jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/25 2006/14/0107

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2007

Index

E3L E09301000;
E6J;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art28a Abs3;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te;
61987CJ0342 Hoge Raad VORAB;
62004CJ0245 EMAG Handel Eder VORAB;
UStG 1972 §11 Abs12;
UStG 1972 §11 Abs14;
UStG 1994 §11 Abs12;
UStG 1994 §11 Abs14;
UStG 1994 §3 Abs2;
UStG 1994 Anh Art1;
UStG 1994 Anh Art3;
UStG 1994;
VwGG §41 Abs1;
VwRallg;

Beachte

Vorabentscheidungsverfahren:* Vorabentscheidungsantrag:99/14/0244 B 26. Mai 2004 * EuGH-Entscheidung: EuGH 62004CJ0245 B 6. April 2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der E OHG in K, vertreten durch Dr. Dieter Huainigg, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Egerstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat II) vom 18. Juni 1999, GZ. RV 509/1-8/99, betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OHG bezog in den Streitjahren 1996 und 1997 Buntmetalle von der K GmbH. Die K GmbH fakturierte die Lieferungen mit Ausweis österreichischer Mehrwertsteuer. Strittig ist, ob dieser Ausweis zu Recht erfolgte und die besagten Rechnungen der Beschwerdeführerin den Anspruch auf Abzug der darin ausgewiesenen Mehrwertsteuer in Höhe von (insgesamt) 8,641.968 S (1996) und 6,850.068 S (1997) vermitteln konnten.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide des Finanzamtes, mit denen der Vorsteuerabzug verweigert wurde, erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Darin brachte sie vor, die K GmbH habe sich mit Jahresvertrag vom 24. November 1995 für das Jahr 1996 und mit Jahresvertrag vom 4. Dezember 1996 für das Jahr 1997 verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine bestimmte Menge an Hüttenweichblei pro Monat "frei Arnoldstein, EG-verzollt, versteuert mit LKW" zu liefern. Die Beschwerdeführerin habe die Ware im Inland nach erfolgter Qualitätsprüfung in Empfang genommen. Die K GmbH habe die Waren ihrerseits von mehreren näher angeführten Firmen in Rotterdam, Triest oder Lapezia erworben, wobei die Waren jeweils in Zolllagern in Rotterdam und Triest gelagert gewesen seien.

In rechtlicher Hinsicht folgerte die Beschwerdeführerin daraus, dass ihr die Verfügungsmacht über die Ware erst im Inland verschafft worden und daher der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 7 UStG 1994 jeweils in Österreich gelegen sei. Die Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG 1994 sei nicht anzuwenden, weil der Auftrag zur Versendung der Ware nach Österreich nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von der K GmbH erteilt worden sei. Die K GmbH habe solcherart den Tatbestand einer innergemeinschaftlichen Verbringung (Art. 1 Abs. 3 Binnenmarktregelung, im Folgenden: BMR) erfüllt. Auf Grund der "Allgemeinen Spediteursbedingungen" habe die K GmbH bis zum Ende der Lieferungen die Möglichkeit gehabt, den Bestimmungsort oder den Empfänger zu ändern. Die Verkäuferin habe auch alle Gefahren des Verlustes und der Beschädigung der Ware bis zur Abnahme durch die Beschwerdeführerin getragen. Daraus ergebe sich, dass die K GmbH die Ware zu Recht mit 20 % Mehrwertsteuer fakturiert habe.

Sollte diese Ansicht nicht zutreffen, läge jedenfalls ein sogenanntes Reihengeschäft vor. Die K GmbH habe die Waren von ihren Lieferanten erst erwerben können, nachdem sie Bankgarantien habe vorlegen können, welche den Verkäufern die Zahlung gesichert hätten. In der Folge seien die Verkäufer unmittelbar angewiesen worden, die Waren an den Spediteur zu übergeben. Art. 3 Abs. 2 BMR schließe die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 UStG 1994 aus, weshalb die "allgemeinen Bestimmungen des § 3 Abs. 7 anzuwenden" seien, welche als Leistungsort das Inland bestimmten. Solcherart unterlägen die gegenständlichen Reihengeschäfte den "normalen" umsatzsteuerlichen Bestimmungen.

Sollte die Abgabenbehörde auch diese Ansicht nicht teilen, bestehe Anspruch auf Anwendung des "Durchführungserlasses zum Umsatzsteuergesetz 1972, Abschnitt 87 Abs. 5". Danach sei der Vorsteuerabzug zu "akzeptieren", wenn die Steuer deshalb ausgewiesen worden sei, weil die Beteiligten berechtigte Zweifel an der Nichtsteuerbarkeit oder der Steuerfreiheit des maßgeblichen Umsatzes gehabt und ihn daher einverständlich als steuerbar und steuerpflichtig behandelt hätten. Durch Vernehmung "aller involvierten Personen" könne nachgewiesen werden, dass entsprechende Zweifel bestanden hätten. Nur Fälle des § 11 Abs. 14 UStG dürften zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen. Eine Missbrauchsabsicht läge gegenständlich nicht vor.

Bei seiner Vernehmung am 20. Oktober 1998 betonte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Mag. E., die Geschäftsbeziehung zur K GmbH sei zu marktüblichen Konditionen erfolgt. Insbesondere seien die Waren nicht unter dem Weltmarktpreis erworben worden. Die K GmbH sei nicht einziger und auch nicht günstigster Lieferant von Buntmetallen gewesen, doch habe dieses Unternehmen die Belieferung der Beschwerdeführerin mit den von ihr benötigten Mengen sicherstellen können. Mag. E. habe sich einige Male mit "Herrn K." zu geschäftlichen Besprechungen getroffen. Dabei habe ihn K. nicht darüber informiert, dass die von der K GmbH ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt worden sei. Erst anlässlich der Umsatzsteuerprüfung im Jahr 1997 habe er "Verdacht geschöpft", weil der Prüfer nur die "K-Rechungen" einer Überprüfung unterzogen habe. In der Folge habe er K. kontaktiert und sich nach dem Grund der Überprüfung erkundigt. Dieser habe sich jedoch bedeckt gehalten.

Den Hintergrund der Überprüfung habe er erst vom Finanzamt erfahren und in der Folge nur mehr wenige Geschäfte mit K. - ohne Verrechnung von Mehrwertsteuer - getätigt. Der Steuerberater Dr. B. sei von Anfang an in die Geschäfte mit der K GmbH "eingebunden" gewesen und habe die Verrechnungen mit Umsatzsteuerausweis gutgeheißen.

In der am 19. Mai 1999 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung beantragte die Beschwerdeführerin deren Vertagung, um das im Strafverfahren gegen K. (dieser habe im Streitzeitraum die K GmbH de facto geleitet) einzuholende Gutachten abzuwarten. Dieses Gutachten könne zur Klärung der Frage beitragen, wann die Verfügungsmacht an den Waren auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei. Über Befragen des Vorsitzenden bestätigte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, dass der Auftrag an die Spedition von der K GmbH erteilt worden sei. Richtig sei auch, dass dem ein "Release" vorausgegangen sei. Allerdings sei die Verfügungsmacht damit noch nicht auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Das Gutachten könne zu Tage bringen, dass die K GmbH auch nach Übergabe der Ware an den Spediteur noch über die Ware habe verfügen können. Wie der steuerliche Vertreter "im Vorfeld erfahren" habe, sei ein "Umleiten der Ware" öfters vorgekommen. Die Beschwerdeführerin habe die Ware erst nach "Qualitätsprüfung" in Österreich übernommen. Die Vorlieferanten der K GmbH seien ihr nicht bekannt gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Ergänzend stellte die belangte Behörde fest, die Waren seien je nach Ersuchen der Beschwerdeführerin auf ihrem Gelände oder direkt bei den Abnehmern der Beschwerdeführerin entladen worden. Die K GmbH habe zunächst die Ware bezahlt, welche sodann in den Niederlanden oder in Italien der K GmbH von ihren Vorlieferanten zur Verfügung gestellt worden sei. Zum Zwecke der Erfüllung ihrer Lieferverpflichtung gegenüber der Beschwerdeführerin habe die K GmbH bei jeder Lieferung einen Spediteur beauftragt, für den Transport der Waren aus den Niederlanden oder aus Italien nach Österreich an den von der Beschwerdeführerin gewünschten Ort Sorge zu tragen. Die beauftragten Spediteure hätten sich ihrerseits Frachtführer zur Durchführung der Transporte bedient. Der gewünschte Entladeort sei in der Regel im Transportauftrag der K GmbH genannt. Fallweise habe die K GmbH den Spediteur im Transportauftrag auch ersucht, bei der Beschwerdeführerin nähere Informationen zum Entladeort einzuholen. Zum Teil habe die Beschwerdeführerin von sich aus mit dem Spediteur Kontakt aufgenommen, um den Entladeort anzugeben. In allen (im einzelnen im angefochtenen Bescheid) angeführten Transportaufträgen werde die Beschwerdeführerin als Abnehmer der K GmbH genannt. Der Beschwerdeführerin sei "von Anfang an bekannt gewesen", dass die K GmbH die Spediteure mit dem Transport der Waren aus den Niederlanden oder Italien nach Österreich beauftragt habe. Lediglich die Vorlieferanten der K GmbH habe die Beschwerdeführerin nicht gekannt. Die K GmbH habe in den Streitjahren 1996 und 1997 weder in Italien noch in den Niederlanden als sogenannter Kleinunternehmer gegolten. Die Waren seien an den genannten inländischen Bestimmungsorten entweder von der Beschwerdeführerin oder von deren Abnehmern auf ihre Qualität geprüft worden. Seien Mängel entdeckt worden, habe die Ware nach den jeweiligen Vereinbarungen entweder zurückgenommen werden müssen oder es sei eine kostenlose Mängelbeseitigung oder Preisminderung geschuldet worden.

Es sei vorgekommen, dass Waren, die nach dem ursprünglichen Transportauftrag der K GmbH von den Niederlanden oder Italien an die Beschwerdeführerin hätten transportiert werden sollen, auf Grund einer später erteilten Weisung der K GmbH an einen anderen Abnehmer der K GmbH gegangen seien. Die Umsatzsteuer, die bei diesen "umgeleiteten" Lieferungen der K GmbH an andere Abnehmer als die Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt worden sei, gehöre nicht zu den im gegenständlichen Fall strittigen Vorsteuern.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin habe den Sachverhalt in steuerlicher Hinsicht unter die Bestimmung des § 3 Abs. 7 UStG 1994 subsummiert und solcherart keinen Grund gesehen, die Rechtmäßigkeit der von der K GmbH mit Mehrwertsteuerausweis erfolgten Rechnungslegung in Zweifel zu ziehen. Diese Beurteilung teile die belangte Behörde nicht.

Werde der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten versendet, gelte die Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt. Ein Versenden liege vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen lasse. Im Beschwerdefall habe die K GmbH die Beförderung der bestellten Metalle aus den Niederlanden oder Italien zur Beschwerdeführerin oder deren Abnehmern durch Spediteure besorgen lassen. Die K GmbH habe damit die Waren an die Beschwerdeführerin oder in deren Auftrag an deren Abnehmer versandt. Die Spediteure

hätten sich ihrerseits der Dienste von Frachtführern bedient, welche die Beförderung durchgeführt hätten. Die Übergabe der Waren an die Frachtführer zum Zwecke der Transporte nach Österreich sei jeweils in den Niederlanden oder in Italien erfolgt. Solcherart sei der jeweilige Lieferort gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 in den Niederlanden oder in Italien gelegen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sei der Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die Leistungen, die der Rechnung zu Grunde liegen, im Inland ausgeführt worden seien. Da alle gegenständlichen Leistungen jeweils entweder in Italien oder in den Niederlanden ausgeführt worden seien, habe die Beschwerdeführerin zu Unrecht Vorsteuern aus den strittigen Liefergeschäften in Abzug gebracht. Anderes ergebe sich auch nicht aus der von der Beschwerdeführerin angeführten erlassmäßigen Aussage.

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht lägen im Beschwerdefall auch keine Reihengeschäfte vor, welche die Lieferanten der K GmbH miteingeschlossen hätten. Die Lieferanten der K GmbH hätten der Beschwerdeführerin (bzw. deren Abnehmer) nämlich nicht unmittelbar die Verfügungsmacht über die Ware verschafft. Auch sei kein Verbringen der Ware zur Verfügung der K GmbH erfolgt, weil die K GmbH ihren Spediteuren jeweils bei Erteilen des Transportauftrages den Abnehmer mitgeteilt habe und ein "Verbringen" als nicht lieferungsbedingte Warenbewegung definiert werde.

Da der Vertreter der Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt habe, dass das im Strafverfahren gegen K. in Auftrag gegebene Gutachten für die gegenständliche Entscheidung relevante Fakten zu Tage bringen könne, sei dem Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung nicht entsprochen worden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem "im Hinblick auf § 3 Abs. 7 UStG 1994, zumindest aber nach § 3 Abs. 2 UStG (Reihengeschäft - für das Jahr 1996) oder nach DE-USt 1972 Abschnitt 87 Abs. 5 oder nach § 11 Abs. 12 UStG 1994" bestehenden Recht auf Abzug der von der K GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 verletzt.

Mit Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0001 (99/14/0244), hat der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) u.a. folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 8 Abs. 1 Buchstabe a erster Satz der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, so auszulegen, dass der Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung auch dann maßgeblich ist, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

2. Können mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angesehen werden, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

3. Falls Frage 1 zu bejahen ist, gilt als Ort des Beginns der zweiten Lieferung der tatsächliche Abgangsort des Gegenstandes oder der Ort, an dem die erste Lieferung endet?

4. Ist es für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3 von Bedeutung, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Warenbewegung befindet?

Mit Urteil vom 6. April 2006, C-245/04, hat der EuGH zu den vom Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Fragen zu Recht erkannt:

"1. (zur zweiten und vierten Frage) Führen zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstandes, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstandes, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige befreit ist nach Art. 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995.

Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen - des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers - sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.

2. (zur ersten Frage) Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, bestimmt sich nach Art. 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 95/7; er befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art. 8 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie; er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist."

In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage beantwortete der EuGH die dritte vom Verwaltungsgerichtshof gestellte Frage nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die belangte Behörde hat den Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt, dass der Ausweis der Mehrwertsteuer in den Rechnungen der K GmbH zu Unrecht erfolgt sei. Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, der Vorsteuerabzug hätte ihr auch dann gewährt werden müssen, wenn der Mehrwertsteuerausweis zu Unrecht erfolgt sei, kann ihr nicht gefolgt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0107, VwSlg. 7.257 F/1998, zum zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 ausgeführt, dass das UStG in den Abs. 12 und 14 des § 11 zwei Tatbestände geschaffen hat, die zu einer Steuerschuld führen, welche nicht durch eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung ausgelöst wird. Beide Tatbestände dienten in erster Linie der Verhinderung von Missbräuchen und Schädigungen des Steuergläubigers. Die Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 bezweckte die Gewährleistung der betragsmäßigen Identität zwischen der Steuerschuld des leistenden Unternehmers und dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, weshalb die vom leistenden Unternehmer auf Grund der Vorschrift des § 11 Abs. 12 UStG 1972 geschuldete Steuer - im Gegensatz zu der nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 geschuldeten Steuer - vom Leistungsempfänger in der Regel als Vorsteuer abgezogen werden konnte. Für den zeitlichen Geltungsbereich des im Beschwerdefall anzuwendenden UStG 1994 ist hingegen im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in richtlinienkonformer Interpretation davon auszugehen, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen wird (vgl. EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, Slg. 1989, 4227). Danach kann der Leistungsempfänger nach Art. 17 der 6. EG-RL nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist somit für eine Steuer ausgeschlossen, die - entweder weil sie höher ist als die gesetzlich geschuldete Steuer oder weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt - in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht, sondern nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird.

Im Beschwerdefall spricht überdies auch der Wortlaut des§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gegen den von der Beschwerdeführerin eingenommenen Standpunkt. Nach dem ersten Satz der angeführten Bestimmung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. § 12 UStG 1994 verlangt für den Vorsteuerabzug somit eine im Inland ausgeführte Leistung. Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde den Vorsteuerabzug nur unter der Voraussetzung als zulässig erachtet hat, dass die streitgegenständlichen Lieferungen im Inland erfolgt sind.

Soweit die Beschwerdeführerin auf Aussagen im "Durchführungserlass zum Umsatzsteuergesetz 1972 (DE-USt)" verweist, ist ihr zu entgegnen, dass Erlässe der Finanzverwaltung mangels ordnungsgemäßer Kundmachung als Rechtsverordnung keine Rechtsnormen bilden und daher dem Steuerpflichtigen keine vor dem Verwaltungsgerichtshof verfolgbaren Rechte vermitteln können (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0174).

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob die belangte Behörde auf Grund eines unbedenklich festgestellten Sachverhaltes zur rechtlichen Folgerung kommen durfte, dass die streitgegenständlichen Lieferungen nicht im Inland ausgeführt worden sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

§ 3 Abs. 7 UStG 1994 bestimmt, dass eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten befördert oder versendet, so gilt gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 idF vor BGBl. I Nr. 134/2003 die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung oder mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, nach den dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung lägen - was die belangte Behörde verkannt habe - gegenständlich sogenannte Reihengeschäfte vor. Die K GmbH habe von näher bezeichneten Unternehmen in Rotterdam bzw. in Triest gelagerte Waren erst erworben, nachdem sie Bankgarantien habe vorlegen können, welche den Verkäufern die Zahlung gesichert hätten. In weiterer Folge seien die Verkäufer unmittelbar angewiesen worden, die Ware an den Spediteur zu übergeben. Dieser habe die Waren direkt zur Beschwerdeführerin transportiert. Solcherart lägen unzweifelhaft Reihengeschäfte vor, bei welchen die Verfügungsmacht direkt vom ersten Unternehmer dem dritten Unternehmer in der Reihe verschafft worden sei.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die 6. EG-RL weder eine Definition des Begriffes noch Sondervorschriften zum Reihengeschäft enthält. Es gelten für Reihenlieferungen die allgemeinen Grundsätze. Alle Lieferungen sind hinsichtlich des Zeitpunkts und des Ortes der Lieferung einzeln und nacheinander zu beurteilen (vgl. Ruppe, UStG2, Tz. 14ff zu Art. 3 BMR; Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 484; Zorn, Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte zwischen Österreich und Deutschland im Binnenmarkt, SWK 1994, A 557). Das UStG 1994 enthielt bis Ende 1996 für Reihengeschäfte zwar eine Sonderregelung (§ 3 Abs. 2). Doch war nach Art. 3 Abs. 2 BMR § 3 Abs. 2 UStG 1994 nicht anzuwenden, wenn im Rahmen eines Reihengeschäftes ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorlag. Ab 1. Jänner 1997 ist § 3 Abs. 2 UStG 1994 generell entfallen.

Im Beschwerdefall sind Vorgänge im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichem Warenverkehr zu beurteilen, sodass die Bestimmung des § 3 Abs. 2 UStG 1994 auch für das Streitjahr 1996 nicht anzuwenden ist.

Die K GmbH ist nach dem zwischen den Parteien grundsätzlich unbestrittenen Sachverhalt einerseits als Abnehmer der Waren ihres Vorlieferanten, andererseits als Lieferer der Waren an die Beschwerdeführerin - somit als Zwischenerwerber - aufgetreten. Unstrittig ist weiters, dass nur eine Warenbewegung stattgefunden hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem angeführten Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0001, dem EuGH u.a. die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angesehen werden können, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden.

Im angeführten Urteil vom 6. April 2006 hat der EuGH dazu festgestellt, dass die Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden könne, die als einzige nach Art. 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der 6. EG-RL befreit sei. Diese Auslegung gelte unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen - des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers - sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befinde. Nach Art. 8 Absatz 1 Buchstabe a der 6. EG-RL liege der Ort dieser Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände. Da die andere Lieferung nicht zur Versendung oder Beförderung führe, gelte als Ort dieser Lieferung nach Art. 8 Absatz 1 Buchstabe b der 6. EG-RL der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt dieser Lieferung befänden. Sei die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führe und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehen müsse, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert werde, die erste der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befinde sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Sei dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führe, die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befinde sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt sein müsse, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung.

Demnach ist im Beschwerdefall entscheidend, welche der beiden Lieferungen (jene des Erstverkäufers an die K GmbH oder jene der K GmbH an die Beschwerdeführerin) zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung der Gegenstände und damit verbunden zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb geführt hat. Durfte die innergemeinschaftliche Versendung oder Beförderung nach Österreich der ersten der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugerechnet werden, stellte sich die Lieferung des Erstverkäufers an die K GmbH bereits als innergemeinschaftliche Lieferung dar und tätigte die K GmbH einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Da der innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 3 Abs. 8 BMR in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt wird, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (also gegenständlich im Inland) und der Ort der nachfolgenden Lieferung an die Beschwerdeführerin nach den Ausführungen des EuGH im angeführten Urteil am Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt, erwiese sich der hier strittige Ausweis österreichischer Umsatzsteuer als zu Recht erfolgt.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt nach Art. 1 BMR vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;

2. der Erwerber ist u.a. ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und

3. die Lieferung an den Erwerber

a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und

b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Die innergemeinschaftliche Güterbewegung kann direkt mit der Ausführung der Lieferung verbunden sein (Beförderung oder Versendung) oder ihr folgen (Abholfälle). Das ergibt sich aus Art. 28a Abs. 3 der 6. EG-RL, wonach auch der Erwerber die Beförderung oder Versendung vornehmen kann (vgl. Ruppe, UStG3, Tz. 15 zu Art 1).

Nach den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde haben die jeweiligen Erstverkäufer der K GmbH die Waren zur Abholung durch von ihr beauftragte Spediteure zur Verfügung gestellt und damit der K GmbH als Zwischenerwerber (und nicht unmittelbar der Beschwerdeführerin) die Verfügungsgewalt über die Gegenstände der Lieferung verschafft. Bei dieser Sachverhaltskonstellation steht außer Zweifel, dass die innergemeinschaftliche Güterbewegung von den Niederlanden (bzw. Italien) nach Österreich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Waren durch die K GmbH steht. Da die Abholung durch die von der K GmbH beauftragten Spediteure in Ausführung der zwischen der K GmbH und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Liefergeschäfte erfolgte, ist aber auch ein innerer Zusammenhang der Warenbewegung mit den nachfolgenden zwischen der K GmbH und der Beschwerdeführerin geschlossenen Liefergeschäften gegeben. Wie der EuGH im Urteil vom 6. April 2006 ausgeführt hat, kann die einzige innergemeinschaftliche Warenbewegung jedoch nur einer der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugeordnet werden. Welche dies ist, hat der EuGH offen gelassen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann daraus gefolgert werden, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung zwingt. Auch das UStG 1994 sieht (anders als § 3 Abs. 6 des deutschen UStG 1997) keine diesbezüglichen Zuordnungsregeln vor.

Nach Ruppe, aaO, Tz. 29 zu Art. 1 BMR, wird der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs vom "mittleren Unternehmen" (vom Zwischenerwerber) erfüllt, wenn er die Liefergegenstände beim ersten Unternehmer (dem Erstverkäufer) abholt und in Ausführung des Liefergeschäftes an den letzten Abnehmer befördert oder versendet. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist dieser Auffassung jedenfalls in solchen Fällen beizupflichten, in denen keine besonderen Umstände vorliegen, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Erstverkäufers entgegenstehen.

Nach dem Gesagten durfte die belangte Behörde den Vorsteuerabzug nicht versagen, ohne zu prüfen, ob den Liefergeschäften an die Beschwerdeführerin ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch die K GmbH vorangegangen war und sich solcherart der Ort der anschließenden Lieferung in das Inland verlagert hat.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 1 Z. 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren beruht auf § 3 Abs. 2 Z 2 EuroG, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 25. Juni 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 61987J0342 Hoge Raad VORAB
EuGH 62004J0245 EMAG Handel Eder VORAB

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren ErlässeVerwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Rechtslage Rechtsgrundlage RechtsquellenErlass; Erlaß

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140107.X00

Im RIS seit

19.07.2007

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at