

TE Vwgh Beschluss 2025/2/28 Ra 2023/15/0099

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.02.2025

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/04 Steuern vom Umsatz

40/01 Verwaltungsverfahren

Norm

AVG §38

EURallg

UStG 1994 Art3 Abs8

VwGG §62 Abs1

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art203

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art40

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art41

1. AVG § 38 heute

2. AVG § 38 gültig ab 01.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013

3. AVG § 38 gültig von 01.02.1991 bis 28.02.2013

1. UStG 1994 Art. 3 heute

2. UStG 1994 Art. 3 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 Art. 3 gültig von 22.07.2023 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

4. UStG 1994 Art. 3 gültig von 01.07.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

5. UStG 1994 Art. 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019

6. UStG 1994 Art. 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

7. UStG 1994 Art. 3 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

8. UStG 1994 Art. 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

9. UStG 1994 Art. 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

10. UStG 1994 Art. 3 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001

11. UStG 1994 Art. 3 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

12. UStG 1994 Art. 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

13. UStG 1994 Art. 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

14. UStG 1994 Art. 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. VwGG § 62 heute
2. VwGG § 62 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 62 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 62 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 62 gültig von 05.01.1985 bis 30.06.2008

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2023/15/0100

Ra 2023/15/0101

Ra 2023/15/0102

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision 1. der T NV in A (Belgien), vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4020 Linz, Kapuzinerstraße 38 (Zl. Ra 2023/15/0099), und 2. des Finanzamts Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, in 8010 Graz, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 14 - 18 (Zl. Ra 2023/15/0102), gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. Mai 2023, Zl. RV/2100806/2022, betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revisionsverfahren werden bis zur Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union über die mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 2024, EU 2024/0004-1 (Ra 2023/15/0003), vorgelegten Fragen ausgesetzt.

Begründung

1

Die Revisionswerberin zu Ra 2023/15/0099 und mitbeteiligte Partei zu Ra 2023/15/0102 (in Folge: Revisionswerberin) ist eine Aktiengesellschaft belgischen Rechts (NV) ohne Betriebsstätte in Österreich, die im Streitzeitraum über eine belgische und über eine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) verfügte und mit Glukose handelte. Sie erwarb im Rahmen von Dreiecksgeschäften von einer österreichischen Gesellschaft (A) Glukose, die sie als mittleres Unternehmen (B) an EU-Gesellschaften (C) weiter veräußerte. Die Waren gelangten direkt vom ersten Lieferer (A) an die Endabnehmenden der Waren (C). In den überwiegenden Fällen wurde die Glukose über Transportbeauftragung der Revisionswerberin an die Endabnehmenden versendet (Lieferkondition DDP). Daneben gab es Geschäftsfälle, wo die Glukose von den Endabnehmenden im Werk des A in Österreich abgeholt wurde (Lieferkondition FCA).

2

In beiden Fällen hat A Rechnungen mit 10% österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt, die von der Revisionswerberin (B) als Vorsteuer in Abzug gebracht wurde. In den Rechnungen waren jeweils die österreichische UID-Nummer der Revisionswerberin und die Lieferkondition FCA angeführt. Die Revisionswerberin ihrerseits fakturierte an ihre Kunden stets ohne österreichische Umsatzsteuer. In den Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden alle Geschäftsfälle - unabhängig von der Transportbeauftragung gegenüber den Endabnehmenden - als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Ebenso wurden Zusammenfassende Meldungen eingereicht.

3

Nach Durchführung einer Außenprüfung kam der Prüfer demgegenüber zum Ergebnis, dass die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der Revisionswerberin nur hinsichtlich der von ihren Endabnehmenden in Österreich abgeholten Ware (Lieferkondition FCA) korrekt sei. In diesen Fällen erfolge - wie von A und B angenommen - die ruhende Lieferung in Österreich zwischen A und B (steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz von A) und sei die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 zwischen der Revisionswerberin (B) und den abholenden Kunden (C) anzunehmen (steuerfreie innergemeinschaftliche

Lieferung der B). Nach Durchführung einer Außenprüfung kam der Prüfer demgegenüber zum Ergebnis, dass die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der Revisionswerberin nur hinsichtlich der von ihren Endabnehmenden in Österreich abgeholten Ware (Lieferkondition FCA) korrekt sei. In diesen Fällen erfolge - wie von A und B angenommen - die ruhende Lieferung in Österreich zwischen A und B (steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz von A) und sei die bewegte Lieferung gemäß Paragraph 3, Absatz 8, UStG 1994 zwischen der Revisionswerberin (B) und den abholenden Kunden (C) anzunehmen (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung der B).

4

Anders seien jene Geschäftsfälle zu beurteilen, bei denen die Revisionswerberin die Transportaufträge erteilt habe (Lieferkondition DDP). Die Lieferkondition (Incoterm) „Delivered Duty Paid“ („Geliefert verzollt“) bedeute im Allgemeinen, dass die Verkäuferin die zur Einfuhr freigemachte Ware den Erwerbenden auf dem ankommenden Beförderungsmittel entladebereit am benannten Bestimmungsort zur Verfügung stelle. Der Verkäufer trage alle Kosten und Gefahren, die im Zusammenhang mit der Beförderung der Ware bis zum Bestimmungsort stünden. Bei dieser Klausel sei der Verkäufer verpflichtet, die Ware nicht nur für die Ausfuhr, sondern auch für die Einfuhr freizumachen, alle Abgaben sowohl für die Aus- als auch für die Einfuhr zu zahlen sowie alle Zollformalitäten zu erledigen. Die Verwendung dieser Lieferkondition spreche dafür, dass die zivilrechtliche Lieferung erst am Bestimmungsort laut Vereinbarung stattfinde. Es sei Sache der Revisionswerberin als Lieferantin, die Ware zum vereinbarten Übergabeort zu transportieren, sie habe die Kosten dafür zu tragen und trage auch das Risiko von Beschädigungen, Diebstahl oder sonstigem Untergang der Ware. Trete ein solches Risiko ein, komme die Ware nicht im vereinbarten Zustand am vereinbarten Übergabeort an und finde die Lieferung nicht statt. Zu diesem Ergebnis gelange man auch bei Beurteilung des Wortlautes der verwendeten vertraglichen Verkaufsbedingungen.

5

Da bei den Fällen der verwendeten Lieferkondition DDP die Revisionswerberin (B) an die Zweiterwerbenden (C) sohin erst am Bestimmungsort liefere und dort der Gefahrenübergang stattfinde, bestehe auch keine Verfügungsgewalt der Zweiterwerbenden (C) an der Ware in Österreich. In diesen Fällen sei daher von einer bewegten Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 zwischen A und B (Revisionswerberin) auszugehen. A tätige daher in Österreich steuerbare und bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 7 UStG 1994 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Da bei den Fällen der verwendeten Lieferkondition DDP die Revisionswerberin (B) an die Zweiterwerbenden (C) sohin erst am Bestimmungsort liefere und dort der Gefahrenübergang stattfinde, bestehe auch keine Verfügungsgewalt der Zweiterwerbenden (C) an der Ware in Österreich. In diesen Fällen sei daher von einer bewegten Lieferung gemäß Paragraph 3, Absatz 8, UStG 1994 zwischen A und B (Revisionswerberin) auszugehen. A tätige daher in Österreich steuerbare und bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Artikel 6, Absatz eins, in Verbindung mit , Artikel 7, UStG 1994 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

6

Spiegelbildlich werde gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung befinde (Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten RL und Art. 40 der MwStSystRL). Die Revisionswerberin (B) habe daher in den einzelnen Mitgliedstaaten der letzten Abnehmenden (Bestimmungsland) einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt. Spiegelbildlich werde gemäß Artikel 3, Absatz 8, UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung befinde (Artikel 28 b, Teil A Absatz eins, der Sechsten RL und Artikel 40, der MwStSystRL). Die Revisionswerberin (B) habe daher in den einzelnen Mitgliedstaaten der letzten Abnehmenden (Bestimmungsland) einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt.

7

Verwende die Revisionswerberin (B) gegenüber dem Lieferanten eine ihr von einem anderen Mitgliedstaat (also nicht vom Bestimmungsland) erteilte UID-Nummer, so gelte gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 der Erwerb (zusätzlich) solange in dem Gebiet des Mitgliedstaates als bewirkt, bis sie nachweise, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden sei (Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten RL und Art. 41 der MwStSystRL). Da die Revisionswerberin gegenüber dem liefernden A

die österreichische UID-Nummer verwendet habe, gelte der Erwerb zusätzlich auch in Österreich als bewirkt. Verwende die Revisionswerberin (B) gegenüber dem Lieferanten eine ihr von einem anderen Mitgliedstaat (also nicht vom Bestimmungsland) erteilte UID-Nummer, so gelte gemäß Artikel 3, Absatz 8, zweiter Satz UStG 1994 der Erwerb (zusätzlich) solange in dem Gebiet des Mitgliedstaates als bewirkt, bis sie nachweise, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden sei (Artikel 28 b, Teil A Absatz 2, der Sechsten RL und Artikel 41, der MwStSystRL). Da die Revisionswerberin gegenüber dem liefernden A die österreichische UID-Nummer verwendet habe, gelte der Erwerb zusätzlich auch in Österreich als bewirkt.

8

Gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nur für den echten (originären) innergemeinschaftlichen Erwerb, dh den Erwerb, der im Bestimmungsland bewirkt werde. Ein Vorsteuerabzug für die zusätzliche Erwerbsteuer (Verwendung der österreichischen UID-Nummer) sei nicht möglich (Hinweis auf EuGH 22.4.2010, Rs C-536/08). Der Revisionswerberin sei daher die Erwerbsteuer in Österreich vorzuschreiben, ein entsprechender Vorsteuerabzug bestehe jedoch nicht. Die Erwerbe fielen erst wieder (ex nunc) weg, wenn die Erwerbsbesteuerung der gelieferten Waren in den jeweiligen Bestimmungsländern nachgewiesen werde. Gemäß Artikel 12, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 könne ein Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nur für den echten (originären) innergemeinschaftlichen Erwerb, dh den Erwerb, der im Bestimmungsland bewirkt werde. Ein Vorsteuerabzug für die zusätzliche Erwerbsteuer (Verwendung der österreichischen UID-Nummer) sei nicht möglich (Hinweis auf EuGH 22.4.2010, Rs C-536/08). Der Revisionswerberin sei daher die Erwerbsteuer in Österreich vorzuschreiben, ein entsprechender Vorsteuerabzug bestehe jedoch nicht. Die Erwerbe fielen erst wieder (ex nunc) weg, wenn die Erwerbsbesteuerung der gelieferten Waren in den jeweiligen Bestimmungsländern nachgewiesen werde.

9

Bei den Lieferungen der Revisionswerberin an die jeweiligen Endkunden im EU-Gebiet handle es sich um die ruhenden Lieferungen (§ 3 Abs. 7 UStG 1994). Die Lieferorte befänden sich gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in den einzelnen Bestimmungsländern. Daher seien die von der Revisionswerberin in Österreich erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen entsprechend zu berichtigen. Bei den Lieferungen der Revisionswerberin an die jeweiligen Endkunden im EU-Gebiet handle es sich um die ruhenden Lieferungen (Paragraph 3, Absatz 7, UStG 1994). Die Lieferorte befänden sich gemäß Paragraph 3, Absatz 7, UStG 1994 in den einzelnen Bestimmungsländern. Daher seien die von der Revisionswerberin in Österreich erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen entsprechend zu berichtigen.

10

Das Finanzamt setzte daraufhin die Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016 entsprechend den Ergebnissen der Außenprüfung fest, wogegen die Revisionswerberin Beschwerde erhob.

11

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG), das im fortgesetzten Verfahren nach dem hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2022, Ro 2021/15/0034, ergangen ist, gab das BFG der Beschwerde insoweit Folge, als es von der Erwerbsbesteuerung gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 Abstand nahm, wogegen sich die zur Zl. Ra 2023/15/0102 anhängige Revision des Finanzamts wendet, und der Revisionswerberin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen ihres österreichischen Lieferanten (A) versagte, für die eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung besteht (§ 11 Abs. 12 UStG 1994), was von der zur Zl. Ra 2023/15/0099 anhängigen Revision beanstandet wird. Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG), das im fortgesetzten Verfahren nach dem hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2022, Ro 2021/15/0034, ergangen ist, gab das BFG der Beschwerde insoweit Folge, als es von der Erwerbsbesteuerung gemäß Artikel 3, Absatz 8, zweiter Satz UStG 1994 Abstand nahm, wogegen sich die zur Zl. Ra 2023/15/0102 anhängige Revision des Finanzamts wendet, und der Revisionswerberin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen ihres österreichischen Lieferanten (A) versagte, für die eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung besteht (Paragraph 11, Absatz

12, UStG 1994), was von der zur Zl. Ra 2023/15/0099 anhängigen Revision beanstandet wird.

12

Mit dem im Spruch genannten Beschluss vom 23. Oktober 2024 hat der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Stehen die Art. 40, 41 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Anwendung einer nationalen Bestimmung - Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 -, wonach der Erwerb solange in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vom Erwerber verwendet wurde, als bewirkt gilt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb in jenem Mitgliedstaat besteuert wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, in solchen Fällen entgegen, in denen der innergemeinschaftliche Erwerb mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, die in Österreich als steuerfreie Lieferung behandelt wurde, aber aufgrund des Ausweises einer österreichischen Umsatzsteuer in der Rechnung eine Steuerschuld für diese Lieferung aufgrund der ausgestellten Rechnung besteht.“

1. Stehen die Artikel 40, 41 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Anwendung einer nationalen Bestimmung - Artikel 3, Absatz 8, zweiter Satz UStG 1994 -, wonach der Erwerb solange in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vom Erwerber verwendet wurde, als bewirkt gilt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb in jenem Mitgliedstaat besteuert wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, in solchen Fällen entgegen, in denen der innergemeinschaftliche Erwerb mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, die in Österreich als steuerfreie Lieferung behandelt wurde, aber aufgrund des Ausweises einer österreichischen Umsatzsteuer in der Rechnung eine Steuerschuld für diese Lieferung aufgrund der ausgestellten Rechnung besteht.

2. Für den Fall, dass die Frage 1. bejaht wird: Führt der aufgrund einer späteren Rechnungsberichtigung durch deren Aussteller erfolgte Wegfall der zu Unrecht in der Rechnung über die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgewiesenen Umsatzsteuer zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art. 41 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt wird dieser innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt?“

2. Für den Fall, dass die Frage 1. bejaht wird: Führt der aufgrund einer späteren Rechnungsberichtigung durch deren Aussteller erfolgte Wegfall der zu Unrecht in der Rechnung über die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgewiesenen Umsatzsteuer zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Artikel 41, der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt wird dieser innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt?“

13

Der Beantwortung dieser Fragen durch den Gerichtshof der Europäischen Union kommt auch für die Behandlung der vorliegenden Revisionen Bedeutung zu. Es liegen daher die Voraussetzungen des gemäß § 62 Abs. 1 VwGG vom Verwaltungsgerichtshof anzuwendenden § 38 AVG vor, weshalb die Revisionsverfahren auszusetzen waren. Der Beantwortung dieser Fragen durch den Gerichtshof der Europäischen Union kommt auch für die Behandlung der vorliegenden Revisionen Bedeutung zu. Es liegen daher die Voraussetzungen des gemäß Paragraph 62, Absatz eins, VwGG vom Verwaltungsgerichtshof anzuwendenden Paragraph 38, AVG vor, weshalb die Revisionsverfahren auszusetzen waren.

Wien, am 28. Februar 2025

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2023150099.L00

Im RIS seit

25.03.2025

Zuletzt aktualisiert am

10.04.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at