

TE Vwgh Erkenntnis 2020/3/5 Ro 2018/15/0004

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 05.03.2020

Index

E6j

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §115 Abs1

BAO §269 Abs1

BAO §280 Abs1 lite

UStG 1994 Anh Art1

VwGG §41

VwGG §42 Abs2 Z3

62016CJ0386 Toridas VORAB

62017CJ0414 AREX CZ VORAB

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamts Graz-Stadt in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. November 2017, Zl. RV/2101122/2016, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 (mitbeteiligte Partei: A Inc. in O, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei ist eine in Kanada ansässige Tochtergesellschaft einer schwedischen Muttergesellschaft. 2 Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die mitbeteiligte Partei in den Streitjahren 2011 bis 2013 Reihengeschäfte getätigt habe, welche steuerlich unrichtig behandelt worden seien. Sie habe Bestellungen für näher bezeichnete technische Geräte erhalten und die österreichische M GmbH mit der Produktion der Geräte beauftragt. Die M GmbH habe die Geräte an die mitbeteiligte Partei verkauft, welche sie an verschiedene

Konzerngesellschaften im Drittland und - für das gegenständliche Verfahren relevant - im Gemeinschaftsgebiet weiterveräußert habe. Die Warenlieferungen seien stets vom österreichischen Standort der M GmbH aus direkt an die jeweiligen Endabnehmer erfolgt.

3 Die M GmbH habe die Gegenstände der mitbeteiligten Partei unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer und unter Angabe deren österreichischer Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) in Rechnung gestellt. Die mitbeteiligte Partei habe einen Spediteur mit dem Transport der Waren zum Endabnehmer beauftragt und auch die Transportkosten bezahlt. Die anschließende Lieferung an die Endkunden im übrigen Gemeinschaftsgebiet habe die mitbeteiligte Partei unter ihrer österreichischen UID und der UID der Endabnehmer im Gemeinschaftsgebiet als steuerfrei behandelt und in ihre Zusammenfassenden Meldungen (ZM) aufgenommen. Sowohl der M GmbH als auch der mitbeteiligten Partei seien das Bestimmungsland bzw. der Entladeort der Waren jeweils bekannt gewesen.

4 In seiner Sachverhaltswürdigung und rechtlichen Beurteilung kam der Prüfer zum Ergebnis, dass die Lieferungen der M GmbH an die mitbeteiligte Partei als "bewegte" Lieferungen gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 anzusehen seien. Da die mitbeteiligte Partei den Transportauftrag erteilt habe, habe die M GmbH eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung getätigt. Die mitbeteiligte Partei sei als Erwerber von innergemeinschaftlichen Lieferungen unter ihrer österreichischen UID und nicht jener der Bestimmungsländer aufgetreten, sodass aufgrund der Verwendung einer "falschen" UID eine zusätzliche Erwerbsteuerpflicht gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 in Österreich entstanden sei. 5 Das Finanzamt schloss sich dieser Beurteilung an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013, mit denen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Erwerbsteuer festgesetzt wurde. Von einer Streichung der in den Rechnungen der M GmbH ausgewiesenen Vorsteuern wurde "ungeachtet der gegenteiligen EuGH Rechtsprechung" unter Hinweis auf Rz. 1825 UStR 2000 Abstand genommen.

6 In der dagegen erhobenen Beschwerde führte die mitbeteiligte Partei aus, die Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften hänge nach der Rechtsprechung des EuGH von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ab und sei nicht einzig auf Grund der Transportbeauftragung vorzunehmen. Gegenständlich habe die mitbeteiligte Partei den Letztabnehmern (den Dritten in der Reihe) bereits im Inland die Verfügungsmacht verschafft, was sich aus den verwendeten Incoterms ergebe. Der Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs erfülle den Tatbestand der Lieferung. Im Revisionsfall habe die M GmbH auf Grund der ausgestellten CMR gewusst, dass die Ware von der mitbeteiligten Partei an eine andere Konzerngesellschaft verkauft werde. Somit sei die eingeschlagene Vorgangsweise, die erste Lieferung als ruhend zu behandeln und die zweite Lieferung zwischen der mitbeteiligten Partei und deren Abnehmer als bewegte Lieferung zu sehen, richtig. Diese Sichtweise stünde nicht in Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 2007, 2006/14/0107, weil durch den Gefahrenübergang besondere Umstände vorlägen, die dies rechtfertigten. Verstärkt werde diese Beurteilung durch die Verwendung der österreichischen UID. Die Übergabe der Ware an den vom Letztabnehmer beauftragten Spediteur sei geeignet, dem Letzterwerber das zivilrechtliche Eigentum an den Waren in Österreich zu verschaffen. 7 Aus dem Urteil des EuGH vom 16. Dezember 2010, C-430/09, Euro Tyre, sei zudem abzuleiten, dass der Auftritt des Ersterwerbers unter der UID des Abgangsstaates keinen Zweiterwerb gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 auslösen könne. Die mitbeteiligte Partei sei nicht Empfänger der bewegten Lieferung und könne daher in Ermangelung eines "innergemeinschaftlichen Ersterwerbs" keinen "Zweiterwerb" in Österreich verwirklicht haben. Dass die falsche Zuordnung der bewegten Lieferung durch den Ersterwerber zu einem zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb führe, finde in der Judikatur des EuGH keine Deckung, da die Endbesteuerung im Bestimmungsland nicht gefährdet werde. Überdies sei die mitbeteiligte Partei nicht "aktiv" unter ihrer österreichischen UID aufgetreten, sondern habe die M GmbH diese UID nur auf Grund der im Briefkopf der mitbeteiligten Partei eingedruckten UID auf ihren Rechnungen ausgewiesen. Eine Verpflichtung der mitbeteiligten Partei zum Widerspruch, bestehe - anders als bei Abrechnung im Gutschriftsverkehr - nach Ansicht der mitbeteiligten Partei nicht.

8 Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdeentscheidungen, die es im Wesentlichen damit begründete, dass Incoterms allenfalls Indizwirkung hinsichtlich der Verschaffung der Verfügungsmacht zukäme. Im Revisionsfall seien in den Verträgen andere Lieferkonditionen vereinbart worden als auf den Rechnungen vermerkt. Die Aussagekraft von einander nicht entsprechenden Lieferkonditionen in Dokumenten, die dieselben Geschäftsfälle betreffen, sei noch einmal eingeschränkt. Die mitbeteiligte Partei irre, wenn sie meine, durch Verwendung der UID eines bestimmten Landes oder auf eine andere Art ein Wahlrecht hinsichtlich der bewegten Lieferung im Reihengeschäft ausüben zu

können. Im Gegenteil sei der Unternehmer verpflichtet, die "richtige" UID zu verwenden und der Anwendung der "falschen" UID durch den Lieferer zu widersprechen, wenn er unliebsame Rechtsfolgen, wie z.B. die des "Zweiterwerbs" gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 vermeiden wolle.

9 Die mitbeteiligte Partei beantragte die Vorlage ihrer gegen die Umsatzsteuerbescheide erhobenen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr Vorbringen dahingehend, dass sich auch die Frage stelle, ob überhaupt ein Reihengeschäft vorliege, weil die M GmbH der mitbeteiligten Partei entgeltlich Lagerräumlichkeiten zur Verfügung gestellt habe. Es liege daher eine gebrochene Lieferung bzw. lägen zwei Lieferungen vor. Nach dem abgeschlossenen Vertrag würden die von der M GmbH erzeugten Produkte "ex Works" geliefert, wobei Gefahr und Risiko mit der Lieferung in die Lagerräumlichkeiten auf die mitbeteiligte Partei übergingen. Sie werde mit der Einlagerung wirtschaftlicher Eigentümer und könne darüber nach Belieben verfügen. 10 Sollte man aber nach wie vor von Reihengeschäften ausgehen, wäre die Transportbeauftragung allein für die Zuordnung der Warenbewegung nicht entscheidend. Die Verwendung der UID des Ursprungslandes durch den Ersterwerber könne ein Hinweis sein, dass er im Inland steuerpflichtige Leistungen erhalten möchte, da er noch vor dem Grenzübertritt die Verfügungsmacht dem Zweiterwerber übertragen habe. Ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 sei im Ursprungsland nicht denkmöglich. Durch die Aufnahme der Lieferung in die Zusammenfassende Meldung des Erwerbers und die Erwerbsbesteuerung durch den Zweiterwerber werde dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland Genüge getan. Die zusätzliche Besteuerung stelle eine nicht zu rechtfertigende überschießende Maßnahme dar, die mit dem Grundsatz der Steuerneutralität nicht vereinbar sei.

11 In einer weiteren Beschwerdeergänzung verwies die mitbeteiligte Partei auf das Urteil des EuGH vom 26. Juli 2017, C- 386/16, Toridas. Danach sei entscheidend, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers stattgefunden habe. Im Revisionsfall sei die Gefahrenübertragung an den Letztabnehmer bereits in Österreich erfolgt. Zivilrechtlich sei das Eigentum auf Grund des Transports durch verkehrsübliche Versendung mit der Übergabe an den Transporteur in Österreich auf den jeweiligen Letztabnehmer übergegangen. Die M GmbH sei vor der Beförderung der Waren darüber informiert worden, dass die Waren unmittelbar von ihr an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Zweiterwerber weiterverkauft worden seien. Daher handle es sich bei den zwischen der M GmbH und der mitbeteiligten Partei erfolgten Lieferungen um unter § 3 Abs. 7 UStG 1994 fallende "ruhende" Lieferungen.

12 Das Bundesfinanzgericht setzte das Finanzamt von der Beschwerdeergänzung in Kenntnis. Im Hinblick auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Toridas möge das Finanzamt an der Feststellung mitwirken, wann das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Enderwerber übertragen worden sei. Insbesondere sei zu klären, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Sache zu verfügen, zu Gunsten des Endabnehmers stattgefunden habe. 13 In seinem Antwortschreiben verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf den Prüfungsbericht und die ausführlich begründeten Beschwerdeentscheidungen. Weiters legte es die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vorhandenen Unterlagen zu den strittigen Geschäften vor und erklärte, dass Lagergebühren zu keiner Zeit hätten "erkannt" werden können.

14 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 Folge und setzte die Umsatzsteuer dieser Jahre (mit Gutschriften) neu fest.

15 Das Finanzamt habe trotz ausdrücklichem Hinweis keine weiteren Ermittlungen zur Frage durchgeführt, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden habe. Aus der im Erkenntnis wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH lasse sich ableiten, dass die Transportbeauftragung allein nicht entscheidend für die Zuordnung der Warenbewegung sein könne. Nach Ansicht der mitbeteiligten Partei sei die Verfügungsmacht über die Ware bereits in Österreich von der M GmbH auf die mitbeteiligte Partei und von ihr auf die EU-Warenempfänger übergegangen. Weitergehende Feststellungen habe das Finanzamt nicht getroffen.

16 Da eine innergemeinschaftliche Lieferung innerhalb von Österreich schon begrifflich ausgeschlossen sei, könne die Verwendung der österreichischen UID durch die mitbeteiligte Partei auch nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 führen. Wie durch die Verwendung einer UID des Abgangsstaates die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat gewährleistet werden solle, lasse sich nicht erklären. Angesichts des Zwecks der Bestimmung, die Besteuerung wenigstens in einem Mitgliedstaat sicherzustellen, sei eine Anwendung der

Vorschrift ausgeschlossen, wenn es an einem innergemeinschaftlichen Erwerb fehle, weil die Ware nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sei. Eine Besteuerung sei gegenständlich allerdings bereits im Ursprungsland als steuerpflichtiger Umsatz erfolgt. Eine Doppelqualifikation, einerseits als steuerpflichtiger Umsatz des Erstlieferanten und andererseits als innergemeinschaftlicher Erwerb des Erwerbers im gleichen Staat, erscheine mit diesen Überlegungen nicht vereinbar und dürfte aus einer reinen Wortinterpretation herrühren.

17 Unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles und unter Berücksichtigung des Grundsatzes, die Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr nicht über Gebühr zu belasten, sei der Revisionsfall so zu beurteilen, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen zwischen der mitbeteiligten Partei und dem jeweiligen Empfänger der Warenlieferung stattgefunden haben. Die mitbeteiligte Partei habe die Lieferungen auch in ihren ZM erfasst. Feststellungen über eine Nichterfassung der Erwerbe in den Bestimmungsmitgliedstaaten habe das Finanzamt nicht getroffen. Damit sei dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland Genüge getan. Einen anderen Zweck verfolge die Binnenmarktregelung ohnehin nicht. Ebenso fehlten Hinweise auf Missbrauch oder Steuerhinterziehung.

18 Die zusätzliche Besteuerung nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 im Ursprungsland stelle im Revisionsfall eine nicht zu rechtfertigende überschießende Maßnahme dar, die mit dem Grundsatz der Steuerneutralität nicht vereinbar sei. Der Beschwerde sei daher stattzugeben und von der Vorschreibung einer Erwerbsteuer abzusehen.

19 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ließ das Bundesfinanzgericht mit der Begründung zu, dass zur Frage, ob die Vorlage der UID des Abgangsortes bei einem Reihengeschäft den Tatbestand des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 erfülle, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

20 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Finanzamtes, die u.a. nunmehr auch die Anerkennung der von der M GmbH in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer als Vorsteuer rügt. Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die mitbeteiligte Partei - über die Revision erwogen:

2 1 Nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die mitbeteiligte Partei hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

22 Das Finanzamt führt zur Zulässigkeit der Revision ergänzend aus, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts lasse sich nicht mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Reihengeschäften vereinbaren (Hinweis auf VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107) und sei zudem unzureichend begründet, weil es nicht darlege, welche besonderen Umstände vorlägen, die bewegte Lieferung (abweichend vom Regelfall) dem zweiten Umsatz zuzuordnen.

23 Die Revision ist schon im Hinblick auf dieses Vorbringen zulässig und auch begründet.

2 4 Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom heutigen Tag, Ro 2018/15/0011, zu einem vergleichbaren Revisionsfall ausgesprochen hat, ist zur Beantwortung der Frage, welcher der beiden Lieferungen die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist, insbesondere zu klären, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers stattgefunden hat. Falls die zweite Übertragung dieser Befähigung vor der innergemeinschaftlichen Beförderung stattfand, kann diese nicht der Erstlieferung an den Ersterwerber zugeordnet werden (vgl. EuGH 26.7.2017, C-386/16, Toridas, Rn. 36; EuGH 19.12.2018, C-414/17, Arex, Rn. 70).

25 Es kommt insoweit also auf den Zeitpunkt an, zu dem die Voraussetzungen in Bezug auf die innergemeinschaftliche Beförderung einerseits und die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, jeweils erfüllt sind (vgl. EuGH Arex, Rn. 74).

26 Die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, liegt vor, wenn die Partei ermächtigt ist, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Die Übertragung der Befugnis verlangt weder, dass die Partei, der dieser Gegenstand übertragen wird, physisch über ihn verfügt, noch, dass der Gegenstand physisch zu ihr befördert wird und/oder physisch von ihr empfangen wird (vgl. neuerlich EuGH Arex, Rn. 75).

2 7 Im Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht die Warenbewegung der zweiten Lieferung mit der Begründung zugeordnet, dass dies der Ansicht der mitbeteiligten Partei entspreche und das Finanzamt trotz Aufforderung keine "weitergehenden" Feststellungen getroffen habe.

28 Der Verwaltungsgerichtshof hat schon wiederholt darauf hingewiesen, dass nicht nur die Abgabenbehörde, sondern auch das Bundesfinanzgericht der amtswegigen Ermittlungspflicht unterliegen (vgl. für viele VwGH 22.11.2017,

Ra 2016/13/0018). Dass das Finanzamt "trotz Hinweises" keine "weitergehenden" Ermittlungen durchgeführt hat, entband das Bundesfinanzgericht daher nicht davon, selbst Feststellungen zu treffen, die die rechtliche Beurteilung ermöglichen, welcher der beiden Lieferungen die Warenbewegung zuzuordnen ist.

2 9 Wie sich aus dem schon eingangs erwähnten Erkenntnis vom heutigen Tag, Ro 2018/15/0011, auf dessen Entscheidungsgründe insoweit gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, ergibt, erweist sich der Begründungsmangel auch als relevant für den Verfahrensausgang (Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der M GmbH). Hat der Begründungsmangel - wie hier - zur Folge, dass dem Verwaltungsgerichtshof die inhaltliche Prüfung des Erkenntnisses verwehrt bleibt, führt der Begründungsmangel zu dessen Aufhebung (vgl. VwGH 27.7.2016, Ra 2015/13/0051).

30 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Wien, am 5. März 2020

Gerichtsentscheidung

EuGH 62016CJ0386 Toridas VORAB

EuGH 62017CJ0414 AREX CZ VORAB

EuGH 62016CJ0386 Toridas VORAB

EuGH 62017CJ0414 AREX CZ VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2018150004.J00

Im RIS seit

25.06.2020

Zuletzt aktualisiert am

25.06.2020

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at