehmen, die Umsätze in Österreich tätigen, zu veranlassen,
  - die Zuständigkeiten in der Finanzverwaltung für diese Recherchetätigkeit festzulegen,
  - die dafür erforderlichen Personal- und IT-Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen sowie
  - das Abgabenausfallsrisiko im Zusammenhang mit internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen zu erheben und in regelmäßigen Abständen neu zu bewerten. (TZ 20)
- (32) Ausreichende Ressourcen für die Entwicklung, Betreuung und Wartung der IT-Anwendungen wären bereitzustellen. (TZ 21)
- (33) Für regelmäßige und aktuelle Schulungen zum MOSS-System wäre zu sorgen und es wären ausreichend Ressourcen dafür einzuplanen. (TZ 21)

- (34) Auf Basis des Arbeitspapiers des Ministeriums aus 2019 sowie einer Personalbedarfsberechnung des Finanzamts Graz-Stadt wären die erforderlichen Maßnahmen im Hinblick auf spezialisierte Personalressourcen, IT-Unterstützung und risikoorientierte Kontrollen zu setzen. (TZ 22)
- (35) Ressourcen für konkrete Projekte und IT-Anwendungen sollten den dafür zuständigen Bereichen bereits für Vorarbeiten zur Verfügung gestellt werden. (TZ 22)
- (36) Im Hinblick auf die künftigen Herausforderungen durch die Ausweitung des MOSS-Systems ab dem Jahr 2021 und des raschen Wachstums internationaler digitaler B2C-Dienstleistungen wären die für die Finanzverwaltung erforderlichen (Personal- und IT-)Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen, um die Sicherung des Abgabenspruchs im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. (TZ 23)
- (37) Die aufgezeigten Defizite des MOSS-Systems wären in den zuständigen EU-Gremien zu thematisieren und gemeinsam wären EU-weite Strategien zur Minimierung des Abgabenausfallsrisikos zu erarbeiten; das Ministerium sollte sich für eine verstärkte internationale Zusammenarbeit einsetzen. (TZ 23)



Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen

---



**Rechnungshof  
Österreich**

Wien, im Juli 2021

Die Präsidentin:

Dr. Margit Kraker





# R I H





