

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf, Adr1, über die Beschwerde vom 06.06.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 13.05.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 in der Sitzung am 04.12.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), die ihren Wohnsitz in Deutschland hat, betrieb in einem angemieteten Geschäftslokal in Adr2 im Zeitraum 17.07.2009 bis 31.12.2010 ein Handelsunternehmen.

Im Zuge eines Amtshilfeersuchens aus Deutschland vom 27.01.2011 sowie Kontrollmaßnahmen des BMF im Zusammenhang mit ungültigen ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (UID) in Zusammenfassenden Meldungen kam es ua zu einer Überprüfung der innergemeinschaftlichen Lieferungen der Bf im Zusammenhang mit der Lieferung von Handstretchfolien von der deutschen Firma D, die von der Bf direkt an die polnische Firma PL gebracht wurden.

Anlässlich der die Zeiträume 09/2009 bis 07/2010 umfassenden Außenprüfung wurden dazu in der Niederschrift vom 04.05.2011 folgende Feststellungen getroffen:

"Eine der Voraussetzungen für eine steuerfreie igL ist ein ausländischer Abnehmer mit gültiger UID-Nummer (Buchnachweis).

*Im Jahre 2009 und 2010 wurden igL an die polnische Firma PL (UID PL****) erklärt.*

Diese UID war nur von 1.12.2008 - 31.5.2009 gültig.

Da somit nicht alle Voraussetzungen für eine steuerfreie igL vorliegen, wurde die Steuerfreiheit

betreffend dieser UID versagt.

Umsätze:

9/2009 € 85.818

10/2009 € 85.818

11/2009 € 128.758

1/2010 € 128.467

2/2010 € 42.619"

Am 13.05.2011 ergingen für die Jahre 2009 und 2010 Umsatzsteuerbescheide, die wie folgt begründet wurden: *"Die Feststellungen im Zuge der USO-Prüfung (siehe Niederschrift vom 4.5.2011) wurden in der Jahreserklärung verarbeitet."*

Die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen wurde für das Jahr 2009 iHv € 300.394 und für das Jahr 2010 iHv € 171.086 versagt, was zu einer Abgabennachforderung für 2009 iHv € 60.078,80 und für 2010 iHv € 34.217,20 führte.

In der Beschwerde vom 06.06.2011 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass in den beiden streitgegenständlichen Jahren die steuerpflichtigen Umsätze mit € 0,00 gemeldet wurden, da in diesen Jahren ausschließlich Dreiecksgeschäfte ausgeführt worden waren (2009: € 514.970,81; 2010: € 806.599,40).

Aus folgenden Gründen könne im Zusammenhang mit Umsätzen des polnischen Geschäftspartners PL, deren UID nur begrenzt gültig gewesen sei, nicht von steuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen werden:

1. Die Bf habe am Beginn der Geschäftsbeziehung mit der polnischen Firma die UID überprüft und diese sei zu dem Zeitpunkt gültig gewesen. Die Bf habe im guten Glauben die Aufträge der polnischen Firma angenommen.
2. Es werde zugestimmt, dass ein Dreiecksgeschäft nur zwischen drei Unternehmern möglich sei. Aber wenn die Regelungen des Dreiecksgeschäftes nicht anwendbar seien, dann müssen die Regelungen des Reihengeschäftes Anwendung finden.
3. Die Bf habe die Ware in Deutschland erworben, dort abgeholt und direkt an die polnische Firma in Polen geliefert. Die Beurteilung des Sachverhaltes als Reihengeschäft führe zu dem Schluss, dass die erste Lieferung die bewegte Lieferung (von Deutschland nach Polen) sei. Die Lieferung anschließend sei eine ruhende Lieferung, der Lieferort ist Polen und der Umsatz könne nur mit polnischer Umsatzsteuer belastet sein.

Es könne daher nicht behauptet werden, dass die Bf in den Streitjahren in Österreich steuerpflichtige Umsätze ausgeführt habe. Die Ware sei nie nach Österreich gekommen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 11.11.2011 wurde wie folgt begründet:

"Die Bf hat im Zeitraum von 09/2009 bis 02/2010 in Deutschland Waren unter Verwendung der österreichischen UID gekauft und anschließend selbst an den polnischen Abnehmer

befördert und verkauft. Während dieses Zeitraums hat der polnische Abnehmer eine ungültige polnische UID gegenüber der Bf verwendet. Im Zuge einer Serienbriefaktion der Finanzverwaltung wurde [die Bf] insgesamt zwei Mal auf diesen Umstand hingewiesen und aufgefordert, eine Korrektur der unrichtigen polnischen UID in den Zusammenfassenden Meldungen für das Jahr 2009 vorzunehmen, diese wurde aber nicht durchgeführt.

Gemäß [Art 7 Abs 1 Z 3 UStG 1994](#) liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung dann vor, wenn der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist. Den Nachweis, dass der Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar behandelt wird, hat der Unternehmer durch die UID-Nr des Abnehmers zu erbringen.

Nach [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) gilt folgendes: Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte.

Nach [Art 3 Abs 8 UStG 1994](#) wird der innergemeinschaftliche Erwerb 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 UStG 1994](#).

Zur Prüfung der UID-Nr wird in der Berufung lediglich vorgebracht, dass die [Bf] zu Beginn der Geschäftsbeziehung die UID-Nr der betreffenden Firma überprüft habe, die zu diesem Zeitpunkt gültig gewesen sei. Konkrete Angaben und Unterlagen, wie die Überprüfung vorgenommen wurde, fehlen. Diese Belege sind aber Teil des von der [Bf] zu führenden Buchnachweises. Mangels solcher Belege kann nicht von der Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes ausgegangen werden, sodass die Steuerfreiheit der betreffenden innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht gegeben ist.

Im Übrigen wäre selbst dann, wenn der zu führende Buchnachweis gelingen würde, für die [Bf] nichts gewonnen, weil durch die Verwendung der österreichischen UID-Nr gegenüber dem Lieferer in Deutschland und nachfolgender Beförderung nach Polen die Steuerpflicht auch nach [Art 3 Abs 8 UStG 1994](#) entstanden ist. Eine Befreiung von dieser Steuerpflicht ist aber nur möglich, wenn die [Bf] nachweist, dass der Empfänger der Waren in Polen den Erwerb der polnischen Umsatzsteuer unterzogen hat. Ein solcher Nachweis liegt in diesem Verfahren bislang nicht vor.

Den Ausführungen in der Berufung, dass die bewegte Lieferung von Deutschland nach Polen bewirkt wird, ist ebenfalls nicht zu folgen. Denn diese findet zwischen dem deutschen Lieferer und der [Bf] statt, der Lieferort ergibt sich demgemäß aus [§ 3 Abs 8 UStG 1994](#), richtet sich daher nach dem Beginn der Beförderung in Deutschland durch die [Bf]. Die ruhende Lieferung

findet nach [§ 3 Abs 7 UStG 1994](#) dort statt, wo die Verfügungsmacht übergeht, daher in Polen, weil die [Bf] dort dem Abnehmer die Waren übergibt."

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12.12.2011 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und in der Begründung im Wesentlichen die Ausführungen der Beschwerde wiederholt. Wenn aufgrund der ungültigen UID des polnischen Kunden die Regelungen des Dreiecksgeschäftes nicht zur Anwendung kommen sollten, dann müssten die Regelungen des Reihengeschäftes zur Anwendung kommen. Da die gegenständlichen Waren nie nach Österreich gekommen seien, wären die Umsätze entweder als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder als nicht steuerbare Umsätze zu versteuern.

In der am 04.12.2018 durchgeführten Senatsverhandlung, zu der die Bf trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen ist, verwies das Finanzamt auf die Ausführungen in der Beschwerdevereinscheidung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind gemäß [§ 323 Abs 38 BAO](#) vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des [Art 130 Abs 1 B-VG](#) zu erledigen.

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegt, ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten und den Feststellungen der Betriebsprüfung, folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf kaufte in den Streitjahren von der deutschen Firma D Handstretchfolien, wobei sie diese Waren in B abholte und direkt zum Kunden nach Polen brachte. Die (einkommensteuerrechtlich beschränkt steuerpflichtige) Bf wurde dabei im Rahmen ihres österreichischen Unternehmens mit österreichischer UID-Nummer tätig. Die streitgegenständlichen Waren wurden von der Bf in Deutschland (Abgangsstaat) abgeholt und direkt nach Polen (Bestimmungsstaat) verbracht. Es ist daher von einem Reihengeschäft auszugehen, wobei mit einer Warenbewegung zwei Lieferungen (1. Lieferung von der deutschen Firma zur Bf, 2. Lieferung von der Bf an die polnische Firma) erfolgen.

Fest steht, dass die UID der polnischen Empfängerin im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Erwerbe ungültig war (vgl UID-Abfrage der belangten Behörde vom 28.09.2010, wonach die UID vom 01.12.2008 bis 31.05.2009 gültig war).

Entgegen der Angabe der Bf wurde von ihr am 15.11.2010 - somit erst im Zuge der Außenprüfung - eine Abfrage der polnischen UID-Nummer (Stufe 2) durchgeführt, wonach diese nicht gültig ist (vgl MIAS-Abfrage "durchgeführte Bestätigungsverfahren" vom 08.10.2018, "gültig: N").

Die Bf hat daher Lieferungen an einen Abnehmer in Polen vorgenommen, der im Erwerbszeitpunkt über keine gültige UID verfügte.

Weiters steht fest, dass die Bf als mittlere Unternehmerin die Waren in Deutschland abholte und nach Polen transportierte (vgl Ausführungen des steuerlichen Vertreters in Punkt 3 der Beschwerde). Die Warenbewegung erfolgte direkt von Deutschland nach Polen.

Aus den vorgelegten Akten und dem Lauf des Verfahrens ergeben sich im konkreten Fall keine Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Beziehung zwischen dem deutschen Handstretchfolienproduzenten und dem polnischen Auftraggeber der Bf.

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich auch, dass keine Rechnungen der Bf. vorliegen bzw nach den Feststellungen der Betriebsprüfung lediglich Saldenlisten sowie Buchhaltungskonten vorgelegt wurden.

Strittig ist die umsatzsteuerrechtliche Einordnung dieses Reihengeschäftes, insbesondere ob die vereinfachten Regelungen für Dreiecksgeschäfte zur Anwendung kommen können, bzw welche rechtlichen Konsequenzen sich andernfalls bei Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung ergeben, wobei die drei Beteiligten unter der UID ihres Sitzstaates aufgetreten sind.

Rechtsgrundlagen

Nach [§ 3 Abs 7 UStG 1994](#) wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt ([§ 3 Abs 8 UStG 1994](#)).

Gemäß [Art 3 Abs 8 UStG 1994](#) wird der innergemeinschaftliche Erwerb 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.

[Art 25 UStG 1994](#) lautet:

„(1) Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer

eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Dreiecksgeschäft

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art 3 Abs 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.

Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(3) Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

- a) Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst;*
- b) der Erwerb erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist;*
- c) die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfasst wird;*
- d) die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände wird unmittelbar vom ersten Unternehmer oder ersten Abnehmer dem letzten Abnehmer (Empfänger) verschafft;*
- e) die Steuer wird gemäß Abs 5 vom Empfänger geschuldet.*

Rechnungsausstellung durch den Erwerber

(4) Die Rechnung muss bei Anwendung der Befreiung des Abs 3 zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf die Bestimmung des Artikels 28c Teil E Abs 3 der 6. EG-Richtlinie [bzw idF BGBl I 34/2010, AbgÄG 2010, ab 16.06.2010:*
- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers],*
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und*
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung*

Steuerschuldner

(5) Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs 4 entspricht.

Pflichten des Erwerbers

(6) Zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs 2 hat der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu machen:

- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat;*
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der vom Unternehmer bewirkten nachfolgenden Lieferung, die diesem im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;*
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen. ...*

Art 20 Abs 1 lautet:

"Bei der Berechnung der Steuer ist die Summe der Umsätze gemäß Art 1 Abs 1, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist, zu berücksichtigen. ..."

Art 21 lautet:

*„(3) Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs 6 zu machen hat.
[...]*

*(8) Erkennt der Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er verpflichtet, die ursprüngliche Zusammenfassende Meldung innerhalb eines Monats zu berichtigen.
[...]*

(10) Die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen im Besteuerungsverfahren

(11) Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat für jeden Voranmeldungszeitraum in der Voranmeldung (§ 21 Abs 1 und 2) die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen und seiner Lieferungen im Sinne des Art 25 Abs 5 gesondert zu erklären. ..."

Erwägungen

Die vorliegende Beurteilung bezieht sich auf die umsatzsteuerlichen Auswirkungen im Inland.

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn von mehreren Beteiligten Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.

Bei Reihengeschäften im Binnenmarkt ist jeder Umsatz in der Reihe gesondert zu beurteilen. Soweit es sich um Reihengeschäfte in Form von Dreiecksgeschäften handelt (drei Beteiligte in drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten), kommen die Sondervorschriften des [Art 25 UStG 1994](#) zum Zuge. Bei der Zuordnung der Unternehmer zu einem bestimmten Mitgliedstaat ist auf die UID abzustellen, unter der die Beteiligten auftreten. Bei einem Dreiecksgeschäft wird der mittlere Unternehmer als Erwerber, der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet.

Bei der Bestimmung des Lieferortes ist beim Reihengeschäft zu beachten, dass es sich bei Lieferungen in der Reihe gedanklich um mehrere Lieferungen handelt, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs 8 UStG 1994](#) bestimmt werden kann (vgl. EuGH 06.04.2006, Rs [C-245/04](#), EMAG Handel Eder, Rn 45).

Der Lieferer kann die Verfügungsmacht nur übertragen, wenn er selbst Verfügungsmacht hat. In diesem Zusammenhang hat der EuGH entschieden, dass der Zwischenerwerber die Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Zweiterwerber nur übertragen kann, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat, und die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt ist ("EMAG Handel Eder" vom 06.04.2006, C-245/04, Rn 38; Rs "Euro Tyre Holding BV" vom 16.12.2010, C-430/09, Rn 31).

Die wesentliche Vereinfachung des [Art 25 UStG 1994](#) liegt in der Besteuerung des mittleren Unternehmers. Bei Einhaltung dieser Sonderregelungen durch den mittleren Unternehmer in diesen Reihengeschäften - insbesondere der in [Art 25 Abs 4 und 6 UStG 1994](#) vorgesehenen **Rechnungslegungs- und Melde- bzw Erklärungs-pflichten** - treten die mit einem solchen Dreiecksgeschäft verbundenen Rechtsfolgen ein, nämlich

- die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs sowie der Wegfall der Registrierungspflicht für den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat,
- die Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat seiner UID (Ansässigkeitsstaat) ("gilt als besteuert"),
- der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger im Bestimmungsmitgliedstaat, mit dem sichergestellt werden soll, dass die Lieferung des Erwerbers ordnungsgemäß besteuert wird.

Er [gemeint: der mittlere Unternehmer] hat unter den von Art 25 geforderten Voraussetzungen weder im eigenen Mitgliedstaat noch im Staat des letzten Abnehmers steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen. Die Vereinfachung ist als Wahlrecht ausgestaltet. Die Inanspruchnahme erfordert eine Rechnung, in der der Erwerber auf diese Regelung hinweist (Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art 25 Tz 1ff).

Die ordnungsgemäße Rechnungslegung gemäß [Art 25 Abs 4 UStG 1994](#) ist Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld nach Art 25 Abs 5. Dieser ist zufolge Art 25 Abs 3 lit e wiederum Voraussetzung für die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland der Waren. Liegt eine solche Rechnung iSd Art 25 Abs 4 nicht vor, muss das Reihengeschäft in weiterer Folge nach den allgemeinen Vorschriften behandelt werden (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994 (Kommentar), Art 25 Tz 60) und der Erwerber hat somit im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern und steuerpflichtig an den Empfänger zu liefern.

Streitgegenständlich liegen keine solche Rechnungen vor, sodass schon aus diesem Grund die Vereinfachungsregelungen des [Art 25 UStG 1994](#) nicht zur Anwendung kommen können. Durch den Hinweis in der Rechnung muss der letzte am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer eindeutig und leicht erkennbar sein, dass er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird.

Des Weiteren ist die Bf auch ihren Erklärungspflichten nicht nachgekommen ([Art 20 Abs 1 UStG 1994](#)). Sie reichte zwar Zusammenfassende Meldungen mit der Indikation "Dreiecksgeschäft" ein, gab aber insoweit keine Umsätze (Erwerbe) in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2009 und 2010 bekannt.

Entscheidend ist das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen und der Gültigkeit der UID im Zeitpunkt der Umsätze. Der spätere Verlust der UID wäre ohne Bedeutung.

Im vorliegenden Beschwerdefall war im Zeitraum der strittigen Lieferungen die UID des polnischen Empfängers nicht mehr gültig, sodass die Bf als Erwerberin weder die besonderen Erklärungspflichten gemäß [Art 25 Abs 6 UStG 1994](#) einhalten noch ordnungsgemäße Rechnungen nach [Art 25 Abs 4 UStG 1994](#) ausstellen konnte.

Liegen eine oder mehrere Voraussetzungen für das Dreiecksgeschäft nicht vor, können die Rechtsfolgen des [Art 25 UStG 1994](#) nicht eintreten, etwa wenn - wie im vorliegenden Fall - eine den Vorschriften des Art 25 Abs 4 iVm [Art 11 UStG 1994](#) entsprechende Rechnung (als materiellrechtliche Voraussetzung) nicht ausgestellt wird.

In weiterer Folge muss dann das Reihengeschäft nach den allgemeinen Vorschriften beurteilt werden, wovon auch der steuerliche Vertreter in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag (jeweils Punkt 2) ausgegangen ist.

Beim Vorliegen von mehreren Lieferungen in der Reihe ("Reihengeschäft") muss der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden. Dabei kann nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach [§ 3 Abs 8 UStG 1994](#) in Betracht kommen; diese wird als die "bewegte Lieferung" bezeichnet (vgl VwGH 29.06.2016, [2013/15/0114](#)). Die der bewegten Lieferung vorangehenden sowie nachfolgenden Lieferungen werden nach [§ 3 Abs 7 UStG 1994](#) (Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht) bestimmt. Demnach ist bei Reihengeschäften zuerst zu bestimmen, welches die bewegte Lieferung ist.

Bei Vorliegen mehrerer Umsatzvorgänge und gleichzeitig nur einer einzigen Warenbewegung, kann nur eine einzige "bewegte Lieferung" mit Lieferort gemäß [§ 3 Abs 8 UStG 1994](#) stattfinden; bei allen übrigen Lieferungen handelt es sich um "ruhende Lieferungen", die dort ausgeführt werden, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet ([§ 3 Abs 7 UStG 1994](#)).

Erfolgt die Beförderung (Versendung) durch den mittleren Unternehmer in der Reihe, ist zu entscheiden, ob die Warenbewegung der von ihm bezogenen Lieferung oder der von ihm ausgeführten Lieferung zuzurechnen ist. Aus dem EuGH-Urteil vom 16.12.2010 (Rs C-439/09 "Euro Tyre Holding BV") bzw zur Frage, ob die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten oder der zweiten Lieferung zuzurechnen ist, lässt sich ableiten, dass die innergemeinschaftliche Beförderung grundsätzlich der an den mittleren Unternehmer ausgeführten Lieferung zuzurechnen ist (Rn 44f):

"Werden in Bezug auf eine Ware zwischen verschiedenen als solchen handelnden Steuerpflichtigen aufeinanderfolgend zwei Lieferungen, aber nur eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung durchgeführt – so dass dieser Umsatz unter den Begriff der innergemeinschaftlichen Beförderung im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 96/95/EG des Rates vom 20. Dezember 1996 geänderten Fassung in Verbindung mit den Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b, 28a Abs 1 Buchst a Unterabs 1 und 28b Teil A Abs 1 dieser Richtlinie fällt –, so hat die Bestimmung, welchem Umsatz diese Beförderung zuzurechnen ist, ob also der ersten oder der zweiten Lieferung, in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen, um festzustellen, welche der beiden Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also der Ersterwerber, der 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, müsste die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden, sofern das

Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Bedingung in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit erfüllt ist."

Der VwGH (25.06.2007, 2006/14/0107) entschied nach dem EuGH-Urteil in der Rs "EMAG" (Urteil vom 06.04.2006, C-245/04) im fortgesetzten Verfahren für den Fall eines dreipersonalen Reihengeschäftes, in dem der mittlere Unternehmer die Ware abholte, dass die Lieferung des ersten Unternehmers als bewegte (innergemeinschaftliche) Lieferung zu qualifizieren ist. Eine Zurechnung hat unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen, insbesondere ist entscheidend, wo und wann der Ersterwerber dem Zweiterwerber die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft.

In einem Reihengeschäft ist an der bewegten Lieferung stets derjenige beteiligt, der die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht während der Beförderung innehat; zweiter Beteiligter ist im Regelfall sein Lieferer und im Ausnahmefall des befördernden Erstveräußerers dessen Abnehmer. Um überhaupt zur Anwendbarkeit der Regelung über die bewegte Lieferung zu kommen, muss ein Beteiligter die Beförderung verantworten, sodass die bewegte Lieferung an den den Transport veranlassenden Abnehmer zuzuordnen ist (vgl Kettisch, SWK 23-24/2014, 1036).

Da streitgegenständlich die Waren von der Bf als mittlere Unternehmerin in der Reihe befördert wurden, folgt aus [§ 3 Abs 8 UStG 1994](#), dass die Lieferung des ersten Unternehmers in der Reihe dort stattfindet, so sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung befindet; das ist der Unternehmensort des ersten Unternehmers. Die Lieferung des ersten Unternehmers an den mittleren ist die bewegte Lieferung. In weiterer Folge findet die Lieferung des abholenden Unternehmers an den nächsten in der Reihe dort statt, wo die Beförderung/Versendung endet (Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 3 Abs 7). Es ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Bf als mittlere Unternehmerin die Verfügungsmacht an ihren polnischen Abnehmer bereits im Ursprungsland übertragen wollte.

Dem Ersterwerber wird bei Abholung der Ware im Ursprungsland Verfügungsmacht verschafft, während der Ersterwerber seinerseits dem Letzterwerber durch die Ablieferung der Ware im Bestimmungsland die Verfügungsmacht überträgt. Während der Beförderung hat der Ersterwerber die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht (er hat den Transport „veranlasst“ – in jeglicher Bedeutung des Wortes). Die bewegte Lieferung ist der Lieferung an den Ersterwerber zuzurechnen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die Bf die in einem Mitgliedstaat übernommenen Waren in einen anderen geliefert.

Zu prüfen sind die umsatzsteuerlichen Konsequenzen für die Bf als mittlere Unternehmerin im Rahmen der vorliegenden innergemeinschaftlichen Warenbewegung.

Nach [Art 3 Abs 8 erster Satz](#) UStG 1994 tätigte die Bf nicht nur einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Polen, weil sich die Waren am Ende der Beförderung oder Versendung dort befinden.

Darüberhinaus verwirklichte die Bf nach [Art 3 Abs 8 zweiter Satz](#) UStG 1994 wegen der Verwendung der österreichischen UID einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, bis zu jenem Zeitpunkt, in dem sie nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat (Polen) besteuert wurde. Die Verwendung einer UID lässt vielmehr einen zusätzlichen Steueranspruch auch im Staat der UID entstehen. Dieser Anspruch ist auflösend bedingt durch den Nachweis, dass den steuerlichen Verpflichtungen im Bestimmungsland nachgekommen wurde.

Diesen Nachweis hat die Bf weder ansatzweise erbracht oder auch nur angeboten, obwohl sie während des gesamten Verfahrens Gelegenheit dazu gehabt hätte.

Für die Steuer auf diesen Erwerb steht kein Vorsteuerabzug zu (Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art 3 Tz 35). Erst der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland könnte dabei zum Entfall des Steueranspruchs führen.

Streitgegenständlich ergeben sich folgende umsatzsteuerlichen Konsequenzen für die Bf:

Da die Bf als mittlere Unternehmerin die Warenbewegung veranlasste (sie holte die Waren bei der deutschen Firma ab), ist die erste Lieferung in der Reihe die bewegte Lieferung. Die an sie ausgeführte Lieferung ist als bewegte Lieferung anzusehen. Die deutsche Firma tätigt mit Beginn der Beförderung ([§ 3 Abs 8 UStG 1994](#)) in Deutschland einen Umsatz, die anschließende ruhende Lieferung von der Bf an die polnische Firma wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet ([§ 3 Abs 7 UStG 1994](#)), nämlich in Polen (wo der polnischen Firma die Waren übergeben werden). Aus Sicht des öUStG tätigt die deutsche Firma eine innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland, die grundsätzlich steuerfrei ist.

Die Bf tätigt in Polen einen innergemeinschaftlichen Erwerb ([Art 3 Abs 8 erster Satz](#) UStG 1994), weil sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung dort befindet. Der Erwerb ist steuerbar und steuerpflichtig und die Bf ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Bf tätigt ebenfalls in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb, weil sie ihre österreichische UID verwendet hat ([Art 3 Abs 8 zweiter Satz](#) UStG 1994). Dieser ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Ein Vorsteuerabzug ist für diesen Erwerb aber nicht zulässig (vgl. EuGH 22.04.2010, Rs [C-536/08](#) und Rs C-539/08, "X und Facet BV").

Da die Bf nicht nachweisen konnte, dass der Erwerb in dem Mitgliedstaat besteuert worden ist, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet (=Polen), konnte dieser (zusätzliche) innergemeinschaftliche Erwerb nicht wegfallen. Nachzuweisen wäre die Erwerbsbesteuerung der einzelnen jeweiligen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Bestimmungsmitgliedstaat.

Damit wurde die Erwerbsteuer in Österreich zurecht vorgeschrieben.

Es wird auch der Ansicht des steuerlichen Vertreters entgegengetreten, dass [§ 3 Abs 2 UStG 1994](#) (einheitlicher Lieferort und Lieferzeitpunkt bei Reihengeschäften) anzuwenden gewesen wäre. Diese Bestimmung wurde durch BGBl 756/1996 gestrichen (galt bis Ende 1997); sie war aber schon zuvor nach [Art 3 Abs 2 UStG 1994](#) nicht anzuwenden, da die 6. EG-RI keine derartige Sonderregelung kannte und für den Binnenmarkt schon mit dem UStG 1994 außer Kraft getreten war.

Weiters wird bemerkt, dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung an der von der Bf bekannt gegebenen Abgabestelle in Deutschland nicht zugestellt werden konnte, da *"ein Empfänger an der angegebenen Anschrift nicht zu ermitteln"* war, obwohl die Bf nach § 8 ZustellG verpflichtet gewesen wäre, die während des Rechtsmittelverfahrens erfolgte Änderung der Abgabestelle der Behörde unverzüglich mitzuteilen. Da die Vollmacht an den steuerlichen Vertreter nach Einbringen des Rechtsmittels zurückgelegt wurde, konnte eine neue (aktuelle) Abgabestelle in Deutschland erst im Wege der Amtshilfe festgestellt und die Ladung am 17.11.2018 hinterlegt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor. Zur Frage der Besteuerung des mittleren Unternehmers im Reihengeschäft wird auf die im Erkenntnis zitierte Judikatur des EuGH und VwGH verwiesen.

Wien, am 10. Dezember 2018

