

### Dreiecksgeschäfte

## Gibt es für verunglückte Dreiecksgeschäfte vielleicht doch eine Rettung?

VwGH legt EuGH Fragen vor

DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL\*)

Der VwGH hat mit Beschluss vom 19. 10. 2016<sup>1)</sup> dem EuGH zwei Fragen im Zusammenhang mit einem verunglückten Dreiecksgeschäft vorgelegt. Die Finanzverwaltung nimmt bei der Verletzung formaler Voraussetzungen der Vereinfachungsregelungen für Dreiecksgeschäfte nach Art 25 UStG bislang eine strenge Position ein und geht im Wesentlichen davon aus, dass die Möglichkeit zur Anwendung dieser Norm bei einschlägigen Fehlern in der Rechnung oder Zusammenfassenden Meldung endgültig verwirkt sei.<sup>2)</sup> Der VwGH erkennt hingegen Auslegungsspielräume dergestalt, dass wegen Fehlern in der Zusammenfassenden Meldung verunglückte Dreiecksgeschäfte möglicherweise auch nachträglich saniert werden können, und wünscht zusätzlich Klärung, ob es bei der Anwendung der Regelung für Dreiecksgeschäfte nur auf die im konkreten Fall verwendete UID ankommt.

### 1. Ausgangslage: „verunglücktes“ Dreiecksgeschäft

Eine in Deutschland ansässige Personengesellschaft (Revisionswerberin) verwendete ihre österreichische UID nur für „Dreiecksgeschäfte“ nach Art 25 UStG. Sie kaufte dabei mehrmals bei in Deutschland ansässigen Lieferanten Waren ein und verkaufte diese an einen in Tschechien ansässigen Kunden weiter. Die Waren wurden jeweils vom ersten (deutschen) Lieferanten direkt an den tschechischen Abnehmer transportiert. Die deutschen Lieferanten führten in den Rechnungen an die Revisionswerberin sowohl deren deutsche als auch deren österreichische UID an. Die Revisionswerberin führte in ihren Rechnungen an den tschechischen Kunden ihre österreichische UID und die tschechische UID ihres Kunden an. Überdies verwies sie darauf, es liege ein „*innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft*“ vor, und der (tschechische) Rechnungsempfänger sei Steuerschuldner.

Die Revisionswerberin erstattete zunächst Zusammenfassende Meldungen, in denen sie ihre österreichische UID, jene des tschechischen Empfängers und die Summe der Bemessungsgrundlagen angab. Im formularmäßig vorgesehenen Feld „*Dreiecksgeschäfte*“ machte sie vorerst keine Eintragungen, korrigierte die Zusammenfassenden Meldungen aber später, indem sie zu ebendiesem Feld bekanntgab, es lägen Dreiecksgeschäfte vor.

Das Finanzamt Graz-Stadt setzte betreffend die Umsätze zwischen den deutschen Lieferanten und der Revisionswerberin Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe (in Österreich) fest. Begründend führte es aus, es lägen „*verunglückte*“ Dreiecksgeschäfte vor. Die Revisionswerberin habe daher innergemeinschaftliche Erwerbe in Tschechien getätigt; da die Revisionswerberin aber eine österreichische UID verwendet habe, gelte der Erwerb überdies als in Österreich bewirkt. Die Revisionswerberin sei ihrer diesbezüglichen Erklärungspflicht nicht nachgekommen. Auch habe sie die Besteuerung ihres innergemeinschaftlichen Erwerbs in Tschechien nicht nachgewie-

---

\*) A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel sind Mitglieder des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Ra 2015/15/0017, beim EuGH seit 17. 11. 2016 anhängig als C-580/16, Firma Hans Bühler.

2) Erlass des BMF vom 22. 10. 2015, Salzburger Steuerdialog 2015 – Ergebnisunterlage Umsatzsteuer, BMF-010219/0373-VI/4/2015.

sen. Das BFG wies die gegen die Bescheide des Finanzamtes erhobene Beschwerde als unbegründet ab.

Der VwGH hegt in Behandlung der gegen die abweisende BFG-Entscheidung vorgebrachten Revision hingegen Zweifel an der Auslegung des Unionsrechtes und legte deshalb dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. *„Ist Artikel 141 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112, von welcher Bestimmung gemäß Artikel 42 (in Verbindung mit Artikel 197) der Richtlinie 2006/112 die Nicht-Anwendung des Artikels 41 Abs 1 der Richtlinie 2006/112 abhängt, dahin auszulegen, dass die dort genannte Voraussetzung dann nicht erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige in jenem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, auch wenn dieser Steuerpflichtige für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates verwendet?“*
2. *„Sind Artikel 42 und Artikel 265 in Verbindung mit Artikel 263 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass nur die fristgerecht abgegebene zusammenfassende Meldung die Nicht-Anwendbarkeit des Artikels 41 Abs 1 der Richtlinie 2006/112 bewirkt?“*

## 2. Maßgeblichkeit ausschließlich der im konkreten Fall verwendeten UID?

Die am Verfahren beteiligten Parteien einschließlich des BFG gingen davon aus, dass alle materiellen Voraussetzungen des Art 25 UStG erfüllt seien und die Regelung für Dreiecksgeschäfte daher grundsätzlich anwendbar sei. Der VwGH stellt indes bereits diesen Punkt in Frage. Nach der Definition in Art 25 Abs 1 UStG liegt ein Dreiecksgeschäft nämlich nur dann vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen. Nun sind aber im vorliegenden Fall sowohl der Lieferant als auch der (Zwischen-)Erwerber in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registriert und verfügen über eine deutsche UID. Der VwGH zweifelt, ob die Verwendung der österreichischen UID bei gleichzeitigem Bestehen einer Registrierung in Deutschland genügt, um die von Art 25 UStG normierte materielle Voraussetzung dreier beteiligter Mitgliedstaaten zu erfüllen.

Die EU-Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyst-RL) kennt keine dem Art 25 UStG entsprechende, konzentrierte Regelung für „Dreiecksgeschäfte“. Die entsprechenden Vorschriften lassen sich nur durch Zusammenschau verschiedener Normen erschließen:

- Gemäß Art 40 MwStSyst-RL wird der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes in jenem Mitgliedstaat angenommen, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.
- Gemäß Art 41 Abs 1 MwStSyst-RL liegt (unbeschadet der Regelung des Art 40 MwStSyst-RL) der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs auch in jenem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt hat.
- Nach Art 42 MwStSyst-RL ist dieser zum „Erwerb kraft UID“ führende Art 41 Abs 1 aber nicht anzuwenden, wenn (neben weiteren Voraussetzungen) der Empfänger der Lieferung gemäß Art 197 MwStSyst-RL als Steuerschuldner bestimmt worden ist. Diese Bestimmung kann wiederum nur zur Anwendung gelangen, wenn eine Lieferung von Gegenständen iSv Art 141 MwStSyst-RL vorliegt.
- Nach Art 141 MwStSyst-RL trifft jeder Mitgliedstaat besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Art 40 wegen Ende der Beförderung oder Versendung als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit

Mehrwertsteuer belastet wird, wenn die sodann konkret genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

- Art 141 lit c MwStSyst-RL verlangt, dass die von dem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem dieser Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, versandt oder befördert werden. Damit stellt sich die weitere Frage, was unter dem Begriff „für Mehrwertsteuerzwecke erfasst“, zu verstehen ist.

Im vorliegenden Fall ist der Erwerber in Deutschland ansässig und daher jedenfalls dort für die Mehrwertsteuer erfasst. Bei einer engen, wörtlichen Auslegung des Art 141 lit c MwStSyst-RL könnte aufgrund der steuerlichen Erfassung in Deutschland daher die Vereinfachung bei gleichzeitigem Warenabgang aus Deutschland nicht in Anspruch genommen werden. Der VwGH verweist aber auf die österreichische Literatur,<sup>3)</sup> in der vertreten wird, es sei in diesem Zusammenhang nur die vom Erwerber im konkreten Fall verwendete UID maßgeblich. Demnach könnte ein Erwerber, der die UID eines anderen Mitgliedstaates – im vorliegenden Fall Österreichs – verwendet, die Vereinfachungsregelung dennoch in Anspruch nehmen, weil er in diesem Zusammenhang nicht als im Abgangsstaat des Warentransportes, sondern ausschließlich in jenem Mitgliedstaat, der ihm die im konkreten Fall verwendete UID ausgestellt hat, als für Mehrwertsteuerzwecke erfasst gilt. Zur Begründung dieser Auffassung verweist der VwGH auf einen Bericht der Kommission über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr vom 23. 11. 1994,<sup>4)</sup> wonach die Vereinfachungsmaßnahme dann nicht zum Zuge kommen solle, wenn der Erwerber keine UID hat oder *nur* im Abgangsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert ist. Nach den Ausführungen des VwGH spricht für ein Abstellen allein auf die konkret verwendete UID auch die Regelung des Art 265 MwStSyst-RL, wonach in der Zusammenfassenden Meldung für solche Fälle gerade jene UID anzugeben ist, *unter der* der Steuerpflichtige die Gegenstände erworben und anschließend geliefert hat.

Würde man – so der VwGH – zu dem Ergebnis gelangen, dass es für die Frage der „mehrwertsteuerlichen Erfassung“ nur auf die im konkreten Fall verwendete UID ankommt, so wären die Bedingungen des Art 42 lit a MwStSyst-RL im vorliegenden Fall erfüllt (über den gedanklichen Umweg der Erfüllung von Art 141 und Art 197 MwStSyst-RL). Folglich wäre der innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art 41 Abs 1 MwStSyst-RL (aufgrund der Verwendung der österreichischen UID) in Österreich dann nicht zu besteuern, wenn der Erwerber (die Revisionswerberin) der Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist (Art 42 lit b MwStSyst-RL).

### 3. Nachträgliche Sanierungsmöglichkeit?

Mit seiner zweiten an den EuGH gerichteten Frage möchte der VwGH wissen, welche Rechtsfolge die Verspätung bei der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung über die Dreiecksgeschäfte hat. Anders als Finanzverwaltung und BFG betrachtet der VwGH die eingereichten Zusammenfassenden Meldungen nämlich nicht als unvollständig, weil der ausdrückliche Hinweis auf Dreiecksgeschäfte weder von der MwStSyst-RL noch vom österreichischen Umsatzsteuergesetz gesetzlich verlangt werde. Er weist jedoch darauf hin, dass die Zusammenfassenden Meldungen insgesamt verspätet eingereicht wurden.

<sup>3)</sup> Schwab in Scheiner/Kolacny/Caganek (Hrsg), Kommentar zur MwSt (46. Lfg, Dezember 2015) Art 25 Rz 26; Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 508. Die Finanzverwaltung vertritt bislang dieselbe Auffassung, vgl UStR 2000, Rz 4294.

<sup>4)</sup> KOM(94)515.

Inhaltlich verweist der VwGH zunächst auf *Schwab*,<sup>5)</sup> die – unter Verweis auf die Meinung der Finanzverwaltung<sup>6)</sup> – vertritt, dass eine verspätet eingereichte Zusammenfassende Meldung nicht zur Folge habe, dass die Vereinfachung nachträglich angewendet werden könne und der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb wieder weg falle. Diese Auffassung stützt sich auf den Wortlaut des Art 42 lit b MwStSyst-RL, wonach der innergemeinschaftliche Erwerb nur dann als besteuert gilt, wenn der Erwerber der Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung *nachgekommen ist*. Sofern der Erwerber aber seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung mit Angabe des Dreiecksgeschäftes nicht rechtzeitig nachgekommen sei, könne eine Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbes nur mehr nach Art 41 MwStSyst-RL und damit nur durch den Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat erzielt werden. Wäre dieses Interpretationsergebnis zutreffend, so könnte die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte bei nicht fristgerechter Einreichung einer ausreichend vollständigen Zusammenfassenden Meldung nachträglich tatsächlich nicht mehr zur Anwendung kommen.

Der VwGH hegt allerdings in zutreffender Weise Zweifel an dieser Auslegung. Dem Höchstgericht erscheint nicht ausgeschlossen, dass die Erwägungen des EuGH zur Frage der Berichtigung von Rechnungen auch auf die Frage der Berichtigung einer Zusammenfassenden Meldung zu übertragen sind. Der EuGH hat zur Berichtigung von Rechnungen nämlich bereits entschieden, dass die Regelungen der MwStSyst-RL einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukomme.<sup>7)</sup>

Auf den vorliegenden Fall übertragen würde eine – auch verspätete – Anpassung der Zusammenfassenden Meldung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben dazu führen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich analog rückwirkend, wie von Art 42 MwStSyst-RL vorgesehen, als besteuert gilt.

Auf diese Weise wäre möglich, durch eine Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung eine Sanierung wegen formaler Fehler verunglückter Dreiecksgeschäfte zu erreichen. Für eine solche Interpretation spricht aus unserer Sicht auch, dass auf diese Weise gerade die angestrebte Vereinfachung erreicht und eine etwaige Doppelbesteuerung vermieden wird, wobei gleichzeitig der mehrwertsteuerliche Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten ohne Einschränkung gewährleistet ist.

---

---

## **i** Auf den Punkt gebracht

Der VwGH hat dem EuGH Fragen im Zusammenhang mit der Behandlung von Dreiecksgeschäften vorgelegt. Der VwGH hegt Zweifel an der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, dass wegen formaler Fehler im Zusammenhang mit der Zusammenfassenden Meldung „verunglückte“ Dreiecksgeschäfte nachträglich nicht saniert werden können. Außerdem möchte der VwGH wissen, ob die in der Literatur vertretene Auffassung zutreffend ist, dass es für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung nur auf die im konkreten Fall verwendete UID ankommt.

---

<sup>5)</sup> *Schwab* in *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur MwSt (46. Lfg, Dezember 2015) Art 25 Rz 64.

<sup>6)</sup> BMF-Erlass vom 22. 10. 2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015.

<sup>7)</sup> EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*. Siehe dazu *Aigner/Kofler/Tumpel*, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, 1294; *Mayr*, Umsatzsteuer-Update November 2016: Aktuelles auf einen Blick, SWK 32/2016, 1364.