

„Substance over Form“

EuGH: Formale Erleichterungen im Umsatzsteuerrecht bei innergemeinschaftlicher Lieferung

Von *Johannes R. Jeep*

Auch ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann in einem Reihengeschäft eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen, wenn der Lieferer redlicherweise mit anderen Angaben belegen kann, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist.

Ein Kernstück des europäischen Binnenmarkts ist die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen zwischen Unternehmen. Die deutsche Finanzverwaltung sieht es als problematisch an, wenn der Nachweis der Unternehmereigenschaft nicht durch die Aufzeich-

nung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer geführt werden kann. Diese Nummer soll als sogenannter Buchnachweis aus der Buchführung des liefernden Unternehmers zu ersehen sein. Die jüngere Rechtsprechung des EuGH (vom 27.09.2012 – Az. C 587/10 VSTR) führt zu formalen Erleichterungen für diesen Nachweis.

Vorhang auf für einen komplizierten Fall: Wann liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor?



Sachverhalt

Eine deutsche GmbH verkaufte 1998 zwei Maschinen an ein US-amerikanisches Unternehmen (A). Dieses teilte der GmbH auf Anfrage lediglich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einer finnischen Ltd. mit, an die es die Maschinen weiterverkauft hat. Die Maschinen wurden von einer von A beauftragten Spedition bei der GmbH abgeholt und nach Finnland verschifft. Ob A in Finnland einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt hat, ist nicht festgestellt worden. Das Finanzamt behandelte die Lieferung der GmbH nicht als steuerfrei, denn A benutzte als Erwerber keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die Klage der GmbH wurde abgewiesen.

Entscheidungen

Das finanzgerichtliche Urteil wurde im Anschluss an die Vorlageentscheidung des EuGH durch den BFH (Urteil vom 28.05.2013, Az. XI R 11/09) aufgehoben, und die Sache wurde zur Neuentscheidung zurückverwiesen. Im Mittelpunkt der Entscheidung steht die Steuerfrei- ▶

heit der innergemeinschaftlichen Lieferung. Für diese muss ein verkaufter Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat befördert oder versendet werden. Zudem hat der Abnehmer ein Unternehmer zu sein, der mit dem Erwerb in seinem Heimatland umsatzsteuerpflichtig ist. Im vorliegenden Fall haben zwei Verkäufe (GmbH an A; A an finnische Ltd.), aber nur eine Versendung stattgefunden. Wegen des Tatbestandsmerkmals der Versendung ist entscheidend, ob die Versendung dem ersten Verkauf zugerechnet werden kann. Die GmbH hätte nach der Vermutungsregel des § 3 VI 6 UStG eine innergemeinschaftliche Lieferung erbracht. Anders wäre es, wenn A dem finnischen Endabnehmer die Verfügungsmacht an den Maschinen schon vor der Versendung verschafft hätte. Dieser Sachverhalt ist noch aufzuklären.

Nach Auffassung des EuGH und, ihm folgend, des BFH steht einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht entgegen, dass die GmbH eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von A nicht angeben konnte. Zwar ist das nach nationalem Recht Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit. Die Gerichte haben aber erkannt, dass der redliche Lieferant auch anders nachweisen kann, dass der Erwerber ein Unternehmer ist und dass der Erwerber der Umsatzsteuer unterliegt. Auch ein Aktenvermerk eines Mitarbeiters der GmbH über eine Abstimmung mit dem Sachgebietsleiter des Finanzamts, die vom Außenprüfer nicht beanstandet wurde, kann ein angemessenes Vorgehen sein. Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist also nicht in jedem Fall notwendig. Hätte A die Identifikationsnummer seiner portugiesischen Niederlassung benutzt, dann hätte die GmbH diese aber, da dies ohne weiteres zumutbar wäre, aufzeichnen müssen.

Praxishinweis

Der EuGH hat zum wiederholten Mal im Sinne der Steuerpflichtigen entschieden und die strengen Nachweisanforderungen der nationalen Finanzverwaltungen eingeschränkt. Mit seinen Urteilen vom 21.06.2012 (Az. C-80/11, C-142/11) hat der EuGH entschieden, dass im Fall von Unregelmäßigkeiten bei einem Lieferanten die Steuerbehörden das Wissen oder Wissenmüssen des Steuerpflichtigen von einer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung nachzuweisen haben. Eine über die korrekte Rechnung des Vor-

„Der EuGH stärkt damit das Prinzip der ‚Substance over Form‘ als eine maßgebliche Grundlinie des europäischen Steuerrechts.“

lieferanten hinausgehende Recherche zu allgemeinen, verfügungsrechts- oder steuerbezogenen Pflichten des Vorlieferanten kann nicht erwartet werden. Der EuGH urteilte weiter, dass beim Nachweis von Steuerbefreiungsvoraussetzungen mittels der Buchführung des betroffenen Unternehmens das nationale Recht formale Pflichten nicht über materielle Anforderungen stellen darf (Az. C-146/05). Ein Verstoß gegen formale Anforderungen ist erst dann relevant, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt werden (Az. C-587/10).

Fazit

Wirtschaftsteilnehmer, die alle vernünftigerweise zu erwartenden Maßnahmen treffen, dürfen auf die Rechtmäßigkeit der von ihnen erzielten Umsätze und auf die Ordnungsmäßigkeit der Lieferabwicklung vertrauen. Das für die nationale Rechtsetzung und -anwendung bestehende Ermessen darf nicht in eine umfassende Prüfungspflicht des Steuerpflichtigen verwandelt, und die staatlichen Kontroll- und Dokumentationsaufgaben dürfen nicht auf die Steuerpflichtigen abgewälzt werden.

Der EuGH stärkt damit das Prinzip der „Substance over Form“ als eine maßgebliche Grundlinie des europäischen Steuerrechts. Dieses Prinzip ist eine Folge der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, die insoweit einen Ausfluss des Binnenmarktprinzips darstellt. ◀



Johannes R. Jeep,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
FPS Rechtsanwälte & Notare, Berlin

jeep@fps-law.de