

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin vertreten durch die WTH, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 des Finanzamtes Graz-Stadt vom 05.08.2013 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2011 und 2012 werden wie folgt festgesetzt:

| Jahr        | Betrag/Gutschrift       |
|-------------|-------------------------|
| <b>2011</b> | <b>-295.392,45 Euro</b> |
| <b>2012</b> | <b>-327.781,96 Euro</b> |

Die Berechnung möge den beiliegenden Berechnungsblättern entnommen werden, welche einen Spruchbestandteil bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen.

In den Streitjahren 2011 und 2012 erwarb die Bf. von einem österreichischen Lieferer (=A) Waren, die sie nach Italien an drei italienische Erwerber diese werden künftig einfachhaltshalber als *ein* Erwerber = C behandelt) weiterveräußerte.

Die Waren gelangten im Rahmen der Beförderung oder Versendung *unmittelbar* vom ersten Unternehmer in der Reihe (A) an den letzten Abnehmer (C). Es handelte sich um Reihengeschäfte, bei denen sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 (ruhende Lieferung) und § 3 Abs. 8 (bewegte Lieferung) bestimmt.

Zwischen A und der Bf. war die Lieferkondition „FCA Betrieb A“ oder „frei Lastzug der Bf.“ vereinbart.

Die Bf. als mittlerer Unternehmerin in der Reihe beauftragte einen italienischen Spediteur mit der Abholung der Waren vom Werk des A in Österreich.

Es liegen danach unbestritten Abhofälle durch die Bf. als mittlere Unternehmerin vor.

Die Bf. besitzt seit dem Jahr 2005 eine österreichische Umsatzsteueridentifikationsnummer (=UID). Gegenüber A verwendete die Bf. ihre österreichische UID.

Die Lieferungen von A an die Bf. wurden mit *österreichischer Umsatzsteuer* belastet.

Die Bf. wurde in den Streitjahren zur Umsatzsteuer veranlagt und machte folglich in ihren Umsatzsteuererklärungen Vorsteuern aus diesen Vorgängen geltend.

Gleichzeitig behandelte die Bf. die Lieferungen an C als innergemeinschaftliche Lieferungen, welche sie steuerfrei beließ und in den Zusammengefassten Meldungen (=ZM) erklärte.

Die Umsatzsteuer 2011 wurde mit Bescheid vom 13.03.2012 erklärungskgemäß veranlagt.

Bei der Bf. fand ua. für die Jahre 2011 und 2012 eine Außenprüfung statt.

Nach Ansicht der Außenprüfung waren die Erwerbe der Bf. von A in Österreich unter Berufung auf Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 der Erwerbssteuer zu unterwerfen, weil die Bf. gegenüber A ihre österreichische UID verwendet hatte.

Diese Erwerbsteuer sei jedoch nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da den Erwerben kein echter innergemeinschaftlicher Erwerb zu Grunde liege.

Die Außenprüfung kürzte daher die innergemeinschaftlichen Lieferungen an C in Höhe von 1.152.168 Euro für 2011 und in Höhe von 1.369.854 Euro für 2012.

Gleichzeitig unterwarf sie diese Beträge der Erwerbsteuer.

Diese Änderungen der Außenprüfung wurden für die Umsatzsteuer 2011 im wiederaufgenommenen Verfahren und für Umsatzsteuer 2012 als Erstbescheid am 05.08.2013 festgesetzt.

Die dadurch bewirkten Steuernachforderungen in Euro stellen sich wie folgt dar:

|             | Gutschrift laut Erklärung | Gutschrift neu | Nachforderung |
|-------------|---------------------------|----------------|---------------|
| <b>2011</b> | -295.392,45               | -80.084,73     | 215.307,72    |
| <b>2012</b> | -327.781,96               | -69.114,57     | 258.667,39    |

Gegen diese Bescheide vom 05.08.2013 richtet sich die vorliegende Beschwerde.

In der **Beschwerde** vom 02.09.2013 beantragte die Bf. die Umsatzsteuer 2011 mit einer Gutschrift von 295.392,45 Euro und die Umsatzsteuer 2012 mit einer Gutschrift von 327.781,96 Euro erklärungsgemäß festzusetzen.

Die Bf. sei in den Streitjahren als mittleres Unternehmen in Reihengeschäfte involviert gewesen.

Die Bf. habe die Ware ex-works von A erworben und an ihre italienische Abnehmer I mit der Lieferbedingung CPT Italien weiterveräußert.

Die Bf. sei gegenüber A mit ihrer österreichischen UID aufgetreten.

Zur Festsetzung der Erwerbssteuer gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 sei auszuführen, dass diese Bestimmung nur im Falle eines innergemeinschaftlichen Erwerbes zum Tragen kommen könne.

Die Bf. habe aber einen Erwerb in Österreich getätigt. Beim Reihengeschäft könne dieser Tatbestand nur vom Erwerber der bewegten Lieferung verwirklicht werden.

Die Außenprüfung gehe, gestützt auf Rz 3777 der UStRL davon aus, dass immer dann, wenn der erste Lieferer den Transport beauftrage, die Lieferung von ihm an den mittleren Erwerber B (=Bf.) als die bewegte gilt.

Die Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften einzig aufgrund der Transportbeauftragung lasse sich aber nicht mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (=EuGH) vereinbaren.

In der Rechtssache C-587/10, VSTR, vom 27.09.2012, führe der EuGH zur Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften Folgendes aus:

„Die Beantwortung dieser Frage hängt von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls ab und insbesondere von der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist. Falls nämlich die zweite Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Beförderung erfolgte, könnte die innergemeinschaftliche Beförderung nicht mehr der Lieferung an den Ersterwerber zugerechnet werden.

Im Ausgangsverfahren wäre somit die Lieferung seitens der VSTR—Tochter Atlantic keine innergemeinschaftliche Lieferung, falls die zweite Übertragung des Eigentums an den in Rede stehenden Gegenständen von Atlantic auf das finnische Unternehmen stattgefunden haben sollte, bevor die innergemeinschaftliche Beförderung dieser Gegenstände nach Finnland erfolgt ist.

Hinsichtlich der Umstände, die bei der Würdigung berücksichtigt werden können, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass, wenn der Ersterwerber das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaates der ersten Lieferung erlangt hat, seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat zu befördern, und mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen UID-Nummer auftritt, die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden müsste, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde.

Der Gerichtshof habe jedoch auch klargestellt, dass dies *nicht* der Fall ist, wenn der Ersterwerber nach Einräumung des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dieser dem die Lieferung durchführenden A mitgeteilt hat, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen verkauft wurde (siehe Urteil Euro Tyre Holding vom 16.11.2010, C-430/09).

Im Judikat C-430/09 führe der EuGH ferner aus, dass bei der Bestimmung der bewegten Lieferung soweit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen sind, die der Ersterwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden. Aus Rz 35 dieses Judikats könne ferner entnommen werden, dass gerade die Verwendung der UID-Nummer des Ersterwerbers ein wichtiges Indiz für die Frage darstelle, ob der Ersterwerber selbst die innergemeinschaftliche Lieferung durchführt oder der Empfänger der innergemeinschaftlichen Lieferung sein soll. Nur für den Fall, dass der Ersterwerber mit seiner von diesem anderen Mitgliedsstaat zugewiesenen UID - Nummer aufgetreten ist, konnte der Erstlieferant davon ausgehen, dass die von ihm getätigten Umsätze innergemeinschaftliche Lieferungen darstellten.

Da die Bf. jedenfalls mit der österreichischen UID-Nummer aufgetreten sei, spreche dies gegen die Zuordnung der bewegten Lieferung zwischen A und der Bf. (siehe auch Nieskens in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 Rz 1929).

Nieskens gehe überhaupt davon aus, dass bei Transportverantwortlichkeit des Ersterwerbers, sofern der Ersterwerber gegenüber dem Erstlieferanten mit der UID-Nummer des Ursprungslandes auftritt, die „bewegte“ Lieferung zwingend der Lieferung zwischen Ersterwerber und Zweiterwerber zugerechnet werden müsse. Dies soll unabhängig von der Transportbeauftragung und dem Gefahrenübergang gelten.

Dementsprechend bewirkte die Verwendung der österreichischen UID durch die Bf. keine Erwerbe gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG, sondern vielmehr Lieferungen an die Bf. in Österreich. Diese Interpretation werde auch durch die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäftes unterstützt, anhand derer der Erwerber mit einer UID – Nummer eines Landes auftreten müsse, die weder aus dem Ursprungsland noch aus dem Bestimmungsland stamme.

Darüber hinaus dürfte entsprechend EuGH C-430/09 vom 16.12.2010 die Verfügungsmacht an der Ware bereits in Österreich an den Endabnehmer C übergegangen sein. Von einer Lieferung des Erstabnehmers an den Letztabnehmer im Inland sei dann auszugehen, wenn der Letztabnehmer bereits in Österreich die Befugnis erlangt habe, wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen zu dürfen. Hierbei sei es maßgeblich, dass dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zugewendet worden ist.

Der Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs habe insofern zumindest Indizwirkung, wenn nicht sogar davon auszugehen sei, dass alleine der Übergang der Gefahr bereits den Tatbestand der Lieferung erfülle (*Hummel*, UR 2007, Seite 757, zitiert in *Achatz/Ruppe*, 5. Auflage § 3 Rz 33).

Es sei unstrittig, dass die Waren durch die Bf. mit der Transportbedingung Incoterm CPT an den C geliefert worden seien.

Der Incoterm CPT sei eine Zweipunkteklausel, anhand derer sich der Ort der Gefahrenübertragung vom Ort der Transportkostentragung unterscheide. Es sei darin festgelegt, dass der Ort der Gefahrenübertragung bereits dort auf den Abnehmer übergehe, an dem die Waren physisch an den Auftraggeber des Spediteurs übergeben werden. Im Beschwerdefall liege der Ort der Gefahrenübertragung daher bereits in Österreich auf dem Betriebsgelände der Erstlieferantin A.

Dies sei A vor Erfüllung des Lieferkontraktes an die Bf. bekannt gewesen. Sowohl die Lieferscheine an die Bf. als auch die von A unterschriebenen CMR-Papiere wiesen als Empfängerin C und die Adresse von C als Entladestelle aus.

Da der Eintrag von C außerdem den Vermerk „auftrags B“ trage, könne schwerlich damit argumentiert werden, dass der Lieferant nichts vom Verkauf der Waren an C wusste. Da der EuGH in der Rechtssache Euro Tyre ausgeführt habe, dass eine nachträgliche Verständigung des Erstlieferanten über einen Weiterverkauf von Waren ausreiche, um die bewegte Lieferung „nach hinten zu verschieben“, müsse dies erst recht dann gelten, wenn die Verständigung über den Weiterverkauf sogar noch vor der Lieferung des Erstlieferanten an den Ersterwerber erfolgte.

Dementsprechend sei es auch richtig, dass A mit österreichischer Umsatzsteuer an die Bf. abgerechnet habe. Die Lieferung von A an die Bf. sei im Beschwerdefall als die ruhende Lieferung, die der bewegten vorangegangen war, anzusehen gewesen. Die ruhende Lieferung sei in diesem Fall dort steuerbar, wo der Transport begonnen hatte. Dies sei Österreich gewesen.

Als Empfängerin der ruhenden Lieferung habe B jedoch keine zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe bewirken können, da die den innergemeinschaftlichen Erwerb auslösende Lieferung zwischen der B und C in Italien erfolgt sei.

Dieses Ergebnis stehe auch *nicht* in Widerspruch zu VwGH vom 25.06.2007, 2006/14/0107, da laut diesem Erkenntnis bei Vorliegen besonderer Umstände die bewegte Lieferung im Abholfall durch den mittleren Unternehmer zwischen dem mittleren Unternehmer und dem Letztabnehmer liegen könne.

Im Unterschied zum Sachverhalt im zitierten Erkenntnis des VwGH, könne im Beschwerdefall von besonderen Umständen ausgegangen werden, da hier auf jeden Fall die Gefahrenübertragung im Ursprungsland stattgefunden habe und die Bf. gerade durch die Verwendung der österreichischen UID-Nummer signalisiert habe, dass die Lieferung von ihm an den Endabnehmer die bewegte Lieferung sein soll. Im genannten Erkenntnis war der Sachverhalt so gestaltet, dass die Gefahrenübertragung hingegen erst im Bestimmungsland erfolgte.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 22.05.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

Das Finanzamt begründete die Abweisung wie folgt:

Die Bf. sei eine deutsche Gesellschaft, die seit 11.02.2005 über eine österreichische UID verfüge. Sie sei als mittleres Unternehmen in Reihengeschäften aufgetreten.

Bei einem Reihengeschäft fänden die Umsätze zeitlich (gedanklich) hintereinander statt. Auch im Abholfall durch den mittleren Unternehmer werde die Lieferung durch den Erstlieferanten gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1988 mit Beginn der Beförderung (im Beschwerdefall in Österreich) ausgeführt.

Dem italienischen Abnehmer (C) sei die Verfügungsmacht erst in Italien verschafft worden.

Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimme:

„Der innergemeinschaftliche Erwerb werde in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedsstaates als bewirkt bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist.....“

Wenn folglich der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID bekannt gibt, gelte der Erwerb zusätzlich in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt.

Die nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1988 geschuldete Erwerbsteuer sei nicht abzugsfähig (siehe, EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X und Facet BV/Facet Trading BV).

Dies gelte in jedem Fall, in dem die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet wird als jene des Mitgliedstaates, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet, somit auch dann, wenn der Erwerber dem Lieferer die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung bekannt gibt.

Die in Deutschland ansässige Bf. habe unter ihrer österreichischen UID vom österreichischen Lieferanten A Waren erworben. A habe diese direkt nach Italien zum italienischen Kunden der Bf. geliefert.

Die Bf. habe damit einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien bewirkt, da dort die Warenbewegung an sie endete. Durch die Verwendung ihrer österreichischen UID habe die Bf. nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich bewirkt.

Dieser Erwerb in Österreich bestehe so lange, bis die Bf. die Besteuerung ihres innergemeinschaftlichen Erwerbes in Italien nachweise (kumulativer Erwerb).

Der Erwerbsort der verwendeten UID sei solange aufrecht, bis der Erwerber nachweise, dass der Erwerb bereits durch den Mitgliedstaat des Endes der Warenbewegung besteuert worden ist. Es sei dies eine auflösende Bedingung.

Könne der Unternehmer den Nachweis führen, dass der Erwerb in dem Bestimmungsmitgliedstaat tatsächlich *erklärt* wurde, falle die auf Grund Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer nachträglich weg.

Der Erwerb müsse im Bestimmungsmitgliedstaat nicht steuerpflichtig sein, er müsse nur erklärt worden sein.

Ziel der MwSt-RL 2006/112/EG sei die Besteuerung im tatsächlichen Bestimmungsland.

Die Bf. berufe sich auf die Incoterms.

Bei den Incoterms (International Commercial Terms) handle es sich um weltweit anerkannte Lieferklauseln für die Festlegung von Käufer- und Verkäuferverpflichtungen in handelsrelevanten Lieferverträgen. Mit den Incoterms werde festgelegt, ab wann das (zivilrechtliche) Risiko vom Verkäufer auf den Käufer übergehe bzw. ab wann der Käufer die Kosten trage (Transport, Versicherung, etc.).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt es sich, soweit die 6. MwSt-RL den Mitgliedstaaten nicht einen entsprechenden Gestaltungsspielraum lasse, bei den in der 6. MwSt-RL enthaltenen Tatbestandsmerkmalen um eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts.

Mangels eines Verweises auf die nationalen Vorschriften seien die Begriffe der "Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu

verfügen" (Art. 5 der 6. MWSt-RL, § 3 Abs. 7 UStG 1994) sowie der „Beförderung bzw. Versendung“ (Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWSt-RL, § 3 Abs. 8 UStG 1994) autonom und unabhängig von zivilrechtlichen Vereinbarungen über die Gefahr - und Kostentragung auszulegen.

Zwischen den Vertragsparteien verwendete Incoterms hätten danach keinen Einfluss auf das Vorliegen einer Lieferung im Sinne von Art. 5 der 6. MWSt-RL bzw. einer Beförderung oder Versendung im Sinne von Art. 8 der 6. MWSt-RL.

Nach Richtlinienrecht sei die Beförderung bzw. Versendung dem zuzurechnen, der den Transport im Sinn einer zivilrechtlichen Auftragserteilung veranlasst hat.

Incoterms könnten somit allenfalls eine Indizwirkung haben. Habe etwa der liefernde Unternehmer gegenüber dem Abnehmer nach den verwendeten Incoterms auch die Gefahr und Kosten des Transports zu tragen, könne dies als Indiz dafür gewertet werden, dass der Lieferer auch aus umsatzsteuerlicher Sicht die Beförderung bzw. Versendung vornimmt. Umgekehrt bedeutet dies jedoch nicht, dass bei einer Gefahr- und Kostentragung durch den Abnehmer der Lieferer nicht eine Beförderung bzw. Versendung im umsatzsteuerlichen Sinn vornehmen könne.

Liefert etwa im Reihengeschäft (Ö 1 an Ö 2 an Ö 3) Ö 1 an Ö 2 unter dem Incoterm „EKW“ (Ex works) gingen zwar das zivilrechtliche Risiko und die Kosten bereits mit Verlassen der Ware vom Werk des Ö 1 auf Ö 2 über. Wenn aber Ö 1 den Spediteur zivilrechtlich beauftragt habe, sei ihm die Versendung im umsatzsteuerlichen Sinn zuzurechnen.

CPT (Carriage paid to = frachtfrei benannter Bestimmungsort) sei eine der Klauseln, nach denen ein Verkäufer den Beförderungsvertrag abzuschließen habe, ohne das Risiko des Verlusts, der Beschädigung der Ware oder zusätzlicher Kosten, die auf die Ereignisse nach dem Abtransport zurückzuführen sind, zu tragen.

Frachtfrei bedeute, dass der Verkäufer die Ware dem Frachtführer oder einer anderen vom Verkäufer benannten Person an einem vereinbarten Ort liefert. Weiters habe der Verkäufer den Beförderungsvertrag abzuschließen und die für die Beförderung der Ware bis zum benannten Bestimmungsort entstehenden Frachtkosten zu zahlen.

Als Person, die den Transport veranlasst, sei anzusehen, wer unmittelbar oder mittelbar die Verfügungsgewalt über den Gegenstand während der grenzüberschreitenden Verbringung ausübe. Dies könne im Versendungsfall nur der zivilrechtliche Auftraggeber sein, da nur diesem ein Recht aus dem dem Transport zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft zukomme. Nur dieser entscheide darüber, wann sich die Ware an welchem Ort befindet.

Für diese Schlussfolgerung sprächen schließlich auch praktische Überlegungen. Würde man die Warenbewegung im Reihengeschäft nach der wirtschaftlichen Kostentragung zuordnen, würden sich erhebliche Schwierigkeiten und Unsicherheiten für die am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer ergeben. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Reihengeschäftes müsste danach untersucht werden, wer letztlich mit den Transportkosten wirtschaftlich belastet ist. Maßgebende Bedeutung würde hierbei den Incoterms zukommen, die darüber hinaus bei jeder Lieferung anders vereinbart sein können.

Das Abstellen auf die Veranlassung des Transports (im Sinn einer zivilrechtlichen Auftragserteilung) sei daher auch die praktikabelste Lösung.

Die Begriffe des UStG und der 6. MWSt-RL seien eigenständige Begriffe, welche unabhängig von den verwendeten Incoterms auszulegen seien.

Das von der Bf. zitierte Urteil des EuGH C-587/10 vom 27.09.2012 stütze den Standpunkt des Bf. nicht.

Im Beschwerdefall gehe es nämlich nicht um die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung bei Angabe der UID des Abnehmers, sondern um die zusätzliche Erwerbsteuer bei Verwendung einer vom Bestimmungsland unterschiedlichen UID des Erwerbers.

*Mit Eingabe vom 24.06.2014 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein.*

Sie führte darin Folgendes aus:

Das Finanzamt sei in der Beschwerdevorentscheidung nicht auf die Rechtsprechung des EuGH zur ruhenden Lieferung eingegangen.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb könne schon deshalb nicht vorliegen, weil die ruhende Lieferung in Österreich liege.

*Das Finanzgericht Münster habe dazu unter 5 K 3930/10 U am 16.01.2014 wie folgende Aussagen getätigt:*

Es sei zutreffend, dass in Fällen, in denen erste Unternehmer die Beförderung oder Versendung der Ware übernehme, die bewegte Lieferung dem ersten Umsatzgeschäft zuzuordnen sei.

Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn nachgewiesen werde, dass der Ersterwerber den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet habe. Dies sei im Beschwerdefall geschehen.

Für die erforderliche Abgrenzung komme es nach dieser Entscheidung auf die Verpflichtung und Absichtsbekundung des Zwischenerwerbers an, den Liefergegenstand zu befördern oder zu versenden (vgl Rz 38 des Urteils, mit Verweis auf BFH vom 11.08.2011, V R 3/10, BFH-Beschluss vom 3.11.2011, V B 53/11).

Es sei dafür nicht allein maßgebend, wer den Transport der Ware tatsächlich veranlasst oder die Gefahr und/oder Kosten des Transports trägt.

Die in den Umsatzsteuerrichtlinien vertretene Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung, nach der eine Zuordnung der bewegten Lieferung zum ersten Umsatzgeschäft (Erstlieferant an Erstabnehmer) ausnahmslos immer dann erfolge, wenn entweder der erste oder der mittlere Unternehmer für den Transport verantwortlich ist, stehe folglich im Widerspruch zu diesen Aussagen.

Unter Verweis auf das bereits von der Bf. in der Beschwerde angeführte Urteil des EuGH vom 27.09.2012, C-587/10, VStR, halte das FG Münster fest, dass eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls für die Zuordnung der bewegten Lieferung vorzunehmen sei.

Das Finanzamt habe eine solche Würdigung im Beschwerdefall nicht vorgenommen. Gerade bei Abhofällen sei es dem Erstlieferanten oftmals nicht möglich, zu beurteilen, ob und wann dem Letztempfänger die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Sache zu verfügen, übertragen worden ist.

Der Erstlieferant habe mit der Übergabe der Ware an den Zwischenerwerber oder dessen Beauftragten alle seine vertraglichen Pflichten erfüllt (vgl Rn 42 des Urteils).

Laut FG Münster könne die Umsatzsteuerpflicht oder -freiheit für den Erstlieferanten nicht von Umständen abhängig gemacht werden, die weder in seiner Willens- noch Wissenssphäre liegen.

Der EuGH führe auch seiner Entscheidung C-587/10, VSTR, Rn 32, sinngemäß aus, „dass im Falle eines Übergangs der tatsächlichen Sachherrschaft auf den Letzterwerber vor Durchführung des Warentransportes die bewegte Lieferung nicht mehr der ersten Lieferung zugeordnet werden könne (vgl Rn 43 des Urteils des FG Münster). Daraus könne laut FG Münster nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Zurechnung der bewegten Lieferung auf den zweiten Liefervorgang nur dann erfolgen könne, wenn die tatsächliche Verfügungsmacht an den Gegenständen bereits vor dem Warentransport noch im Herkunftsland auf den Letzterwerber übergegangen ist (vgl Rn 44 des Urteils).

Das FG Münster entnehme der Rn 35 des Urteils C-587/10, VSTR, dass eine Zurechnung der bewegten Lieferung zum zweiten Umsatzgeschäft auch dann erfolgen könne, wenn der Ersterwerber dem ersten Lieferer mitteilt, dass er die Ware an einen dritten Unternehmer in einem anderen Land als dem des ersten Umsatzgeschäfts weiterverkauft habe (vgl Rn 44 des Urteils).

Genau diese Kriterien träfen im vorliegenden Fall zu:

Hätte sich das Finanzamt, wie vom EuGH geboten, mit den Einzelheiten des Falles beschäftigt, hätte sich klar herausgestellt, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zwischen der Bf. als Ersterwerberin und dem Letztabnehmer C in Italien vorliegen. Die Bf. als Ersterwerberin habe dem Erstlieferanten

A darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Waren an einen dritten Unternehmer in Italien verkauft worden seien.

Auf sämtlichen von A ausgestellten Transportpapieren und Lieferscheinen sei evident, dass die Ware direkt nach Italien geliefert wurde. Es sei somit eindeutig festgestanden, dass die Bf. die von A erworbenen Waren nach Italien weiter veräußert habe.

Die Bf. sei beim Abholen der Waren selbst als Lieferant und nicht als Erwerber aufgetreten. Unter Bezugnahme auf EuGH 27.09.2012, Rs C-587/10, VSTR, EuGH 16.12.2010,

C-430/09, Euro Tyre Holding, sowie FG Münster, 16.01.2014, 5 K 3930/10 U, sei im Beschwerdefall die bewegte Lieferung der Bf. zuzurechnen („ex works“).

Hinsichtlich des seitens des Finanzamtes vorgebrachten Argumentes, dass im Fall der Lieferbedingung „ex works“ zwar das Risiko und die Kosten bereits mit Verlassen des Werks an den Erstabnehmer übergängen, dies jedoch nichts daran ändere, dass bei zivilrechtlicher Beauftragung des Spediteurs durch den Erstlieferanten dieser und nicht der Ersterwerber die Versendung tätige.

Diesbezüglich sei anzuführen, dass im vorliegenden Fall keine Indizien existierten, aus denen erkennbar wäre, dass der Erstlieferant den Transport beauftragt hätte. Die Lieferung seitens des Erstlieferanten sei zur Lieferbedingung „ex works“ an die Bf. erfolgt. Die nachfolgende Transportbeauftragung für den Transport der Waren sei eindeutig durch die Bf. erfolgt. Der Erstlieferant habe daher, so wie vom FG Münster festgestellt, bereits mit Übergabe der Waren alle seine Verpflichtungen erfüllt. Die Übergabe der Waren und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht an die Bf. habe somit in Österreich, konkret auf dem Betriebsgelände der A stattgefunden.

Klar sei auch, dass die Parteien eines Rechtsgeschäftes hinsichtlich der Bedingungen eines Geschäftes entsprechende Vereinbarungen treffen und danach handeln werden. Der Einwand des Finanzamtes betreffend die Transportbeauftragung durch A gehe ins Leere, da die Beauftragung des Spediteurs eindeutig durch die Bf. erfolgt sei. Die Bf. sei zum Zeitpunkt des Transportes bereits Eigentümerin (sowohl wirtschaftlich verfassungsberechtigt, also wirtschaftliche Eigentümerin, als auch zivilrechtliche Eigentümerin) der Waren gewesen.

#### *Zur Maßgeblichkeit der Incoterms:*

Hinsichtlich der Veranlassung des Transportes weise das Finanzamt darauf hin, dass als die den Transport veranlassende Person derjenige anzusehen sei, der unmittelbar oder mittelbar die Verfügungsgewalt über den Gegenstand während der grenzüberschreitenden Verbringung ausübe. Dies könne nach Ansicht des Finanzamtes nur der zivilrechtliche Auftraggeber sein, da nur diesem ein Recht aus dem dem Transport zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft zukomme. Nur dieser entscheide darüber, wann sich eine Ware an welchem Ort befindet.

Das Finanzamt vertrete offenbar die Auffassung, dass es sich bei der „Beförderung“ um einen eigenständigen Rechtsbegriff der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie handle. Dieser Auffassung folgend dürfte konsequenterweise bei der Veranlassung des Transportes nicht auf die zivilrechtliche Auftragserteilung abgestellt werden. So wie sich das zivilrechtliche Eigentum gegenüber dem wirtschaftlichen Eigentum verhalte, verhalte sich das zivilrechtliche Eigentum zur Verschaffung der Verfügungsmacht.

Wenn das Finanzamt daher die Auffassung vertrete, dass die Beförderung ein eigenständiger Rechtsbegriff der Richtlinie sei, so wäre dieser Rechtsbegriff auch im Sinne der Richtlinie auszulegen. Es wäre demnach die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden. Maßgebend wäre dann freilich nicht das zivilrechtliche Auftragsverhältnis, sondern die Frage, wer die Kosten des Transports trägt.

#### *Zur Interpretation des EuGH Urteils in der Rs C 587/10, VSTR:*

Dieses Urteils sei nicht so zu interpretieren, wie dies vom Finanzamt angeregt werde, nämlich dass es in diesem Fall um die Versagung der Steuerfreiheit aufgrund einer fehlenden UID-Nummer ging.

Der Gerichtshof habe festgestellt, dass die innergemeinschaftliche Lieferung der ersten Lieferung zuzurechnen sei.

-wenn das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet der ersten Lieferung übertragen wurde

-der Ersterwerber die Absicht bekundet, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und

-mit seiner vom letztgenannten (=Bestimmungslandmitgliedstand) Mitgliedstaat zugewiesenen UID-Nummer auftritt,

-wenn das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, (erst) im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung auf den Zweiterwerber übertragen wurde.

Insbesondere der letzte Punkt sei im vorliegenden Verfahren *entscheidend*.

Das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen werde im vorliegenden Fall nicht erst im Bestimmungsmitgliedstaat an den italienischen Abnehmer der Bf. übertragen, sondern bereits in Österreich, auf dem Betriebsgelände der A.

Der EuGH stelle für diesen Fall klar fest, dass dann, wenn bereits am Abgangsort vor Beginn der innergemeinschaftlichen Beförderung die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, die innergemeinschaftliche Beförderung nicht mehr der Lieferung an den Ersterwerber zuzurechnen sei.

Die Lieferung der A an die Bf. sei daher nach der Auffassung des EuGH die ruhende.

Unter Verweis auf das vorangegangene Urteil des EuGH 16.12.2010, Rs C-430/09, Euro Tyre Holding, halte der EuGH in der Rs VSTR fest, dass eine Zurechnung der bewegten Lieferung zur ersten Lieferung hingegen nicht möglich sei, wenn der Erwerber dem Erstlieferanten mitgeteilt hat, dass der Gegenstand, bevor dieser den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen verkauft wird.

Gerade dies sei im vorliegenden Fall erfüllt. Der Erstlieferant wusste, dass die Gegenstände an einen italienischen Abnehmer verkauft würden. Dies sei aus den vom Erstlieferanten selbst ausgestellten Transportpapieren ersichtlich gewesen. Auch die Übertragung der Verfügungsmacht habe bereits in Österreich stattgefunden.

Die Bf. sei mit der UID des Abgangsmitgliedstaates aufgetreten, nicht mit einer italienischen UID.

#### *Übergang der Verfügungsmacht;*

Ergänzend sei auszuführen, dass Verfügungsmacht über die Waren bereits in Österreich, konkret auf dem Betriebsgelände der A auf C übergegangen sei.

Es werde diesbezüglich auf die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 26.09.2013 verwiesen.

#### **Rechtslage und Erwägungen**

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lauten:

##### *§ 3 Abs. 7 UStG 1994*

Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

##### *§ 3 abs. 8 UStG 1994*

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

##### *Art. 7 Abs. 1 UStG 1994*

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1.

Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2.

der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3.

der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

.....

*Art. 3 Abs. 8 UStG 1994*

.....

*Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs*

(8) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Diese Regelungen des österreichischen Umsatzsteuerrechts korrespondieren mit den nahtstehenden Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

## **Artikel 40 Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

## **Artikel 41**

Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.

**Im Beschwerdefall** erwarb die Bf. von A in Österreich Waren unter Verwendung ihrer österreichischen UID erworben. Die Bf. veräußerte diese Waren an einem Empfänger in Italien. Die Waren gelangten in Erfüllung dieser Liefervorgänge direkt vom österreichischen Erstlieferanten an den Empfänger in Italien. Es liegt danach ein Reihengeschäft vor.

Die Bf. behandelte die Lieferungen an den italienischen Abnehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Italien und deklarierte sie dementsprechend in den Umsatzsteuererklärungen und Zusammenfassenden Meldungen (=ZM).

Die Erwerbe in Italien wurden von C in Italien der Erwerbsteuer unterworfen.

Der Beginn der Beförderung bzw. Versendung der Waren erfolgte in Österreich.

Nach Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 liegt eine *steuerfreie* innergemeinschaftliche Lieferung nur vor, wenn der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist. Unabhängig vom Vorliegen eines Reihengeschäftes muss der Abnehmer somit mit einer UID eines anderen Mitgliedstaates bekannt geben, dass er in diesem anderen UID-Staat den Erwerb versteuern wird.

Im Beschwerdefall ist die Erstabnehmerin, die Bf. sowohl in Deutschland als auch in Österreich umsatzsteuerlich registriert. Sie verfügt über eine österreichische und eine deutsche UID.

Hätte sie für die strittigen Liefervorgänge ihre deutsche UID verwendet, würde bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen ein Dreiecksgeschäft vorliegen.

Im Beschwerdefall ist dies jedoch nicht so geschehen.

Verwendet der mittlere Abnehmer in einem Reihengeschäft gegenüber dem A eine UID des Ursprungslandes, kann dies ein Hinweis sein, dass er eine im Inland steuerpflichtige

Lieferung erhalten möchte, da er noch vor dem Grenzübertritt die Verfügungsmacht seinem Zweiterwerber übertragen hat.

Diese Übertragung der tatsächlichen Verfügungsmacht noch in Österreich durch die Bf. an den italienischen Empfänger C wäre bei einer *gebrochenen* Beförderung denkbar oder wenn die Bf. bereits ab der Abholung der Waren an die Weisungen des C gebunden gewesen wäre, sodass C noch in Österreich Verfügungsmacht über die Waren erhalten hätte.

Eine gebrochene Beförderung liegt nach den Frachtpapieren nicht vor und wurde von der Bf. auch nicht behauptet.

Die Bf. geht dennoch davon aus, dass die Verfügungsmacht auf C bereits in Österreich übergegangen sei.

Nach den vorgelegten Rechnungen ließ die Bf. die Waren vom Werk des A in Österreich abholen. Sie beauftragte und bezahlte den Transport zu C in Italien.

Die Lieferbedingungen für die Lieferungen von A an die Bf. lauteten „frei auf Käufers Tankzug ab dem Betrieb des A *oder* FCA Betrieb A.“

FCA ist die Abkürzung für Free Carrier/Named Place, deutsch: frei Frachtführer/benannter Ort.

Das bedeutet der Käufer hat die Transportdisposition, er bestimmt das Transportmittel und den Transportweg.

Das heißt, A hatte nur für die Befüllung des von der Bf. zur Verfügung gestellten Tankzuges mit der bestellten Ware zu sorgen.

Die Lieferbedingungen zwischen der Bf. und C lauteten laut Kontrakten „cariagge paid to (=cpt) buyers' plant (Adresse von C = Venedig, Verona und Modena).

Die Bf. veranlasste und bezahlte die Transporte bis zu C in Italien.

Als Empfänger auf dem CMR scheint C mit dem Beisatz „für die Bf.“ auf.

Da auf dem Frachtbrief immer der Empfänger aufscheint, ist für den Erstlieferanten beim Reihengeschäft der Zielort der Waren immer ersichtlich.

Daraus lässt sich aber nicht die Übertragung der Verfügungsmacht auf C in Österreich nicht ableiten.

Wenn die Erstlieferung die ruhende sein soll, muss nach der Judikatur des EuGH sowohl die Verfügungsmacht auf C im Ursprungsland übergegangen sein als auch der Empfänger C gegenüber A bekannt gegeben worden sein.

Gerade die vereinbarten Incoterms, auf die sich die Bf. stützt, weisen darauf hin, dass C erst in Italien Verfügungsmacht verschafft wurde.

C konnte nämlich nicht bereits in Österreich über die Waren disponieren und konnte der Bf. auch keine Anweisungen erteilen.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.

Im Beschwerdefall liegt unbestritten ein Reihengeschäft vor.

Es handelt sich dabei um mehrere Lieferungen in der Reihe, die hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils gesondert bestimmt werden muss.

Dabei kann nur für einen Umsatz die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beförderungs- oder Versandungslieferung) in Betracht kommen. Diese Lieferung wird als die „bewegte Lieferung“ oder „Transportlieferung“ bezeichnet, die anderen Lieferungen als „ruhende Lieferungen“. Die der bewegten Lieferung vorangehenden Lieferungen werden ebenfalls am Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung getätigt, die nachfolgenden Lieferungen werden am Ort des Endes der Beförderung oder Versendung (Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 3 Abs. 7 UStG 1994) ausgeführt. Demnach ist bei Reihengeschäften zuerst zu bestimmen, welches die bewegte Lieferung ist, weil sich daraus die Rechtsfolgen für die anderen Lieferungen ergeben.

Wenn der Abnehmer den Gegenstand des Reihengeschäftes beim Vorlieferanten abholt und ihn zu einem nachfolgenden Unternehmer befördert (oder versendet), ist die Beförderung/Versendung dem Umsatz an den abholenden Unternehmer zuzurechnen.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

Das ist im vorliegenden Fall das Werk des A in Österreich.

Die nachfolgenden Lieferungen an C gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.

Das ist im Beschwerdefall die Entladestelle in Italien.

Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH vom 06.04.2006 C-245/04, EMAG Handel Eder, vom 16.12.2010 C-430/09, Euro Tyre Holding, vom 27.09.2012, C-587/10, VSTR), hat entschieden, dass dann, wenn der *Ersterwerber das Recht*, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der ersten Lieferung erlangt hat, seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer auftritt, die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden müsste, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde (vgl. Urteil Euro Tyre Holding, Randnrn. 44 und 45).

Der Gerichtshof hat jedoch auch klargestellt, *dass dies **nicht** der Fall ist*, wenn nach der Übertragung des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Ersterwerber, dieser dem Erstlieferer mitgeteilt hat, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde und dieser Verfügungsmacht erlangte (Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 36).

Diese Grundsätze sind auf den Fall zu übertragen, in dem **der letzte Abnehmer** die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung übernimmt.

Denn weder Art. 14 Mehrwertsteuersystemrichtlinie noch Art. 32 Unterabsatz 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie unterscheiden danach, wer die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung übernommen hat.

Nach Art. 14 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt nach Art. 32 Unterabsatz 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Bei der Verschaffung der Verfügungsmacht und der Warenbewegung handelt es sich um separate Tatbestandsmerkmale (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs [=BFH] vom 25. Februar 2015, XI R 15/14, a.a.O., unter II.3.c).

Die Bf. stützt sich auf die Judikatur des EuGH, nach der dann, wenn die Verfügungsmacht auf den Letzterwerber bereits im Ursprungsland übergegangen ist, die Lieferung des Erstlieferanten an den Zweiterwerber als ruhende Lieferung im Ursprungsland zu betrachten ist.

Weiters stützt sich die Bf. zur Untermauerung ihres Standpunktes auf Urteil Finanzgericht Münster vom 16.01.2014, 5 K 3930 U. Dieses Urteil wurde jedoch mit Urteil des BFH vom 25.02.2015, XI R 15/14 aufgehoben. Aus dem Tenor dieses Urteils geht auch hervor, dass im Zweifelsfall die bewegte Lieferung zwischen A und B stattfindet.

Mit den Urteilen vom 25.02.2015, XI R 15/14 und XI R 30/13 stellte der BFH angelehnt an den EuGH Grundsätze zur Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft und damit zur Bestimmung der steuerfreien grenzüberschreitenden Warenlieferung auf.

Aus der oa. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des BFH lässt sich ableiten, dass die Transportbeauftragung (allein) nicht entscheidend für die Zuordnung der Warenbewegung sein kann.

Auch wenn der letzte Abnehmer in der Reihe die Beförderung/Versendung beauftragt und er den Warentransport bezahlt (BFH XI R 30/14), kann die Lieferung an ihn nicht als steuerbefreite Lieferung gelten, sondern bereits die vorangehende Lieferung, wenn der letzte Abnehmer *vor Grenzübertritt* noch *keine Verfügungsmacht* an der Ware hat.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht liegt dann vor, wenn eine Vertragspartei durch eine andere ermächtigt wird, über einen Gegenstand (Ware) faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentum. D.h., es erfolgt ein Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes auf den Leistungsempfänger (Kunden).

Nach Ansicht der Bf. ist die Verfügungsmacht über die strittige Ware bereits in Österreich von A auf die Bf. und von der Bf. auf C übergegangen.

Im Beschwerdefall deutet aber nichts darauf hin, dass die Verfügungsmacht auf C bereits in Österreich übergegangen ist. Der Umstand, dass die Bf. den Spediteur beauftragte und C als Empfänger auf den Frachtpapieren aufscheint, ist kein Beweis dafür. Dass A beim Reihengeschäft die Endladestelle bekannt ist, wird sich schwer vermeiden lassen.

Feststeht, dass nicht C den Transport veranlasst oder beauftragt hatte.

Aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Bf. und C, geht nicht hervor, dass C bereits in Österreich über die Ware wie ein Eigentümer verfügen konnte.

Die Lieferbedingungen zwischen der Bf. und C lauteten „cpt Venice/Verona/Modena“, was deutlich zeigt, dass die Verfügungsmacht auf C erst in Italien übergegangen ist.

Dennoch wurde die Lieferung von A an die Bf. als Lieferung in Österreich behandelt.

Die Bf. gab A ihre österreichische UID bekannt.

A konnte folglich seine Lieferung an die Bf. nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandeln. A stellte daher zu Recht österreichische Umsatzsteuer in Rechnung.

Das Finanzamt geht nun davon aus, dass die Bf. durch die Verwendung ihrer österreichischen UID den Tatbestand des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 erfüllt hat und die von A an die Bf. verrechnete Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung innerhalb von Österreich ist aber schon begrifflich ausgeschlossen, weshalb die Verwendung der österreichischen UID durch die Bf. auch nicht zu einem fiktiven innergemeinschaftlicher Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 führen kann.

Auch die österreichische Finanzverwaltung (BMF 010219/0105-VI/4/2016 vom 01.03.2016) geht davon aus, dass im Falle eines verunglückten Dreiecksgeschäftes, der Ersterwerber sich nicht im Bestimmungsland registrieren lassen muss, wenn er nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert wurde. In diesem Fall fällt auch der Doppelerwerb weg.

Die Vorgänge im Beschwerdefall können auch als missglücktes Dreiecksgeschäft interpretiert werden.

Über die Erwerbsbesteuerung durch C bestehen keine Zweifel, weshalb auch nach der Praxis der Finanzverwaltung von einer zusätzlichen Erwerbsbesteuerung nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 Abstand genommen wird.

Abgesehen davon ist ein fiktiver Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 im Ursprungsland nicht denkmöglich (anders UStRL Rz 3777).

Unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles, wie dies beim Reihengeschäft geboten ist, und unter Befolgung des Grundsatzes, die Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr nicht über Gebühr zu belasten, ist der Beschwerdefall so zu beurteilen, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen zwischen der Bf. und C stattfanden. Die Bf. erfasste die Lieferungen an C folglich auch korrekt in den ZM. C wiederum unterwarf diese Erwerbe in Italien der Erwerbsteuer.

Damit wurde dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland Genüge getan.

Auch gibt es keine Hinweise auf Missbrauch oder Steuerhinterziehung.

Die zusätzliche Besteuerung nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 stellt im Beschwerdefall eine nicht zu rechtfertigende überschießende Maßnahme dar, die mit dem Grundsatz der Steuerneutralität nicht vereinbar ist.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung war Abstand zu nehmen, da die Bf. mit Eingabe vom 01.06.2016 Ihren Antrag zurücknahm.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob die Vorlage der UID des Abgangsortes bei einem Reihengeschäft den Tatbestand des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 erfüllt, hat grundsätzliche Bedeutung. Es liegt zu dieser Frage auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision ist daher zulässig.

Graz, am 2. Juni 2016