

IST DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION EIN KORREKTIV ZUM EUGH? AUSWIRKUNGEN DER QUICK FIXES AUF BESTEHENDE RECHTSPRECHUNG

Autoren:

Mag. Günther Platzer, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberater und Leiter der Service Line „Indirect Tax & Customs“



Karin Schmidthaler, LL.B. ist Berufsanwärtin bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH



Der EuGH zeigt sich in seiner Rechtsprechung zu umsatzsteuerlichen Themen sehr tatsachenbezogen und bezieht sich in seiner Urteilsfindung immer wieder auf eine objektive Beweislage, wodurch formelle Kriterien beispielsweise die Steuerfreiheit eines Umsatzes nicht in Frage stellen können, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt werden.¹ Insofern werden regelmäßig Mitgliedstaaten, die EU-Recht für sich selbst vorteilhaft interpretieren bzw. Besteuerungsansätze mit sehr strengen Formalismen rechtfertigen, regelmäßig in die Schranken verwiesen. Die Urteile des EuGH sind zwar aufgrund seiner Eigenschaft als Höchstgericht in Stein gemeißelt, sie können jedoch, bedingt durch diverse Änderungen in der MwStSySt-RL, an Bedeutung verlieren oder sogar obsolet werden. Bei derartigen Änderungen wird die Europäische Kommission sozusagen als Korrektiv zum EuGH tätig. Im nachfolgenden Beitrag soll dieses Spannungsverhältnis der Institutionen anhand zwei mit 1. Jänner 2020 in Kraft tretenden Quick Fixes dargestellt werden.

Bedeutung von Formalia in der EuGH-Rechtsprechung

Sofern der EuGH mit der Beurteilung der Frage beschäftigt war, ob grund-

legende Rechte, die für einen funktionierenden Binnenmarkt essenziell sind, bloß aufgrund von formalen Defiziten beschnitten werden sollten, sprach er sich oftmals dagegen aus². Bei näherer Betrachtung der Rechtsprechung vermag diese teilweise den Eindruck zu vermitteln, dass Formerfordernisse ohnehin ohne Bedeutung seien, solange faktisch der Steuertatbestand erfüllt wird. Selbst die Löschung der UID- Nummer des Empfängers einer innergemeinschaftlichen Lieferung darf laut Rechtsprechung nicht zur Versagung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung führen, wenn der faktische Liefertatbestand als erfüllt gilt³. Das Vorliegen einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer stellt bisweilen keine materielle Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung dar⁴. Dennoch sei anzumerken, dass die UID-Nummer schon bisher für die korrekte Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung zwingend erforderlich war.

Eine derartige Entwicklung entspricht nicht den Interessen der einzelnen Mitgliedstaaten. Dies ist durchaus auch verständlich, da aufgrund formaler Angaben die Nachvollziehbarkeit

1 EuGH 6. September 2012, C-273/11, *Mecsek Gabona KFT.*

2 EuGH 29. April 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf.*

3 EuGH 6. September 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona KFT*; Rn 65.

4 *Tumpel*, Verschärfung der Voraussetzungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, SWK 2017, 1369 (1370).





bzw. Plausibilisierung von Umsätzen erleichtert wird. Um formalen Voraussetzungen wieder mehr Bedeutung beizumessen, wurde dieses Anliegen von der Europäischen Kommission im Vorschlag auf Änderung der Richtlinie berücksichtigt. Die praktische Umsetzung findet im Rahmen der Quick-Fixes statt⁵.

Nunmehr ist ab 1. Jänner 2020 die Angabe der korrekten UID-Nummer des Leistungsempfängers in der zusammenfassenden Meldung eine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung⁶. Die korrekte UID-Nummer muss zuvor dem Vertragspartner schriftlich mitgeteilt werden.

Durch die Quick Fixes wird gewissen formellen Kriterien für einen Steuertatbestand, wie beispielsweise die Verwendung einer korrekten UID-Nummer, ein materiell-rechtlicher Status verliehen. Die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung kann daher künftig mangels Vorliegens einer gültigen UID-Nummer versagt werden, was bisher durch den EuGH ausgeschlossen wurde.

Der Belegnachweis wird in seiner Eigenschaft als formales Beweismittel nun auch als materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit eingesetzt und durch die Quick Fixes europaweit standardisiert. Demnach ist mit Beginn des Jahres 2020 jeder Unternehmer verpflichtet, anhand von mehreren Dokumenten die grenzüberschreitende Warenbewegung nachzuweisen.⁷

Der neue Art 45a DVO 2018/1912 enthält eine Auflistung von Dokumenten, welche der Verkäufer vorweisen muss, um die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung in Anspruch nehmen zu können. Die Anwendung dieser Bestimmung wird jedoch viele Unternehmer vor eine große Herausforderung stellen. Zwar ist die Aufwertung von standardisierten Beweisen grundsätzlich zu begrüßen, da hierdurch eine einheitliche Belegnachweisführung geschaffen wird, faktisch ist die Erbringung der geforderten Nachweise insbesondere in Beförderungsfällen kaum möglich, was wiederum auch nicht im Interesse der Mitgliedstaaten sein kann.

Um das Ziel der effektiven Kontrolle innergemeinschaftlicher Vorgänge (durch die Mitgliedstaaten) nicht zu konterkarieren, sollen bestehende nationale Regelungen zu Belegnachweisen für die Rechtfertigung einer Steuerfreiheit von bestimmten Umsätzen zusätzlich zur DVO in Geltung bleiben. Dies wäre auch im Einklang mit Art. 131 RL 2006/112/EG wonach die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch bisher schon Bedingungen festlegen mussten. Möglich ist daher, dass die Steuerfreiheit dann gewährt wird, wenn zumindest den Anforderungen nach dem bisherigen nationalen Recht entsprochen wird. Dieser Ansatz wird derzeit in Österreich verfolgt.⁸ Die effektive Handhabung in den anderen Mitgliedstaaten wird sich aber erst im Laufe des nächsten Jahres herauskristalisieren.

Änderungen bei den Reihengeschäften durch die Quick Fixes

Eine Reihe inhomogener Einzelfallentscheidungen⁹ zeigt die Notwendigkeit von einheitlichen Bestimmungen bei Reihengeschäften. Durch die Änderungen im Rahmen der Quick Fixes wurde bei einigen Punkten Klarheit geschaffen, es konnten jedoch nicht alle offenen Fragen abschließend geklärt werden.

Ein Reihengeschäft liegt dann vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer der Reihe gelangt¹⁰. Aufgrund nur einer physischen Warenbewegung ist auch nur eine „bewegte Lieferung“ gegeben, alle anderen Lieferungen sind als „ruhende“ Lieferungen anzusehen.

Der Rahmen für ein Reihengeschäft wurde daher vom EuGH durch die laufende Rechtsprechung vorgegeben. Uneinigkeit zwischen den Mitgliedstaaten besteht aber mangels einer einheitlichen Richtlinienregelung insbesondere dabei, auf welcher Umsatzstufe in der Reihe die bewegte Lieferung anzusiedeln ist. Einerseits wird demjenigen Unternehmer die bewegte Lieferung zugewiesen, dem die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft wird¹¹. Andererseits wird beispielsweise in der österreichischen Rechtsprechung derzeit auf die Transportbeauftragung abgestellt¹².

5 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final.

6 Neufassung des Art 138 Abs 1 lit b ab 1. Jänner 2020 in Kraft durch RL (EU) 20108/1910 vom 4. Dezember 2018.

7 *Tratlechner*, Die „Quick Fixes“ der Europäischen Kommission – Teil 2, SWK 2019, 419.

8 Vgl. EB zum Entwurf des JStG 2019, Änderungen iZm Art. 7 Abs. 1 Z 3, Z 4 und Z 5.

9 EuGH 6. April 2006, C-245/04, *EMAG*; EuGH 16. Dezember 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*; EuGH 26. Juli 2017, C-386/16, *Toridas*.

10 *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 450 (Stand 1. Mai 2018, rdb.at).

11 EuGH 21. Februar 2018, C-628/16, *Kreuzmayr*.

12 Vgl BFG 10. Dezember 2018, RV/7100231/2012.

Die Neuregelung des Art 36a MwSt-Syst-RL¹³ besticht auf den ersten Blick durch eine simple „Grundregel – Ausnahme“ Konstellation. Demnach ist grundsätzlich die erste Lieferung bzw jene Lieferung, die an den transportbeauftragenden Unternehmer erbracht wird, stets die bewegte Lieferung. Ausnahmsweise kann ein Zwischenhändler die Zuordnung der bewegten Lieferung durch die Auswahl der UID-Nummer verlagern. Tritt der transportbeauftragende Zwischenhändler mit der UID-Nummer des Ursprungslandes gegenüber seinem Lieferanten auf, wird dadurch die Zuordnung der bewegten Lieferung geändert. Diese ist in solchen Fällen jene Lieferung, die der transportbeauftragende Zwischenhändler an seinen Auftraggeber erbringt.

Ziel dieser neuen Bestimmung ist unter anderem die Verbesserung der Rechtssicherheit¹⁴. Durch diese Regelung wurde viel erreicht, schließlich findet sich erstmals eine Definition des Reihengeschäfts in der MwStSyst-RL. Offen bleibt allerdings wie das Kriterium der Transportbeauftragung in den einzelnen Mitgliedstaaten interpretiert wird. Darüber hinaus wird auf die Verschaffung der Verfügungsmacht überhaupt nicht eingegangen, obwohl dieses Kriterium bisher auch vom EuGH als das maßgebliche Beurteilungskriterium gesehen wurde. Erfolgt nämlich die Übertragung der Verfügungsmacht an den letzten Unternehmer bevor die erste Lieferung erfolgt, kann die erste Lieferung nicht mehr steuerfrei sein und zwar unabhängig davon, wer den Transport beauftragt hat.¹⁵ Es

ist somit auch bei den in der MwSt-Syst-RL neu textierten Beurteilungskriterien und den bisher vom EuGH herangezogenen Bewertungsmaßstäben für die Auflösung eines Reihengeschäfts ein gewisses Spannungsverhältnis zu erkennen, das allerdings nicht ganz so offensichtlich ist.

Fazit

Unbestritten ist, dass seitens des EuGHs der Fokus auf materiellen Voraussetzungen liegt und Formalia ein niedriger Stellenwert beigemessen wird. Formale Merkmale sind jedoch erforderlich, um etwa Liefervorgänge zu plausibilisieren, sie ermöglichen somit die Kontrolle durch die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten. Als korrigierende Maßnahme zu den Einzelfallentscheidungen des EuGHs sind die formalen Kriterien nun durch die Einführung der Quick-Fixes in einen unionsrechtlich verbindlichen Rahmen gegossen worden. Dennoch sei anzumerken, dass die Angabe der korrekten UID-Nummer im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung keine Neuerung ist, schließlich ist der Unternehmer auch vor Einführung der Quick Fixes verpflichtet gewesen, die Meldung vollständig und richtig abzugeben. Faktisch werden daher die Anforderungen an die Unternehmer zum Teil nicht umfassender, sondern bloß „strenger“ gehandhabt.

Bei den Reihengeschäften wird größtenteils die bisher aus der EuGH-Rechtsprechung entwickelte Praxis in eine einheitliche Richtlinienregelung gegossen. Ein Spannungs-

verhältnis ist jedoch gegeben, da die im neuen Art. 36a MwStSyst-RL maßgebliche Transportverantwortlichkeit nicht unbedingt mit dem vom EuGH vertretenen Beurteilungskriterium der Verschaffung der Verfügungsmacht konform gehen muss.

Für die Unternehmer ist daher entscheidend wie die gelebte Praxis sowohl bei den Nachweispflichten als auch bei der Beurteilung von Reihengeschäften in den einzelnen Mitgliedstaaten tatsächlich aussieht.

¹³ In Kraft ab 1. Jänner 2020.

¹⁴ Vgl Präambel 6 zu RL (EU) 20108/1910 vom 4. Dezember 2018

¹⁵ EuGH 16. Dezember 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*; EuGH 26. Juli 2017, C-386/16, *Toridas*.