

EuGH: Reihengeschäfte und Umsatzsteuer – Beurteilung der bewegten Lieferung und Vertrauensschutz

Umsatzsteuer



Der EuGH hat sich im Urteil vom 21.2.2018 (C-628/16, Kreuzmayr) mit der Zuordnung einer bewegten Lieferung im Falle eines Reihengeschäfts beschäftigt, wobei der erste Unternehmer in der Reihe nicht über den Weiterverkauf der Waren durch seinen Abnehmer informiert wurde und der letzte Unternehmer in der Reihe den Transport veranlasste oder durchführte. Da die zweite Lieferung als nationale Lieferung in Österreich in Rechnung gestellt wurde, stellte sich die Frage, ob der letzte Unternehmer die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen darf.

Im Ergebnis hat der EuGH festgehalten, dass Absichten, die der Zwischenerwerber zum Zeitpunkt seines Erwerbes hatte, zu berücksichtigen sind. Voraussetzung dafür ist, dass die Absichten durch objektive Gesichtspunkte erkennbar sind. Außerdem hat der EuGH festgehalten, dass dem letzten Unternehmer in der Reihe kein Vorsteuerabzug für die fälschlich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zusteht.

Ein deutsches Unternehmen (nachfolgend DE) verkaufte Waren an ein österreichisches Unternehmen (nachfolgend AT1), welches gegenüber DE mit der+ österreichischen UID Nummer aufgetreten ist. AT1 verkaufte die Waren an Kreuzmayr (nachfolgend AT2) weiter und vereinbarte mit AT2, dass AT2 den Transport der Waren von Deutschland nach Österreich durchführte. DE hat die Lieferung an AT1 als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt und AT1 hat die Lieferung an AT2 als lokale Lieferung in Österreich mit 20 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Dem EuGH wurden diesbezüglich vom BFG folgende Fragen vorgelegt:

1. Sofern DE nicht vom Weiterverkauf an AT2 und der Abholung der Waren durch AT2 wusste und AT1 mit einer österreichischen UID Nummer aufgetreten ist, ist die erste Lieferung als bewegte Lieferung zu beurteilen?

2. Insoweit aber die zweite Lieferung die bewegte Lieferung ist, kann AT2 die von AT1 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen sofern die Waren für Zwecke der von AT2 in Österreich besteuerten Umsätze verwendet werden und AT2 den Vorsteuerabzug nicht missbräuchlich in Anspruch nimmt?

Im Hinblick auf die erste Frage führte der EuGH aus, dass sich aus der ständigen Rechtsprechung ergibt, dass im Falle eines Reihengeschäfts nur eine Lieferung die bewegte und somit steuerfreie Lieferung sein kann. Diesbezüglich sind die besonderen Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Da die Befähigung als Eigentümer über die Waren zu verfügen bereits vor der Beförderung auf AT2 übertragen worden ist, ist die zweite Lieferung als bewegte Lieferung zu qualifizieren. Weiters kann die Beurteilung der zweiten Lieferung nicht von der Einstufung der von DE vorgenommen Qualifikation der Lieferung an AT1 abhängen, insbesondere weil

DE die erste Lieferung auf Grund eines Informationsdefizits falsch eingestuft hat. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der Würdigung durch den UFS, welche dann auch in der Vorlagefrage des BFG an den EuGH zu finden ist, der EuGH nur begrenzten Raum zur Feststellung der bewegten Lieferung hatte. Bereits im erstinstanzlichen Verfahren wurde festgehalten, dass der Zwischenerwerber dem nachfolgenden Erwerber die Verfügungsmacht über den Gegenstand dort verschafft hat, wo die Abholung (entweder selbst oder durch einen Dritten) stattgefunden hat, dh im Abgangsland. Letztlich war zu klären, ob die subjektive Kenntnis des Lieferanten an der Beurteilung der bewegten Lieferung etwas ändern konnte.

Der EuGH wiederholt seine Feststellung aus dem Urteil Euro Tyre (C-430/09), wonach die Absichten zu berücksichtigen sind, die der Zwischenerwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden können. Keine Bedeutung hat hingegen, dass der erste Unternehmer nicht über den Weiterverkauf der Ware vor einer innergemeinschaftlichen Beförderung vom Zwischenerwerber an den nachfolgenden Erwerber informiert worden war und dass der Zwischenerwerber beim Erstlieferanten mit einer USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates aufgetreten ist. Reine Absichtsbekundungen eines Erwerbers gegenüber dem Lieferanten können demnach kein zu berücksichtigendes Kriterium sein.

Im Hinblick auf die zweite Frage führte der EuGH aus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für geschuldete Steuern besteht und sich nicht auf zu Unrecht gezahlte Vorsteuern erstreckt. Wenn nun die zweite Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung zu beurteilen ist, kann AT2 nicht aufgrund der von AT1 irrtümlich übermittelten Rechnung eine Vorsteuer geltend machen. Weiters kann sich AT2 auch nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zur Geltendmachung seines Anspruchs stützen, da dies nur dann gilt, wenn eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat. AT2 sollte hingegen die Rückzahlung der auf Grund der fehlerhaften Rechnung gezahlten Umsatzsteuer von AT1 nach nationalem Recht fordern.

Der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass auch noch die Frage gestellt wurde, ob die erste Lieferung rückwirkend ihre Qualifikation als bewegte Lieferung verliert, sofern die zweite Lieferung die bewegte Lieferung ist und DE nachträglich von der Transportveranlassung und Verfügung der Waren im Abgangsstaat durch AT2 erfährt. Der EuGH hat diese Frage auf Grund seiner Antworten auf die ersten beiden Fragen nicht beantwortet.

Esther Freitag

Partner, Tax

T +43 1 31332-3650

efreitag@kpmg.at

kpmg.at