

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



Durchbruch bei den kontinuierlich erbrachten Leistungen?

Tax Alert

Sehr geehrte Damen und Herren,

Zuletzt wurde die Begründung des Urteils des Oberverwaltungsgerichts (NSA) vom 11. April 2017 über kontinuierlich durchgeführte Lieferungen (Az. I FSK 1104/15) veröffentlicht. Die betroffene Entscheidung ist umso interessanter, dass sie aus der Reihe der bisherigen Entscheidungen in diesem Bereich tanzt, indem darin festgestellt wird, dass als kontinuierlich durchgeführte Lieferungen auch teilweise durchgeführte Lieferungen in den durch Transaktionspartner vereinbarten Abrechnungsperioden gelten. Dieses Thema wurde identisch durch das Oberverwaltungsgericht (NSA) in dem zum 12. Juli 2017 erlassenen Urteil (Az. I FSK 1714/15) behandelt.

In dem Urteil vom 11. April 2017 prüfte das NSA die Sache der Gesellschaft, die ihre Geschäftspartner mit den Druckfarben und -lacken versorgt und die Rechnungen für die gesamten, in der jeweiligen zwischen den Parteien (nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit) vereinbarten Abrechnungsperiode (von zehn Tagen bzw. einem Monat) durchgeführten Lieferungen und nicht für die einzelnen Warenaushändigungen aus dem Lager (Warentransporte) ausstellt. Die Gesellschaft stellte den Antrag auf Vergabe einer individuellen Interpretation über Anerkennung der von ihr durchgeführten Lieferungen als kontinuierlich durchgeführten Lieferungen gemäß Art. 19a Abs. 4 i. V. m. Art. 19a Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG-PL).

Sowohl die Interpretationsbehörde, als auch das Woiwodschaftsverwaltungsgericht (WSA) Łódź erklärten den Standpunkt der Gesellschaft für unrichtig, indem sie darauf hinwiesen, dass eine kontinuierlich durchgeführte Lieferung ausschließlich **eine so durchgeführte Lieferung ist, deren einzelne Bestandteile sich nicht ausgliedern lassen**.

Das NSA war mit solch einer Auslegung der Vorschriften nicht einverstanden. Das Gericht stellte fest, dass obwohl das Ergebnis der sprachlichen Auslegung in diesem Fall nicht eindeutig ist, muss die Anwendung der EU-Auslegung dieser Vorschrift und – ergänzend – einer systematischen Auslegung zu einer Schlussfolgerung führen, dass "unter dem Begriff einer kontinuierlich durchgeführten Lieferung nach Art. 19a Abs. 4 i. V. m. Abs. 3 UStG-PL **eine Lieferung zu verstehen ist, die kontinuierlich durch Teilleistungen abgewickelt wird, für welche die aufeinander folgenden Zahlungs- bzw. Abrechnungsfristen vereinbart werden**".

Das NSA bestätigte, dass wenn es sich aus dem Sachverhalt, der aufgrund einer detaillierten Analyse des Schuldverhältnisses zwischen den Parteien ermittelt wurde, ergibt, dass die jeweilige Lieferung in den durch die Parteien vereinbarten Abrechnungsperioden wiederholt (d.h. als Teilleistungen) abgewickelt wird, haben wir mit einer kontinuierlich durchgeführten Lieferung zu tun.

Das NSA äußerte sich in dem gleichen Ton auch in dem vorgenannten Urteil vom 12. Juli 2017 über die Gesellschaft aus der Chemiebranche (bisher gibt es keine schriftliche Urteilsbegründung).

Sind wir also vielleicht Zeugen der Entwicklung einer neuen Rechtsprechungslinie? Nun, wir müssen eben noch darauf warten. Wir möchten Sie nur darauf aufmerksam machen, dass sowohl die Definition der kontinuierlich erbrachten sonstigen Leistungen, als auch die Definition der kontinuierlich durchgeführten Lieferungen immer noch kontrovers ist. Zurzeit stoßen in diesem Bereich zwei Hauptansätze aufeinander – gemäß dem kommentierten Urteil ist eine kontinuierlich durchgeführte Lieferung die Lieferung:

- von zählbaren Waren,
- bestehend aus den aufeinander folgenden Teillieferungen,
- abgewickelt im Rahmen eines (desselben) Schuldverhältnisses, d.h. z.B. des bestimmten festen Vertrags,
- abgerechnet in den zwischen den Parteien vereinbarten Abrechnungsperioden.

Die Gerichte und manche Kommentatoren vertreten auch einen anderen Standpunkt, nach welchem die kontinuierlich durchgeführten Lieferungen solche bedeuten, die:

- auf den Lieferungen beruhen, welche nicht anders als mit der Zeiteinheit zählbar sind bzw. bei welchen die Einzelabrechnung objektiv sehr erschwert ist,
- als eine in einer bestimmten Periode durchgeführte Leistung gelten, in Bezug auf welche fortlaufend nur der Beginn und Abschluss der Lieferungen identifiziert werden können (z.B. nach Beendigung der Zusammenarbeit).

In dem Urteil vom April dieses Jahres stellte das Gericht fest, die Annahme der Zählbarkeit der Lieferungen mir der Zeiteinheit sei irrational, weil solche Fälle sehr selten vorkommen und separat geregelt wurden (z.B. für Stromlieferungen wurde ein separater Zeitpunkt für Entstehung der Steuerpflicht vorgesehen). Nach Auffassung des Gerichts wäre also die Vorschrift des Art. 19a Abs. 4 UStG-PL leer. Es ist schwierig, die Meinung des Spruchkörpers nicht zu teilen, dass es viele Zweifel bezüglich der kontinuierlich durchgeführten Lieferungen gibt, leider ist es schade, dass nicht alle Argumente in Betracht gezogen wurden:

- die EU-Auslegung spricht gar nicht eindeutig dafür, dass kontinuierlich durchgeführte Lieferungen einfach die in der Zeit wiederholbaren Lieferungen sind – die Vorschrift des Art. 64 der Richtlinie 2006/112/EG ist in dem polnischen Wortlaut sehr unpräzise. Ihr Vergleich alleine mit der englischen und deutschen Fassung lässt feststellen, dass der polnische Ausdruck "transakcje związane z płatnością rat" (wortwörtlich: "mit der Ratenzahlung zusammenhängende Umsätze") mit dem deutschen Ausdruck "Geben Lieferungen (...) zu aufeinander folgenden Abrechnungen Anlass" und mit dem englischen Ausdruck "where it gives rise to successive statements" nicht vollständig übereinstimmt;
- es ist nicht wahr, dass kontinuierlich durchgeführte Lieferungen, die nicht anders als mit der Zeit zählbar sind, in der polnischen Realität gar nicht vorkommen – solch eine Ware sind Medien wie Gas, Strom etc. Die Tatsache, dass sich gerade der polnische Gesetzgeber für Einführung der Sondergrundsätze für Abrechnung der Steuerpflicht entschied, ist hier gar nicht entscheidend – immer noch wird z.B. ein Erbnießbrauch als eine kontinuierlich durchgeführte Lieferung abgerechnet;
- eine kontinuierlich durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung kann man zum Beispiel im Falle der Nutzung eines Konsignationslagers nach den in dem Zielmitgliedstaat vorgesehenen Grundsätzen identifizieren;
- das Kriterium für Bestimmung des Zeitpunkts für Entstehung der Steuerpflicht soll objektiv sein, unabhängig von der Lust bzw. dem Willen der betroffenen Steuerpflichtigen – die Analyse, ob der Lieferer eine Lieferung kontinuierlich durch die Abwicklung von Teilleistungen oder eher ein paar separate Lieferungen durchführt, ist dagegen nicht nur schwierig, sondern auch mit der Subjektivität belastet;
- das Gericht unterließ die Analyse des Ausdrucks "es werden aufeinander folgende Zahlungs- bzw. Abrechnungsfristen vereinbart" aus dem polnischen Gesetz, der als eine Notwendigkeit für Vereinbarung solcher Fristen (d.h., dass jeweilige Umstände den Anlass zu solchen Abrechnungen geben) und nicht als eine Möglichkeit verstanden werden soll, die von den polnischen Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit in Anspruch genommen wird – durch die Anwendung dieser unglücklichen Formulierung machte der polnische Gesetzgeber die Auslegung der Vorschriften noch komplizierter.

In der Praxis ist also der Abschluss von Abrechnungen der kontinuierlich durchgeführten Lieferungen im Rahmen eines Monats nicht besonders riskant. Durch die Verlängerung der Abrechnungsperioden über einen Monat setzt sich aber der jeweilige Steuerpflichtige dem Risiko für permanente Steuerrückstände aus. Weiterhin ist also jeder einzelne Fall vorsichtig zu betrachten und im Detail zu analysieren. Einen für Steuerpflichtige aufgrund der Erleichterung von Abrechnungen günstigen Standpunkt vertreten vorläufig nur einige Spruchkörper des Obergerichtes, während die Finanzbehörden und Woiwodschaftsverwaltungsgerichte dieses Thema mehr restriktiv behandeln.



Sollten Sie Interesse an diesem Thema haben, kontaktieren Sie bitte Herrn:

Przemysław POWIERZA

Tax Partner

Head of German Desk

Steuerberater (11204)

E: przemyslaw.powierza@rsmpland.pl

M: +48 600 335 610

Steuerberatungsabteilung RSM Poland

RSM Poland Spółka

Doradztwa Podatkowego S.A.

Droga Dębińska 3b

61 555 Poznań

T +48 61 8515 766

F +48 61 8515 786

www.rsmpland.pl

office@rsmpland.pl

RSM Poland BLOG



Die vorliegende Veröffentlichung darf nicht als juristischer Rat betrachtet werden, denn jeder Einzelfall ist anders und bedarf einer separaten und zuverlässigen Analyse, deswegen übernehmen RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. und RSM Poland Audyt S.A. keine Haftung für Nutzung der in dieser Veröffentlichung enthaltenen Informationen, Ratschläge und Hinweise.

© RSM Poland, 2017

31.08.2017

RSM Poland ist Mitglied von RSM, dem sechstgrößten Netzwerk von unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen mit mehr als 800 Niederlassungen in mehr als 120 Ländern und über 41.000 weltweit angestellten Fachkräften.

RSM Poland ist auf dem polnischen Markt seit 1991 tätig. In dieser Zeit haben wir großes Wissen und viel Erfahrung gesammelt. Es gelang uns auch, ein einzigartiges Team von höchstqualifizierten Fachkräften zu schaffen.

Unsere Beratungsunternehmen bilden wir gemeinsam mit unseren Mandanten, deren Bedürfnisse im Vordergrund unserer Tätigkeit stehen, deswegen bieten wir ihnen eine umfassende und maßgeschneiderte Betreuung unter einem Dach. Ausschließlich unsere Mandanten entscheiden über das Spektrum von unseren Dienstleistungen und wir unterstützen ihre Entwicklung.

Unsere langjährige Erfahrung zeigt, dass mit solch einer Einstellung der gegenseitige Erfolg sichergestellt wird.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

