



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

Reihen- und Dreiecksgeschäfte aus Sicht der österreichischen Verwaltungspraxis im Vergleich zur deutschen Rechtsprechung

verfasst von / submitted by

Mag. iur. Elisabeth Achleitner

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Danksagung

Ein herzliches Dankeschön gilt an Alle die mich beim Erstellen der Master Thesis tatkräftig unterstützten.

Vorweg möchte ich mich bei Frau Mag. Elisabeth Pölzl bedanken, die durch ihre hilfsbereite Art uns Studenten durch den Lehrgang Steuerrecht und Rechnungswesen begleitet hat. Sie hatte jederzeit für unsere Belange ein offenes Ohr und half uns in schwierigen Situationen.

Weiteres bedanke ich mich bei meinen Studienkolleginnen Marion und Elisabeth, mit ihnen verband mich nicht nur zahlreiche Lernstunden, sondern sie gaben mir auch hilfreiche Anregungen.

Ganz besonders möchte ich mich bei meinen Eltern bedanken. Ihnen möchte ich diese Master Thesis widmen. Sie standen mir jederzeit moralisch unterstützend zur Seite, gaben mir Kraft und das nötige Durchhaltevermögen meine juristische Laufbahn zu erweitern.

Der größte Dank gebührt meinem Partner Christian. Er brachte das nötige Verständnis und Geduld auf. Er stand mir beratend in nicht einfachen Situationen zur Seite und stärkte mir den Rücken.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problematik.....	2
1.2	Ziel.....	4
1.3	Aufbau der Arbeit.....	4
2	Das Reihengeschäft	6
2.1	Grundlagen eines Reihengeschäftes	6
2.1.1	Definition	6
2.1.2	Merkmale	7
2.1.3	Inlandskonstellation	9
2.1.4	Binnenmarktkonstellation	9
2.2	Lieferungen.....	10
2.2.1	Allgemeines.....	10
2.2.2	Beförderungs- und Versandungslieferung	11
2.2.3	Bewegte Lieferung und ruhende Lieferung	11
2.3	Problemstellung	14
2.4	EuGH-Judikatur.....	15
2.4.1	Urteil des EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Handel Eder OHG	15
2.4.2	Urteil des EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Holding BV	21
2.4.3	Urteil des EuGH 27.9.2012, C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Roedwisch („VSTR“)	25
2.5	Grundsätze für die Einordnung von Reihengeschäften anhand der EuGH Rechtsprechung	30
2.6	Fallbeispiele für bewegte und ruhende Lieferung	34
2.7	Beurteilung des Reihengeschäftes nach der MwStSyst-RL, sowie nach österreichischem, als auch nach deutschem Umsatzsteuerrecht	37
2.7.1	Beurteilung nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	37
2.7.2	Beurteilung nach dem österreichischen Umsatzsteuerrecht.....	39
2.7.3	Beurteilung nach dem deutschen Recht	41
2.7.4	Fallbeispiele	43
2.8	Vertrauensschutz beim innergemeinschaftlichen Reihengeschäft	46
2.8.1	Allgemeines.....	46

2.8.2	Rechtsprechung des EuGH.....	47
2.8.3	Vertrauensschutzregelung nach österreichischem und deutschen Recht	48
2.8.4	UFS Entscheidung 5.2.2013, RV/0281-L/12	49
2.8.5	BFH Urteil 11.8.2011, V R 3/13	51
3	Das Dreiecksgeschäft.....	54
3.1	Ziel und Bedeutung	54
3.2	Definition nach Art 25 UStG.....	54
3.3	Europarechtliche Grundlagen	55
3.4	Die beteiligten Unternehmer	56
3.4.1	Der erste Lieferer	57
3.4.2	Der mittlere Unternehmer	57
3.4.1	Der Empfänger	59
3.5	Zusammenfassung der Rechtsfolgen der Vereinfachungsregelung.....	60
3.6	Fallbeispiel.....	61
3.7	Missglücktes Dreiecksgeschäft.....	63
3.8	Probleme und Zweifelsfragen in der Praxis	65
3.8.1	Bedeutung der Ansässigkeit, sowie Registrierung im Bestimmungsland.....	66
3.8.2	Umsatzsteuerliche Registrierung im Versendungsland.....	67
3.8.3	Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligten	68
3.9	Schlussfolgerung	72
4	Abschließende Würdigung	73
5	Literaturverzeichnis.....	79
5.1	Monografien und Kommentare	79
5.2	Beträge in Sammelwerken.....	79
5.3	Beiträge in Fachzeitschriften	80
5.4	Judikatur	81
5.4.1	Entscheidungen	81
5.4.2	Schlussanträge	82
6	Abbildungsverzeichnis.....	83
7	Zusammenfassung/ Abstract.....	84

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
Art	Artikel
Bsp	Beispiel
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMR	Binnenmarktregelung
Bsp	Beispiel
bzw	beziehungsweise
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
EMAG	EMAG Handel Eder OHG
ETH	Euro Tyre Holding
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
GH	Gerichtshof
gem	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hL	herrschende Lehre
ig	innergemeinschaftlich
iSd	im Sinn des
lit	litera
LKW	Lastkraftwagen
mE	meines Erachtens
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystem-Richtlinie
öUStG	österreichisches Umsatzsteuergesetz
PKW	Personenkraftwagen
Rs	Rechtsache
Rz	Randzahl/Randziffer
S	Satz
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl	vergleiche
VSTR	Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungs GmbH Roedwisch
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

Z

Ziffer(n)

zB

zum Beispiel

1 Einleitung

Im Rahmen dieser Arbeit werden Reihen- und Dreiecksgeschäfte aus Sicht der österreichischen Verwaltungspraxis als auch anhand der deutschen Rechtsprechung einer näheren Betrachtung unterzogen. Die Thematik des Reihengeschäftes wird in der vorliegenden Arbeit aus Sicht des Binnenmarktes behandelt. Sowohl bei einem Reihengeschäft, als auch Dreiecksgeschäft schließen mehrere Unternehmer aus verschiedenen Mitgliedstaaten über ein und denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab. Dieser Gegenstand gelangt im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer.

Vor allem bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften ist die umsatzsteuerliche Behandlung äußerst komplex und führt zu Fehlern in der Handhabung. Da sowohl im österreichischen und deutschen Umsatzsteuerrecht, als auch in der MwStSyst-RL eine dezidierte Regelung betreffend das Reihengeschäft fehlt, ist dieses anhand der allgemeinen Regelungen zum Lieferort zu beurteilen. Lediglich das Dreiecksgeschäft als Sonderform des Reihengeschäftes wird in der MwStSyst-RL behandelt. Diese Bestimmung wurde ins österreichische und deutsche Recht umgesetzt. Bei Dreiecksgeschäften sind nicht nur die Voraussetzungen, sondern auch die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen detaillierter geregelt.

Aufgrund des Fehlens einer gesetzlichen Bestimmung für Reihengeschäfte, stellt sich die Frage, welchem Staat die Besteuerungshoheit zukommt. Ist es jener, für den die Lieferung bestimmt ist, oder jener, in dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt? Diese umsatzsteuerrechtliche Unklarheit, welcher Staat die Mehrwertsteuer einheben darf, kann zu einer Mehrfachbelastung für die betreffenden Unternehmer führen. Daher ist für die richtige umsatzsteuerliche Beurteilung von Reihengeschäften, an denen mehrere Unternehmer, die in zwei oder mehreren Staaten ansässig sind, die Bestimmung des Lieferortes maßgebend. Auch eine korrekte Rechnungsausstellung ist es von wesentlicher Bedeutung, wo der Ort der Lieferung ist. Nur so kann geklärt werden, wo der einzelne Umsatz steuerbar ist, welche Mehrwertsteuer fakturiert werden muss bzw. ob eine Steuerbefreiung in Betracht kommt. Die umsatzsteuerliche Beurteilung des Lieferortes, sowie die Auseinandersetzung mit dem jeweiligen nationalen Recht führen für die beteiligten Unternehmer zu erheblichen Schwierigkeiten. Sollten die in den nationalen Bestimmungen festgelegten Pflichten nicht eingehalten werden, führt dies sowohl für den Lieferanten der Ware, als auch für den Empfänger zu umsatzsteuerlichen Risiken, enormen Kostenbelastungen und zu erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen. Deshalb haben sich immer wieder Gerichte mit dieser Thematik beschäftigt. Der EuGH hat allgemeine Rechtsgrundsätze für die Beurteilung von Reihengeschäften entwickelt.

1.1 Problematik

Bei einem Reihengeschäft stehen mehrere Verpflichtungsgeschäfte nur einer einzigen Warenbewegung gegenüber. Da es bei Reihengeschäften europaweit keine einheitliche Regelung gibt, kommt den allgemeinen Regelungen über die Bestimmung des Lieferortes erhebliche Bedeutung zu. Die Problematik bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften liegt in der richtigen Ermittlung des Lieferortes. Als Lieferort wird jener angesehen, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Ist der Ort der Lieferung von Gegenständen bestimmt, so kann demnach auch die Frage beantwortet werden, welches nationale Umsatzsteuerrecht für die jeweilige Lieferung zur Anwendung kommt. Anhand dessen können für den betreffenden Unternehmer umsatzsteuerrechtliche Rechte und Pflichten abgeleitet werden. Daher sind die Bestimmung der Lieferortes sowie das Auseinandersetzen mit den umsatzsteuerlichen Konsequenzen von besonderer Relevanz für die an einem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer. Auch die Zuordnung einer Lieferung zur warenbewegten oder ruhende, also nichtwarenbewegten, Lieferung ist problematisch. Gerade diese Unterscheidungen werden in internationalen Fällen unterschiedlich beurteilt und gehandhabt. Dies führt dazu, dass die unterschiedliche Betrachtungsweise der bewegten und ruhenden Lieferung umsatzsteuerliche Konsequenzen nach sich zieht. Auch der EuGH befasste sich im Zusammenhang mit Reihengeschäften mit dieser Zuordnung. In seiner Entscheidung in der Rechtsache EMAG stellte er fest, dass es nur eine bewegte innergemeinschaftliche Lieferung geben kann. Er ließ jedoch offen, welche als bewegte und welche als ruhende Lieferung anzusehen ist.

Die in diesem Sinn auftretende Problematik hinsichtlich der Zuordnung der Lieferungen in eine bewegte und eine ruhende, trifft den mittleren Unternehmer, der zugleich Abnehmer der Ware, als auch Lieferer ist. Die deutsche Rechtsprechung gesteht dem mittleren Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht in Bezug auf die Warenbewegung zu. Dies ist dem österreichischen Umsatzsteuerrecht fremd. Demnach hängt die Zuordnung der Beförderung oder Versendung davon ab, ob der Zwischenerwerber den Warentransport als Abnehmer der Lieferung oder in seiner Eigenschaft als Lieferer tätigt. Prinzipiell spricht die Vermutung dafür, dass dieser als Abnehmer fungiert. Diese Vermutung ist jedoch anhand von Belegen widerlegbar. Hierbei kann der Zwischenwerber durch Mitteilung oder Verschweigen, indem er seine Absichten dem Erstlieferer darlegt, den Weiterverkauf der Ware bestimmen und somit das Wahlrecht zur Festlegung der bewegten Lieferung in Anspruch nehmen. Auch der EuGH befasste sich in seiner Entscheidung Euro Tyre Holding mit den Absichtserklärungen, die der Zwischenerwerber, dies ist der Ersterwerber, im Erwerbszeitpunkt hat. Hinsichtlich der Zuordnung zur

bewegten und ruhenden Lieferung stellte der Gerichtshof fest, dass es dabei auf eine umfassende Würdigung des Einzelfalles ankommt.

Im Gegensatz dazu vertritt die österreichische Finanzverwaltung die strikte Ansicht, dass bei der Zuordnung zur bewegten und ruhenden Lieferung allein die Transportbeauftragung maßgeblich ist. Hierbei übersieht sie aber, dass nach der Rechtsprechung des EuGH dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere dem Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, wesentlich Bedeutung zukommt. Dieser Auffassung ist auch der BFH, der sich in seiner Nachfolgeentscheidung in der Rechtsache VSTR mit dem Thema der Transportbeauftragung, sowie der Verschaffung der Verfügungsmacht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auseinandersetzt.

Auch dem Vertrauensschutz ist im Zusammenhang mit Reihengeschäften eine wesentliche Bedeutung beizumessen. Die Problematik besteht darin, dass die beteiligten Unternehmer oft nicht wissen wie die Rechtsbeziehungen zwischen den Vorlieferanten und Abnehmern geregelt sind. Deshalb sind diese auf die von Dritten getätigten Angaben angewiesen. Erweisen sich diese als falsch und konnte der Unternehmer dies auch unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen, so soll dieser den Schutz des guten Glaubens in Anspruch nehmen können.

Das Rechtsinstitut des Dreiecksgeschäftes stellt eine Sonderform des Reihengeschäftes dar. Hierbei kann bei einer Beteiligung von drei Unternehmern, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind eine vereinfachte Vorgehensweise gewählt werden. Von dieser Vereinfachungsregelung profitiert der mittlere Unternehmer, der als Erwerber bezeichnet wird, am meisten. Die Rechtsfolge der Vereinfachungsregelung besteht darin, dass die Steuerschuld des Erwerbers auf den Empfänger, dies ist der letzte Unternehmern einer Reihe, übergeht. Somit schuldet der letzte Empfänger die, auf die Lieferung zu entrichtende Steuer. Im Mitgliedstaat des Erwerbers erfolgt daher keine Besteuerung und die umsatzsteuerrechtliche Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsland wird somit vermieden. Daher müssen, um diese Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen zu können, die Unternehmer die geforderten formalen Voraussetzungen erfüllen. Ziel der Dreiecksgeschäftsbestimmung ist es, den mittleren Unternehmer von einer Registrierungspflicht im Bestimmungsland zu entlasten. Die Gefahr besteht darin, dass der mittlere Unternehmer die formalen Verpflichtungen nicht erfüllt, sodass die Steuerfreiheit rückwirkend wegfällt, bzw. erst gar nicht entsteht. Eine weitere Problematik besteht darin, ob die Vereinfachungsregelung auch dann in Anspruch genommen

werden kann, wenn der letzte Empfänger am Warentransport beteiligt ist, bzw. ob ein Dreiecksgeschäft auch mit vier oder mehr Beteiligten möglich ist.

1.2 Ziel

Die bei Reihen- und Dreiecksgeschäften auftretenden Probleme und Unklarheiten sollen in dieser Arbeit beleuchtet und abgehandelt werden.

Ziel dieser Arbeit ist es, die wesentlichen Unterschiede zwischen der österreichischen und der deutschen Rechtsauffassung herauszuarbeiten und deren Handhabung zu beurteilen. Dies soll im Rahmen einer Rechtsvergleichung durchgeführt werden. Die unterschiedliche Beurteilung der Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung wird im Lichte der EuGH Rechtsprechung analysiert. Hierbei werden drei wesentliche EuGH Entscheidungen dargestellt und erörtert. Anhand der daraus gewonnenen Erkenntnisse für das Reihengeschäft werden allgemeine Grundsätze herausgearbeitet. Auch auf die im Zusammenhang mit der Transportbeauftragung bzw. mit der Verschaffung der Verfügungsmacht ergangene Folgeentscheidung des BFH wird Bezug genommen.

Der Vertrauensschutz wird anhand eines österreichischen und eines deutschen Urteils behandelt und deren Problematik dargestellt.

Hinsichtlich des Dreiecksgeschäftes werden zunächst die dafür vorgesehenen Vereinfachungsregelungen dargestellt. In einem weiteren Schritt wird die Rechtsfolge eines missglückten Dreiecksgeschäfts erörtert. Schlussendlich soll auf die Möglichkeit eines Dreiecksgeschäftes mit vier oder mehr Beteiligten aus Sicht der österreichischen, als auch der deutschen Rechtsauffassung eingegangen werden

1.3 Aufbau der Arbeit

Kapitel Reihengeschäft:

Zunächst werden in Kapitel Zwei die Voraussetzungen und Merkmale für das Reihengeschäft dargestellt. Der Ort der Lieferung, sowie die Zuordnung zur bewegten und ruhenden Lieferung werden erörtert. Die rechtliche Beurteilung erfolgt anhand der Rechtsprechung des EuGH. Des Weiteren werden die Reihengeschäfte anhand der MwStSyst-RL, sowie der österreichischen, als auch der deutschen Rechtslage einem Vergleich unterzogen und die wesentlichen Unterschiede herausgearbeitet. Schlussendlich wird in diesem Zusammenhang auch auf den Vertrauensschutz eingegangen.

Kapitel Dreiecksgeschäft:

In Kapitel Drei werden Ziel und Bedeutung des Dreiecksgeschäftes dargelegt. Des Weiteren werden die daran beteiligten Unternehmer einer näheren Betrachtung unterzogen. Außerdem wird nicht nur auf die Rechtsfolgen der Vereinfachungsregelung eingegangen, sondern auch die Problematik eines missglückten Dreiecksgeschäftes veranschaulicht. Zu guter Letzt werden nicht nur Zweifelsfragen und Probleme in der Praxis dargestellt, sondern es wird auch auf die Problematik und Rechtsfolgen eines Dreiecksgeschäftes mit mehr als drei Beteiligten eingegangen.

Kapitel abschließende Würdigung:

In diesem Kapitel werden die zuvor erarbeiteten Grundlagen und Erkenntnissen einer kritischen Betrachtung unterzogen. Überdies wird im Zusammenhang mit Reihengeschäften auf die Incoterms (Lieferkonditionen) Bezug genommen.

2 Das Reihengeschäft

2.1 Grundlagen eines Reihengeschäftes

2.1.1 Definition

Als Reihengeschäfte werden Umsatzgeschäfte bezeichnet, die von mehreren Unternehmern in einer Reihe über denselben Gegenstand abgeschlossen werden. Dieser wird unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer in einer Reihe befördert oder versendet.¹

Vorweg sei zu erwähnen, dass das Umsatzsteuergesetz nach dem „*Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung*“ zwischen einer Lieferung und sonstigen Leistung unterscheidet.² Bei einem Reihengeschäft handelt es sich umsatzsteuerlich gesehen um eine Lieferung. Der Begriff Lieferung bedeutet Verschaffung der Verfügungsmacht durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.³ Diese Lieferung findet zwischen jedem Lieferer und seinem jeweiligen Abnehmer statt. Es entsteht eine Lieferkette, bei welcher fiktiv die Ware vom ersten Lieferer an seinen Leistungsempfänger und diese an seinen Abnehmer weitergegeben wird. Demnach muss einem Reihengeschäft ein Rechtsverhältnis zugrundeliegen, welches Lieferung und Entgelt miteinander verknüpft.⁴

Da an einem Reihengeschäft mehrere Unternehmer beteiligt sind, schließen diese über ein und denselben Warengegenstand mehrere Kaufverträge, somit auch mehrere Liefergeschäfte, ab. Es wird über jede Lieferung eine Rechnung ausgestellt. Daraus folgend ist jede Lieferung und somit jede Rechnung hinsichtlich Steuerpflicht oder Steuerfreiheit einzeln zu prüfen.⁵

Die Besonderheit des Reihengeschäftes liegt darin, dass der Warengegenstand jedoch nur einmal physisch vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer in der Reihe bewegt wird. Daher kann es bei einem Reihengeschäft nur eine tatsächlich warenbewegte Lieferung geben. Die anderen sind demnach nicht warenbewegte Lieferungen, welche auch als ruhende Lieferungen bezeichnet werden⁶.

Entscheidende Bedeutung erlangt das Reihengeschäft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Wird der Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet, so wird nicht nur der Ort der Lieferung und die Zuordnung des Steuertatbestandes des innergemeinschaftlichen Erwerbs, sondern auch die Zuordnung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen beeinflusst.⁷ Sind die an einem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer in zwei oder

¹ Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakouning, UStG-ON ^{2,06} § 3 UStG, Rz 450.

² Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷, 2014, Rz 263.

³ Trieß, Reihengeschäfte im Umsatzsteuerrecht, 2015, 7.

⁴ Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, 2001, 5.

⁵ Trieß Reihengeschäfte, 11.

⁶ Trieß Reihengeschäfte, 12.

⁷ Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, 2001, 5.

mehreren verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig, muss zunächst geklärt werden, wer den Warengegenstand befördert oder versendet und somit eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Da im österreichischen und deutschen Umsatzsteuerrecht, sowie in der MwStSyst-RL eine dezidierte Regelung bezüglich der Reihengeschäfte fehlt, müssen diese Sachverhalte anhand der allgemeinen Regelungen zum Lieferort beurteilt werden. Demnach kommen den Bestimmungen zum Lieferort bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wesentliche Bedeutungen zu.⁸

Der Ort der Lieferung ist ein zentrales Element im europäischen Mehrwertsteuersystem. Er regelt die Besteuerungshoheit im Sinne, welcher Mitgliedstaat einen Umsatz dem Grunde nach besteuert und das daraus resultierende Steueraufkommen erhält. Da die Mehrwertsteuer eine Verbrauchssteuer darstellt, soll der Verbrauch oder Konsum von Dienstleistungen und Gegenständen territorial in jenem Bestimmungsland besteuert werden, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.⁹ Dieses Ziel wird dadurch erreicht, indem der innergemeinschaftliche Erwerb im jeweiligen Bestimmungsland der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

Im Gegensatz dazu unterliegt die Lieferung von Gegenständen im Ursprungsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer. Diese wird aber befreit, wenn der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird.¹⁰ Da im Zusammenhang mit Reihengeschäften mehrere Umsätze getätigt werden, muss daher jede Lieferung getrennt voneinander betrachtet und der Ort der Lieferung gesondert nach den allgemeinen Regelungen ermittelt werden. Dies ist deshalb bedeutsam, um vor allem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an denen mehrere Unternehmer aus verschiedenen Staaten daran beteiligt sind und Waren physisch von einem Land in das andere Land befördert oder versendet werden, bestimmen zu können, welches nationale Umsatzsteuerrecht für die jeweilige Lieferung zur Anwendung kommt. Ist der Ort der Lieferung bestimmt, können aus dem anwendbaren nationalen Umsatzsteuerrecht sämtliche, für die daran beteiligten Unternehmer erforderlichen Konsequenzen vor allem Rechte und Pflichten abgeleitet werden.¹¹

2.1.2 Merkmale

Für ein Reihengeschäft sind folgende Merkmale relevant:

- Es müssen Umsatzgeschäfte geschlossen werden,
- von mehreren Unternehmer, mindestens von dreien

⁸ Kettisch, Klarstellungen und ein Lösungsvorschlag zu Reihengeschäften, SWK 2014, 1036.

⁹ Gurtner in Achatz/Tumpel, Leistungsort der Umsatzsteuer, 2009, 57.

¹⁰ Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 2008, 479.

¹¹ Gurtner in Achatz/Tumpel, Leistungsort, 59.

- über denselben Warengegenstand
- der physisch befördert oder versendet wird
- und dabei unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.¹²

Bei einem Reihengeschäft muss der Warentransport eine der beiden Lieferungen zugeordnet werden. Unterschieden wird hierbei zwischen einer bewegten Lieferung, dies ist jenes Lieferverhältnis, dem die physische Warenbewegung zuzurechnen ist und einer ruhenden Lieferung.

In der MwStSyst-RL werden bewegte und ruhende Lieferungen nicht definiert.

Art 32 MwStSyst-RL sieht vor, dass der Lieferort im Fall der Versendung oder Beförderung des Gegenstandes durch den Lieferer, Erwerber oder einer dritten Person dort gelegen ist, wo sich der Gegenstand zu Beginn der Beförderung befindet. Diese Bestimmung entspricht § 3 Abs 8 öUStG, sowie § 3 Abs 6 dUStG und ist Rechtsgrundlage für die Zuordnung des Lieferortes einer bewegten Lieferung.

Art 31 MwStSyst-RL sieht als Lieferort im Falle, dass der Liefergegenstand nicht befördert oder versendet wird, jenen Ort vor, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet. Die korrespondierende Bestimmung dazu findet sich in § 3 Abs 7 öUStG sowie in § 3 Abs 7 dUStG. Diese Regelung stellt auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ab und setzt somit keine physische Warenbewegung voraus. Demnach ist diese Bestimmung auf ruhende Lieferungen anzuwenden.¹³

Für die steuerliche Beurteilung dieser Lieferungen sind die durch die Rechtsprechung des EuGH folgende herausgearbeitete Grundsätze beachtlich. Diese werden näher in Kapitel 5.2 dargestellt.

- Zwei oder mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen sind, auch wenn sie nur zu einer einzigen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen. Gedanklich finden die Umsätze zeitlich hintereinander in mehreren Schritten statt. Diese Versendung oder Beförderung kann nur einer Lieferung zugeordnet werden.
- Der für den einzelnen Umsatz maßgebende Ort muss für sich bestimmt werden, wobei nur für einen Umsatz in der Reihe § 3 Abs 8 öUStG (§ 3 Abs 6 dUStG) zur Anwendung kommt.¹⁴ Diese letztgenannte Lieferung wird als bewegte Lieferung bezeichnet, da ihm die physische Warenbewegung zuzurechnen ist. Hingegen bestimmt sich die

¹² *Trieb* Reihengeschäfte, 10.

¹³ *Schefzig*, Wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Maßgeblichkeit der Incoterms (Teil 1), *ÖStZ* 2014, 598.

¹⁴ *Melhardt*, Umsatzsteuer Handbuch 2016, § 3 UStG Rz 450.

andere Lieferung nach § 3 Abs 7 öUStG (§ 3 Abs 7 dUStG). Ort der Lieferung ist demnach jener, an dem den jeweiligen Abnehmer die Verfügungsmacht über den jeweiligen Warengegenstand verschafft wird.¹⁵

Diese Zuordnung von bewegter und ruhender Lieferung in einem Reihengeschäft ist deshalb von wesentlicher Bedeutung, um festzustellen welche Lieferung in welchem Mitgliedstaat der Umsatzsteuer unterliegt, für welche Lieferung die Steuerbefreiung angewendet werden kann und welcher Unternehmer den innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt.¹⁶

2.1.3 Inlandskonstellation

Bei reinen Inlandskonstellationen in denen die Warenbewegung nur im Inland stattfindet, erweist sich das Problem als einfach. Wird in einer Unternehmerkette beispielsweise eine Ware viermal verkauft, aber nur einmal vom ersten an den letzten Unternehmer in einer Reihe transportiert, so liegen alle Lieferorte im Inland. Da der Gegenstand nur im Inland bewegt wird, sind alle vier Lieferungen auch dort zu erfassen. Somit haben sie denselben Lieferzeitpunkt, da mit Beginn des Warentransportes alle Lieferungen als erbracht angesehen werden. Wer nun die Beförderung, Versendung oder Abholung vornimmt, spielt in diesem Fall keine Rolle.¹⁷ Des Weiteren ist bei rein nationalen Fällen eine Unterscheidung zwischen der bewegten und ruhenden Lieferung unerheblich, da alle Lieferungen im Inland umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig werden.¹⁸

2.1.4 Binnenmarktkonstellation

Zu differenzieren ist bei Lieferungen die von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat erbracht werden. Hierbei ist die bewegte Lieferung gleichzeitig eine von der Umsatzsteuer entlastete innergemeinschaftliche Lieferung. Dieser steht im Bestimmungsland immer ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb gegenüber. Nur eine der beiden Lieferungen, über denselben Gegenstand, kann der Versendung oder Beförderung zugeordnet werden.¹⁹

Damit die innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist, müssen verschiedene Voraussetzungen vorliegen. Zum einen muss das Recht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen gem. Art 14 MwStSyst-RL auf den Erwerber übergehen. Des Weiteren hat der Lieferant die Versendung oder Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat nachzuweisen.

¹⁵ Schwab, Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Reihengeschäften im Binnenmarkt, ÖStZ 2014, 32.

¹⁶ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, 2014, 56.

¹⁷ Beiser, Reihengeschäfte im Binnenmarkt- Darf die Lösung einfach und praktikabel sein?, ÖStZ 2014, 596 (597).

¹⁸ Schefzig, ÖStZ 2014, 598.

¹⁹ Schwab, ÖStZ 2014, 32.

Zum anderen muss der Gegenstand infolge der Beförderung oder Versendung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben.

Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer kann, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichtende, Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.²⁰

2.2 Lieferungen

2.2.1 Allgemeines

Der Ort des Umsatzes richtet sich bei Lieferungen nach § 3 Abs 7, § 3 Abs 8 bzw. § 3 Abs 9 öUStG. (§ 3 Abs 6 dUStG, § 3 Abs 8 dUStG, § 3 Abs 8 dUStG)²¹

Gem. § 3 Abs 1 öUStG handelt es sich bei Lieferungen um 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.*“ Im Sinn des § 3 Abs 1 öUStG (§ 3 Abs 1 dUStG) liegt die Verschaffung der Verfügungsmacht darin, dem Abnehmer die Befähigung „*im eigenen Namen*“ über den Gegenstand zu verfügen und zu übertragen. Dies bedeutet, dass dieser jenen veräußern oder belasten darf. Die körperliche Übergabe zur Verschaffung der Verfügungsmacht ist hierbei nicht Voraussetzung.²² Ausschlaggebend ist vielmehr, dass dem Abnehmer auf Grund des Vorganges die Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zugewendet wird. Die Verschaffung der Verfügungsmacht besteht in der Eigentumsübertragung im Sinne des Zivilrechtes, wobei diese nicht eine notwendige Voraussetzung darstellt. Vielmehr ist der Begriff „Verfügungsmacht“ als eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes anzusehen.²³

Lieferzeitpunkt ist jener, in dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Dieser erfolgt zum Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstandes, bzw. an dem das Risiko des zufälligen Unterganges (Gefahrenübergang) auf den Käufer übergeht. Außerdem ist auch der Zeitpunkt für die Erklärung des Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung entscheidend.²⁴

Lieferort wird als dieser angesehen, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet und nicht dort, wo die Verfügungsmacht verschafft

²⁰ Beiser, ÖStZ 2014, 596.

²¹ Berger/ Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 2010, 77.

²² Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷, 2014, Rz 269.

²³ Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch, § 3 UStG, Rz 423.

²⁴ Berger/ Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 78.

wird.²⁵ An diesem Ort befindet sich der Kaufgegenstand am Beginn der Beförderung oder Versendung.²⁶ Wird der Gegenstand körperlich übergeben, befindet sich der Ort dort, wo die Übergabe der Ware an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten stattfindet.²⁷

2.2.2 Beförderungs- und Versendungslieferung

Das Gesetz selbst definiert den Begriff der Beförderung nicht näher. Unter einer Beförderung versteht man einen Transport von Gütern, der entweder durch den liefernden Unternehmer, durch den Abnehmer oder durch einen unselbständigen Erfüllungsgehilfen des Käufers oder Verkäufers mittels eigenen, gemieteten oder geliehenen Beförderungsmitteln durchgeführt wird. Der Beginn der Beförderung ist gleichzusetzen mit dem tatsächlichen Transportbeginn.²⁸

Eine Versendung liegt vor, wenn der Unternehmer oder Abnehmer, die Beförderung des Gegenstandes entweder durch einen selbstständigen Unternehmer, dies kann ein Frachtführer oder Verfrachter sein, oder von einem Spediteur erledigen lässt. Beginn der Versendung wird mit der Übergabe des Gegenstandes an den Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur verwirklicht.²⁹

2.2.3 Bewegte Lieferung und ruhende Lieferung

Die Schwierigkeit bei einem Reihengeschäft liegt darin, in einem ersten Schritt den richtigen Lieferort für jede einzelne Lieferung zu ermitteln. Die Bestimmung des Ortes der Lieferung ist entscheidend dafür, welcher Staat das Besteuerungsrecht über die Lieferung ausüben darf oder nicht. Des Weiteren ist dieser ausschlaggebend für maßgebliche steuerliche Konsequenzen, wie Rechnungsausstellung, Steuerpflicht oder Steuerbefreiung, Registrierung, sowie Haftung.³⁰ Außerdem ist jener entscheidend dafür, um festzustellen, welcher Unternehmer in der Reihe den innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt.³¹

Nach der Verwaltungspraxis sind sowohl für den Lieferort, als auch für den Lieferzeitpunkt folgende Gesetzesstellen des österreichischen UStG 1994 im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Reihengeschäften maßgebend:

²⁵ Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch, Rz 421.

²⁶ Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 78.

²⁷ Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch, § 3 UStG, Rz 421.

²⁸ Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, § 3 Abs 8, Anm. 3-5.

²⁹ Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch 2016, § 3 UStG, Rz 448.

³⁰ Gurtner in Achatz/Tumpel Leistungsort, 73.

³¹ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 54.

2.2.3.1 *Bewegte Lieferung nach § 3 Abs 8 öUStG, § 3 Abs 6 dUStG:*

Nur für einen Umsatz kommt als Leistungsort der Abgangsort in Betracht. Dieser Ort befindet sich im Mitgliedstaat des Beginnes der Beförderungs- oder Versandungslieferung. Da die Ware tatsächlich physisch in Bewegung gesetzt wird, wird diese auch als bewegte Lieferung bezeichnet. Hinsichtlich der bewegten Lieferung kommt nur jener Liefervorgang in Betracht, bei dem entweder der Besteller im Rahmen der Versendung den Auftrag zur Lieferung gibt, bzw. diesen selbst abholt oder im Rahmen der Beförderung von dessen Lieferanten geliefert wird.³² Bei dieser bewegten Lieferung handelt es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, mit der jedoch ein innergemeinschaftlicher Erwerb einhergehen muss. Dieser unterliegt im Ankunftsmitgliedstaat der Umsatzsteuer.³³

Die Liefervorgänge, die gedanklich gesehen danach abgewickelt werden, sind an jenem Ort als erbracht anzusehen, an dem sich der Gegenstand am Ende des Transportes befindet.³⁴

2.2.3.2 *Ruhende Lieferung nach § 3 Abs 7 öUStG, § 3 Abs 7 dUStG:*

Als ruhende Lieferungen werden all die anderen Umsatzgeschäfte bezeichnet, die nicht zu einer Beförderung oder Versendung führen. Gem. § 3 Abs 7 öUStG, § 3 Abs 7 dUStG richtet sich der Ort der ruhenden Lieferung danach, wo sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befinden.³⁵ Bei einer isolierten Betrachtung werden durch die tatsächliche Übergabe die Gegenstände nicht bewegt.³⁶

Während die bewegte Lieferung als von der Umsatzsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren ist, unterliegt hingegen die ruhende Lieferung der Umsatzsteuerpflicht.³⁷

Die ruhende Lieferung kann der bewegten vor oder nachgelagert sein.³⁸

2.2.3.3 *Aus Sicht des mittleren Unternehmers (Zwischenerwerber)*

Für die Zuordnung zur bewegten und ruhenden Lieferung ist relevant, wer den Transport beauftragt hat bzw. welchem der an einem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer die Beförderung oder Versendung zuzurechnen ist.³⁹ Demnach ist nach österreichischer Auffassung für

³² Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 81.

³³ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 54.

³⁴ Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 81.

³⁵ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 54.

³⁶ Hörtnagl, Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften- eine kritische Auseinandersetzung, SWK 2002, 917.

³⁷ Schefzig, ÖStZ 2014, 598.

³⁸ Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011), § 3 UStG, Rz 56.

³⁹ Seitweger/Kalt, Neues zur Ausfuhrlieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes, SWK 2014, 719 (720).

die Bestimmung der bewegten Lieferung allein die Transportbeauftragung maßgeblich.⁴⁰ Auch die deutsche Finanzverwaltung stellt für die Zuordnung der bewegten Lieferung darauf ab, wer die Versendung veranlasst oder Beförderung durchgeführt hat.⁴¹

Probleme ergeben sich in der Praxis betreffend Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung aus Sicht des mittleren Unternehmers. Dieser nimmt bei genauerer Betrachtung eine Zwitterstellung ein.⁴² Da er bei zwei Liefervorgängen einmal als Abnehmer der Ware tätig wird und einmal als Lieferer gegenüber dem Endabnehmer auftritt, hat dieser eine Doppelfunktion inne.⁴³ Deshalb führt die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der beiden Lieferungen zu Schwierigkeiten. Eine Lieferung iSd § 3 Abs 8 öUStG, bei der der Lieferort als dort anzusehen ist, wo der Beginn der Warenbewegung stattfindet, ist auch dann gegeben, wenn die Veranlassung der Warenbewegung durch den Lieferer erfolgt. Weiters auch dann, wenn der Abnehmer den Transport der Waren durchführt. Wird bei einem Reihengeschäft ein Frachtführer mit dem Warentransport von einem Zwischenerwerber beauftragt, so könnte die bewegte Lieferung der ersten Lieferung zugerechnet werden, da der Zwischenerwerber dort iSd § 3 Abs 8 öUStG sich als Abnehmer für den Warentransport verantwortlich zeigt. Jedoch könnte auch die zweite Lieferung die bewegte sein, da der Zwischenerwerber dort als Lieferer iSd § 3 Abs 8 öUStG die Versendung der Waren vornehmen könnte.

In seinen Urteilen EMAG, Euro Tyre Holding, sowie VSTR befasste sich der EuGH mit Reihengeschäften, bei denen der Zwischenerwerber die Warenbewegung veranlasste. Er gab jedoch er hierbei keine eindeutige Antwort auf die Frage, welche in diesen Fällen die Warenbewegung der beiden Lieferungen zugeordnet werden kann.⁴⁴

Nach der Judikatur des EuGH erfolgt die Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles. Dagegen stellt die österreichische Verwaltungspraxis allein auf den Transportauftrag ab. Zeigt sich der erste oder zweite Abnehmer in einem dreipersonalen Reihengeschäft für den Transport verantwortlich, wird die bewegte Lieferung dem ersten Umsatzgeschäft zugerechnet. Nur in jenem Fall in dem der dritte Unternehmer sich für den Transport der Ware verantwortlich zeigt, in dem er diese direkt beim ersten Unternehmer abholt bzw. abholen lässt, ist die bewegte Lieferung dem zweiten Umsatzverhältnis zuzuordnen.⁴⁵

⁴⁰ Schefzig, ÖStZ 2014, 598.

⁴¹ Trieß, Reihengeschäfte, 19.

⁴² Hörtnagl, SWK 2002, 917 (918).

⁴³ Berger/Wakouning, In der Praxis bei Reihen- und Dreiecksgeschäften auftretende Probleme, taxlex 2012, 19 3 (194).

⁴⁴ Schwab, ÖStZ 2014, 32.

⁴⁵ Schefzig, ÖStZ 2014, 598.

Das deutsche UStG sieht für den Fall der Transportbeauftragung durch den mittleren Unternehmer ein faktisches Zuordnungswahlrecht gem § 3 Abs 6 Satz 6 dUStG bezüglich der Festlegung zur bewegten Lieferung vor.⁴⁶ § 3 Abs 6 Satz 6 dUStG regelt den Fall, wenn der Abnehmer auch Lieferer des Gegenstandes ist, ist die bewegte Lieferung grundsätzlich an diesen zuzurechnen. Diese Vermutung kann jedoch anhand von Aufzeichnungen und Belegen widerlegt werden, sodass die bewegte Lieferung jene ist, die er selbst ausführt.⁴⁷

2.3 Problemstellung

Die richtige umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften wirft für die beteiligten Unternehmer zahlreiche Probleme und offene Fragen auf. Zunehmende Internationalisierung führt dazu, dass Unternehmer in verstärktem Ausmaß im grenzüberschreitenden Waren- und Güterverkehr tätig werden. In diesem Zusammenhang treten vermehrt Fallkonstellationen auf, bei denen mehrere Unternehmer aus verschiedenen Ländern beteiligt sind und Waren physisch von einem Staat in einen anderen transportieren.

Die Problematik besteht darin, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten für jede Lieferung den richtigen Lieferort zu ermitteln. Dieser regelt, welchem Staat die Besteuerungshoheit, in dem er einen Umsatz dem Grunde nach besteuern darf, sowie das daraus resultierende Steueraufkommen zukommt.⁴⁸ Dieser ergibt sich aus dem nationalen Umsatzsteuerrecht. Dies führt, für den an einem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer zu relevanten umsatzsteuerlichen Konsequenzen. Diese sind z.B. Registrierungspflichten, Steuerpflicht oder Steuerbefreiung, Rechnungsausstellung, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten, sowie die Anwendung von Vereinfachungsregelungen. Befindet sich der Ort der Lieferung von Gegenständen im Ausland, so müssen sich die Beteiligten nicht nur mit dem innerstaatlichen, sondern auch mit dem ausländischen Umsatzsteuerrecht auseinandersetzen, um die, sich daraus ergebenden, steuerlichen Folgen rechtskonform anwenden zu können. Folglich entstehen nicht nur praktische Probleme, sondern der Unternehmer läuft Gefahr bei falscher Anwendung steuerliche Vorteile zu verlieren (Versagung des Vorsteuerabzuges) und zur Haftung herangezogen zu werden. Ein weiteres Problem besteht darin, aufgrund der Sachverhaltsinformationen das Bestehen eines Reihengeschäftes zu erkennen und dies auch korrekt zu beurteilen.

⁴⁶ *Rattinger in Achatz/ Tumpel*, Reihengeschäfte, 56.

⁴⁷ *Trieß*, Reihengeschäfte, 22.

⁴⁸ *Gurtner in Achatz/Tumpel*, Leistungsort, 57.

Da Reihengeschäfte in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt und interpretiert werden, besteht trotz sorgfältiger Anwendung des nationalen Rechtes das Risiko einer Doppel- oder Nichtbesteuerung.⁴⁹

Die Bestimmung des richtigen Lieferortes bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften stellen Unternehmer vor eine große Herausforderung. Deshalb befasste sich der EuGH mit dieser Thematik und entwickelte allgemeine Grundsätze für Reihengeschäfte

2.4 EuGH-Judikatur

Nachfolgend werden die mE wesentlichen EuGH Entscheidungen im Zusammenhang mit Reihengeschäften dargestellt und erörtert. Zum besseren Verständnis werden die, den Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalte, dargelegt und mit einer Skizze veranschaulicht. Im Anschluss werden die aus der Rechtsprechung gewonnenen Grundsätze zum Thema Reihengeschäften, vor allem für die Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung, zusammengefasst.

2.4.1 Urteil des EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Handel Eder OHG

In der Rechtsache EMAG befasste sich der EuGH mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften. Er ging erstmals der Frage nach, welche Lieferung bei einem Reihengeschäft als bewegte und welche als ruhende anzusehen ist.

Grund dafür war, dass der österreichische VwGH über einen Fall des Reihengeschäftes zu entscheiden hatte, bei dem drei Unternehmer aus zwei verschiedenen Mitgliedstaaten der EU Warenbewegungen durchführten, wobei der mittlere Unternehmer die Versendung übernahm. Da der VwGH an der von der Finanzverwaltung, sowie von den Gesetzgebern vertretene Auffassung Zweifel hegte, legte er diesen Fall zur Vorabentscheidung dem EuGH vor.⁵⁰

Dem lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die in Österreich ansässige K-GmbH verkaufte in den Jahren 1996 und 1997 Buntmetalle an die, in Österreich ansässige, EMAG.⁵¹ Der Erwerb der Ware durch die K-GmbH erfolgte durch den, in Italien bzw. Niederlanden ansässigen, Vorlieferanten, welche EMAG nicht kannte. Diese werden. Nach Abschluss des Geschäftes wurden die Vorlieferanten von der K-GmbH angewiesen die Waren an einen Spediteur zu übergeben. Dem Spediteur wurde der

⁴⁹ Gurtner in Achatz/Tumpel, Leistungsort, 71.

⁵⁰ Sturl in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, 2014, 12.

⁵¹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 14.

Auftrag erteilt die Waren mit dem LKW zu den von der EMAG angewiesenen Räumlichkeiten in Österreich oder direkt zu den Kunden in Österreich zu befördern.⁵²

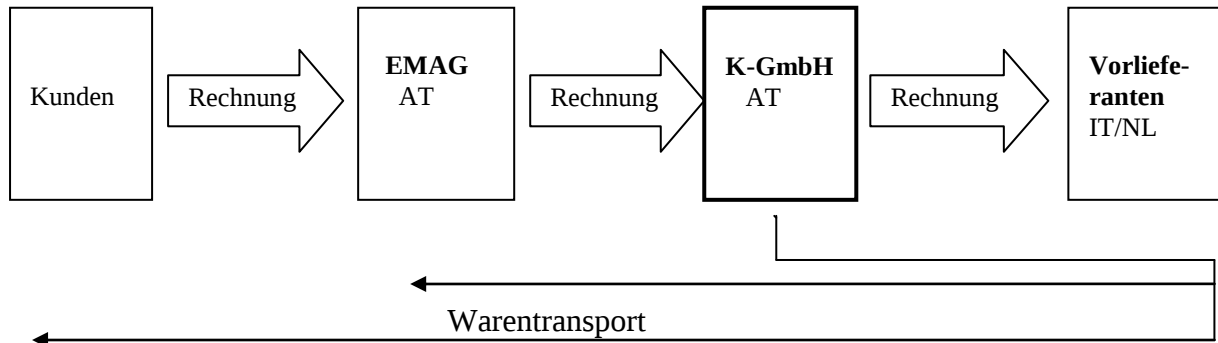


Abbildung 1: Rs EMAG⁵³

Die K-GmbH stellte EMAG eine Rechnung aus und fakturierte die Waren mit 20% österreichischer Umsatzsteuer. EMAG machte hierfür einen Vorsteuerabzug geltend.⁵⁴

Strittig war nach Ansicht der Finanzverwaltung die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges. Nach Ansicht der Finanzverwaltung habe die K-GmbH die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt.⁵⁵

Dagegen erhob EMAG Beschwerde an den VwGH und wandte ein, dass die von der K-GmbH ausgeführten Lieferungen an sie selbst nicht unter § 3 Abs. 8 UStG fallen würden. Der Auftrag der Versendung wurde nicht von ihr erteilt, sondern erfolgte auf Veranlassung der K-GmbH. EMAG habe die Vorlieferanten nicht gekannt und die K-GmbH hätte bis Ende der Lieferung von der Änderung des Bestimmungsortes, sowie der Empfänger Gebrauch machen können. Dies tat die K-GmbH des Öfteren. Des Weiteren wendete EMAG ein, dass die K-GmbH alle Gefahren des Verlustes und der Beschädigung der Waren bis zur Abnahme dieser durch EMAG oder ihrer Kunden getragen habe.⁵⁶

Daraus leitete EMAG ab, dass der Ort, der von der K-GmbH an sie durchgeführten Lieferungen gem. § 3 Abs. 7 UStG, Österreich sei. Deshalb stellte die K-GmbH die österreichische Mehrwertsteuer zu Recht in Rechnung. Sie selbst habe die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zu Recht begehrt.⁵⁷

⁵² EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 15.

⁵³ Schefzig, ÖStZ 2014, 598 (600).

⁵⁴ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 16.

⁵⁵ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 17.

⁵⁶ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 18.

⁵⁷ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 19.

Hingegen vertrat die Finanzverwaltung die Ansicht, dass die K-GmbH die Waren beim Vorlieferanten bezahlte. Diese stellten ihr die Waren in Italien bzw. in den Niederlanden zur Verfügung.⁵⁸ Erst in einem zweiten Schritt gab die K-GmbH den Spediteuren den Auftrag die Waren von Italien bzw. den Niederlanden nach Österreich zu befördern, wo schließlich diese an EMAG oder, aufgrund ihrer Anweisung, an ihre Abnehmer erbracht wurden. Dadurch sei die K-GmbH ihren Lieferverpflichtungen gegenüber EMAG nachgekommen und diese hatte Kenntnis davon erlangt.

Die Finanzverwaltung war demnach der Ansicht, dass es sich hierbei um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelte und § 3 Abs. 8 UStG anwendbar sei. Daraus folgte sie, dass die Rechnungsausstellung mit einer 20% österreichischen Mehrwertsteuer, sowie der Vorsteuerabzug seitens EMAG zu Unrecht erfolgte.⁵⁹

Der VwGH stellte dem EuGH zusammenfassend folgende Fragen:

1. Ist der Ort des Beginns der Versendung oder der Beförderung maßgebend, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abschließen, die mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden? Diese Frage zielt darauf ab, wie jener Ort zu ermitteln ist.
2. Können bei einem Reihengeschäft mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen betrachtet werden können?
3. Welcher Ort ist für die zweite Lieferung relevant ist der Abgangsort oder jener Ort, an dem die erste Lieferung endet?
4. In wessen Verfügungsmacht befindet sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Warenbewegung befand?⁶⁰

Auf die erste Frage antwortete der EuGH, dass sich nur der Ort der Lieferung, die zu einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, sich nach Art 8 Abs 1 lit a der Sechsten Richtlinie bestimmt. Dieser befindet sich demnach im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung richtet sich nach Art 8 Abs 1 lit b der Sechsten Richtlinie und liege entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder Ankunft der Versendung oder Beförderung, „je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist“.⁶¹

⁵⁸ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 20.

⁵⁹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 21.

⁶⁰ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 25.

⁶¹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 51.

Die zweite und vierte Frage prüfte der EuGH zusammen. Der EuGH vertrat die Auffassung, dass zwei aufeinanderfolgende Lieferungen, die zu einer einzigen Bewegung führen, als eine nach der anderen anzusehen sind. Der Zwischenerwerber kann die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen erst dann übertragen, wenn er diese vom Erstverkäufer erhalten hat. Demnach kann die Zweitlieferung erst dann erfolgen, sobald die Erstlieferung durchgeführt wurde.⁶²

Hierbei bringt der EuGH zum Ausdruck, dass bei Reihengeschäften bei denen aufeinanderfolgende Lieferungen, die durch eine einzige Warenbewegung erfüllt werden, diese gesondert und nacheinander als erfolgt zu betrachten sind.⁶³

Außerdem leitete der EuGH daraus auch steuerliche Konsequenzen ab. Als Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes ist jener Mitgliedstaat anzusehen, in dem die Beförderung oder Versendung endet. Daher sind die Steuereinnahmen auf jenen Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt.⁶⁴ Nach Auffassung des EuGH muss sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Mitgliedstaat am Ende der Beförderung oder Versendung befinden.⁶⁵

Auf die dritte Frage antwortete der EuGH, dass der Ort der Lieferung in jenem Staat gelegen ist, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb stattfand, somit im Bestimmungsland. Anhand dieses Falles ist es Österreich.⁶⁶

Analyse und Fazit der EuGH Entscheidung:

Mit seinem Urteil in der Rechtsache EMAG stellte der EuGH zunächst klar, dass die einzelnen Lieferungen als eine nach der anderen anzusehen sind und somit gedanklich hintereinander stattfinden. Der Zwischenerwerber kann nur dann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen, wenn er diesen zuvor von seinem Lieferanten bzw. Eigentümer erhalten hat.⁶⁷ Somit kann die Zweitlieferung erst durchgeführt werden, sobald die Erstlieferung erfolgte. Diese Aussage bezieht sich nicht nur auf den Zeitpunkt der einzelnen Lieferungen, sondern ist auch für die Lieferortbestimmung maßgebend. Um festzustellen, welche Lieferung dem Transportvorgang zugerechnet werden kann, muss die Bestimmung des Ortes der Lieferung von Anfang an beginnend erfolgen, da sich ansonsten eine

⁶² EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 38.

⁶³ Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, 2014, 26.

⁶⁴ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 40.

⁶⁵ Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 26.

⁶⁶ Schlussanträge GA Kokott, EMAG, C-245/04, Rz 48.

⁶⁷ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 38.

unlogische und unsystematische Lieferortabfolge zeigt.⁶⁸ Außerdem hat der EuGH entschieden, dass bei zwei aufeinanderfolgenden Lieferungen nur eine einzige Warenbewegung stattfindet.⁶⁹ Deshalb kann die Versendung oder Beförderung des Gegenstandes nur einer der beiden Lieferungen zugerechnet werden.⁷⁰ Das bedeutet, dass nur eine Lieferung in einer Reihe als bewegte steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung angesehen werden kann. Nämlich jene, die der Beförderung oder Versendung zuzurechnen ist, unabhängig davon in wessen Verfügungsmacht sie sich befindet. Der Ort der anderen Lieferung liegt daher in jenem Mitgliedstaat des Beginnes oder der Ankunft der Beförderung. Je nachdem ob die jeweilige Lieferung der bewegten, im konkreten der ersten oder zweiten Lieferung, vor oder nachgeschaltet ist.⁷¹ Im Wesentlichen unterschied der EuGH zwischen der bewegten Lieferung einerseits und der ruhenden Lieferung andererseits.⁷²

Der EuGH beantwortete in seinem Erkenntnis generelle Zweifelsfragen für die Beurteilung von Reihengeschäften, in dem er entschied, dass es nur eine bewegte Lieferung geben kann. Er ließ jedoch offen, welche Lieferung nun konkret der Beförderung oder Versendung zugerechnet werden kann.⁷³ Mit seiner Entscheidung nahm er auch auf die steuerrechtliche Komponente Bezug. Er stellte fest, dass die Steuerbefreiung nur für die innergemeinschaftliche Lieferung, nicht jedoch für den innergemeinschaftlichen Erwerb eintreten soll. Bedeutsam ist diese Zuteilungsregelung für den Fall, in dem nicht der erste oder letzte Unternehmer die Beförderung oder Versendung durchführt, sondern der Zwischenerwerber. Fraglich ist, wem nun die Beförderung oder Versendung zuzurechnen ist.⁷⁴

Generalanwältin Kokott führte dazu in ihren Schlussanträgen aus, dass sowohl dem Transport der Ware, als auch deren Transportveranlassung eine wesentliche Bedeutung beizumessen ist, denn derjenige, der für den Transport verantwortlich ist, entscheidet darüber, wann sich eine Ware an welchem Ort befindet.⁷⁵ Daraus ergibt sich, dass der innergemeinschaftliche Erwerb durch denjenigen bewirkt wird, der nicht nur den Transport veranlasste, sondern unmittelbar oder mittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand inne hat.⁷⁶ GA Kokott erscheint die Anknüpfung an die Transportverantwortlichkeit deshalb sachgerecht, da derjenige, in dessen Auftrag die Ware befördert wird und in dessen Verfügungsmacht sich die Ware während des

⁶⁸ Gurtner in *Achatz/Tumpel*, Leistungsort, 73.

⁶⁹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG* Rz 38.

⁷⁰ EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG* Rz 45.

⁷¹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG* Rz 51.

⁷² *Ruppe/Achatz UStG*⁴, Rz 56.

⁷³ *Schefzig*, *ÖStZ* 2014, 598 (601).

⁷⁴ *Tumpel* in *Achatz/Tumpel*, Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, 2014, 29.

⁷⁵ Schlussanträge GA Kokott, *EMAG*, C-245/04, Rz 59.

⁷⁶ Schlussanträge GA Kokott, *EMAG*, C-245/04, Rz 60.

Transportes befindet am besten darüber informiert ist, wo der Ausgangs- bzw. Bestimmungsort liegt.⁷⁷

Betrachtet man nun, unter diesen Aspekten, den Ausgangssachverhalt, so wies die K-GmbH ihre Vorlieferanten, die ihr die Waren zur Abholung zur Verfügung stellten, an, diese Gegenstände an einen von der K-GmbH beauftragten Spediteur zu übergeben. Daher trat die K-GmbH als Zwischenerwerber auf und ihr wurde durch die Vorlieferanten die Verfügungsmacht über die Gegenstände der Lieferung verschafft. Somit ist die innergemeinschaftliche Lieferung jener Lieferung zwischen den Vorlieferanten und der K-GmbH zuzurechnen. Gleichzeitig entsteht aber dadurch ein enger Zusammenhang mit den nachfolgenden Liefergeschäften. Wie der EuGH in seiner Entscheidung feststellte, kann der Warentransport jedoch nur einer Lieferung zugerechnet werden. Er ließ jedoch offen, welche Lieferung dies ist.⁷⁸

Anhand der vom EuGH formulierten Grundsätze traf der VwGH zu diesem Sachverhalt folgende Entscheidung. Nach Ansicht des VwGH gelten für Reihengeschäfte die allgemeinen Grundsätze und alle Lieferungen müssen hinsichtlich Zeitpunkt, sowie Ort der Lieferung einzeln und nacheinander geprüft werden. Der VwGH hielt weiter fest, dass sowohl die Beförderung, als auch die Versendung nur einer von mehreren Lieferungen zugordnet werden kann, unabhängig davon, in wessen Verfügungsmacht sich die Ware während des Transportes befindet. Da der EuGH jedoch eine konkrete Zuordnung zu einer der beiden Lieferungen im konkreten offen ließ, schloss der VwGH daraus, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung zwingt.⁷⁹ Außerdem enthält das österreichische UStG, anders als das deutsche UStG, diesbezüglich auch keine Zuordnungskriterien. In solchen Fällen, in denen der mittlere Unternehmer (Zwischenerwerber) die Liefergegenstände beim ersten Unternehmer (Erstverkäufer) abholt und diese an den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die bewegte innergemeinschaftliche Lieferung an den Zwischenerwerber bewirkt.⁸⁰ Jedoch mit jener Einschränkung, dass dies nur dann gilt, wenn keine besonderen Umstände vorliegen, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenlieferung des Erstverkäufers entgegenstehen. Der VwGH definierte allerdings nicht die besonderen Umstände. Er stellte somit klar, dass es Fälle geben kann, in denen dieser Grundsatz durchbrochen wird. Daher hat er für

⁷⁷ Schlussanträge GA Kokott, EMAG, C-245/04, Rz 61.

⁷⁸ Schefzig, ÖStZ 2014, 598 (601).

⁷⁹ VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107, Folgejudikatur nach der EuGH-Entscheidung in der Rs EMAG.

⁸⁰ Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 30.

künftige Urteile bewusst eine Hintertür offen gelassen. Diese wird in der nachfolgenden Judikatur in der Rechtsache Euro Tyre Holding bestätigt.⁸¹

2.4.2 Urteil des EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Holding BV

Auch in diesem Fall wurde der EuGH mittels eines Vorabentscheidungsersuchen, des Hoge Raad der Niederlande, zur Klärung eines Rechtsstreites zwischen der Euro Tyre Holding und dem Staatssekretär für Finanzen beauftragt.

Dem lag folgender Ausgangsstreit zu Grunde.⁸²

Die niederländische Unternehmerin Euro Tyre Holding (im folgenden „ETH“) handelte mit Bedarfsartikeln und Zubehör für PKW und andere Fahrzeuge. In den Jahren 1997-1999 verkaufte ETH an ihre Kunden, zwei in Belgien ansässige Gesellschaften (im folgenden Käufer) Reifen unter der Lieferbedingung „ab Lager“. Danach sollte ETH die Waren an ihr niederländisches Lager liefern. Von diesem erfolgte die Beförderung für Rechnung und auf Gefahr der Käufer. Beim Abschluss des Kaufvertrages, erklärten die Käufer, dass die Waren nach Belgien geliefert werden sollten.⁸³

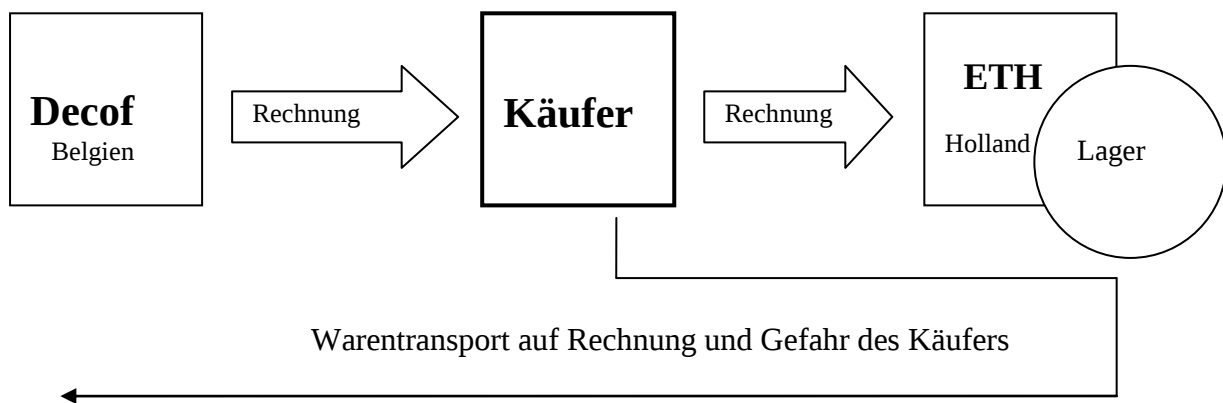


Abbildung 2: Rs Euro Tyre Holding⁸⁴

Daraufhin stellte ETH den Käufern eine Rechnung ohne Umsatzsteuer aus und diese bezahlten im Voraus.⁸⁵ Vor Kaufvertragserfüllung durch ETH verkauften die belgischen Gesellschaften die Waren, an die ebenfalls in Belgien ansässige Banden Decof NV (im folgenden „Decof“), weiter. Dieser Weiterverkauf fand unter der Lieferbedingung, dass die Beförderung der Wa-

⁸¹ Schefzig, ÖStZ 2014, 598 (601).

⁸² EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 2.

⁸³ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 12.

⁸⁴ Schefzig, ÖStZ 2014, 598 (601).

⁸⁵ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 13.

ren zur Niederlassung der Decof für Rechnung und auf Gefahr der belgischen Käufer statt.⁸⁶ Die Abholung der Waren vom Lager der ETH in den Niederlanden erfolgte durch einen Vertreter bzw. durch die Käufer selbst. Befördert wurden die Reifen mit einem LKW samt Fahrer, den die Käufer von Decof entgeltlich zur Verfügung gestellt bekamen. Bei jeder Abholung übergab der Fahrer ETH eine von ihm unterzeichnete Erklärung, dass die Warenbeförderung nach Belgien erfolgte. Erst nachträglich erfuhr ETH, die nichts mit dem Transport zu tun hatte, dass die Lieferung der Waren nicht zu der von den Käufern angegebenen Adresse erfolgte.⁸⁷ Die Steuerbehörde bestätigte die Richtigkeit, in einer zuvor durchgeführten Überprüfung, der belgischen UID-Nummer der Käufer.⁸⁸ Im Zuge einer von der Steuerbehörde durchgeführten Außenprüfung wurde die Steuerbefreiung versagt und ein Nacherhebungsbescheid erlassen.⁸⁹ In Folge dieses Rechtsstreites setzte der Hoge Raad der Niederlande sein Verfahren aus und legte diesen Fall dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

Mit seiner Frage wollte das Gericht wissen, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen sei, wenn die Beförderung von der Person durchgeführt wird, die sowohl die Eigenschaft des Käufers als auch die des Verkäufers hat.⁹⁰

Die Beantwortung der Frage hinsichtlich der Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung, hänge nach Ansicht des EuGH „von einer umfassenden Würdigung aller Umstände ab“.⁹¹ Eine innergemeinschaftliche Lieferung, sowie die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für diese, ergäbe sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes nur, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den (Liefer) Gegenstand zu verfügen auf den Erwerber übertragen worden ist. Außerdem hat der Lieferant nachzuweisen, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet worden ist. Des Weiteren muss in Folge der Beförderung oder Versendung der Liefergegenstand den Mitgliedstaat physisch verlassen haben.⁹² Im Hinblick auf die Übertragung des Rechtes wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, hat der Gerichtshof bereits in der Rs EMAG entschieden.⁹³

Unter den Umständen des zugrundeliegenden Ausgangsverfahrens geht der EuGH davon aus, dass durch die Abholung der Waren (Reifen) vom Lager der ETH, durch den Vertreter des Ersterwerbers (der Käufer), die Übertragung des Rechtes wie ein Eigentümer über den Ge-

⁸⁶ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 14.

⁸⁷ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 15.

⁸⁸ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 16.

⁸⁹ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 17.

⁹⁰ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 19.

⁹¹ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 27.

⁹² EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 29.

⁹³ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 31, EuGH 6.4.2006, C-245/04, *EMAG* Rz 38.

gegenstand zu verfügen, erfolgt ist.⁹⁴ Nach Meinung des EuGH kann daraus aber noch nicht abgeleitet werden, dass die erste Lieferung die innergemeinschaftliche darstellt. Es ist nämlich nicht auszuschließen, dass die zweite Eigentumsübertragung durch die Ersterwerber ebenfalls im Hoheitsgebiet des ersten Mitgliedstaates, Niederlande, noch vor der innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgte und somit auf den Zweiterwerber, Decof, übertragen wurde. In diesem Fall wäre die innergemeinschaftliche Lieferung nicht der ersten, sondern der zweiten Lieferung an Decof zuzurechnen.⁹⁵

In Abholfällen, in denen die Erwerber dem Lieferanten, nach objektiven Gesichtspunkten betrachtend, ihre Absicht bekunden, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat, dem Bestimmungsland, zu befördern und unter der UID-Nummer des anderen Mitgliedstaates (Zielmitgliedstaates) auftraten, konnte der Lieferant ETH davon ausgehen, dass die von ihr selbst getätigten Umsätze, eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellen.⁹⁶ Auf der anderen Seite, könnte der, die erste Lieferung durchführende Lieferant, für den gehalten werden, der die Umsatzsteuer auf diesen Umsatz schulde. Dies wäre dann der Fall, wenn der Erwerber ihm mitteilte, dass der Gegenstand, noch bevor dieser den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde und der Lieferant es im Anschluss an dieser Mitteilung unterlassen habe, dem Erwerber eine berichtigte Rechnung mit Mehrwertsteuer auszustellen.⁹⁷ Nach Ansicht des EuGH ist es legal in solchen Fällen die Gutgläubigkeit des Lieferanten zu verlangen, sowie die Ergreifung aller Maßnahmen, um seine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung auszuschließen. Ist der Lieferant seinen Verpflichtungen bezüglich des Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen, hat aber der Erwerber seine vertraglichen Verpflichtungen, die Waren außerhalb des Liefermitgliedstaates zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt, so müsste als Konsequenz daraus der Erwerber zur Zahlung der Umsatzsteuer herangezogen werden.⁹⁸

Betrachtet man nun den Ausgangsstreit, so hat ETH auf die belgische UID-Nummer, die zuvor von der Steuerbehörde auf ihre Richtigkeit überprüft wurde, vertraut. Somit waren ihre Lieferungen innergemeinschaftliche und von der Mehrwertsteuer befreit. Außerdem habe sie bei Abholung der Waren durch die Käufer auf deren Erklärung vertraut, dass die Gegenstände

⁹⁴ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 32.

⁹⁵ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 33.

⁹⁶ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 35.

⁹⁷ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 36.

⁹⁸ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 38.

nach Belgien befördert werden. Ob nun ETH ihren Sorgfaltspflichten nachgekommen sei, hat das vorliegende Gericht auf Grundlage ihres innerstaatlichen Rechtes zu beurteilen.⁹⁹

Für die Entscheidung, ob die Beförderung der ersten oder der zweiten Lieferung zugerechnet werden kann, spielt der Umstand, dass die Warenbeförderung vom Eigentümer oder auf seine Rechnung durchgeführt wird eine Rolle. Der EuGH stellte aber fest, dass in diesem Ausgangsstreit dieser Umstand nicht entscheidend sei.¹⁰⁰

Analyse und Fazit der EuGH Entscheidung:

Zusammenfassend kam der EuGH zum Ergebnis, die Bestimmung welchem Umsatz die Beförderung zuzurechnen ist, entweder der ersten oder der zweiten Lieferung „*in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu erfolgen hat*“. So könne festgestellt werden, welche der zwei Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfülle.¹⁰¹ Hat der Ersterwerber, wie im Ausgangsverfahren, das Recht über den Gegenstand wie ein Eigentümer im Hoheitsgebiet des ersten Mitgliedstaates erlangt, demonstriert er seine Absicht, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern und trat er unter dieser, vom letztgenannten Staat zugewiesenen UID-Nummer auf, ist die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zuzurechnen, sofern das Recht über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen im Bestimmungsmitgliedstaat auf den Zweiterwerber übertragen wurde.¹⁰² Eine der Kernaussagen dieser Rechtsprechung ist, dass die Verwendung der UID-Nummer bei der Zuordnung zur bewegten Lieferung Indizwirkung zeigt.¹⁰³

Nach Ansicht des EuGH könne jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass die Ersterwerber ihre Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen noch im Liefermitgliedstaat auf den Zweiterwerber übertragen haben. In diesem Fall wäre die innergemeinschaftliche Lieferung der zweiten Lieferung zuzurechnen.¹⁰⁴

Des Weiteren kann festgehalten werden, dass auch bei Reihengeschäften der Grundsatz *pacta sunt servanda*, Verträge sind einzuhalten, gilt. Lieferanten dürfen demnach darauf vertrauen, dass ihre Abnehmer den Liefergegenstand unter der UID-Nummer ihres Zielmitgliedstaates, in diesen befördern oder versenden und dort vereinbarungsgemäß einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklären. Daher darf auch der Lieferer seinerseits von einer innergemeinschaftli-

⁹⁹EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 39.

¹⁰⁰EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 40.

¹⁰¹EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 44.

¹⁰²EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 45.

¹⁰³*Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (602).

¹⁰⁴EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 33.

chen Lieferung ausgehen. Übertragen hingegen die Ersterwerber die Verfügungsmacht über den Warengegenstand noch im Liefermitgliedstaat an weitere Erwerber entgegen ihren Absichtsbekundungen, so sind die Ersterwerber verpflichtet diesen Umstand ihrem Lieferanten mitzuteilen. Wurde der Lieferant darüber informiert, so hat er seine Lieferung mit der Mehrwertsteuer des Liefermitgliedstaates zu belasten. Des Weiteren hat er die Rechnung zu berichtigen und diese mit der Mehrwertsteuer auszuweisen.

Teilten hingegen die Ersterwerber diesen Umstand nicht mit, so darf der Lieferant dennoch davon ausgehen, dass die Beförderung oder Versendung in einen anderen Mitgliedstaat vertragskonform erfolgte. Somit kann dieser eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklären und darf auf die Steuerfreiheit dieser Lieferung vertrauen. Unterlassen es die Abnehmer aber, den Lieferanten darüber aufzuklären, dass eine Beförderung oder Versendung der Ware in den Zielmitgliedstaat nicht erfolgte, so soll die Umsatzsteuer den vertragsbrüchigen Abnehmern auf die Lieferung im Abgangsmitgliedstaat vorgeschrieben werden¹⁰⁵

Somit kommt dem Lieferanten dahin eine Vertrauensschutz zu, als er gutgläubig ist und alle ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen ergreift um die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung auszuschließen, sowie den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung erbringt. Lieferanten dürfen demnach auf die Absichtserklärungen der Erwerber vertrauen. Für die Beurteilung durch den Lieferanten, ob es zu einer Übertragung der Verfügungsmacht gekommen ist, wird dies von den Angaben abhängig sein, die er vom Ersterwerber erhält.¹⁰⁶

2.4.3 Urteil des EuGH 27.9.2012, C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Roedwisch („VSTR“)

Im zugrundeliegenden Ausgangsstreit verweigerte auch hierbei das Finanzamt die Befreiung von der Umsatzsteuer.

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Eine in Deutschland ansässige Tochter der VSTR verkaufte im November 1998 zwei Steinerkleinerungsmaschinen an die Atlantic International Trading Co, die ihren Sitz in den Vereinigten Staaten hatte. Diese besaß zwar eine Niederlassung in Portugal, war aber in keinem Mitgliedstaat der EU für Umsatzsteuerzwecke registriert.¹⁰⁷ Auf Anforderung der VSTR sollte ihr Atlantic ihre UID-Nummer bekanntgeben. Diese teilte jedoch VSTR mit, dass sie die Maschinen an ein, in Finnland ansässiges, Unternehmen weiterverkauft habe und gab ihr die UID-Nummer des finnischen Unternehmers bekannt, welche von VSTR auf Ihre Richtigkeit

¹⁰⁵ Beiser, Das Streckengeschäft in der Umsatzsteuer, RdW 2011, 185.

¹⁰⁶ Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 35.

¹⁰⁷ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 14.

hin überprüft wurde.¹⁰⁸ Atlantic beauftragte eine Spedition die Gegenstände von VSTR abzuholen, um diese nach Finnland zu befördern.¹⁰⁹ Sodann stellte VSTR eine Rechnung über die Lieferung der Steinzerkleinerungsmaschinen ohne Mehrwertsteuer aus. Diese beinhaltete den Namen von Atlantic, jedoch die UID-Nummer des finnischen Unternehmens, an dem die Waren weiterverkauft wurden.¹¹⁰

Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass die Befreiung der Lieferung von der Umsatzsteuer nicht erfolgen kann, mangels Angabe der UID-Nummer des Erwerbers Atlantic durch VSTR.¹¹¹

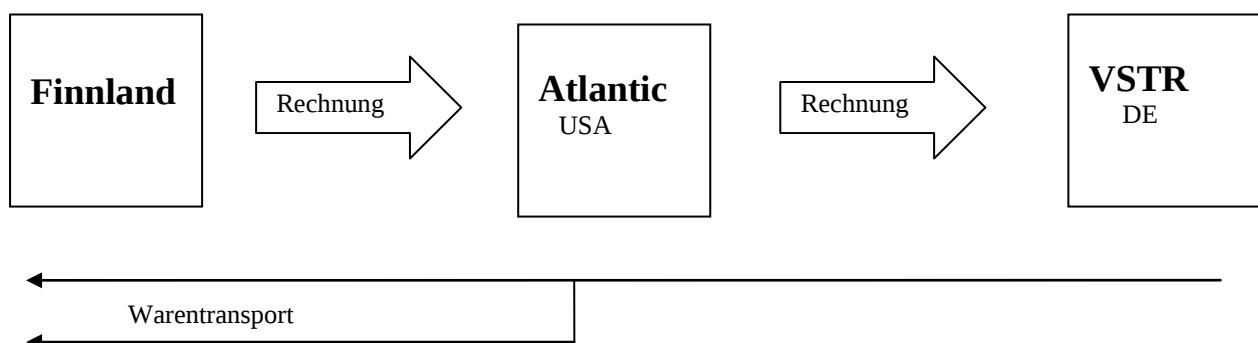


Abbildung 3: Rs VSTR

Strittig hierbei war die Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung mangels Angabe der UID-Nummer des Erwerbers Atlantic.

Da sich die vom BFH gestellten Fragen auf die Eigenschaften des Erwerbers als Steuerpflichtigen beziehen, hielt der Gerichtshof es für erforderlich auf die Vorjudikatur in der Rs EMAG und Euro Tyre Holding Bezug zu nehmen.

Die Befreiung von der ersten Lieferung zwischen VSTR und Atlantic hängt davon ab, ob die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zuzurechnen ist.¹¹² Dies hänge von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände ab, sowie insbesondere vom Zeitpunkt, an dem die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Endempfänger übergegangen ist. Sollte nämlich die zweite Übertragung des Eigentums an den Waren bereits erfolgt sein, bevor die innergemeinschaftliche Beförderung stattgefunden

¹⁰⁸ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 15.

¹⁰⁹ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 17.

¹¹⁰ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 17.

¹¹¹ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 18.

¹¹² EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 31.

hat, kann die Lieferung zwischen VSTR und Atlantic nicht mehr dem Ersterwerber zugerechnet werden.¹¹³ Im zugrundeliegenden Fall habe Atlantic gegenüber VSTR vor der Beförderung der Gegenstände nach Finnland seine Absicht bekundet, dass die Waren bereits an das finnische Unternehmen weiterveräußert wurde und Atlantic habe VSTR die finnische UID-Nummer bekanntgegeben.¹¹⁴ Man kann zwar daraus schließen, dass die bewegte Lieferung zwischen Atlantic und dem in Finnland ansässigen Unternehmen stattgefunden habe, jedoch reicht dies nicht als Nachweis dafür aus, dass die Übertragung des Rechtes wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf das finnische Unternehmen vor der Beförderung stattgefunden habe. Dies zu beurteilen obliegt dem vorlegenden Gericht.¹¹⁵ Der EuGH äußerte sich in diesem Verfahren nicht darüber, welche Lieferung der innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen sei. Der Gerichtshof bestätigte und verwies vielmehr auf die vorangegangene Judikatur in den Rs EMAG und Euro Tyre Holding.¹¹⁶

Die vorgelegten Fragen betrafen die Beweismodalitäten, die der Lieferer in Bezug auf die Steuerpflichteneigenschaft des Erwerbers zu erbringen hat.¹¹⁷ Hierbei können die Mitgliedstaaten dem Lieferer vorschreiben, welche Beweise er zu beschaffen hat, um festzustellen, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger sei und als solcher handelt.¹¹⁸ Des Weiteren können die Mitgliedstaaten Maßnahmen erlassen, um die Einhebung der Steuer sicherzustellen, sowie Steuerhinterziehungen zu verhindern. Jedoch müssen dabei die allgemeinen Rechtsgrundsätze, vor allem das Erfordernis der Verhältnismäßigkeit beachtet werden.¹¹⁹ Laut EuGH können die Mitgliedstaaten die Angabe der UID-Nummer verlangen, da diese den steuerlichen Status des Erwerbers nachweist und die Kontrolle für innergemeinschaftliche Umsätze erleichtert. Jedoch handelt es sich um ein formelles Erfordernis. Der Anspruch auf Befreiung der Mehrwertsteuer ist sodann zu gewähren, sofern die materiellen Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt sind.¹²⁰ Die Mitgliedstaaten würden über das Ziel hinauschießen, wenn sie die Mehrwertsteuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen deshalb verweigern würden, weil der Lieferer die UID-Nummer nicht mitgeteilt hat.

Außerdem würde es darüber hinausgehen, wenn das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig wäre, ohne dass die materiellen Anforderungen berücksichtigt werden.¹²¹ Somit sieht der EuGH die Mehrwertsteuerbefreiung als gewährt an,

¹¹³ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 33.

¹¹⁴ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 34.

¹¹⁵ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 37.

¹¹⁶ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (603).

¹¹⁷ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 41.

¹¹⁸ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 42.

¹¹⁹ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 44.

¹²⁰ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 51.

¹²¹ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 45.

wenn den materiellen Anforderungen genüge getan wurde, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmte formelle Aspekte nicht erfüllt hat. Anderes gelte jedoch, wenn die Nichterfüllung formeller Erfordernissen den eindeutigen Hinweis auf die materiellen Voraussetzungen verhindere, dies gilt vorbehaltlich nur, wenn der Lieferer sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligte.¹²²

Zur Beantwortung bezüglich der Frage, ob der Umstand, dass der Erwerber seine Ansässigkeit in einem Drittstaat hat, ohne in einem anderen Mitgliedstaat der EU registriert zu sein, stellte der EuGH klar, dass sich diesbezüglich nichts ändert. Es wird nicht nach dem Ort, der Ansässigkeit des Erwerbers unterschieden.¹²³

Generalanwalt Cruz Villalón maß in seinen Schlussanträgen der UID-Nummer im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung eine besondere Bedeutung zu.¹²⁴ Er ist der Auffassung, dass eine befreite innergemeinschaftliche Lieferung nicht nur dann gegeben sein kann, wenn die UID-Nummer des Erwerbers mitgeteilt wurde. Die Eigenschaft des Steuerpflichtigen hänge nicht allein von der Zuweisung einer UID-Nummer ab, sondern kann auch durch andere objektive Angaben, vor allem der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgen.¹²⁵

Da die UID-Nummer auf den steuerlichen Status des Steuerpflichtigen hinweist und vor allem die steuerliche Kontrolle der innergemeinschaftlichen Umsätze ermöglicht, kann eine Nichterfüllung der Mitteilung dieser Nummer nur zu einer Verhängung von Sanktionen führen.¹²⁶

Jedoch kann die Nichterfüllung dieser Pflicht nicht dazu führen, dass dem Verkäufer die Befreiung, auf die er ein Recht hat nicht gewährt wird.¹²⁷ Des Weiteren führte Villalón aus, dass dem Lieferer zwar die Verpflichtung obliegt die UID-Nummer des Erwerbers mitzuteilen, jedoch kann er dies nur dann erfüllen, wenn ihm der Erwerber die Information darüber gibt. Handelt der Lieferer in gutem Glauben und ergreift er die ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen, um nachzuweisen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einem Steuerbetrug führt, so soll er dadurch nicht benachteiligt werden, dass der Erwerber ihm gegenüber nicht seine Nummer bekannt gibt.¹²⁸ Eine Ablehnung der Befreiung gegenüber dem Lieferer, der die UID-Nummer des Erwerbers nicht mitteilt, obwohl alles auf eine inner-

¹²² EuGH 27.9.2012, C-587/10, *VSTR* Rz 46.

¹²³ EuGH 27.9.2012, C-587/10, *VSTR* Rz 54.

¹²⁴ Schlussanträge GA Cruz Villalón, *VSTR*, C-587/10, Rz 42.

¹²⁵ Schlussanträge GA Cruz Villalón, *VSTR*, C-587/10, Rz 43.

¹²⁶ Schlussanträge GA Cruz Villalón, *VSTR*, C-587/10, Rz 44, Rz 50.

¹²⁷ Schlussanträge GA Cruz Villalón, *VSTR*, C-587/10, Rz 47.

¹²⁸ Schlussanträge GA Cruz Villalón, *VSTR*, C-587/10, Rz 54.

gemeinschaftliche Lieferung hinweist, würde die Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich bringen, die dazu führt, dass die Besteuerungsbefugnis verlagert wird.¹²⁹ Aufgrund des Territorialitätsgrundsatzes soll gewährleistet werden, dass die Mehrwertsteuer dem Staat zusteht, in dem der Endverbrauch des Gegenstandes erfolgte¹³⁰

Sollte hingegen die Befreiung des Lieferanten abgelehnt und die Mehrwertsteuer in Deutschland erhoben werden, obwohl der Erwerber seinen Umsatz im Bestimmungsland Finnland erklärte, käme es zu einer Doppelbesteuerung.¹³¹ Dies würde bedeuten, dass Deutschland die Mehrwertsteuer erhebt, obwohl ihm gegenüber keine Steuerschuld besteht, denn die Steuer steht dem Land zu, in dem der Gegenstand endgültig verbraucht wird, in diesem Fall Finnland.¹³²

Analyse und Fazit der EuGH Entscheidung:

Zusammenfassend kann aus dem Urteil folgende Erkenntnis gewonnen werden. In diesem zugrundeliegenden Reihengeschäft, bei dem eine einzige innergemeinschaftliche Warenbewegung von Deutschland nach Finnland stattfand, konnte der Lieferer die Befreiung für diese innergemeinschaftliche Lieferung beanspruchen, obwohl der Ersterwerber oder die von ihm beauftragte Spedition die Waren abholte. Es bestand durch die Bekanntgabe der finnischen UID-Nummer kein Zweifel daran, dass der Gegenstand an den Zwischenerwerber weiterverkauft wurde.

Offenbar steht dies im Widerspruch zum Urteil in der Rs Euro Tyre Holding. Hierbei stellte der EuGH fest, dass die Abholung der Waren vom Lager der ETH als Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, der ersten Lieferung zuzurechnen sei.¹³³ Jedoch genügt dieser Umstand noch nicht, um daraus abzuleiten, dass die erste Lieferung die innergemeinschaftliche Lieferung ist. Möglich ist, dass die zweite Eigentumsübertragung ebenfalls im ersten Mitgliedstaat, bevor die innergemeinschaftliche Lieferung erfolgte, stattfand.¹³⁴ Sollte demnach die zweite Eigentumsübertragung an den Gegenständen bereits stattgefunden haben, bevor die innergemeinschaftliche Lieferung erfolgte, so könne die erste Lieferung zwischen VSTR und Atlantic nicht mehr als innergemeinschaftliche Lieferung qualifiziert werden.¹³⁵ Im Ausgangsfall erklärte der Zwischenerwerber dem Lieferer, unter Bekanntgabe der UID-Nummer des finnischen Unternehmens, dass die Gegenstände

¹²⁹ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 55.

¹³⁰ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 56.

¹³¹ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 57.

¹³² Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 58.

¹³³ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 32.

¹³⁴ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 33.

¹³⁵ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (603).

bereits an ein drittes Unternehmen weiterverkauft worden sei, bevor noch die Beförderung stattfand. Demnach könnte ein solcher Fall vorliegen.¹³⁶

In diesem Zusammenhang ist jedoch auf die Schlussanträge des Generalanwaltes Villalón hinzuweisen. In der Rs ETH hielt der EuGH fest, dass die Verwendung der UID-Nummer im Hinblick auf die Zuordnung der bewegten Lieferung ein wichtiges Indiz darstellte. GA Villalón ist demnach der Ansicht, dass die Bekanntgabe der UID-Nummer des Erwerbers entbehrlich ist, um die Beförderung einer bestimmten Lieferung zuordnen zu können.¹³⁷ In der Rs ETH wurde die Mitteilung der UID-Nummer als objektives Indiz für die Absichten des Ersterwerbers die Gegenstände im zweiten Staat zu verkaufen angesehen. Im vorliegenden Fall scheint dieser Hinweis verzichtbar zu sein. Der BFH hält es für erwiesen, dass die zweite Übertragung der Verfügungsmacht im Bestimmungsland erfolgte. Somit ist im vorliegenden Fall die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zuzurechnen.¹³⁸

Die Verpflichtung der Mitteilung der UID-Nummer obliegt zwar dem Lieferer, dieser kann diese nur dann erfüllen, wenn er die nötigen Informationen vom Erwerber erhalten hat. Sollte dieser in gutem Glauben handeln, so darf die Nichterfüllung einer förmlichen Pflicht wegen fehlender Kooperation des Erwerbers, nicht zu einem steuerlichen Nachteil führen.¹³⁹

2.5 Grundsätze für die Einordnung von Reihengeschäften anhand der EuGH Rechtsprechung

Aus der vorangegangenen EuGH-Judikatur und deren Analyse können für Reihengeschäfte folgende Beurteilungsmaßstäbe zusammengefasst werden:

- Ein Reihengeschäft besteht aus mehreren einzelnen Lieferungen.¹⁴⁰ Diese Lieferungen werden durch einen einzigen Beförderungs- bzw. Versandungsvorgang ausgeführt. Somit sind die Umsatzvorgänge getrennt und nacheinander in der Reihenfolge des Erwerbes zu beurteilen und zu prüfen.¹⁴¹
- Finden mehrere Liefervorgänge mit nur einer einzigen Warenbewegung statt, so kann diese nur einer einzigen Lieferung in der Reihe zugeordnet werden.¹⁴² Deshalb kann es nur eine bewegte Lieferung geben (§ 3 Abs 8 öUStG, § 3 Abs 6 dUStG). All die ande-

¹³⁶ Schwab, ÖStZ 2014, 32 (33).

¹³⁷ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 35.

¹³⁸ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 36.

¹³⁹ Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10, Rz 54.

¹⁴⁰ Kettisch, Klarstellung und ein Lösungsvorschlag zu Reihengeschäften, SWK 2014, 1036.

¹⁴¹ Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 37.

¹⁴² Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 38.

ren sind ruhende Lieferungen, die dort ausgeführt werden, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs 7 öUStG, § 3 Abs 7 dUStG). Diese können entweder vor oder nach der Beförderung stattfinden. Somit werden all jene Lieferungen, die der bewegten Lieferung vorangegangen sind, im Ursprungsland, jene Lieferungen, die nachfolgen im Bestimmungsland ausgeführt.¹⁴³

- Weder die 6. MwSt-RL, noch die MwStSyst-RL enthalten allgemeine Regelungen bezüglich der Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zu einer Lieferung.¹⁴⁴
- Für die innergemeinschaftliche Lieferung lassen sich drei wesentliche Tatbestandsmerkmale ableiten:
 1. Die Übertragung der Verfügungsmacht an dem Gegenstand ist dann gegeben, *wenn das Recht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Erwerber übertragen wurde.*“
 2. Der Steuerpflichtige muss die Ware erworben haben, indem der Lieferant nachzuweisen hat, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurde.
 3. Die Ware muss den Liefermitgliedstaat infolge der Versendung oder Beförderung physisch verlassen haben.¹⁴⁵

Für die Einstufung des Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftliche Erwerb dürfen keine weiteren Voraussetzungen Beachtung finden.¹⁴⁶

Anhand des Behelfs der drei Tatbestandsmerkmale ist die Zuordnung zur bewegten Lieferung abhängig von einer „*umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalles*“. Entscheidend dafür, ist jener Zeitpunkt an dem die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übergegangen ist.¹⁴⁷

Hierbei sind die Absichten des Erwerbers die er zum Zeitpunkt des Erwerbes hatte und diese dem Lieferer mitteilte, zu berücksichtigen.¹⁴⁸

- Aus der Rs Euro Tyre Holding ging hervor, dass die Beförderung der Lieferung an den Ersterwerber, sofern die Verfügungsmacht im Bestimmungsland auf den Zweiterwerber übertragen wurde, ihm zugerechnet werden soll.¹⁴⁹ In der Rs VSTR wurde jener

¹⁴³Kettisch, SWK 2014, 1036 (1037).

¹⁴⁴Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 38.

¹⁴⁵EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Rz 29, EuGH 27.9.2007, C-409/04, Teleos Rz 42.

¹⁴⁶EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 30.

¹⁴⁷EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Rz 27, EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 32.

¹⁴⁸Tumpel in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 38.

¹⁴⁹EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Rz 33, 45.

Ansatz dargelegt, dass eine Beförderung nicht mehr der Lieferung des Ersterwerbers zugerechnet werden kann, sobald die Übertragung der Verfügungsmacht an den Zweiterwerber vor der innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgte.¹⁵⁰ Entscheidend ist somit jener Ort, an dem es im Einzelfall zur Übertragung der Verfügungsmacht gekommen ist.

- Der Begriff der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht findet sich in Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL. Dieser beschreibt jene als „*Befähigung, wie ein Eigentümer über körperliche Gegenstände zu verfügen*“. Aus der Rechtsprechung des EuGHs geht hervor, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht, jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere Partei dazu berechtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer.¹⁵¹ Hierbei kommt es nicht auf die Eigentumsübertragung an, die sich in den nationalen Gesetzen wiederfinden. Die Verfügungsmacht ist ein eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes. Dieser knüpft vielmehr an die Möglichkeit an, diesen Gegenstand wirtschaftlich zu nutzen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt eine endgültige und einvernehmliche Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes voraus.¹⁵² In seinem Urteil Eon Aset verlieh der EuGH der Übertragung der Verfügungsmacht, als eine mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Chancen und Risiken, einen wesentlichen Charakter.¹⁵³
- Ist ein Unternehmer an der physischen Beförderung beteiligt, so muss noch lange nicht eine Beteiligung an der bewegten Lieferung vorliegen. Es besteht eine Unterscheidung zwischen der faktischen Innehabung des Liefergegenstandes, wie Sachherrschaft oder Verfügungsmacht darüber zu besitzen und der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht. Ein Unternehmer könnte demnach als Gehilfe für seinen Auftraggeber den Gegenstand innehaben und diesen auch befördern. Deshalb ist er noch lange nicht Beteiligter an der bewegten Lieferung.¹⁵⁴
- Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen darf deshalb nicht versagt werden, weil die formellen Nachweispflichten verletzt wurden. Prinzipiell sind die Mitgliedstaaten selbst verantwortlich Nachweispflichten und Beweise dafür festzulegen.¹⁵⁵ Aufgrund des nationalen Rechtes können die Staaten die genauen Bedingungen

¹⁵⁰ EuGH 27.9.2012, C-587/10, VSTR Rz 32.

¹⁵¹ EuGH 8.2.1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* Rz 7.

¹⁵² Melhardt, Umsatzsteuer Handbuch 2016, § 3 UStG, Rz 423.

¹⁵³ EuGH 16.2.2012, C-118/11, *Eon Aset* Rz 38.

¹⁵⁴ Kettisch, SWK 2014 1036 (1038).

¹⁵⁵ Bauer, VwGH stellt klar: Keine Versagung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei Nachreichung formeller Nachweise, taxlex 2013, 214(215).

für die Steuerbefreiung festlegen. Des Weiteren können sie für die Sicherstellung der Steuererhebung und der Vermeidung von Steuerhinterziehung Maßnahmen setzen. Sie können dem Lieferer von Gegenständen vorschreiben, dass er den Beweis für die Steuerpflichteneigenschaft des Erwerbers zu erbringen hat. Hierbei sind jedenfalls die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu beachten, vor allem soll die Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben.¹⁵⁶

Die Neutralität der Mehrwertsteuer, die ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, darf nicht in Frage gestellt werden. Dies ist gewahrt, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.¹⁵⁷

Diese sind im Wesentlichen:

1. Ein Unternehmer oder Abnehmer befördert oder versendet den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet
 2. Der Abnehmer soll ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt
 3. Der Erwerb des Gegenstandes ist im anderen Mitgliedstaat steuerbar¹⁵⁸
- Liegen demnach die materiellen Voraussetzungen vor, kann die innergemeinschaftliche Lieferung von der Mehrwertsteuer deshalb nicht verweigert werden, weil der Lieferer die UID-Nummer nicht mitgeteilt hat. Dies wäre dann der Fall, wenn der Veräußerer redlicherweise und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, die UID-Nummer nicht mitteilen kann, jedoch andere Angaben tätigt, die belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei diesem betreffenden Vorgang auch als solcher gehandelt hat.¹⁵⁹

Prinzipiell sei gesagt, dass die Erfüllung oder Nichterfüllung formeller Nachweispflichten für die Zuordnung zur bewegten Lieferung bei Reihengeschäften keine Rolle spielt, vor allem die Angabe der UID-Nummer hat nur Indizwirkung.¹⁶⁰

- Auch bei Fehlen der materiellen Voraussetzungen, in dem die bewegte Lieferung falsch zugeordnet wird, erlangt die formelle Nachweispflicht Bedeutung. Obwohl Beleg- und Buchnachweis materiell unrichtig sind und der Lieferer dies nicht erkennen konnte, ist ihm Vertrauensschutz zu gewähren, wenn dieser gutgläubig ist und er alle zur Verfügung stehenden Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von

¹⁵⁶ *Tumpel in Achatz/Tumpel*, Reihengeschäfte, 36, *Bürger*, Innergemeinschaftliche Lieferungen im Reihengeschäft, UR 2012, 941 (947).

¹⁵⁷ EuGH 27.9.2012, C-587/10, *VSTR* Rz 46, EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Albert Collée* Rz 26.

¹⁵⁸ *Bauer*, taxlex 2013 214(215).

¹⁵⁹ EuGH 27.9.2012, C-587/10, *VSTR* Rz 52.

¹⁶⁰ *Kettisch*, SWK 2014, 1036 (1038).

ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Steuerhinterziehung führen.¹⁶¹ Der Zuspruch von Vertrauensschutz hat objektiven Charakter.

2.6 Fallbeispiele für bewegte und ruhende Lieferung

1. Sachverhalt:

Ein deutscher Unternehmer C mit Sitz in Berlin bestellt Waren bei einem in Deutschland ansässigen Unternehmer B in München. Dieser bestellt die Gegenstände beim Unternehmer A in Wien. A versendet die Ware unmittelbar von Wien nach Berlin. (Rechnungsadresse: München für den Unternehmer B, Lieferadresse des Unternehmers C ist Berlin)¹⁶²

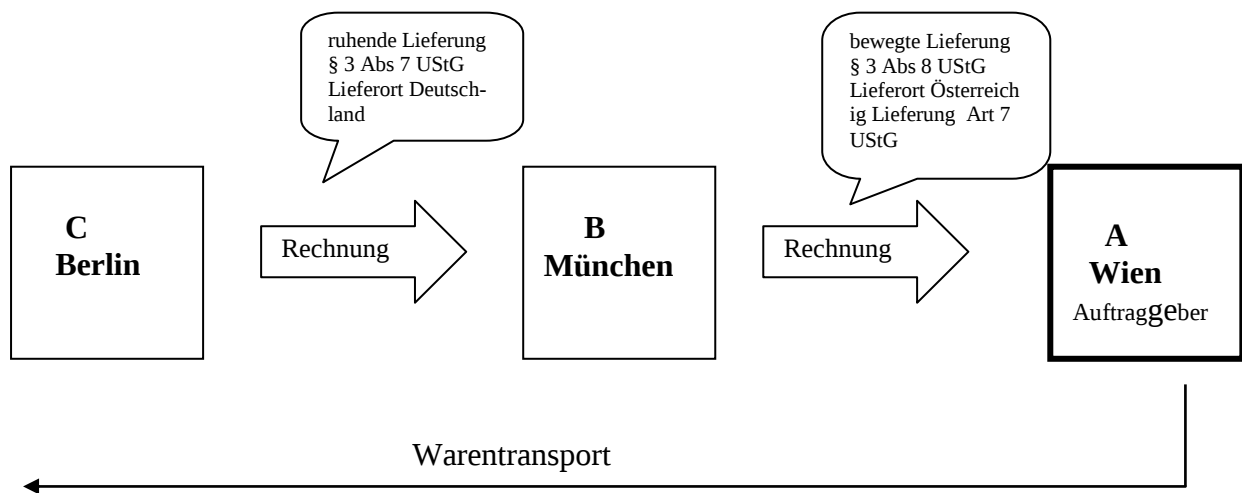


Abbildung 4: Versendung/Beförderung durch Lieferer¹⁶³

Lieferung A an B:

A zeigt sich für den Transport verantwortlich. Er befördert die Ware zwar nicht an den Abnehmer B, aber in dessen Auftrag an C. Bei dieser Lieferung handelt es sich iSd § 3 Abs 8 UStG um die bewegte Lieferung.

Ort der Lieferung ist jener, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Dies ist Österreich. Daher ist die Lieferung des A in Österreich steuerbar. Jedoch ist die Lieferung des A, da es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, gem. Art 7 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

¹⁶¹ EuGH 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre* Rz 38.

¹⁶² Pernegger, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis mit Fallbeispielen, 2012, Bsp. 63.

¹⁶³ Pernegger, Umsatzsteuer betriebliche Praxis, Bsp.: 63.

Lieferung B an C:

Da die bewegte Lieferung zwischen A und B erfolgte, handelt es sich bei der Lieferung B an C um eine Ruhende iSd § 3 Abs 7 UStG. Ort der Lieferung ist jener, wo es zur Verschaffung der Verfügungsmacht an C gekommen ist. Dies passiert in Deutschland, daher befindet sich der Lieferort in Deutschland.

Die Lieferung B an C ist somit in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Des Weiteren tätigt der Unternehmer B einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

2.Sachverhalt:

Der Unternehmer C aus Berlin bestellt Waren beim Unternehmer B aus München. Dieser bestellt diese seinerseits beim Unternehmer A aus Wien. In diesem Fall beauftragt B einen Spediteur, der die Gegenstände von Wien nach Berlin zu bringen hat.¹⁶⁴

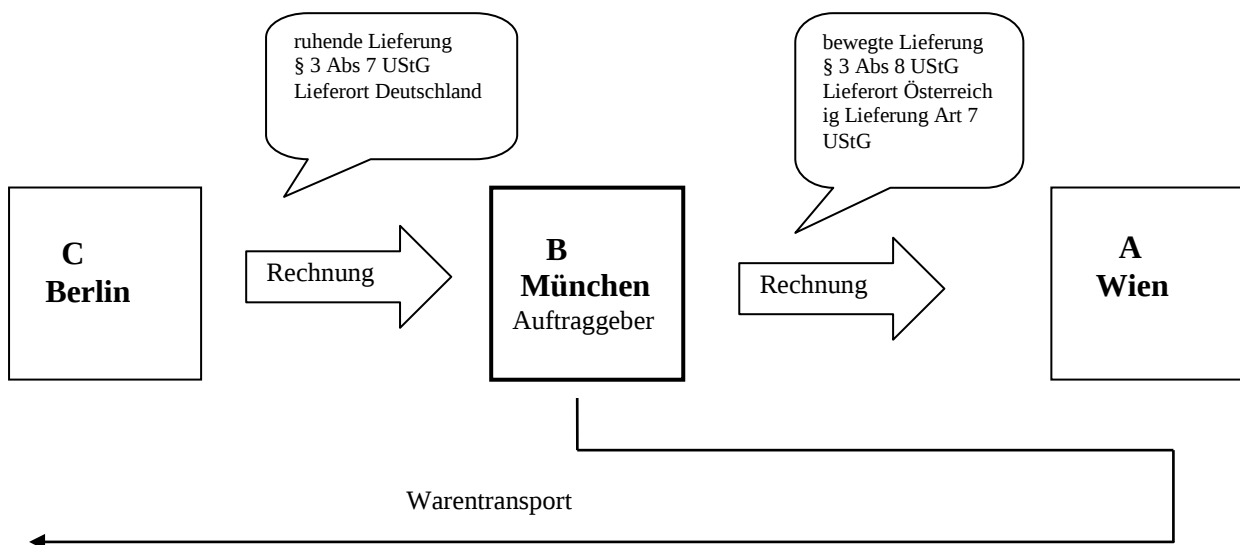


Abbildung 5: Versendung/Beförderung durch Zwischenerwerber¹⁶⁵

Lieferung A an B:

Für die Bewegung sorgt B, da er den Auftrag zur Beförderung gibt. Da B einen Vorlieferanten im Reihengeschäft hat, wird die bewegte Lieferung dem A als Vorlieferanten zugerechnet.

§ 3 Abs 8 UStG, ist auf jene Lieferung anzuwenden, bei der der Lieferant oder Abnehmer die Gegenstände versendet oder befördert. Zwischen A und B findet die bewegte Lieferung statt. Ort der Lieferung ist jener, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Die Lieferung des

¹⁶⁴ Pernegger, Umsatzsteuer betriebliche Praxis, Bsp.: 64.

¹⁶⁵ Pernegger, Umsatzsteuer betriebliche Praxis, Bsp.: 64.

A an B ist in Österreich steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung gem. Art 7 UStG steuerfrei, wenn B seine deutsche UID-Nr. gegenüber A bekannt gibt. A hat diesen Vorgang in einer Zusammenfassenden Meldung zu erfassen.

Lieferung B an C:

Da es nur eine bewegte Lieferung geben kann und diese bereits zwischen A und B geschah, ist die Lieferung B an C daher eine ruhende Lieferung gem § 3 Abs 7 UStG. Ort der Lieferung ist derjenige, wo es zur Verschaffung der Verfügungsmacht an C kam. Dies passierte in Deutschland, daher befindet sich der Ort der Lieferung des B an C in Deutschland. Diese ist auch dort steuerbar und steuerpflichtig. Außerdem hat B einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern.

3.Sachverhalt:

C ein Unternehmer aus Deutschland bestellt bei B einem in Deutschland ansässigen Unternehmer Waren. Dieser bestellt wiederum diese bei einem in Österreich ansässigen Unternehmer A. In dieser Variante beauftragt C einen Spediteur die Waren von Wien nach Berlin zu bringen.¹⁶⁶

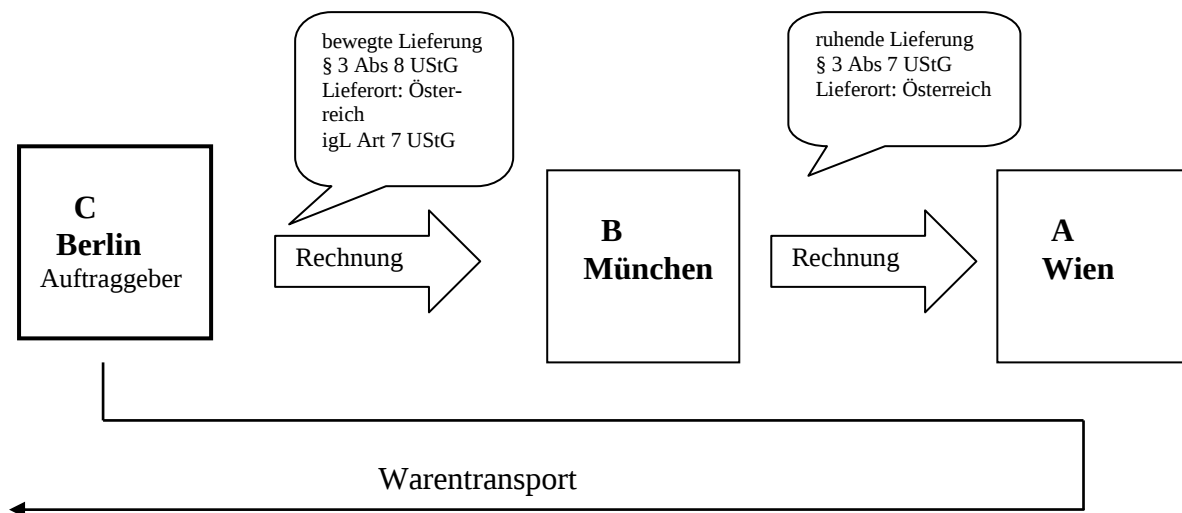


Abbildung 6: Versendung/Beförderung durch letzten Abnehmer¹⁶⁷

¹⁶⁶ Pernegger, Umsatzsteuer betriebliche Praxis, Bsp.: 65.

¹⁶⁷ Pernegger, Umsatzsteuer betriebliche Praxis, Bsp.: 65.

Lieferung A an B:

Bei der Lieferung A an B kommt es zu keiner Warenbewegung, da weder A noch B den Liefergegenstand befördern oder versenden. Hierbei handelt es sich gem. § 3 Abs 7 um eine ruhende Lieferung. Ort der Lieferung liegt dort, wo A dem B die Verfügungsmacht an der Ware verschafft. Dies findet in Österreich statt. Daher ist die Lieferung A an B in Österreich gem. § 3 Abs 7 UStG steuerbar und steuerpflichtig.

Lieferung B an C:

In diesem Fall ist C für die Beförderung oder Versendung der Ware zuständig. Es handelt sich hierbei um eine bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 8 UStG, da der Abnehmer den Liefergegenstand befördert oder versendet. Die Lieferung des B an C findet dort statt, wo der Beginn der Beförderung oder Versendung liegt. Dies ist in Österreich, daher ist die Lieferung in Österreich steuerbar. Die Lieferung des B ist eine bewegte Lieferung und gem. Art 7 UStG von der Umsatzsteuer befreit. C tätigt in Deutschland einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb.

2.7 Beurteilung des Reihengeschäftes nach der MwStSyst-RL, sowie nach österreichischem, als auch nach deutschem Umsatzsteuerrecht

In diesem Abschnitt werden die einzelnen Rechtsordnungen gegenübergestellt und miteinander verglichen. Anhand eines Beispiels werden die unterschiedlichen Rechtsauffassungen, sowie auftretenden Probleme aufgezeigt und erläutert.

2.7.1 Beurteilung nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Mangels ausdrücklicher Normen über die Behandlung von Reihengeschäften, abgesehen von den Vereinfachungsbestimmungen des Dreiecksgeschäftes, sind die allgemeinen Regelungen der MwStSyst-RL anzuwenden.¹⁶⁸

Charakteristisch für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte sind zwei Merkmale. Zum einen wird das Recht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen mehrfach übertragen, zum anderen werden durch eine einzige Warenbewegung mehrere Lieferungen erfüllt.¹⁶⁹

Gem. Art 2 Abs 1 lit a MwStSyst-RL unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen eines Steuerpflichtigen, die er im Gebiet eines Mitgliedstaates tätigt. Art 2 Abs 1 lit b (i) MwStSyst-RL definiert den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes, der

¹⁶⁸ Tumpel in Achatz/Tumpel Reihengeschäfte, 23.

¹⁶⁹ Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, 2008, 86.

den Erwerb von Gegenständen voraussetzt.¹⁷⁰ Ein „innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen“ liegt gem. Art 20 MwStSyst-RL dann vor, wenn der Erwerber die Befähigung erlangt hat, wie ein Eigentümer über die beweglichen körperlichen Gegenstände zu verfügen. Folglich muss der Erwerber die Verfügungsmacht über den Gegenstand erlangen.¹⁷¹ Dies erfolgt durch den Verkäufer, Erwerber oder für deren Rechnung aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung befand.¹⁷² Gem. Art 40 MwStSyst-RL gilt als Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes jener, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet.¹⁷³

Die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt im Zusammenhang mit einer Lieferung gem. Art 14 MwStSyst-RL, denn dem innergemeinschaftlichen Erwerb muss eine Lieferung zugrunde liegen, die Verfügungsmacht an den Gegenständen zu übertragen.¹⁷⁴ Gem. Art 138 MwStSyst-RL befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat, als jenem des Beginns der Versendung oder Beförderung bewirkt wird.¹⁷⁵ Somit kann es im grenzüberschreitenden Warenverkehr nur eine steuerbefreite Lieferung geben, dem ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb gegenübersteht.¹⁷⁶

Nach der Regelung der MwStSyst-RL sind Lieferungen von Gegenständen, die versandt oder befördert werden, von jenen Lieferungen zu unterscheiden, die weder befördert, noch versendet werden.¹⁷⁷

Nach dem Wortlaut des Art 32 MwStSyst-RL kann für die Bestimmung des Ortes der Lieferung, nur jener herangezogen werden, der zu einer innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung führt. Dies bedeutet, für den Fall, dass der Gegenstand vom Lieferer, Erwerber oder von einer dritten Person befördert oder versendet wird, jener Ort als gelegen anzusehen ist, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginnes der Beförderung oder Versen-

¹⁷⁰ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 62.

¹⁷¹ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 62.

¹⁷² *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 67.

¹⁷³ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 69.

¹⁷⁴ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 62.

¹⁷⁵ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 88.

¹⁷⁶ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 88.

¹⁷⁷ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmen*, 89.

derung befindet.¹⁷⁸ Daraus ergibt sich, dass die Warenbewegung jener Lieferung zugerechnet wird die durch den Transport des Lieferers oder Erwerbers erfolgt.¹⁷⁹

Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art 31 MwStSyst-RL, da es im Rahmen dieser Lieferung weder zu einer Versendung noch zu einer Beförderung von Gegenständen kommt.¹⁸⁰ Dieser ist entweder im Mitgliedstaat des Beginnes oder der Beendigung der Beförderung oder Versendung gelegen, je nachdem, ob die Lieferung die erste oder zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferung ist.¹⁸¹

Daraus ergibt sich, dass nur jene Lieferung, die zu einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Art 32 MwStSyst-RL in dem Mitgliedstaat verwirklicht wird, in dem diese beginnt. Nur diese Lieferung ist gem. Art 138 MwStSyst-RL von der Steuer befreit.¹⁸²

Art 138 MwStSyst-RL setzt voraus, dass eine grenzüberschreitende Warenbewegung von einem in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt. Wer die grenzüberschreitende Warenbewegung durchführt spielt keine Rolle. Demnach ist es irrelevant wer die Warenbewegung durchführt oder veranlasst, wer transportiert oder transportieren lässt, wer befördert oder versendet. Entscheidender ist, dass eine grenzüberschreitende Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten vorliegt.¹⁸³

2.7.2 Beurteilung nach dem österreichischen Umsatzsteuerrecht

Für die Beurteilung, der am Reihengeschäft beteiligten Umsätze sind die allgemeinen Regeln über den Lieferort gem. § 3 Abs 8, § 3 Abs 7 UStG maßgeblich. Durch das Steuerreformgesetz 2000 ist die Unterscheidung zwischen Beförderung bzw. Versendung (durch den liefernden Unternehmer) einerseits und der Abholung (Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer) andererseits entfallen. Praktische Auswirkungen beim Reihengeschäft hatte diese Änderung im Fall der Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer oder durch den Letzten in einer Reihe.¹⁸⁴

¹⁷⁸ *Tumpel in Achatz/Tumpel*, Reihengeschäfte, 23

¹⁷⁹ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmern, 89.

¹⁸⁰ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmern, 90.

¹⁸¹ *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmern, 88.

¹⁸² *Tumpel/Hofer in Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer ausländischen Unternehmern, 90.

¹⁸³ *Beiser*, Innergemeinschaftliches Reihengeschäft, UR 2012, 222 (224).

¹⁸⁴ *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG 1994 § 3 Abs 8 UStG, Anm. 32.

Bis zu dieser Änderung erfolgte die Zurechnung zum Umsatz des Abholenden, nach der Neufassung erfolgt diese zwingend zum Umsatz an den Abholenden, dies ist der Umsatz des Vorlieferanten.¹⁸⁵

Bezüglich Lieferort und Lieferzeitpunkt ergibt sich bei Reihengeschäften unter der Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung folgende Systematik:

- Reihengeschäfte bestehen aus einer Aneinanderreihung mehrere zeitlich nacheinander ablaufender Lieferungen, wobei jede Lieferung in der Reihe bezüglich Lieferort und Lieferzeitpunkt gesondert betrachtet werden muss.¹⁸⁶

- Die Beförderung oder Versendung eines Gegenstandes kann immer nur einer Lieferung in der Reihe zugeordnet werden. Bei dieser Lieferung handelt es sich um eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs 8 UStG)

Die gedanklich vor oder nach der Beförderung/Versendung stattfindenden übrigen Lieferungen sind als ruhende Lieferungen zu betrachten, gem. § 3 Abs 7 UStG. Diese können an einem Ort in mehreren logischen Sekunden nacheinander bewirkt werden.

- Somit kann eine bewegte Lieferung auch dann vorliegen, wenn der erste Abnehmer, dies ist der Zwischenerwerber, den Gegenstand abholt oder abholen lässt.

Gem. § 3 Abs 8 UStG fungiert der Zwischenerwerber, sowohl als Abnehmer der ersten Lieferung, sowie als Lieferer der zweiten Lieferung.¹⁸⁷

Da der EuGH in der Rs EMAG es offen ließ, welche Lieferung als bewegte Lieferung anzusehen ist, folgert der VwGH daraus, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung zwingt. Nach Ansicht des VwGH ist die bewegte innergemeinschaftliche Lieferung, in den Fällen, in denen der mittlere Unternehmer die Gegenstände abholt und an den letzten Abnehmer befördert oder versendet, der Lieferung an ihn zuzurechnen, wenn *keine besonderen Umstände vorliegen, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Erstverkäufers entgegenstehen*“.¹⁸⁸

Die österreichische Verwaltungspraxis sieht dieses Urteil als Bestätigung der österreichischen Rechtslage an.¹⁸⁹ Für die Zuordnung des Transportvorganges zu einer der Lieferungen sei entscheidend, wer den Transportauftrag erteilt hat. Demnach stellt die österreichische Verwal-

¹⁸⁵ Sturl in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 9.

¹⁸⁶ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 38.

¹⁸⁷ Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 3 Abs 8 UStG, Anm. 33.

¹⁸⁸ Schefzig, ÖStZ 2014, 598 (601).

¹⁸⁹ Tumpel, Reihenlieferungen: EuGH bestätigt österreichische Verwaltungspraxis, SWK 2006, 609 (612).

tungspraxis für die Zuordnung von bewegter und ruhender Lieferung allein darauf ab, welcher Unternehmer in einer Reihe den Transport organisierte.¹⁹⁰

Zeigt sich der erste Abnehmer für den Transport verantwortlich, wird die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 8 UStG der ersten Lieferung in der Reihe zuzuordnen sein.¹⁹¹ Veranlasst der Zwischenerwerber die Warenbewegung, ist davon auszugehen, dass die Lieferung an den Zwischenerwerber, somit die erste Lieferung, die Bewegte ist.¹⁹² Demnach tritt der mittlere Unternehmer immer als Empfänger der Ware auf und nicht als Lieferer der diese befördert oder versendet, weil die Lieferung der Reihenfolge entsprechend zu beurteilen ist.¹⁹³ Jedoch ist bei vorliegen besonderer Umstände eine Zuordnung der Warenlieferung an die zweite Lieferung möglich.

Sollte hingegen der dritte Unternehmer die Ware direkt beim ersten Unternehmer abholen oder abholen lassen, wäre die bewegte Lieferung dem zweiten Umsatzverhältnis zuzuordnen. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass es auf die Veranlassung des Transportes ankommt, begründet sie damit, dass der Transportauftrag nur von einer dazu befugten Person erteilt werden kann. Diese Befugnis könne nur einem Verfügungsberechtigten zukommen.¹⁹⁴

2.7.3 Beurteilung nach dem deutschen Recht

Anders als das österreichische Umsatzsteuerrecht enthält das deutsche UStG in den § 6 Abs 6 Sätze 5 und 6 eine Definition des Reihengeschäftes, sowie eine Zuordnungsregelung für die Beförderung oder Versendung zu einem Umsatzgeschäft. Bei Vorliegen eines Reihengeschäftes kann die Beförderung oder Versendung der Ware nur einer Lieferung gem. § 3 Abs 6 Satz 5 dUStG zugerechnet werden. § 3 Abs 6 Satz 1 dUStG regelt den Ort für die Beförderung- oder Versendungslieferung. Alle anderen Lieferungen in einer Reihe, ob diese vor- oder nachfolgen, bestimmt sich der Ort nach § 3 Abs 7 Satz 2 dUStG. Gem § 3 Abs 7 Satz 2 Nr. 1 dUStG gelten die Beförderungs- oder Versendungslieferungen als dort ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung beginnt. Die anderen Lieferungen gelten gem. § 3 Abs 7 Satz 2 Nr. 2 dUStG als dort erfüllt, wo die Beförderung oder Versendung endet.¹⁹⁵

Anders als das österreichische UStG beinhaltet das deutsche UStG einen Sonderfall. Grundsätzlich beurteilt § 3 Abs 6 Satz 6 Halbsatz 1 dUStG ob die Beförderung oder Versendung diesem Abnehmer zuzuordnen ist, der nicht nur Abnehmer, sondern zugleich auch Lieferer des Warengegenstandes ist. Demnach enthält § 3 Abs 6 Halbsatz 1 eine gesetzliche Vermu-

¹⁹⁰ *Rattinger in Achatz/Tumpel*, Reihengeschäfte, 55.

¹⁹¹ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (601).

¹⁹² *Schwab*, ÖStZ 2014, 32 (33).

¹⁹³ *Berger/Freitag*, Reihengeschäfte und Dreiecksgeschäfte- quo vadis, EuGH?, SWK 2011, 470 (472).

¹⁹⁴ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (599).

¹⁹⁵ *Kraeusel*, Das neue Umsatzsteuerrecht, 1997, Rz 77.

tung, dass der Ersterwerber bei der Versendung oder Beförderung als Abnehmer und nicht als Lieferer tätig wird. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden.

Gem. § 3 Abs 6 Satz 6 Halbsatz 2 hat der Abnehmer der als mittlerer Unternehmer in der Reihe tätig wird ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung der bewegten Lieferung.

Der Sonderfall des § 3 Abs 6 Satz 6 Halbsatz 2 bestimmt folgendes:

Wird der Gegenstand (...) *durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.* Dies bedeutet, dass zunächst die Grundregel gilt, wonach eine Lieferung an den mittleren Unternehmer in einer Reihe, als bewegte Lieferung zugeordnet wird. Gem. § 3 Abs 6 Satz 6 Halbsatz 2 dUStG kann derjenige, der die Ware zugleich als Abnehmer als auch als Lieferer transportiert, ein faktisches Wahlrecht ausüben, ob die Warenbewegung an ihn oder durch ihn zuzuordnen ist.¹⁹⁶ Erbringt der Abnehmer den Nachweis, dass er als Lieferer die Ware versendet oder befördert hat, ist die Warenbewegung seinem Umsatz zuzurechnen.¹⁹⁷ Konsequenz daraus ist, dass eine Verschiebung der innergemeinschaftliche Lieferung und des Erwerbes bewirkt wird.¹⁹⁸

Nach Ansicht des V. Senat des BFH ist die geäußerte Absicht des Ersterwerbers gegenüber dem Erstlieferanten entscheidend. Der V. Senat sah gestützt auf die Rs Euro Tyre Holding es für maßgeblich an, ob der mittlere Unternehmer bereits vor der Beförderung oder Versendung mitteilt, dass er die Ware an den Zweiterwerber veräußern will.¹⁹⁹ Teilt der Zwischenerwerber den Weiterverkauf der Ware dem Erstlieferanten mit, so ist die Warenbewegung der Lieferung des Ersterwerbers an den letzten Abnehmer zuzurechnen. Unterlässt er hingegen diese Mitteilung und erklärt er nur, er werde den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern, ist die Warenbewegung der erste Lieferung zuzuordnen. Der BFH gewährt demnach dem Ersterwerber ein Zuordnungswahlrecht.²⁰⁰

Da die deutsche Rechtspraxis für die Zuordnung der bewegten umsatzsteuerfreien Lieferung bislang auf die Transportbeauftragung, sowie auf die Erklärung des mittleren Unternehmers abstellte, distanzierte sich der XI. Senat des BFH in seinen Entscheidungen XI R 15/14, sowie

¹⁹⁶ Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 UStG Anm 3551.

¹⁹⁷ Vobbe/Winter, Zuordnung der Warenbewegung zur ersten Lieferung im Reihengeschäft, DStR 2011, 2135 (2136).

¹⁹⁸ Berger/Freitag, SWK 2011, 470 (472).

¹⁹⁹ Streit, Grundlegende Neuordnung der Reihengeschäfte: Auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht kommt es an!, BetriebsBerater 2015, 1819(1820).

²⁰⁰ Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 UStG Anm 3551.

XI R 30/13 davon. Das Urteil XI R 15/14 vom 25.2.2015 ist die zweite Nachfolgeentscheidung in der Rs VSTR.²⁰¹ Der BFH hält die Mitteilung oder das Verschweigen des mittleren Unternehmers über den Weiterverkauf der Ware nicht mehr für entscheidungserheblich.²⁰² Er ist der Auffassung, dass es nicht nur auf die Verpflichtungen und Absichtsbekundungen des Lieferers und des Erwerbers ankommt.²⁰³ Entscheidend ist vielmehr, zu welchem Zeitpunkt der mittlere Unternehmer dem Zweiterwerber die Verfügungsmacht an der Ware verschafft hat.²⁰⁴ Somit stellt der GH auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist.²⁰⁵ Entscheidendes Kriterium ist die Verschaffung der Verfügungsmacht, diese ist gem. § 3 Abs 1 dUStG dann erfüllt, wenn der Abnehmer befähigt wird im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Darunter versteht man die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag.²⁰⁶ Ob nun eine Lieferung steuerfrei ist, ist nun anhand der objektiven Umstände und nicht anhand von Erklärungen der Beteiligten vorzunehmen. Jedoch erlangen die Erklärungen des Erwerbers Bedeutung im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes.²⁰⁷

2.7.4 Fallbeispiele

Der österreichische Unternehmer C bestellt Waren beim Unternehmer B aus Deutschland. Dieser bestellt die Waren seinerseits beim in Deutschland ansässigen Unternehmer A. Der Transport wird von B beauftragt und soll von Deutschland nach Österreich erfolgen.²⁰⁸

²⁰¹ Streit, BetriebsBerater 2015, 1819.

²⁰² Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 UStG Anm 3551.

²⁰³ BFH 25.2.2015, XI R 15/14, Rz 38.

²⁰⁴ Streit, BetriebsBerater 2015, 1819.

²⁰⁵ BFH 25.2.2015, XI R 15/14, Rz 33.

²⁰⁶ Streit, BetriebsBerater 2015, 1819 (1822).

²⁰⁷ BFH 25.2.2015, XI R 15/14, Rz 40.

²⁰⁸ Rattinger, in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 55.

Lösung nach österreichischem Recht:

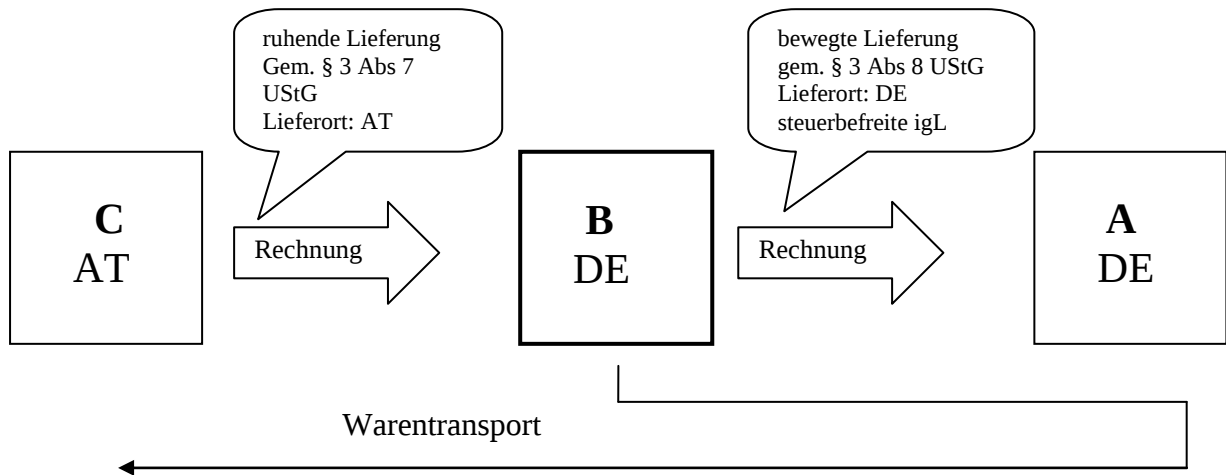


Abbildung 7: Lösung nach österreichischem Recht

Da das österreichische Recht kein Zuordnungswahlrecht kennt, wird nach hL und Judikatur auf den Transportauftrag abgestellt. Somit stellt die österreichische Verwaltungspraxis für die Zuordnung von bewegter und ruhender Lieferung auf diesen ab, außer es liegen besondere Umstände vor, die dieser Zuordnung entgegenstehen.

Lieferung zwischen A-B:

Die bewegte Lieferung ist dem Lieferverhältnis A an B zuzuordnen. Ort der Lieferung ist jener, wo die Versendung beginnt. Dieser liegt in Deutschland gem. § 3 Abs 8 UStG. Die Lieferung ist in Deutschland steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung von der Umsatzsteuer gem. Art 7 UStG befreit.

B hat in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern, da sich die Ware am Ende der Versendung in Österreich befindet. Wegen des innergemeinschaftlichen Erwerbes müsste sich B in Österreich für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen und eine entsprechende Erklärung abgeben.

Lieferung zwischen B-C:

Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um eine ruhende Lieferung, da dieser kein Transportvorgang zuzurechnen ist. Der Ort der Lieferung stellt darauf ab, wo sich die Ware zum Zeitpunkt der Verfügungsmacht befindet. Gem. § 3 Abs 7 UStG ist dies Österreich. Somit ist die Lieferung von B an C in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. B hat eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen. Österreich müsste die Umsatzsteuer nach § 27 Abs 4 UStG einbehalten und im Namen und auf Rechnung an das zuständige Fi-

nanzamt Graz-Stadt abführen, falls B weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte in Österreich hätte. Sollte diese Regelung nicht beachtet werden, kann Österreich zur Haftung herangezogen werden.²⁰⁹

Lösung nach deutschem Recht:

Diesem Beispiel liegt derselbe Sachverhalt zugrunde.

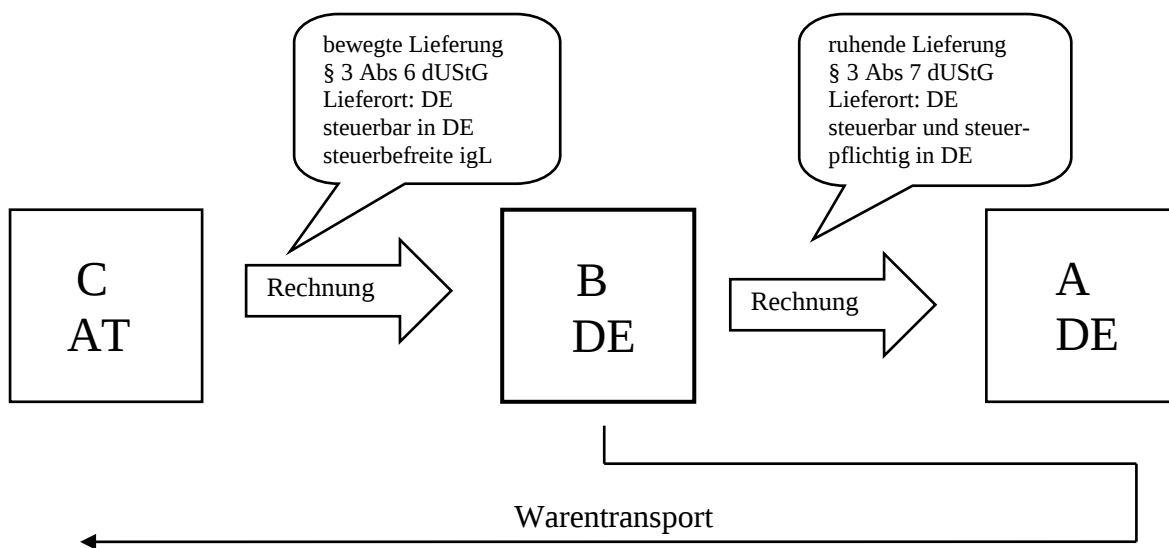


Abbildung 8: Lösung nach deutschem Recht

B steht als Zwischenerwerber (Transportbeauftragter) ein Zuordnungswahlrecht gem. § 3 Abs 6 dUStG zu. Macht er davon Gebrauch, wird der Transport seiner Lieferung in Österreich zugerechnet. Da B unter der UID-Nummer des Abgangslandes Deutschland auftritt, kann davon ausgegangen werden, dass B nicht als Abnehmer gegenüber C fungiert, sondern als Lieferant gegenüber C handelt.

Lieferung zwischen A-B:

Diese Lieferung stellt eine ruhende Lieferung dar. Lieferort ist jener, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Lieferung befindet, dies ist Deutschland gem. § 3 Abs 7 dUStG. Es handelt sich hierbei um eine steuerbare und steuerpflichtige Inlandslieferung, daher hat B eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

²⁰⁹ Gurtner in Achatz/Tumpel, Leistungsort, 77.

Lieferung zwischen B-C:

Wegen der Zuordnung des Transportvorganges wird diese Lieferung als bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 6 dUStG einzustufen sein. Der Ort befindet sich dort, wo die Lieferung beginnt. Dies ist Deutschland. Daher handelt es sich hierbei um eine steuerbare, jedoch steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung. C müsste einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklären, weil sich die Ware am Ende der Versendung in Österreich befindet.²¹⁰

Anhand dieses Beispiels ist ersichtlich, dass für die Lieferung B an C sowohl Deutschland, als auch Österreich nach ihrer nationalen Rechtslage das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nehmen können. Somit liegen die Risiken auf der Hand, diese bestehen in der Verletzung der Registrierungsverpflichtung, sowie in der Nichterklärung eines steuerpflichtigen Erwerbes.²¹¹ Im Endeffekt würde dies eine systemwidrige Doppelbesteuerung bedeuten. Solche Besteuerungskonflikte widersprechen den Prinzipien des EU-Binnenmarktes. Daher muss die Zuordnung des Ortes der Lieferung einheitlich nach dem Unionsrecht und anhand zu diesem Thema ergangener EuGH Rechtsprechung gelöst werden.²¹² Gerade deshalb wäre aber aus Sicht der Praxis, ein klares Wort des EuGH begrüßenswert, da grenzüberschreitende Reihengeschäfte inkompatibel sind und Umsatzsteuerrisiken auslösen.²¹³

2.8 Vertrauensschutz beim innergemeinschaftlichen Reihengeschäft

2.8.1 Allgemeines

Im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft spielt des Öfteren der Vertrauensschutz eine maßgebende Rolle. Die umsatzsteuerliche Beurteilung, der am Reihengeschäft beteiligten Personen gestaltet sich vielfach als schwierig. Oftmals wissen die Beteiligten nicht, wie die Rechtsbeziehungen zwischen den Vorlieferanten bzw. den Abnehmern arrangiert sind. Daraus ergibt sich, dass der Unternehmer bei steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen, als auch beim Vorsteuerabzug auf Angaben Dritter angewiesen ist. Stellt sich jedoch später heraus, dass die getätigten Angaben unzutreffend sind, ist zu fragen, ob der Unternehmer sich auf den Schutz seines guten Glaubens an die Richtigkeit der Angaben mit Erfolg berufen kann.²¹⁴ Dies kann zu erheblichen Rechtsunsicherheiten führen. Daher sollten

²¹⁰ Gurtner in Achatz/Tumpel, Leistungsort, 77.

²¹¹ Möhlenkamp/Masuch, Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte in der Europäischen Union, UR 2009, 268 (271).

²¹² Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 56.

²¹³ Möhlenkamp/Masuch, UR 2009, 268 (271).

²¹⁴ Stapperfend, Schutz des guten Glaubens im Umsatzsteuerrecht, UR 2013, 321.

Reihengeschäfte nach objektiven Kriterien und nicht nach den subjektiven Vermutungen der einzelnen Beteiligten beurteilt werden.

Im Folgenden wird auf die Vertrauensschutzregelung der nationalen Rechtsordnungen im Lichte der EuGH Rechtsprechung eingegangen. Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang ein Judikat des UFS Linz, als auch eine BFH Entscheidung näher erläutert.

2.8.2 Rechtsprechung des EuGH

In der Mehrwertsteuersystemrichtlinie findet sich keine ausdrückliche Vertrauensschutzregelung für Unternehmer. Daher verweist das Gemeinschaftsrecht in Art 131 MwStSyst-RL hinsichtlich der Gewährleistung einer Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch lediglich auf die nationalen rechtlichen Bedingungen der Mitgliedstaaten.²¹⁵

Der EuGH hat sich in der jüngsten Vergangenheit mit der Frage des Vertrauensschutzes im Sinne eines Gutglaubensschutzes bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auseinandergesetzt.²¹⁶ In seinen ergangenen Urteilen legte er dar, dass sich ein Gebot zur Gewährung von Vertrauensschutz aus primärrechtlichen Erwägungen ergibt. Der EuGH führte in diesem Zusammenhang die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes an. Diese beinhalten die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit, als auch den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems.²¹⁷ Nach Auffassung des EuGH kann ein Mitgliedstaat zur Verhinderung der Steuerhinterziehung zwar hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der leistenden Unternehmer stellen, jedoch muss der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben, indem dem Unternehmer nicht die gesamte Verantwortung zur Zahlung der Umsatzsteuer übertragen werden soll.²¹⁸ Der EuGH kam in der Rechtsache Teleos zum Ergebnis, dass der Unternehmer alle von ihm geforderten Maßnahmen zu ergreifen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen.²¹⁹ Die Gewährung des Vertrauensschutzes hänge vom Unternehmer ab, der alles ihm zumutbare getan haben muss, damit seine Lieferung als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wird, obwohl sich die Angaben seines Abnehmers als unrichtig herausstellten.²²⁰ Der Unternehmer ist daher nicht schutzbedürftig, falls er davon wusste oder hätte wissen müssen. Somit ist dem Unternehmer ein Mindestmaß an Vertrauensschutz, im Sinne eines Gutglaubensschutzes, zu gewährleisten, der gewissenhaft alles ihm

²¹⁵ Becker, Erfordernis eines allgemeinen Gutglaubensschutz im Umsatzsteuerrecht, UR 2009, 664 (666).

²¹⁶ Becker, UR 2009, 664.

²¹⁷ Englisch, Nachweispflicht und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 481 (489).

²¹⁸ Becker, UR 2009, 664 (670).

²¹⁹ EuGH 27.9.2007, C-409/04, Teleos Rz 65.

²²⁰ Englisch, UR 2008, 481 (489).

zumutbare getan hat, wobei er mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns handeln muss.²²¹

2.8.3 Vertrauensschutzregelung nach österreichischem und deutschen Recht

Sowohl das öUStG als auch das dUStG beinhalten eine Vertrauensschutzregelung für den Unternehmer. Dieser gilt nur für eine bestimmte Sachverhaltskonstellation im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftliche Lieferung. Die Anwendung der Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 öUStG stellt demnach eine Ausnahmeregelung dar.²²²

Nach Art 7 Abs 4 öUStG ist eine Lieferung des Unternehmers als steuerfrei anzusehen, obwohl die Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 öUStG nicht vorliegen. Diese Inanspruchnahme der Steuerfreiheit beruht auf unrichtige Angaben des Abnehmers. Der Unternehmer konnte seinerseits diese Unrichtigkeit auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen. Gem. Art 7 Abs 1 öUStG beziehen sich die unrichtigen Angaben des Abnehmers auf die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, insbesondere treten diese bei Abholfällen auf. Obwohl der Abnehmer bekundet, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern oder versenden will, er dies jedoch nicht macht, kann der Unternehmer die Steuerbefreiung aufgrund der Unrichtigkeit der Angaben in Anspruch nehmen. Weitere unrichtige Angaben können sich auf die Eigenschaft des Abnehmers, den Zweck des Erwerbes, als auch auf die Steuerbarkeit des Erwerbes in einem anderen Mitgliedstaat beziehen.²²³

Stellt sich bei einer Lieferung nachträglich heraus, dass diese keine steuerfreie Lieferung war, wird diese aufgrund des Vertrauensschutzes nicht als steuerfrei behandelt. Die Lieferung bleibt steuerpflichtig, die Steuer wird vielmehr vom Abnehmer geschuldet.²²⁴ Somit wird dem liefernden Unternehmer durch die Vertrauensschutzregelung das Risiko der Steuerbelastung teilweise abgenommen.²²⁵

§ 6a Abs 4 dUStG weist dieselben Tatbestandsmerkmale, sowie Rechtsfolge auf, wie Art 7 Abs 4 öUStG. Auch hierbei müssen die materiellen Voraussetzungen des § 6a Abs 1 dUStG vorliegen, um die Vertrauensschutzregelung in Anspruch nehmen zu können. Auch hierbei muss die Unrechtmäßige Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des

²²¹ Becker, UR 2009, 664 (670).

²²² Schwab, ÖStZ 2014, 35.

²²³ Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 2008, 396ff.

²²⁴ Schwab, ÖStZ 2014, 35.

²²⁵ Tumpel, Innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 397.

Abnehmers beruhen. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Lieferzeitpunkt, also die Entstehung der Steuerschuld.²²⁶

2.8.4 UFS Entscheidung 5.2.2013, RV/0281-L/12

Auch der UFS beschäftigte sich mit der Problematik Vertrauensschutz beim innergemeinschaftlichen Reihengeschäft.

Dem lag folgender Sachverhalt zu Grunde. Die Beschwerdeführerin X3 erwarb von der österreichischen Zweigniederlassung der X2 Treibstoffe. Diese kaufte ihrerseits Treibstoffe bei der deutschen X1. Nach Anzahlung des jeweiligen Preises erhielt X2 von X1 Abholnummer und Abholausweise, die sie zur Abholung der Produkte berechtigten. X2 war für den Warentransport nach Österreich verantwortlich und trat gegenüber X1 mit der österreichischen UID-Nummer auf. X2 hat die Abholnummer, als auch die Abholausweise an die Beschwerdeführerin weitergeleitet, ohne dabei X1 darüber zu informieren, ob und an wen sie die Produkte weiterverkauft oder bereits weiterverkauft hat. Für X1 war nur erkennbar, dass die bestellten Mineralölprodukte von X2 abgeholt wurden. X3 hat die Waren selbst oder von einem beauftragten Dritten abgeholt und nach Österreich gebracht. X2 legte X3, unter Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer, Rechnung, die von X3 als Vorsteuer abgezogen wurde. In der Folge änderte X2 die Rechnung und forderte X3 zur Vorsteuerkorrektur auf mit der Begründung, dass die Lieferung von X2 an X3 in Österreich als nicht steuerbare innergemeinschaftliche Lieferung zu werten ist.

Strittig war im ausgehenden Fall, ob die Beschwerdeführerin X3 zum Vorsteuerabzug berechtigt war.²²⁷

Der UFS stellte unter Hinweis auf die ergangenen EuGH Urteile in der Rs EMAG, sowie Euro Tyre Holding fest, dass dieses Reihengeschäft auf Grund der Abholung der Waren durch den letzten Unternehmer wie folgt beurteilt werden müsste:

Die erste Lieferung von X1 an X2 sei eine ruhende Lieferung und fiel daher unter § 3 Abs 7 UStG. Die nachfolgende Lieferung X2 an X3 stelle die bewegte innergemeinschaftliche Lieferung im Sinn des § 3 Abs 8 UStG dar. Daher stünde der Vorsteuerabzug X3 nicht zu.²²⁸

²²⁶ Günther, Vertrauensschutz bei Angaben Dritter im Umsatzsteuerrecht, 2013,115.

²²⁷ UFS 5.2.2013, RV/0281-L/12.

²²⁸ Schwab, ÖStZ 2014, 32 (34).

Allerdings ist nach Ansicht des UFS folgendes zu bedenken:

Da an einem Reihengeschäft die Beziehungen zwischen Vorlieferanten und Abnehmer oftmals nicht bekannt sind und auch nicht ermittelt werden können, weil diesbezüglich keine Informationen vorliegen, kann er als Dritter an einem Reihengeschäft Beteiligter nur beurteilen, ob es eine Sachverhaltskonstellation gibt, bei der der Umsatzsteuerausweis zu Recht gegeben war.

Falls dies zutrifft, kann er darauf vertrauen, dass der Umsatzsteuerausweis zu Recht erfolgte.²²⁹ Er durfte auf die Richtigkeit der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung vertrauen, sofern aus seiner Sicht die Rechnung richtig sein könnte. Die Angabe der österreichischen UID-Nummer durch X2 wurde als wesentliches Indiz angesehen.²³⁰ Nach Ansicht des UFS ist die Verrechnung der österreichischen Umsatzsteuer zu Recht erfolgt und der Vertrauensschutz des Abnehmers in die richtige Rechnung sei gegeben. Deshalb wurde der Vorsteuerabzug zu Recht geltend gemacht.

Des Weiteren beschäftigte sich der UFS mit der Frage, wer eine Abholung aus Sicht des ersten Unternehmers vornimmt. Er kam zum Ergebnis, dass der erste Unternehmer im Fall der Nichtmitteilung über den erfolgten Weiterverkauf in seinem Vertrauen zu schützen ist. Auch der BFH gelangte in seinem Urteil vom 11.8.2011 zur Erkenntnis, dass der Ersterwerber durch Mitteilung oder Verschweigen die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung an den zweiten Erwerber in der Reihe zuordnen kann. Daher müsste dies auch dann gelten, wenn der erste Lieferer nicht erkannte, dass der Ersterwerber weder liefert noch befördert und der Lieferer davon ausging, dass der Ersterwerber befördert oder versendet.²³¹

Aus dem vorliegenden Judikat können folgende Erkenntnisse gewonnen werden:

Der Dritte an einem Reihengeschäft beteiligte darf auf die Richtigkeit, der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung dahingehend vertrauen, falls die Rechnung seiner Ansicht nach korrekt sein könnte. Dies liegt vor, wenn aus der eingeschränkten Sicht des Abnehmers die Beziehungen zwischen seinem Lieferanten und dessen Vorlieferanten so strukturiert ist, dass sein Lieferant berechtigt ist die Rechnung auszustellen.

²²⁹ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (606).

²³⁰ *Schwab*, ÖStZ 2014, 32 (34).

²³¹ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (606).

Die Lieferung des abholenden Dritten ist nicht stets als innergemeinschaftliche zu betrachten. Daher können die an einem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer die in Rechnung gestellte inländische Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen lassen.

Fakturierte ein am Reihengeschäft Beteiligter wegen des Vertrauensschutzes, also trotz Nichtvorliegens aller Voraussetzungen, seine Lieferung als bewegte innergemeinschaftliche Lieferung, hat sein Abnehmer seine Lieferung als ruhende, im Mitgliedstaat ausgeführte, zu beurteilen, wenn weder er noch sein Lieferant diese befördert oder versendet.

Vertraute der Abnehmer auf die Richtigkeit der ausgestellten Rechnung, so hat er seine Lieferung folgendermaßen zu beurteilen.

Erhielt er eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer, so führte er eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. ebenfalls einen Auslandsumsatz aus.

Wurde ihm eine Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung oder einen Inlandsumsatz ausgestellt, übte er ebenfalls einen Inlandsumsatz aus.²³²

2.8.5 BFH Urteil 11.8.2011, V R 3/13

Auch der BFH befasste sich in seinem Urteil vom 11.8.2011 mit der Thematik des Vertrauensschutzes. Folgender Sachverhalt lag dem zu Grunde:

Der in Deutschland ansässige Unternehmer verkaufte einen PKW an ein spanisches Unternehmen. Die Verkäuferin überprüfte die Gültigkeit der vom Käufer erteilten UID-Nummer. Sodann stellte sie an den Käufer eine Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer, aber mit dem Hinweis auf das Vorliegen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung aus. Der PKW wurde von Y, einem französischen Fahrer in Deutschland abgeholt. Die Verkäuferin ließ sich bei der Abholung eine eidesstaatliche Versicherung über den Empfang des Fahrzeuges, sowie eine vom Käufer an Y ausgestellte Abholvollmacht übergeben. Außerdem wurde eine Kopie des Personalausweises des Fahrers angefordert. Später stellte sich heraus, dass der Warentransport nicht vom Käufer, sondern von diesem in Frankreich ansässigen Kunden veranlasst wurde, der den PKW direkt nach Frankreich transportierte.²³³

In seinem Urteil vertrat der BFH die Ansicht, dass zwar die Lieferung des PKWs an den Käufer nicht die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gem. § 6a Abs 1 dUStG erfülle, da die Abholung des PKWs von einem Abnehmer des Käufers erfolgte und weder vom Verkäufer noch vom Käufer veranlasst wurde. Jedoch könne sich die Verkäuferin auf den Vertrauensschutz nach § 6a Abs 4 Satz 1 dUStG berufen, da sie ihren Nach-

²³² *Krumenacker*, Innergemeinschaftliches Reihengeschäft und Vertrauensschutz, UFSjournal, 2012, 180 (184).

²³³ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10 , Rn 1ff.

weispflichten nachgekommen ist und daher auch keine Veranlassung an der Richtigkeit der vom Fahrer vorgelegten Angaben zu zweifeln hatte.²³⁴

Prinzipiell sei in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass das dUStG, anders als das öUStG bei Reihengeschäften ein Zuordnungswahlrecht des Abnehmers vorsieht.²³⁵ Tritt der Abnehmer zugleich als Lieferer auf und wird der Gegenstand der Lieferung durch ihn befördert oder versendet, so ist diese Beförderung oder Versendung an ihn zuzuordnen, außer er erbringt den Nachweis, dass er die Ware als Lieferer befördert oder versendet hat.²³⁶ Anders verhält es sich, wenn der Ersterwerber dem Lieferer vor Beförderung oder Versendung mitteilt, er werde die Ware an einen Zweiterwerber veräußern. In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung nicht der ersten Lieferung zuzurechnen. Durch diese Mitteilung ist für den Ersterwerber erkennbar, dass die Beförderung in das Bestimmungsland nicht seiner Lieferung zuzurechnen ist. Somit habe der Ersterwerber dahingehend ein Wahlrecht, als er durch sein Auftreten im Rahmen des Reihengeschäftes es dergestalt beeinflussen kann, ob er als Erwerber oder Lieferant auftritt. Er bestimmt durch Mitteilung oder Verschweigung des Weiterverkaufes, ob die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung zuzuordnen ist.²³⁷

In diesem Fall verwies der BFH auf die vom EuGH ergangene Rechtsprechung in der Rs Euro Tyre Holding. Es komme nämlich auf die „Verpflichtung“ und „Absichtsbekundung“ an, den Gegenstand unter Verwendung einer nicht vom Liefermitgliedstaat erteilten UID-Nummer in den Bestimmungsmitgliedstaat zu befördern.²³⁸

Im vorliegenden Fall liegen mehrere Lieferungen über den Gegenstand vor. Zum einen wurde der PKW vom Verkäufer an den Käufer und anschließend vom Käufer an den französischen Abnehmer geliefert. Der Käufer, als erster Abnehmer, habe gegenüber dem Lieferer erklärt, dass sie den PKW nach Spanien, somit in einen anderen Mitgliedstaat, befördern oder versenden werde. Außerdem handelte der Käufer unter seiner spanischen UID-Nummer. Zudem war der Verkäuferin der Weiterverkauf an den französischen Abnehmer nicht bekannt,

²³⁴ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, Rn 4.

²³⁵ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (603).

²³⁶ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, Rn 16.

²³⁷ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, Rn 18.

²³⁸ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, Rn 17.

„so dass eine Zuordnung der Versendung zur zweiten Lieferung des Käufers an den französischen Abnehmer nicht in Betracht kommt“.²³⁹

Nach Auffassung des BFH war die Lieferung der Verkäuferin an den Käufer die Versendungslieferung und damit lag eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, so dass die Steuerfreiheit zu gewähren sei.

Der BFH führte weiter aus, dass der Erstlieferant spätestens in jenem Zeitpunkt, in dem die Gegenstände einem Spediteur übergeben werden, vom Vorliegen eines Reihengeschäftes Kenntnis erlangen durfte. Weiteres hielt er fest, dass auf den von einem Erstlieferanten zu unterfertigten Transportdokument (Lieferschein) der Lieferort, an dem die Ware befördert wird, aufscheint. Spätestens wird für den Erstlieferant zu diesem Zeitpunkt ersichtlich sein, dass die Gegenstände nicht zu jener Adresse des Erstlieferanten befördert werden.²⁴⁰

Der V. Senat des BFH teilte demnach die Auffassung, wonach die Gewährung von Vertrauensschutz Auswirkungen auf die Zuordnung der bewegten Lieferung haben könnte. Dies wurde vom XI. Senat in seinem Urteil revidiert.²⁴¹ Demnach soll die innergemeinschaftliche Lieferung objektiven Charakter haben und eine Mitteilung bzw. Kenntnis vom Weiterverkauf ist für die Zuordnung der Warenbewegung zur Lieferung des Verkäufers oder des Erwerbers nicht allein entscheidungserheblich.²⁴² Jedoch gestand der XI. Senat des BFH dem Unternehmer eine Absicherungsmöglichkeit zu. Nach Auffassung des BFH kann sich der leistende Unternehmer zur Minimierung von Risiken vom Erwerber versichern lassen, dass die Lieferung wie ein Eigentümer zu verfügen nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand der Lieferung das Inland physisch verlassen hat. Wird gegen diese Versicherung verstoßen kommt die Gewährung von Vertrauensschutz in Betracht und der Erwerber schuldet die deutsche Umsatzsteuer.²⁴³

Die Gewährung von Vertrauensschutz mache aus einer objektivierbaren Leistung noch keine innergemeinschaftliche Lieferung. Die Rechtsfolge besteht in der Nichtaberkennung der Steuerfreiheit, obwohl die materiellen Voraussetzungen fehlen.²⁴⁴

²³⁹ BFH Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, Rn 22a.

²⁴⁰ *Schefzig*, ÖStZ 2014, 598 (603).

²⁴¹ *Kettisch*, SWK 2014, 1036 (1039).

²⁴² BFH, 28.5.2013, XI R 11/09, Rn 61.

²⁴³ BFH, 28.5.2013, XI R 11/09, Rn 70.

²⁴⁴ *Kettisch*, SWK 2014, 1036 (1039).

3 Das Dreiecksgeschäft

3.1 Ziel und Bedeutung

Das UStG beinhaltet für Reihengeschäfte keine allgemeine Regelung, jedoch für Dreiecksgeschäfte. Art 25 UStG sieht dafür eine Sonderregelung mit besonderen Besteuerungsfolgen vor.²⁴⁵ Diese basiert auf verschiedene Vorschriften der MwStSyst-RL, wobei die Vereinfachungsregelung in Art 141 MwStSyst-RL verankert ist.²⁴⁶ Bei Dreiecksgeschäften handelt es sich um einen Spezialfall des Reihengeschäftes, bei denen drei Steuerpflichtige mit den UID-Nummern aus drei verschiedenen Staaten auftreten und Umsatzgeschäfte abschließen. Ziel der Bestimmung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes liegt darin, den Zwischen-erwerber, dies ist der zweite Unternehmer von dreien, die an einem Reihengeschäft beteiligt sind, von einer Registrierungspflicht zur Mehrwertsteuer in dem EU-Land zu entlasten, für den die Lieferung bestimmt ist. Der Zwischenerwerber verwirklicht nicht nur einen innergemeinschaftlichen Erwerb, sondern, kraft Verwendung der UID-Nummer, einen kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb, sowie eine Inlandslieferung. Wobei die ersten beiden Erwerbe von der Steuer befreit werden und hinsichtlich der Steuerschuld diese auf den Dritten, dies ist der Empfänger der Ware, übergeht.²⁴⁷

Art 25 UStG bietet in formeller und tatsächlicher Hinsicht für den betreffenden Unternehmer, dies ist der mittlere Erwerber in einer Reihe, eine wesentliche Erleichterung.²⁴⁸ Um diese Vereinfachungsregelung des Art 25 UStG, sowie deren besonderen Besteuerungsfolgen in Anspruch nehmen zu können, müssen dafür die geforderten formalen Voraussetzungen erfüllt werden.²⁴⁹

3.2 Definition nach Art 25 UStG

Gem. Art 25 Abs.1 UStG liegt ein Dreiecksgeschäft dann vor, wenn drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten über ein und denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen. Hierbei gelangt die Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer (Lieferer) an den letzten Abnehmer.²⁵⁰ Des Weiteren müssen, um diese Vereinfachungsregelung in Anspruch

²⁴⁵ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 1.

²⁴⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 2.

²⁴⁷ *Kettisch*, Praxisfragen zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft, SWI 2015, 17.

²⁴⁸ *Berger/Wakouning*, USt Kompakt⁴, 330.

²⁴⁹ *Rattinger*, in *Achatz/Tumpel*, Reihengeschäft, 63.

²⁵⁰ *Berger* in *Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning*, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR (Stand 1.9.2014, rdb.at) Rz 1.

nehmen zu können, die Voraussetzungen des Art 25 Abs 3 UStG erfüllt werden. Diese beinhalten, dass der Erwerber weder einen Wohnsitz, noch einen Sitz im Inland haben darf. Er wird aber im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst. Die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als aus jenem, in dem der Mittlere in einem Dreieck zur Umsatzsteuer erfasst wird. Diese Regelung ist auch dann anwendbar, wenn, wie aus Art 25 Abs 1 UStG ersichtlich, der letzte Abnehmer nicht ein Unternehmer, sondern eine juristische Person ist.²⁵¹ Des Weiteren hat sich der mittlere Erwerber genauestens an die Vorschriften des Art 25 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 zu halten um diese Vereinfachungsregelung für sich in Anspruch nehmen zu können. Diese setzen voraus, dass der Erwerber ausdrücklich auf das Dreiecksgeschäft und den Übergang der Steuerschuld hinweist, sowie die UID-Nr. des Empfängers, als auch seine beinhaltet.²⁵² Außerdem muss der Erwerber seinen Erklärungs-pflichten im UID-Land mittels Angabe in einer Zusammenfassenden Meldung nachkommen.²⁵³

3.3 Europarechtliche Grundlagen

Die Regelungen des Dreiecksgeschäftes sind nicht in einer einzigen Richtlinienbestimmung erfasst, sondern in verschiedenen Regelungsbereichen der MwStSyst-RL normiert. Dies bedeutet, dass der Rechtsanwender die europarechtlichen Grundlagen zum Dreiecksgeschäft nur im Zusammenhang mit den entsprechenden Bestimmungen in der MwStSyst-RL erfassen kann.

Die wesentlichen Bestimmungen für das Dreiecksgeschäft sind folgende:

- Art 42 MwStSyst-RL bestimmt den Empfänger der Steuerschuld, sofern der Erwerber seinen Verpflichtungen nachgekommen ist
- Von besonderer Bedeutung ist Art 141 MwStSyst-RL, der die rechtlichen Grundlagen für Dreiecksgeschäfte bildet. Dieser weist folgende Eckpunkte auf:
 - der mittlere Erwerber hat keine Niederlassung im Mitgliedstaat des Empfängers
 - er tätigt im Anschluss an den Erwerb eine Inlandslieferung an den Empfänger
 - es erfolgt ein unmittelbarer Versand des Gegenstandes an den Empfänger von einem anderem Mitgliedstaat als dem des mittleren Erwerbers

²⁵¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 7.

²⁵² *Obermayer/Hofmann*, Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte: Viel Lärm um nichts?, *taxlex* 2015, 55 (56).

- Art 197 MwStSyst-RL bestimmt die Verlagerung der Steuerschuld auf den letzten Unternehmer²⁵⁴

Die im österreichischen UStG verankerte Definition des Dreiecksgeschäftes ist der MwStSyst-RL sichtlich fremd.

Jedoch gibt Art 141 MwStSyst-RL nur Eckpunkte vor, die sehr vage formuliert sind. Dies führt dazu, dass die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt und umgesetzt werden. Die dargestellten Voraussetzungen des Art 141 MwStSyst-RL wurden durch Art 25 Abs 2 UStG umgesetzt. Vergleicht man nun Art 141 MwStSyst-RL und Art 25 UStG, so erscheint die Umsetzung in Art 25 UStG zu eng gefasst zu sein. In der BMR findet sich keine Beschränkung auf drei Unternehmer. Dies führt zur Frage, ob eine Teilnahme an einem Dreiecksgeschäft ausschließlich mit drei Unternehmern aus drei verschiedene Mitgliedstaaten möglich ist, oder ob daran auch mehrere Unternehmer beteiligt sein können.²⁵⁵

3.4 Die beteiligten Unternehmer

Art 25 UStG verwendet für die an einem Dreiecksgeschäft beteiligten Personen die Begriffe *Erstveräußerer*, dies ist der Lieferer, *Erwerber*, dabei handelt es sich um den mittleren Unternehmer, sowie *Empfänger*, dies ist der letzte Unternehmer in einer Reihe.

Von diesen beteiligten Unternehmern werden bei einem Dreiecksgeschäft folgende vier Tatbestände erfüllt:

- Der erste Lieferer in der Reihe tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung
- Der mittlere Erwerber erfüllt im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb
- Gleichzeitig verwirklicht der mittlere Unternehmer, kraft die von ihm verwendete UID-Nummer, einen kumulativen innergemeinschaftliche Erwerb
- Durch den mittleren Erwerber erfolgt an den Empfänger eine Inlandslieferung²⁵⁶

²⁵⁴ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (56).

²⁵⁵ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR, EU-Vorgabe.

²⁵⁶ Kettisch, SWI 2015, 17 (19).

3.4.1 Der erste Lieferer

Da es sich bei einem Dreiecksgeschäft um ein Reihengeschäft handelt, tätigt der erste Lieferer an den am Umsatzgeschäft beteiligten mittleren Erwerber eine innergemeinschaftliche Lieferung. Aus dieser Lieferung ist das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes noch nicht ersichtlich. Es handelt sich hierbei, um eine normale innergemeinschaftliche Lieferung. Diese ist in einer Zusammenfassenden Meldung auszuweisen und der erste Lieferer hat in seinem Buchnachweis die UID-Nummer des mittleren Unternehmers aufzunehmen.²⁵⁷

3.4.2 Der mittlere Unternehmer

Von der Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes profitiert der mittlere Unternehmer wirtschaftlich gesehen am meisten. Er hat aber auch die auf ihn fallenden umfangreichen Verpflichtungen wahrzunehmen.²⁵⁸

Bei einem Dreiecksgeschäft tätigt der mittlere Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Staat des Empfängers. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb wird gem. Art 3 Abs 8 UStG in jenem Mitgliedstaat ausgeführt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung oder Beförderung befindet.²⁵⁹

Der vom Erwerber verwirklichte innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland, ist unter den besonderen Voraussetzungen des Art 25 Abs 3 lit a-d UStG von der Umsatzsteuer befreit.

- Art 25 Abs 3 lit a UStG bestimmt, dass der Erwerber weder einen Wohnsitz noch einen Sitz im Bestimmungsland haben darf. Jedoch muss er im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst sein. Der Erwerber ist somit in einem Mitgliedstaat Unternehmer, der steuerbare Umsätze tätigt. Eine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet ist nicht erforderlich. Er darf aber nicht im Mitgliedstaat des Empfängers ansässig sein. Er muss somit über eine UID-Nummer eines vom Bestimmungs- oder Ursprungslandes verschiedene UID-Nummer, verfügen.
- Gem. Art 25 Abs 4 lit b UStG ist die dem Erwerb anschließende nachfolgende Lieferung an den letzten Empfänger eine ruhende Inlandslieferung im Bestimmungsland. Der Empfänger muss daher im Inland zur Umsatzsteuer erfasst sein. Er kann somit nicht nur ein Unternehmer, sondern auch eine zur Umsatzsteuer erfasste juristische Person sein, die unter einer UID-Nummer auftritt. Bereits im Zeitpunkt, in dem der

²⁵⁷ Kettisch, SWI 2015, 17 (20).

²⁵⁸ Kettisch, SWI 2015, 17 (20).

²⁵⁹ Ruppe/Achatz, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 10.

mittlere Unternehmer den Gegenstand erworben hat, muss das Verpflichtungsgeschäft mit dem Empfänger feststehen, d.h. der Zweck der Weiterlieferung muss gegeben sein.

- Art 25 Abs 3 lit c UStG spricht davon, dass die erworbenen Gegenstände aus einem anderen, als jenen, in dem der Erwerber zur Umsatzsteuer erfasst ist, stammen. Der Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer beginnt, muss somit ein anderer sein, als jenes Land, in dem der Erwerber oder Empfänger zur Umsatzsteuer erfasst ist.
- Art 25 Abs 3 lit d UStG behandelt die Verfügungsmacht. Diese wird über die erworbenen Gegenstände unmittelbar vom ersten Unternehmer oder vom ersten Abnehmer an den letzten Empfänger verschafft.²⁶⁰ Gemeint ist hiermit, dass die Ware bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar an den letzten Abnehmer gelangen muss (vgl § 6 Abs 6 Satz 5 dUStG).²⁶¹

Für den Fall, dass die Ware abgeholt wird, kann die Begünstigung des Dreiecksgeschäftes in Anspruch genommen werden. Jedoch ist diese mit einer Einschränkung verbunden. Erfasst sind nur jene Fälle, in denen der mittlere Unternehmer eine Abholung mit anschließender Beförderung oder Versendung durchführt. In jenen Abholfällen, die vom letzten Unternehmer getätigt werden, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

- Gem. Art 25 Abs 3 lit e UStG ist die vom Mittleren an den letzten Abnehmer getätigte Lieferung im Bestimmungsland steuerbar und steuerpflichtig. Somit schuldet der Empfänger für seine Inlandslieferung im Bestimmungsland die Steuer. Es handelt sich hierbei um einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft.²⁶² Erforderlich ist hierfür, dass der mittlere Unternehmer bei der Rechnungsausstellung den Erfordernissen des Art 25 Abs 4 UStG nachkommt. In diesem Sinne hat er, um die Steuerfreiheit seines innergemeinschaftlichen Erwerbes und den Übergang der Steuerschuld zu erreichen, die Voraussetzungen des § 11 UStG, sowie folgende Angaben des Art 25 Abs 4 UStG wahrzunehmen:
 - einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes, sowie die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers
 - die UID-Nummer unter der der mittlere Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung tätigt

²⁶⁰ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 9.

²⁶¹ *Kettisch*, SWI 2015, 17 (21).

²⁶² *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 10.

- sowie jene UID-Nummer des Empfängers der Lieferung²⁶³

In jenem Mitgliedstaat unter der der mittlere Unternehmer mit der UID-Nummer seines Staates auftritt, ist er an keinem Liefergeschäft beteiligt. Die Ware befindet sich dort weder zu Beginn, noch zum Ende der Beförderung. Jedoch verwirklicht jener dort einen kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb aufgrund der Verwendung dieser UID-Nummer.²⁶⁴

Dieser gilt erst dann gem. Art 25 Abs 2 UStG als besteuert, wenn der Erwerber den Nachweis für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes erbringt, sowie seinen Meldepflichten nachkommt.

Um diesen kumulativen innergemeinschaftliche Erwerb zu vermeiden, muss der Erwerber gewissen Erklärungspflichten nachkommen und gem. Art 25 Abs 6 UStG in einer zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu tätigen:

- jene UID-Nummer desjenigen Staates, die der mittlere Unternehmer in seiner Zusammenfassenden Meldung angab
- jene UID-Nummer des letzten Empfängers auf den die Steuerschuld wegen der nachfolgenden Inlandslieferung übergeht
- sowie die Summe der Entgelte für im Bestimmungsland erzielte Inlandslieferungen. Diese Beträge sind für das Kalendervierteljahr anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.²⁶⁵

Falls der mittlere Unternehmer diese Melde- und Erklärungspflicht nicht erfüllt, hat dies zur Folge, dass die Steuerfreiheit des verwirklichten kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerbes rückwirkend wegfällt bzw. erst gar nicht entsteht. (vgl. Art 25 Abs 2 Satz 2 UStG)²⁶⁶

3.4.1 Der Empfänger

Die Lieferung des Empfängers wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, nämlich im Bestimmungsland. Der Empfänger muss steuerbare Umsätze erzielen. Er ist somit ein Unternehmer oder eine zur Umsatzsteuer erfasste juristische Person des öffentlichen oder des privaten Rechtes.

Gem. Art 25 Abs 5 UStG schuldet der Empfänger ex lege die auf die Lieferung zu entrichtende Steuer, falls der Erwerber seinen Verpflichtungen gem. Art 25 Abs 4 UStG bezüglich der Rechnungsausstellung nachgekommen ist. Hierbei handelt es sich rechtlich gesehen nicht um einen Haftungsfall, sondern es liegt ein gesetzlicher Wechsel der Steuerschuld iSd reverse

²⁶³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 11.

²⁶⁴ *Kettisch*, SWI 2015, 17 (21).

²⁶⁵ *Ruppe/Achatz*, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 8.

²⁶⁶ *Kettisch*, SWI 2015, 17 (21).

charge vor (vgl. § 19 Abs 1 UStG). Steuerschuldner ist nicht der mittlere Erwerber, sondern der letzte Empfänger. Dieser hat aber eben nicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, sondern die vom mittleren Erwerber geschuldete Steuer zu entrichten (§ 20 UStG).²⁶⁷

Diese Steuer ist in die Steuererklärung aufzunehmen und auf die für eigene Umsätze bzw. für innergemeinschaftliche Erwerbe geschuldete Steuer hinzuzurechnen. Dem letzten Empfänger steht, auf die von ihm entrichtende Steuer, der Vorsteuerabzug zu.²⁶⁸

3.5 Zusammenfassung der Rechtsfolgen der Vereinfachungsregelung

Die Anwendung der Vereinfachungsregelung hat grundsätzlich folgende Auswirkungen auf die vier verwirklichten Tatbestände:

- der erste Lieferer tätigt an den mittleren Erwerber eine bewegte innergemeinschaftliche Lieferung. Lieferort ist gem. § 3 Abs 8 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, vgl. auch Art 32 MwStSyst-RL. Dies hat noch keine rechtlichen Auswirkungen
- der mittlere Erwerber hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland gem. Art 3 Abs 8 Satz 1 UStG, sowie Art 20 MwStSyst-RL. Dieser ist von der Steuer befreit.
- des Weiteren verwirklicht der mittlere Unternehmer einen kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb in jenem Mitgliedstaat, unter deren UID-Nummer er auftritt gem. Art 3 Abs 8 Satz 2 UStG, Art 41 MwStSyst-RL. Dieser ist jedoch von der Steuer befreit.
- außerdem erbringt der mittlere Unternehmer an den letzten Empfänger eine ruhende Inlandslieferung. Bei dieser ruhenden Lieferung richtet sich der Lieferort nach § 3 Abs 7 UStG, bzw. nach Art 31 MwStSyst-RL. Dieser ist dort gelegen, wo die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt. Hierbei kommt es iSd reverse charge zu einem Übergang der Steuerschuld.

Sollten diese Anwendungsvoraussetzungen nicht kumulativ vorliegen, handelt es sich hierbei um ein normales Reihengeschäft. Dieses wird nach den allgemeinen Bestimmungen geregelt. Als Folge daraus, hat sich der mittlere Erwerber im Bestimmungsland zu registrieren, um dort

²⁶⁷ Ruppe/Achatz, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 12.

²⁶⁸ Ruppe/Achatz, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 12.

einen innergemeinschaftlichen Erwerb und die daraus folgende Inlandslieferung zu erklären.

269

3.6 Fallbeispiel

Anhand eines Beispiels werden die zuvor festgestellten Rechtsfolgen anschaulich dargestellt.

Sachverhalt:

C ein Unternehmer aus Italien bestellt Waren bei B, einem in Österreich ansässigen Unternehmer. B bestellt die Waren seinerseits bei A, der sein Unternehmen in Deutschland betreibt. Der Transport der Ware soll direkt und unmittelbar von Deutschland nach Italien erfolgen.²⁷⁰

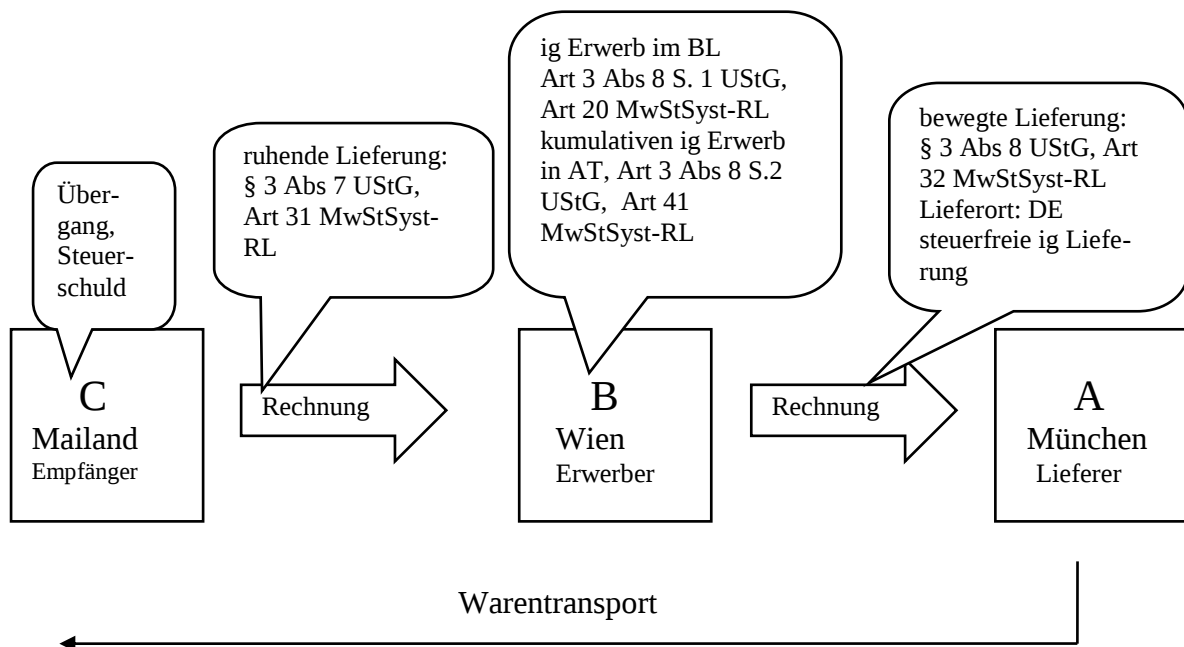


Abbildung 9: Dreiecksgeschäft

Lösung:

Unternehmer A:

Für den Warentransport verantwortlich zeigt sich der Unternehmer A. Dieser tätigt eine bewegte Lieferung, da er keinen Vorgänger im Reihengeschäft mehr hat. Lieferort ist gem. § 3 Abs 8 UStG dort, wo die Lieferung beginnt und befindet sich in diesem Beispiel in Deutschland. Die Lieferung von A an B ist somit als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu sehen. B muss allerdings seine österreichische UID-Nummer dem Unternehmer A bekannt geben.²⁷¹

²⁶⁹ Kettisch, SWI 2015, 17 (23).

²⁷⁰ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäft, 64.

²⁷¹ Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 331.

Unternehmer B:

B tätig aufgrund seines Auftretens unter seiner österreichischen UID-Nummer einerseits einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien, als auch einen kumulativen Erwerb in Österreich. Gem. Art 3 Abs 8 Satz 1 UStG liegt der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes dort, wo sich die Ware am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. In diesem Beispiel ist dies Italien.

Die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes kann angewendet werden, da die Voraussetzungen des Dreiecksgeschäftes vorliegen. Es handelt sich hierbei um drei Unternehmer (A,B,C) aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten (Italien, Österreich, Deutschland), die über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser vom ersten Unternehmer (A) an den letzten Abnehmer (C) gelangt.²⁷²

Um die Erwerbsbesteuerung in beiden Staaten zu vermeiden und die Voraussetzungen des Dreiecksgeschäftes vorliegen, kann die Vereinfachungsregelung gem. Art 25 Abs 5 UStG in Anspruch genommen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erwerber seinen Pflichten nachkommt und die Rechnungsausstellung gem. Art 25 Abs 4 UStG entspricht. Daher muss B in seiner Rechnung an C auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes, sowie auf den Übergang der Steuerschuld auf C hinweisen. B hat des Weiteren seine Lieferung in einer österreichischen Zusammenfassenden Meldung als Dreiecksgeschäft anzugeben. Werden alle Formalvoraussetzungen durch B erfüllt, so muss er weder einen innergemeinschaftlichen Erwerb, noch eine Inlandslieferung im Bestimmungsland Italien versteuern. Dies hat zur Folge, dass gem. Art 25 Abs 5 UStG die Steuer für die Lieferung des Erwerbers an den Empfänger, vom Empfänger (C), geschuldet wird. Falls der mittlere Unternehmer die in Art 25 Abs 6 UStG anzugebenden Erklärungsverpflichtungen nicht nachkommt, hat dies zur Folge, dass die Steuerfreiheit gem. Art 25 Abs 2 rückwirkend wegfällt. B hat des Weiteren für jeden Voranmeldungszeitraum in der Steuererklärung die Bemessungsgrundlage seiner innergemeinschaftlichen Lieferung, sowie seine Lieferungen gem. Art 25 Abs 5 UStG zu erklären.²⁷³

Unternehmer C:

Bei der Lieferung B an C handelt es sich um eine ruhende Lieferung gem. § 3 Abs 7 UStG. Lieferort ist Italien, da dort die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Gegenstände

²⁷² Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 331.

²⁷³ Rattinger in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 64.

erfolgt. Da es sich hierbei um eine Inlandslieferung in Italien handelt, geht die Steuerschuld gem. Art 25 Abs 5 UStG auf den Empfänger über.

Wegen des Überganges der Steuerschuld an ihn, hat der Empfänger C, für die Lieferung die B in Italien tätigt, die Umsatzsteuer zu entrichten. Dabei trifft ihn die Verpflichtung den Gesamtbetrag der Umsätze, für die an ihn übergegangene Steuerschuld gem Art 25 Abs 5 UStG, bei der Berechnung der Steuer, sowie in seiner Voranmeldung zu berücksichtigen und aufzunehmen. Er ist jedoch berechtigt, gem. Art 12 UStG die von ihm übernommene Steuerschuld, als Vorsteuer in Abzug zu bringen.²⁷⁴

3.7 Missglücktes Dreiecksgeschäft

Ein missglücktes Dreiecksgeschäft liegt dann vor, wenn nicht alle Formalvoraussetzungen erfüllt sind.²⁷⁵ Die österreichische Finanzverwaltung versagt das Dreiecksgeschäft, wenn der Erwerber die Meldung des Dreiecksgeschäftes in der Zusammenfassenden Meldung nicht tätigt, sowie die erforderlichen Angaben in der Rechnung unterlässt. Missglückt nun dieses Dreiecksgeschäft, entsteht für den Erwerber zusätzlich zum innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland, auf Grund der Verwendung der UID-Nummer die Steuerschuld für den kumulativen Erwerb. Dies hat zur Folge, dass er keinen Vorsteuerabzug für diesen Erwerb hat. Seine Steuerschuld bleibt jedoch so lange aufrecht, bis er nachweisen kann, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert wurde. Kann er diesen Nachweis erbringen, fällt der kumulative Erwerb nachträglich weg. Gem. BMF besteht jedoch eine Sanierungsmöglichkeit. Kommt im Empfängerland nach dessen nationalem Recht die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte dennoch zur Anwendung, kann die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Österreich aufgehoben werden. Voraussetzung dafür ist, dass die korrekte Besteuerung im Empfängerland nachgewiesen wird. Laut BMF ist eine Bestätigung der Finanzverwaltung des anderen Mitgliedstaates beizubringen. Falls dies nicht möglich ist, können auch andere Nachweise erbracht werden, die es der Finanzverwaltung ermöglichen, die korrekte Besteuerung im Empfängerland nachzuvollziehen. Als Beispiele werden Steuerbescheide, sowie Steuererklärungen des Empfängers genannt, welche nachvollziehbare Unterlagen aus dem Rechnungswesen des Empfängers beizulegen sind. Diese sollen nachweisen, dass der Steuerbetrag im Steuerbescheid oder der Steuererklärung berücksichtigt wurde.²⁷⁶

²⁷⁴ Berger/Wakouning, Umsatzsteuer Kompakt⁴, 331.

²⁷⁵ Rattinger, in Achatz/Tumpel, S. 64.

²⁷⁶ BMF-Erledigung vom 1.3.2016, BMF-010219/0105-VI/4/2016, Nachweis der Besteuerung bei missglückten Dreiecksgeschäften, SWK 2016, 483.

In diesem Zusammenhang wird diese Thematik anhand eines Beispiels mit verschiedenen Varianten erörtert.

Vorweg sei zu sagen, dass den Erwerber eine Pflicht trifft, das Vorliegen eines Reihengeschäftes mit dem Hinweis auf das Dreiecksgeschäft, offenzulegen. Somit besteht für den mittleren Unternehmer, bei Anwendung des Art 25 UStG, ein Wahlrecht, ob er die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes in Anspruch nehmen will. Diese Entscheidung trifft er mit dem Hinweis darauf im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung. Nimmt er dieses Wahlrecht nicht für sich in Anspruch, in dem er eine solche Rechnungsausstellung unterlässt, kommen die allgemeinen Regelungen für ein Reihengeschäft in Betracht. Dies führt dazu, dass eine nachträgliche Rechnungsberichtigung nicht zu einer rückwirkenden Änderung führt. Die Erklärungspflichten sind gem. Art 25 Abs 6 UStG erst dann erfüllt, wenn eine Zusammenfassende Meldung abgegeben wurde. Sollte diese jedoch nicht erfolgen, fällt die Steuerfreiheit gem. Art 25 Abs 2 Satz 2 UStG rückwirkend weg, bzw. entsteht erst gar nicht.

Als Konsequenz daraus, führt eine nachträglich eingereichte Zusammenfassende Meldung nicht zur Anwendung der Vereinfachungsregelung. Die verspätet abgegebene Zusammenfassende Meldung hat nicht zur Folge, dass der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb aufgrund einer abweichenden UID-Nummer iSd Art 3 Abs 8 UStG wegfällt.²⁷⁷

Sachverhalt:

Das italienische Unternehmen I bestellt bei einem in Österreich ansässigen Unternehmer Ö Waren. Dieser bestellt wiederum die Gegenstände bei einem deutschen Unternehmer D. Die Waren werden unmittelbar vom Unternehmer D an den Unternehmer I befördert. Alle drei Unternehmer treten unter der UID-Nr. ihres Ansässigkeitsstaates auf.

Variante 1:

Der österreichische Unternehmer meldet in seiner Umsatzsteuervoranmeldung einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus Deutschland, sowie eine innergemeinschaftliche Lieferung nach Italien. Der in Österreich ansässige Unternehmer stellt jedoch eine Rechnung ohne Hinweis auf das Dreiecksgeschäft gem. Art 25 UStG aus. Er meldete jedoch den innergemeinschaftlichen Erwerb in der Zusammenfassenden Meldung.

In diesem vorliegenden Fall hat der österreichische Unternehmer nicht von der Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes Gebrauch gemacht. Er unterließ es in seiner Rechnung ausdrücklich auf die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes gem. Art 25 UStG hinzuweisen, sowie dies in der Zusammenfassenden Meldung zu melden. Konsequenz daraus

²⁷⁷ Mayr, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2015, 1555 (1561).

ist, dass es sich um ein gewöhnliches Reihengeschäft handelt. Dies hat zur Folge, da der österreichische Unternehmer mit seiner österreichischen UID-Nummer aufgetreten ist, dass er kein Recht zum Vorsteuerabzug für seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich hat. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb fällt erst dann weg, wenn er die Erwerbsbesteuerung in Österreich nachweisen wird. Somit kann in diesem Fall die Sonderregelung des Dreiecksgeschäftes weder durch eine Rechnungsberichtigung, noch durch Korrektur der Zusammenfassenden Meldung im Nachhinein zur Anwendung kommen.

Variante 2:

Der österreichische Unternehmer meldet in der Zusammenfassenden Meldung ein Dreiecksgeschäft. Er stellt aber keine Rechnung iSd Art 25 Abs 4 UStG aus, noch meldete er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Umsatzsteuervoranmeldung. Auch in diesem Fall ist die Vereinfachungsregelung im Nachhinein nicht sanierbar.

Variante 3:

Zwar stellt der österreichische Unternehmer eine Rechnung gem. Art 25 Abs 4 UStG aus, unterlässt jedoch die Meldung als Dreiecksgeschäft in der Zusammenfassenden Meldung, sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung. Hier sei laut BMF die Vereinfachung im Nachhinein nicht sanierbar.

Variante 4:

Der Unternehmer weist ein Dreiecksgeschäft in der Zusammenfassenden Meldung aus und meldet die Erwerbe in der Umsatzsteuervoranmeldung. In diesem Fall kann durch eine Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. der Jahreserklärung die Anwendung der Sonderregelung für das Dreiecksgeschäft saniert werden.²⁷⁸

3.8 Probleme und Zweifelsfragen in der Praxis

In der Praxis treten im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften oft Unklarheiten auf. Da an einem Dreiecksgeschäft drei oder mehrere Staaten beteiligt sind und grenzüberschreitende Umsätze getätigt werden, berührt dies auch die nationalen Umsatzsteuergesetze. Dadurch entstehen das Risiko von Normkollisionen, unterschiedlicher Gesetzesauslegung, sowie abweichende Sachverhaltsfeststellungen der betroffenen Mitgliedstaaten. Deshalb ist es umso

²⁷⁸ Mayr, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2015, 1555 (1561), Epply/Mayr/Plank/Rößler/Schwab/Ungerich/Weisinger, Salzburger Steuerialog 2015- Ergebnisunterlage Umsatzsteuer, ÖStZ 2015, 727 (732, 733).

wichtiger, dass die einzelnen Gesetzgeber am Regelungsinhalt der Richtlinie festhalten und keine Anwendungsvoraussetzungen festlegen, die überschießend wirken.²⁷⁹

In diesem Abschnitt, sollen die mE nach, wesentlichen strittigen Probleme, die in der Praxis auftreten, erörtert werden.

3.8.1 Bedeutung der Ansässigkeit, sowie Registrierung im Bestimmungsland

Prinzipiell soll nach dem Grundsatz des europäischen Mehrwertsteuerrechts die Besteuerung einer Warenlieferung nicht beeinflusst werden von der Niederlassung der Beteiligten. Für innergemeinschaftliche Lieferungen wird nicht danach unterschieden, an welchem Ort der Erwerber ansässig ist. Diesen Grundsatz schränkt die MwStSyst-RL für Dreiecksgeschäfte jedoch ein.²⁸⁰

Die Bestimmung des Art 141 lit a MwStSyst-RL wurde in Art 25 Abs 3 lit a UStG hinsichtlich der Registrierung wie folgt umgesetzt:

Die Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbes von der Umsatzsteuer hängt demnach davon ab, dass der Unternehmer weder einen Sitz noch einen Wohnsitz im Inland haben darf, jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst wird.

Nach herrschender Ansicht wird nicht auf den Sitz des mittleren Unternehmers, sondern auf dessen verwendete UID-Nummer abgestellt.²⁸¹ Demnach wäre die Zulässigkeit an der Teilnahme eines Dreiecksgeschäftes gegeben, wenn bspw. ein Unternehmer der in einem Drittland (Schweiz) ansässig ist, die UID-Nummer eines EU- Mitgliedsstaates verwendet.²⁸² Eine Unzulässigkeit besteht jedenfalls darin, wenn ein mittlerer Unternehmer eine österreichische UID-Nummer verwendet um ausschließlich Dreiecksgeschäfte durchzuführen.²⁸³

Laut dem Wortlaut der MwStSyst-RL, sowie des Art 25 Abs 3 lit a UStG ist die Ansässigkeit im Staate des Empfängers (Bestimmungsland) schädlich.²⁸⁴

Die österreichische Finanzverwaltung ist jedoch der Rechtsauffassung und legt die Voraussetzungen betreffend Sitz/Wohnsitz im Inland dahingehend aus, dass bereits das Vorhandensein einer österreichischen UID-Nummer schädlich sein soll. Dies ist dann anzunehmen, wenn der

²⁷⁹ Kettisch, SWI 2015, 17 (19).

²⁸⁰ Kettisch, SWI 2015, 17 (23).

²⁸¹ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (59).

²⁸² Rattinger, in Achatz/Tumpel Reihengeschäfte, 64.

²⁸³ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (60).

²⁸⁴ Ruppe/Achatz, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 10.

Erwerber im Inland mittels einer inländischen Steuernummer oder UID-Nummer zur Umsatzsteuer, erfasst ist.²⁸⁵ Ist der Erwerber im Mitgliedstaat des Empfängers steuerlich registriert, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor, da der Grund für die Vereinfachungsregelung weggefallen ist.²⁸⁶

Da nach dem Wortlaut der MwStSyst-RL und des Art 25 Abs 3 lit a UStG nur die Ansässigkeit des mittleren Unternehmers schädlich ist, widerspricht die Rechtsauffassung der österreichischen Finanzverwaltung jeglicher gesetzlicher Grundlage.²⁸⁷ Nach dem klaren Wortlaut des Art 25 Abs 3 lit a UStG ist nur auf den Wohnsitz/Sitz abzustellen. Das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Registrierung in Österreich ohne Sitz ist als nicht schädlich anzusehen. Ebenso verlangt der Wortlaut des Art 141 MwStSyst-RL eine feste Niederlassung und eine UID-Nummer stellt eben diese nicht da.²⁸⁸ Daher könnten alle drei Unternehmer im gleichen Mitgliedstaat ansässig sein, solange sie in anderen Mitgliedstaaten registriert sind und unter dieser Nummer auftreten.²⁸⁹

3.8.2 Umsatzsteuerliche Registrierung im Versendungsland

Gem. Art 25 Abs 3 lit c UStG müssen die Gegenstände aus einem anderen Mitgliedstaat stammen, als jenem, in dem der Erwerber zur Umsatzsteuer erfasst ist.²⁹⁰

Es ist daher nach innerstaatlichem Recht eine Prüfung durchzuführen, ob der mittlere Unternehmer auch im Versendungsstaat registriert ist.²⁹¹

Aus österreichischer Sicht ist eine umsatzsteuerliche Registrierung im Mitgliedstaat des Versendestaates möglich und unschädlich, sofern der Erwerber unter einer UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates auftritt.²⁹²

Jedenfalls müssen die Voraussetzungen, drei beteiligte Unternehmer mit drei UID-Nummern aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten, erfüllt werden.²⁹³

Dieser Meinung schließt sich auch Rattinger an, in dem diese Voraussetzung so zu verstehen ist, dass der mittlere Unternehmer für das Dreiecksgeschäft unter einer anderen UID-Nummer als jene des Ausgangsmitgliedsstaates auftreten muss. Demnach würde es dem Zweck der Regelung (Vermeidung administrativer Verpflichtungen im Bestimmungsland) widerspre-

²⁸⁵ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR, Rz 4294.

²⁸⁶ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR, Rz 7.

²⁸⁷ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (60).

²⁸⁸ Rattinger, in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 64.

²⁸⁹ Kettisch, SWI 2015, 17 (23).

²⁹⁰ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Rz 7.

²⁹¹ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (59).

²⁹² Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR, Rz 7.

²⁹³ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (59).

chen, würde man eine zusätzliche bestehende UID-Nummer vom Ausgangsmitgliedstaat als schädlich ansehen.²⁹⁴

Die österreichische Finanzverwaltung vertritt jedoch bei Betriebsprüfungsverfahren eine andere Ansicht, wonach jegliche umsatzsteuerliche Registrierung im Versendestaat für die Anwendung der Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes schädlich sein soll.²⁹⁵ Somit liegt keine eindeutige Meinung bzw. explizite Aussage seitens Österreichs vor.²⁹⁶

3.8.3 Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligten

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie viele Unternehmer an einem Dreiecksgeschäft beteiligt sein können. Da der MwStSyst-RL der Begriff des Dreiecksgeschäftes unbekannt ist und selbst Art 141 MwStSyst-RL es offen lässt, wie viele Beteiligte involviert sein können, kann nicht ausgeschlossen werden, dass daran mehrere Personen teilnehmen.²⁹⁷

Die Praxis in anderen Mitgliedstaaten zeigt, dass ein „Herausbrechen“ aus einer Dreierkette unter gewissen Voraussetzungen möglich ist, sofern die bewegte Lieferung einem der Beteiligten im Dreieck zuzurechnen ist.²⁹⁸

Auch Generalanwältin Kokott hielt in ihren Schlussanträgen in der Rs EMAG fest, dass *„ein Dreiecksgeschäft letztlich eine Sonderform des Reihengeschäftes ist, bei dem allerdings Unternehmen aus mindestens drei Mitgliedstaaten die Lieferkette bilden“*.²⁹⁹ Ein „Herausbrechen“ von drei Beteiligten scheint daher möglich zu sein und wird von einigen Mitgliedstaaten gestattet.³⁰⁰

Österreich vertritt in Bezug, ob ein Dreiecksgeschäft mit vier beteiligten Personen möglich ist, eine strenge Auffassung. Es wird weder ein vor noch ein nachgelagerter Verkauf zugelassen.³⁰¹ Auch nach Ruppe, UStG 1994, Rz 3 zu Art 25 BMR liegt jedenfalls kein Dreiecksgeschäft vor, wenn mehr als drei Beteiligte daran involviert sind.³⁰²

Im Gegensatz zur österreichischen Verwaltungspraxis, lässt nicht nur die deutsche Finanzverwaltung, sondern auch die meisten EU-Länder eine Beteiligung mit mehr als drei Unternehmern zu. Für die österreichische Verwaltungspraxis gilt dies einschränkend, hingegen

²⁹⁴ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (59), Rattinger, in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 65.

²⁹⁵ Obermayr/Hofmann, taxlex 2015, 55 (59).

²⁹⁶ Rattinger, in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 65.

²⁹⁷ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG-BMR, EU-Vorgabe.

²⁹⁸ Berger, Europäische Disharmonie bei Dreiecksgeschäften, ÖStZ 2009, 326.

²⁹⁹ Schlussanträge GA Kokott, EMAG, C-245/04, Rz 65.

³⁰⁰ Berger, ÖStZ 2009, 326.

³⁰¹ Rattinger, in Achatz/Tumpel, Reihengeschäfte, 65.

³⁰² Ruppe/Achatz, UStG⁰⁴, Art 25 BMR, Rz 3.

demgegenüber ablehnend USTR Rz 4291. In diesen Fällen müssen die unterschiedlichen Ortsregelungen bei Reihengeschäften (§ 3 Abs 6 dUStG, sowie § 3 Abs 8 UStG) beachtet werden. Aber auch die deutsche Rechtsprechung lässt eine Erweiterung nur in speziellen Fällen zu. Hierbei wird das „Dreieck“ nur „abgespalten“³⁰³

Anhand von Beispielen wird diese unterschiedliche Handhabung dargestellt.

Beispiel: 1

Der deutsche Unternehmer D bestellt Waren bei einem belgischen Unternehmer B. B bestellt seinerseits die nicht vorrätigen Waren beim Unternehmer L aus Luxemburg, mit der Aufforderung diese direkt an das deutsche Unternehmen zu versenden. L bestellt die Waren, da er diese nicht auf Lager hat, bei einem spanischen Unternehmer SP, mit der Weisung, diese direkt nach Deutschland zu befördern. Alle daran beteiligten Unternehmer treten unter ihrer UID-Nr. Die Lieferung und Versendung der Ware konnte durch L nachgewiesen werden.³⁰⁴

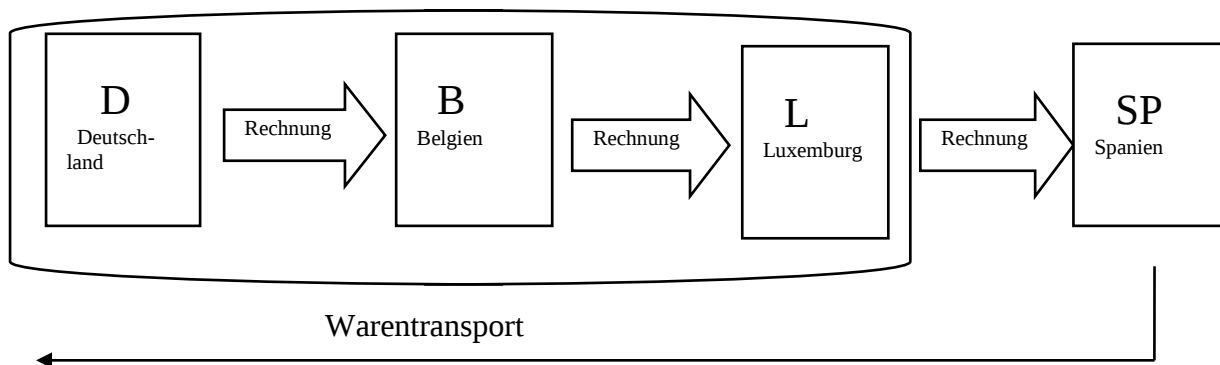


Abbildung 10: Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligten³⁰⁵

Vorerst sei zu erwähnen, dass zwischen den beteiligten Personen, ein Reihengeschäft vorliegt. Gem. Art 25 b Abs 1 dUStG liegt außerdem noch ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft zwischen L-B-D vor. L ist der erste Lieferer in der Kette, da er die Ware gem. § 3 Abs 6 Satz 6 UStG versendet hat. Somit ist die erste Lieferung L an B zuzurechnen. Der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo die Versendung der Ware beginnt, dies ist Spanien gem. § 3 Abs 6 Satz 5 iVm Satz 1 dUStG. Deshalb handelt es sich bei der Lieferung L an B um eine innergemeinschaftliche Lieferung, die in Spanien als steuerbefreit gilt. Der innergemeinschaftliche Erwerb des B unterliegt einerseits der Besteuerung in Deutschland, da dort die

³⁰³ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, EU-Vorgabe.

³⁰⁴ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 1.

³⁰⁵ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 1.

Beförderung endet gem. § 3 d Satz 1 dUStG, sowie durch die Verwendung der belgischen UID-Nummer, andererseits in Belgien gem. § 3 d Satz 2 dUStG.

Bei der zweiten Lieferung B an D handelt es sich um eine ruhende Lieferung. Lieferort ist Deutschland, da dort die Lieferung endet gem. § 3 Abs 7 Satz 2 Nr. 2 UStG. Die spanische Lieferung ist eine ruhende, die in Spanien erbracht wird und nach spanischem Recht zu beurteilen ist gem. § 3 Abs 7 Satz 2 dUStG.

Nach österreichischem Verständnis stellt sich die Frage bei „abgespaltenen Dreiecken“, ob die Lieferung SP-L als ruhende Lieferung zu betrachten ist. Aus österreichischer Sicht handelt es sich hierbei um eine bewegte innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 3 Abs 8 UStG. Alle nachfolgenden weiteren Lieferungen, L an B sowie B an D, sind nach österreichischer Auffassung als ruhende Lieferungen zu qualifizieren, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig sind.

Deshalb werden aus österreichischer Sicht solche Fallkonstellationen nach den „normalen“ Reihengeschäftsregeln beurteilt und die Vereinfachungsregelung kommt nicht zur Anwendung.³⁰⁶

Beispiel 2:

Ein in Wien ansässiges Unternehmen Ö bestellt bei einem deutschen Unternehmer D Waren. Dieser bestellt diese seinerseits bei einem Unternehmer L in Luxemburg. Da L die Waren nicht vorrätig hat, bestellt er diese bei dem Unternehmer B in Brüssel.³⁰⁷

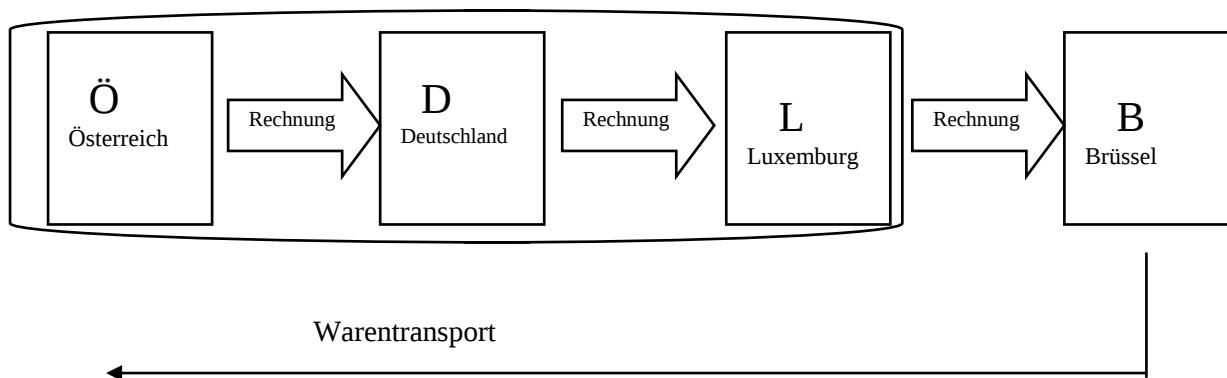


Abbildung 11: Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligten aus österreichischer Sicht³⁰⁸

³⁰⁶ Berger, ÖStZ 2009, 326 (327).

³⁰⁷ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 5.

³⁰⁸ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 5.

Dieses Beispiel weist die gleiche Problematik auf, wie das Vorangegangene. Hierbei sind die österreichischen gesetzlichen Regeln für das Dreiecksgeschäft schlagend. Der Unternehmer D unterliegt wegen seines innergemeinschaftlichen Erwerbes, als auch mit seinem Inlandsumsatz der österreichischen Umsatzsteuer.

Nach deutscher Auffassung wäre eine Dreiecksbehandlung durch die Lieferung vom in Luxemburg ansässigen Unternehmer L, als auch durch den deutschen Unternehmer D, in Österreich möglich. Jedoch ist nach österreichischer Sicht die Zuordnung zum Transport zu einer anderen Lieferung, als jene die nach § 3 Abs 8 UStG vorgesehen ist, nicht denkbar.

Nach österreichischem Verständnis käme außerdem eine solche Aufspaltung der Lieferkette Ö-D-L-B in ein Dreiecksgeschäft Ö-L-D nicht in Betracht. Da Österreich dem Grundsatz von drei Beteiligten folgt.

Ein Vieleckgeschäft kann auch unbewusst entstehen, wenn die Beteiligten nicht erkennen, dass sie sich in einem Dreiecksgeschäft befinden und eine mögliche Abspaltung dadurch ausscheidet, weil die Beteiligten ein Dreiecksgeschäft (unbewusst) zerlegen.

Beispiel 3:

D, ein deutscher Unternehmer bestellt bei einem österreichischen Unternehmer Ö Waren. Dieser bestellt seinerseits Waren bei einem luxemburgischen Unternehmer L. Da L die Waren nicht auf Lager hat, bestellt er diese bei einem Unternehmer B aus Brüssel. Dieser liefert dann die Ware nach Deutschland.³⁰⁹

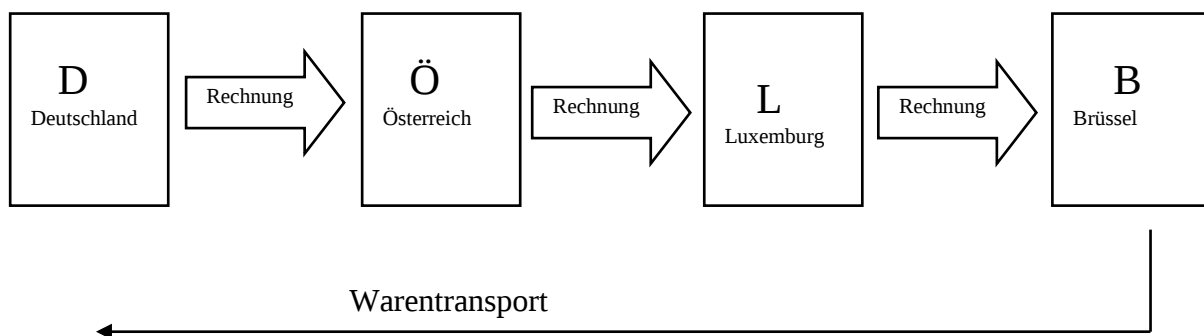


Abbildung 12: Unbewusstes Dreiecksgeschäft³¹⁰

Der Unternehmer aus Brüssel kann von einem Dreiecksgeschäft ausgehen, da er nur L und den Warenempfänger D kennt. Er bewirkt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung

³⁰⁹ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 3.

³¹⁰ Berger in Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG-BMR, Beispiel 3.

in Belgien nach Deutschland. Problem hierbei ist, dass unter Umständen Ö von B nichts weiß und seinerseits vom Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ausgeht, da dieser der mittlere Unternehmer in der Kette D-Ö-L ist. Als Konsequenz daraus, wird er eine Zusammenfassende Meldung, sowie eine Umsatzsteuervoranmeldung in Österreich tätigen und eine entsprechende Rechnung ausstellen. Aus diesem Grund wird er eine steuerliche Registrierung in Deutschland unterlassen, obwohl die Dreiecksgeschäftsvoraussetzungen nicht vorliegen und er daher die Steuer in Deutschland schuldet.

Damit sich der österreichische Unternehmer rechtskonform zu verhalten hat, müsste der Unternehmer L aus Luxemburg seinen Lieferanten B, der in Brüssel ansässig ist, benennen.³¹¹

3.9 Schlussfolgerung

Dreiecksgeschäfte dürfen auf Grund ihres internationalen Bezuges nicht isoliert betrachtet werden, da sie eine europäische Dimension aufweisen. Rein nationale Bestimmungen und Auslegungen führen, für die am Wirtschaftsleben beteiligten Unternehmer, zu großen Erschwernissen. Deshalb sollen, wenn ein beteiligter Mitgliedstaat eine erleichterte Vorgangsweise vorsieht, diese auch für Österreich gelten.³¹²

Daher wäre es wünschenswert einerseits klare Regelungen betreffend des Ortes der Lieferung für Reihengeschäfte zu schaffen. Auch eine Richtlinienpräzisierung für die Bedingungen bei Dreiecksgeschäften im Zusammenhang mit der Anzahl der Beteiligten, sowie klare Abschlussbedingungen sollten überdacht werden.³¹³

³¹¹ Berger in *Berger/Bürgler/Kanduth/Wakouning*, UStG-ON^{2.06}, Art 25 UStG, Rz 5.

³¹² Vgl Berger in *Berger ua*, UStG-ON^{2.06} Art 25 UStG, Rz 4.

³¹³ Berger, ÖStZ 2009, 326 (329).

4 Abschließende Würdigung

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften führt in der betrieblichen Praxis zu erheblichen Problemen. Insbesondere im internationalen Kontext bereiten die unterschiedlichen Rechtsauffassungen, der am Reihengeschäft Beteiligten Schwierigkeiten. Die Problematik für die beteiligten Unternehmer liegt zum einen darin, anhand der vorhandenen Sachverhaltsinformationen zu erkennen, dass ein Reihengeschäft vorliegt. Oft ist es für den betreffenden Unternehmers fast unmöglich festzustellen, wie viele andere Unternehmer an einem mehrgliedrigen Reihengeschäft, das sich über verschiedene Staaten erstreckt, beteiligt sind. Demnach bereitet es Schwierigkeiten zu eruieren, wer den Gegenstand tatsächlich befördert oder versendet hat, sowie von welchem Staat aus der Transport erfolgte. Des Weiteren können dem auch Geschäftsinteressen entgegenstehen, wenn der Lieferer dem Abnehmer seinen Vorlieferanten verheimlicht. In diesem Fall ist der Unternehmer auf Angaben Dritter angewiesen. In diesem Zusammenhang lässt sich aus der Judikatur für den ersten Unternehmer ein Vertrauensschutz ableiten. Sollte der Zwischenerwerber mit der UID-Nummer des Bestimmungslandes auftreten und erklärt er dem Erstlieferanten, dass er die Ware in das Bestimmungsland versenden wird, so kann der Erstlieferant daraus folgern, dass er eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Entsprechen hingegen die Angaben des Zwischenerwerbers nicht der Wahrheit und liegt aufgrund der falschen Angaben keine innergemeinschaftliche Lieferung vor, so liegt zwar eine ruhende Lieferung vor, jedoch hat der mittlere Unternehmer als Konsequenz daraus die Umsatzsteuer zu tragen. Teilt indessen der Zwischenerwerber dem Erstlieferant mit, er habe das Recht über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen vor der Beförderung an den Endabnehmer übertragen und tritt der Zwischenerwerber mit der UID-Nummer des Abgangsmitgliedstaates auf, so ist für den ersten Lieferer ersichtlich, dass er in diesem Fall eine ruhende Lieferung tätigt.

Zum anderen bereitet die Ermittlung des Orts der Lieferung Probleme. Diesen festzustellen hat nicht nur Bedeutung für die Frage, wessen Staat die Besteuerungshoheit zusteht, sondern dieser dient auch dazu Kompetenzkonflikte und eine Doppel-, bzw. Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Zentrales Element bei Reihengeschäften ist die Zuordnung zur innergemeinschaftlichen Lieferung. Sowohl die österreichische Verwaltungspraxis, als auch die deutsche Rechtsprechung teilen Lieferungen in eine bewegte und ruhende auf. Diese Zuteilungsregelung findet weder in den Richtlinien noch im österreichischen UStG Deckung. Gem. Art 32 MwStSyst-RL ist Lieferort jener, an dem sich *der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet*. Findet keine Versendung oder Beförderung des Ge-

gegenstandes statt, so bestimmt Art 31 MwStSyst-RL als *Ort der Lieferung jenen, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet*. Daraus wird geschlossen, dass beim Reihengeschäft eine Aufteilung in eine ruhende und bewegte Lieferung maßgeblich ist, wobei die Versendung oder Beförderung nur einer Lieferung zugerechnet werden kann. Diese lässt sich aber weder aus dem Wortlaut ableiten, noch ist dies mit den Zielen der Richtlinie vereinbar.

Auch die bisher ergangene Rechtsprechung des EuGH bietet bei Reihengeschäften keine eindeutige und zweifelsfreie Zuordnungsregelung hinsichtlich der bewegten Lieferung. Die meisten Probleme, die in der Praxis im Zusammenhang mit Reihengeschäften auftreten, liegen in der Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung aus Sicht des mittleren Unternehmers. Die österreichische Finanzverwaltung stellt für diese Zuordnungsregelung allein auf die Transportbeauftragung ab. Dies begründet sie damit, dass der Transportauftrag nur von einem dazu berechtigten Unternehmer erteilt werden kann, der über den Gegenstand verfügungsberechtigt ist. Jedoch widerspricht diese strikte Auffassung mE den aus der EuGH Rechtsprechung gewonnenen Ansichten. Diese stellt zum einen auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab, zum anderen ist der Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht maßgebend. Wie aus der Entscheidung des EuGH in der Rs Euro Tyre Holding hervor ging hängt die Zuordnung hinsichtlich der bewegten und ruhenden Lieferung *von einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalles ab*. Daraus ist mE ersichtlich, dass die von der österreichischen Verwaltungspraxis vertretene Auffassung, die allein auf den Transportauftrag bei der Definition der bewegten und ruhenden Lieferung abstellt, mit der Judikatur des EuGH im Widerspruch steht. Nach Auffassung des Gerichtshofes ist der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Ersterwerber bzw. die Übertragung des Rechtes wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen von zentraler Bedeutung. Wie in der Rs Euro Tyre Holding festgestellt wurde, wenn die Übertragung des Eigentumsrechtes an den Zweiterwerber noch vor Beginn der Beförderung übertragen wird, so kann die bewegte Lieferung nicht mehr dem ersten Lieferverhältnis zugeordnet werden. Dies bedeutet, sollte die Verschaffung der Verfügungsmacht noch im Ursprungsland erfolgen, ist die bewegte und daher umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung dem zweiten Umsatzverhältnis zuzurechnen. Hierbei stellt der EuGH auf die Mitteilung bzw. auf die Absichtsbekundungen der am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer ab.

Auch der BFH kritisierte in seiner Folgeentscheidung in der Rs VSTR, dass das Abstellen allein auf den Transportauftrag nicht mehr entscheidend ist. Im Gegensatz zum österreichischen UStG beinhaltet, das deutsche Umsatzsteuerrecht eine Optionsmöglichkeit des Zwischenerwerbers. Entscheidend ist hierbei wie der Zwischenerwerber beim Transport oder des-

sen Beauftragung aufgetreten ist. Der V. Senat des BFH gestand dem mittleren Unternehmer noch ein Wahlrecht zu, in dem er dem ersten Lieferer vor Beginn des Transportes mitteilen konnte, dass er die Ware an den Zweiterwerber verkauft hat. Davon distanzierte sich der XI. Senat des BFH und vertritt demnach eine andere Ansicht. Entscheidend ist zu welchem Zeitpunkt der mittlere Unternehmer dem Zweiterwerber Verfügungsmacht verschafft hat. Demnach ist bezugnehmend auf die Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles mE der Zeitpunkt, wann die Verschaffung der Verfügungsmacht über geht, ein wesentlicher Punkt. Der Begriff der Verfügungsmacht ist in Art 14 MwStSyst-RL geregelt. Nach dem liegt eine Lieferung vor, *wenn die Befähigung wie ein Eigentümer über den körperlichen Gegenstand zu verfügen*, übertragen wird. Weitere Aufschlüsse enthält die Richtlinie jedoch nicht. Der Begriff der Verfügungsmacht ist nicht nur ein unionsrechtlicher, sondern vielmehr ein eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes. Die Verschaffung der Verfügungsmacht liegt darin, das wirtschaftliche Eigentum zu übertragen, die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist nicht von Bedeutung. Wesentlichkeit besteht vielmehr in der Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag. Wie aus den Urteilen in der Rs Eon Aset und Shipping and Forwarding Enterprise Safe hervorging ist für die Verschaffung der Verfügungsmacht, jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes erfasst, durch die ein Unternehmer berechtigt wird *über diesen Gegenstand so zu verfügen, als wäre er sein Eigentümer*. Somit sollen die mit der Ware verbundenen Chancen und Risiken auf den Käufer übertragen werden. Zur Klärung der Frage an welchen Orten die Verfügungsmacht übertragen werden sollte, sind die Vereinbarungen über Lieferort, als auch die der Gefahrtragung maßgebend. In diesem Zusammenhang wird auf die Bedeutung von Incoterms (Lieferkonditionen) verwiesen. Incoterms geben zwar keine Auskunft darüber, ab welchem Zeitpunkt bzw. an welchem Ort das Eigentum an der Ware vom Verkäufer an den Käufer übergehen soll, sie enthalten jedoch weltweit anerkannte, sowie standardisierte Regeln über die Verteilung von Pflichten, Kosten und Risiko im internationalen Handelsverkehr. Sie bestehen aus handelsüblichen Kaufklauseln und treffen Regelungen, die für die Vertragsbeziehungen zwischen Käufer und Verkäufer wesentlich sind. Diese regeln nicht nur den Risikoübergang (Übergang der Preisgefahr), sondern treffen Regelungen bezüglich das Be- und Entladung der Ware, Transportversicherung, Zuständigkeit für Ein- und Ausfuhrabwicklung, sowie die Transportorganisation. In diesem Zusammenhang sei die Klausel „EXW“ (ex work- ab Werk) genannt, bei der der Verkäufer die Ware zur Abholung bereitstellen muss. Der Käufer seinerseits ist zuständig für das Beladen der Ware, sowie für die Organisation des Transportes.³¹⁴ Wird unter der Kondition

³¹⁴ *Schefzig*, Wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Maßgeblichkeit der Incoterms (Teil 2), 626 (627).

„EXW“ die Ware verkauft, so führt dies bei Reihengeschäften zu unterschiedlichen Beurteilungen, wenn nur auf die Transportbeauftragung abgestellt wird. Wie auch Schefzig zutreffend in ihrem Artikel *Wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Maßgeblichkeit der Incoterms (Teil 2)* schreibt, stellt sich die Frage, warum die österreichische Finanzverwaltung den Incoterms lediglich Indizwirkung zukommen lässt. Denn gerade die Incoterms klären nicht nur den Zeitpunkt und Ort des Überganges der Preisgefahr für die Verschaffung der Verfügungsmacht geforderten Übergang von Substanz, Wert und Ertrag. Außerdem treffen sie Regelungen hinsichtlich, wer sich für den Transport verantwortlich zeigt, als auch welcher Vertragspartner für den Vertragsabschluss mit dem Spediteur, somit für die Transportbeauftragung, verantwortlich ist. Daher ist es fragwürdig, warum die österreichische Finanzverwaltung sich demgegenüber ablehnend zeigt, obwohl gerade diese Lieferkonditionen, die Transportbeauftragung regeln, die seitens der österreichischen Finanzverwaltung vertreten wird.

Die jüngste Entscheidung des EuGH in der Rs *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13 wirft die Frage auf, ob das Ende der Reihengeschäfte naht.³¹⁵ In diesem Fall erhielt der Erstlieferant die Anweisung von einer im eigenen Namen handelnden Mittelsperson an den Endabnehmer eine Warenlieferung durchzuführen. In diesem Urteil beschäftigte sich der EuGH mit der Auslegung der Verschaffung der Verfügungsmacht iSd Art 14 MwStSyst-RL. Gemäß dieser Bestimmung erfolgt die Lieferung durch „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ (Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL). Gemeint ist hierbei die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag³¹⁶. Wie der BFH in seinem Urteil feststellte, befähigen weder der Besitz den Besitzer, noch die Beförderung den Beförderer über die Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen.³¹⁷

Der EuGH stellte in Frage, ob diese Mittelspersonen überhaupt Teil der umsatzsteuerlichen Lieferkette sind. In dem zugrundeliegenden Fall waren diese zu keinem Zeitpunkt in der Lage über die gelieferte Ware zu verfügen, da die Verfügungsgewalt von den Erstlieferanten den Endabnehmern zustand. Nach Ansicht des EuGH fand keine Lieferung des Erstlieferers an die Mittelspersonen statt, sondern der EuGH ging von einer einzigen unmittelbaren Lieferung des ersten Unternehmers an den Endabnehmer aus. Deshalb könne nach Ansicht des EuGH mangels Übergang der Verfügungsmacht keine Lieferung vom Erstlieferanten an die Mittelsper-

³¹⁵ Kollmann/Spies/Turcan/turic, EuGH- Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, *ecolx* 2016, 250 (251).

³¹⁶ Melhardt, *Umsatzsteuerhandbuch* 2016, § 3 UStG, Rz 423.

³¹⁷ BFH 25.2.2015, XI R 15/14.

sonen erfolgt sein.³¹⁸ Dies wirft die Frage auf, ob diese Ansicht des EuGH mit der vorangegangenen Rechtsprechung im Zusammenhang mit Reihengeschäften vereinbar ist. Wie aus der Rs EMAG hervorging, kann der Zwischenerwerber die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, nur dann dem Zweiterwerber übertragen, wenn er diese zuvor vom Ersterwerber erhalten hat. Außerdem kann die Zweitlieferung erst dann erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt wurde.³¹⁹ Vergleicht man nun diese beiden Urteile, könnte man aufgrund der Aussage des vorliegenden Urteils zur Ansicht kommen, dass die Stellung des mittleren Unternehmers überflüssig ist und dieser aus der Lieferkette fallen würde, wenn der Erstlieferer direkt an den letzten Abnehmer die Ware befördert. Dies wirft weiters die Frage auf, ob das Rechtsinstitut des Reihengeschäftes obsolet geworden ist, denn ein Reihengeschäft liegt vor, wenn über denselben Gegenstand von mehreren Unternehmern, mindestens von drei Beteiligten, Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden.

Hinsichtlich des Dreiecksgeschäftes ist festzuhalten, dass zwar Art 141 MwStSyst-RL die rechtliche Grundlage bildet, dieser jedoch sehr vage verfasst ist und der Begriff des Dreiecksgeschäftes nirgendwo zu finden ist. Daher legen die Mitgliedstaaten den Begriff des Dreiecksgeschäftes unterschiedlich aus. Ob die strikte Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung am Festhalten von drei Beteiligten beim Dreiecksgeschäft aufgrund ihres nationalen Bezuges noch EU konform ist, ist fraglich. Dies deshalb weil mit einer zunehmenden Internationalisierung, als auch mit einer wirtschaftlichen Vernetzung der Unternehmer in Zukunft vermehrt zu rechnen ist. Auch die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes wirft mE Probleme auf und birgt Gefahren in sich. Zum einen, wenn nicht alle Formalvoraussetzungen gegeben sind, versagt die österreichische Finanzverwaltung das Dreiecksgeschäft. Die Konsequenz daraus ist, dass die allgemeinen Regeln des Reihengeschäftes zur Anwendung kommen und der Erwerber hat einen zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland zu versteuern. Zum anderen könnte durch die Verwendung einer UID-Nummer eines anderen Staates ein Dreiecksgeschäft entstehen, obwohl an sich keines vorliegt. Auch die falsche Verwendung einer UID-Nummer hat für den betreffenden Unternehmer Konsequenzen, da diese eine Erwerbsbesteuerung auslöst, die nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Eine Berichtigung der Rechnung ist nicht möglich. Erst durch Nachweis, der Besteuerung im Erwerbsland fällt die Erwerbsbesteuerung weg. Wie auch Leitinger in seinem Artikel *Sonderregelung für Dreiecksgeschäfte: Vereinfachung oder Gefahrenquelle* festhält, hat der

³¹⁸ Kollmann/Spies/Turcan/turic, EuGH- Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, ecolex 2016, 250 (252).

³¹⁹ EuGH 6.4.2006, C-245/04, EMAG Rz 38.

beteiligte Unternehmer laufend zu prüfen, ob durch Entstehung neuer Sachverhalte oder durch Ausweitung der Geschäftsfälle die Voraussetzungen für die Dreiecksgeschäftsregelung weiterhin gegeben ist, denn durch Erweiterung des Geschäftsumfanges können erhebliche Probleme und Konsequenzen auftreten.³²⁰ Meiner Ansicht nach stellt dies für den Unternehmer eine große Herausforderung und einen enormen Aufwand dar. In diesem Fall sollten für die am wirtschaftlichen Verkehr Beteiligten die Lage vereinfacht werden.

Reihengeschäfte und Dreiecksgeschäfte stellen für die beteiligten Unternehmer aufgrund der uneinheitlichen Rechtsprechung des EuGH, sowie der unterschiedlichen Auslegung der nationalen Gesetze innerhalb der EU eine Rechtsunsicherheit dar. Aufgrund der wirtschaftlichen Ausweitung der Tätigkeiten auf ausländischen Märkten und Staaten innerhalb Europas wäre es meiner Meinung nach wünschenswert für die Unternehmer eine einheitliche, praxisbezogene und verwaltungsvereinfachende Regelung bei der Handhabung von Reihen- als auch bei Dreiecksgeschäften zu finden.

³²⁰ *Leitinger*, Sonderregelung für Dreiecksgeschäfte: Vereinfachung oder Gefahrenquelle?, SWK 2014, 1485(1488).

5 Literaturverzeichnis

5.1 Monografien und Kommentare

- Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakouning*, Umsatzsteuergesetz- Kommentar 2006.
- Berger/Wakouning*, Umsatzsteuer kompakt, Wien 2010.
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II, Wien 2014.
- Dürrwächter-Flick-Geist*, Umsatzsteuergesetz- Kommentar, Köln 2014.
- Günther*, Vertrauensschutz bei Angaben Dritter im Umsatzsteuerrecht, Frankfurt am Main 2013.
- Kraeusel*, Das neue Umsatzsteuerrecht, Bonn 1997.
- Melhardt*, Umsatzsteuer Handbuch, Wien 2016.
- Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis mit Fallbeispielen, Wien 2012.
- Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuer- Kommentar, Wien 2011.
- Scheiner/Kolacny/Caganek*, Umsatzsteuergesetz- Kommentar (Loseblatt).
- Trieb*, Reihengeschäfte im Umsatzsteuerrecht, Nürnberg 2015.
- Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 2008.
- Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, Köln 2001.

5.2 Beiträge in Sammelwerken

- Gurtner*, Ort der Lieferung von Gegenständen (einschließlich Reihenlieferungen), in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Leistungsort der Umsatzsteuer, Wien 2009.
- Rattinger*, Fälle zu innergemeinschaftliche Reihengeschäften, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, Wien 2014.
- Sturl*, Entwicklung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihen- und Kommissionsgeschäften, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, Wien 2014.
- Tumpel*, Reihengeschäfte in der MwStSyst-RL, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Reihengeschäfte bei der Umsatzsteuer, Wien 2014.
- Tumpel/Hofer*, im *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Lieferungen ausländischer Unternehmer aus der EU nach und in Österreich, Wien 2008.

5.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Bauer, VwGH stellt klar: Keine Versagung von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei Nachreichung formeller Nachweise, taxlex 2013, 214.

Becker, Erfordernis eines allgemeinen Gutglaubensschutz im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuer- Rundschau 2009, 664.

Beiser, Das Streckengeschäft in der Umsatzsteuer, RdW 2011, 185.

Beiser, Innergemeinschaftliches Reihengeschäft, UR 2012, 222.

Beiser, Reihengeschäft im Binnenmarkt- Darf die Lösung einfach und praktikabel sein? ÖStZ 2014, 596.

Beiser/Hörtnagl, Das Reihengeschäft über die Grenze- „Eimerkette“ oder Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, RdW 2005, 193.

Berger, Europäische Disharmonie bei Dreiecksgeschäften, ÖStZ 2009, 326.

Berger/Wakouning, In der Praxis bei Reihen- und Dreiecksgeschäfte auftretende Probleme, taxlex 2012, 193.

BMF- 010219/0105-VI/4/2016, Nachweis der Besteuerung bei missglückten Dreiecksgeschäften, SWK 2016, 483.

Bürger, Innergemeinschaftliche Lieferungen im Reihengeschäft, UR 2012, 941.

Englisch, Nachweispflichten und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, UR 2008, 481.

Epply/Mayr/Plank/Schwab/Ungerich/Weisinger, Salzburger Steuerdialog 2015- Ergebnisunterlage Umsatzsteuer, ÖStZ 2015, 727.

Hörtnagl, Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften- eine kritische Auseinandersetzung, SWK 2002, 643.

Kettisch, Klarstellungen und ein Lösungsvorschlag zu Reihengeschäften, SWK 2014, 1036.

Kettisch, Praxisfragen zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft, SWI 2014, 17.

Kollmann/Spies/Turcan/Turic, EuGH- Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, ecolex 2016, 250.

Krummenacker, Innergemeinschaftliches Reihengeschäft und Vertrauensschutz, UFSjournal 2012, 180.

Leitinger, Sonderregelung für Dreiecksgeschäfte: Vereinfachung oder Gefahrenquelle, SWK 2014, 1485.

Mayr, Umsatzsteuer- Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2015, 1555.

Möhlenkamp/Masuch, Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte in der Europäischen Union, UR 2009, 268.

Obermayr/Hofmann, Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte: Viel Lärm um nichts?, taxlex 2015, 55.

Schefzig, wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Zuordnung der Incoterms (Teil 1), ÖStZ 2014, 598.

Schefzig, wieder einmal: Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften & Zuordnung der Incoterms (Teil 2), ÖStZ 2014, 626.

Schwab, Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Reihengeschäften im Binnenmarkt, ÖStZ 2014, 32.

Seitweger/Kalt, Neues zur steuerfreien Ausfuhrlieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes, SWK 2014, 719.

Stapperfend, Schutz des guten Glaubens im Umsatzsteuerrecht, UR 2013, 321.

Tumpel, Reihenslieferungen: EuGH bestätigt österreichische Verwaltungspraxis, SWK 2006, 609.

Vobbe/Winter, Zuordnung der Warenbewegung zur ersten Lieferung im Reihengeschäft, DStR 2011, 2135

Von Streit, Grundlegende Neuordnung der Reihengeschäfte: Auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht kommt es an! Betriebsberater Berater 2015, 1819.

5.4 Judikatur

5.4.1 Entscheidungen

BFH 11.8.2011, V R 3/10.

BFH 25.2.2015, XI R 15/14.

EuGH 27.9.2007, C-148/05, Albert Collée.

EuGH 6.4.2006 , C-245/04, EMAG Handel Eder OHG.

EuGH 16.2.2012, C-118/11, Eon Aset Menidjunt OOD.

EuGH 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Holding BV.

EuGH 8.2.1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

EuGH 27.9.2007, C-409/04, Teleos.

EuGH 27.9.2012, C-587/10, Vogtländische Straßen-,Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR).

UFS 5.2.2013, RV/0281-L/12.

VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107.

5.4.2 Schlussanträge

Schlussanträge GA Kokott, EMAG, C-245/04.

Schlussanträge GA Cruz Villalón, VSTR, C-587/10.

6 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Versendung/Beförderung durch Lieferer	34
Abbildung 2: Versendung/Beförderung durch Zwischenerwerber	35
Abbildung 3: Versendung/Beförderung durch letzten Abnehmer	36
Abbildung 4: Rs EMAG.....	16
Abbildung 5: Rs Euro Tyre Holding	21
Abbildung 6: Rs VSTR	26
Abbildung 7: Lösung nach österreichischem Recht.....	44
Abbildung 8: Lösung nach deutschem Recht.....	45
Abbildung 9: Dreiecksgeschäft	61
Abbildung 10: Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligte	69
Abbildung 11: Dreiecksgeschäft mit vier Beteiligten aus österreichischer Sicht	70
Abbildung 12: Unbewusstes Dreiecksgeschäft.....	71

7 Zusammenfassung/ Abstract

Die vorliegende Arbeit beleuchtet die Reihen,- und Dreiecksgeschäfte aus Sicht der österreichischen und deutschen Verwaltungspraxis. Zunehmende Internationalisierung führt dazu, dass Unternehmer im verstärkten Ausmaß im grenzüberschreitenden Waren- und Güterverkehr tätig werden.

Die richtige umsatzsteuerliche Behandlung von Reihen- und Dreiecksgeschäften wirft für die beteiligten Unternehmer zahlreiche Probleme und offene Fragen auf. Die Problematik besteht darin bei grenzüberschreitenden Sachverhalten den richtigen Lieferort zu ermitteln. Diesen festzustellen ist deshalb bedeutsam, da sich daraus steuerliche Konsequenzen für die beteiligten Unternehmer ergeben. Ein wesentliches Problem besteht auch bei der Zuordnung einer Lieferung in eine bewegte und ruhende, vor allem aus Sicht des mittleren Unternehmers.

Da die verschiedenen Staaten dies uneinheitlich regeln, wird im Rahmen dieser Arbeit ein Rechtsvergleich durchgeführt und die österreichischen und deutschen Rechtsordnungen gegenübergestellt. Einer näheren Betrachtung werden die, in diesem Zusammenhang ergangenen, Urteile des EuGH unterzogen. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse werden anhand von Beispielen näher betrachtet und analysiert.

Nach diesen Durchführungen und den daraus gewonnenen Erkenntnisse, ergibt sich, dass Reihen,- und Dreiecksgeschäfte für die beteiligten Unternehmer aufgrund der uneinheitlichen Rechtsprechungen eine Rechtsunsicherheit darstellen.

Zukünftig wird es notwendig sein im Rahmen der Europäischen Union eine praxisbezogene Regelung für deren rechtliche Handhabung zu finden.

Abstract

This study examines the chain - and triangular transactions from the perspective of Austrian and German administrative practice. Increasing internationalization means that entrepreneurs in increasing extent are involved in cross-border goods traffic.

The correct VAT treatment of chain and triangular transactions raises many problems and unanswered questions for the participating entrepreneurs. The problem is to determine the proper delivery of cross-border cases. These determinations are therefore significant, since this yields tax consequences for the entrepreneurs. Also a major problem is the assignment of a delivery to a moving or stationary one, especially from the perspective of the middle entrepreneur.

Because different states are regulating inconsistently, a right comparison is carried out in this work between the Austrian and German legal systems. A closer look, in this context, is subjected to ECJ rulings. The lessons learned are highlighted and analyzed by means of examples.

After these accomplishments the lessons learned are that chain - and triangular transactions for the participating entrepreneurs, due to the disparity of jurisdictions, constitute a legal uncertainty.

In future it will be necessary for the European Union to find a practical regime for this legal matter.