

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Germuth Steuerberatungs GmbH, Johannesgasse 16 Tür 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. September 2014, Steuernummer , betreffend Umsatzsteuer 2011 zu Recht:

- 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

### I. Bisheriger Verfahrensgang

Dem Beschwerdefall liegt zugrunde, dass, die beschwerdeführende Partei, eine GmbH mit Sitz in Österreich, mit elektronischen Geräten handelt. Diese erwirbt sie unter Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer von einem Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat (Niederlande) und verkauft die Waren in weiterer Folge an ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (Virgin Islands). Die Waren werden vom Lieferanten aus den Niederlanden direkt in den Zollfreihafen Hamina in Finnland versendet von wo sie vom Frächter des Abnehmers der beschwerdeführenden Partei abgeholt und ins Drittland verbracht werden.

Strittig ist im Beschwerdefall die Berücksichtigung von Vorsteuern im Jahr 2011 im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben.

In der Beschwerde (vormals Berufung) vom 7. März 2012 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-11/2011 und 12/2011, mit denen die belangte Behörde Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe festgesetzt und den Vorsteuerabzug versagt hat, vertrat die beschwerdeführende Partei die Ansicht, dass es durch die Lieferung der Waren in den Zollfreihafen Hamina nach finnischem Steuerrecht zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie gekommen sei. Daher habe die

beschwerdeführende Partei in Finnland diesbezüglich auch keine Steuererklärungen abgeben können. In teleologischer Reduktion seien daher die verfahrensgegenständlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe gar nicht steuerpflichtig nach Art. 3 Abs. 8 UStG, weil auf den Gemeinschaftsbegriff des Mitgliedstaates der Beendigung des Versandes bzw. der Beförderung abzustellen sei. Da aber nach finnischem Steuerrecht der Zollfreihafen Hamina nicht zum Inland zähle, liege gar kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, sodass sich der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes auch nicht nach Österreich verlagern könne. D. h. die vermeintlich innergemeinschaftlichen Erwerbe seien in Österreich gar nicht steuerbar, dies nach teleologischer Reduktion des Art. 3 Abs. 8 UStG.

Mit ergänzendem Vorbringen vom 21. Dezember 2012 revidierte die beschwerdeführende Partei nach einem Wechsel des steuerlichen Beraters in Finnland ihre ursprüngliche Rechtsansicht und führte aus, dass nunmehr die beschwerdeführende Partei in Finnland steuerlich registriert worden sei und Umsatzsteuererklärungen für 2012 in Finnland abgegeben worden seien, in denen einerseits der innergemeinschaftliche Erwerb versteuert und andererseits der entsprechende Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei.

Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 1. September 2014 setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer mit 1.023.172,07 Euro fest. Begründend führte sie zusammengefasst aus, aus der [MwSt-RL 2006/112/EG](#) ergeben sich keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Zollfreihafen Hamina nicht zum Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gehören solle. Somit könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Erwerbe in Finnland gegeben seien. Damit liegen auch in Österreich zu versteuernde, innergemeinschaftliche Erwerbe im Sinne des [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) vor, die erst dann wegfallen, wenn der Nachweis der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe in Finnland erbracht worden sei. Z zufolge Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 bestehen diese innergemeinschaftlichen Erwerbe bis zum Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat. [§ 16 UStG 1994](#) sei danach im Falle des Nachweises sinngemäß anzuwenden. Daraus ergebe sich eindeutig, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe nicht rückwirkend wegfallen, sondern erst dann, wenn dieser Nachweis vorliege, somit ex nunc. Festgehalten werde, dass der bloße Hinweis in der Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 21. Dezember 2012, dass keine Bescheide erlassen würden bzw. eine Aufstellung über die Höhe der gemeldeten Erwerbe, nicht als ein solcher Nachweis anzuerkennen sei. Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 stehe nicht zu. Der Vorsteuerabzug in Höhe von 1.026.273,68 Euro für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Höhe von 5.131.368,39 Euro sei daher zu versagen gewesen. Der Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichen Erwerben betrage 0 Euro.

In ihrer Beschwerde vom 5. September 2014 wies die beschwerdeführende Partei daraufhin, dass sie bereits mit Eingabe vom 21. Dezember 2012 die Steuerpflicht im Freihafen Hamina in

Finnland und die daraus resultierende Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Österreich außer Streit gestellt habe. Die Begründung sei jedoch mangelhaft, weil sie übersehe, dass bereits mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2012 eine Bestätigung des steuerlichen Vertreters in Finnland beigelegt worden sei, in der dieser bestätigt habe, welche innergemeinschaftlichen Erwerbe im Jahr 2011 in Finnland gemeldet und versteuert worden seien. Es sei anzumerken, dass das Umsatzsteuergesetz die Art des Nachweises der Besteuerung im Staat des innergemeinschaftlichen Erwerbes (hier: Finnland) nicht regle bzw. kein formalisiertes Verfahren vorsehe. Hinzu komme, dass die Gesellschaft die in Finnland angefallene Erwerbsteuer zur Gänze als Vorsteuer geltend gemacht habe. Nach Meinung von *Ruppe* (UStG, 3. Aufl., Rz. 35) könne in einem solchen Fall die Berichtigung unterbleiben, sodass der geforderte Nachweis in diesem besonderen Fall gar nicht notwendig sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Oktober 2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass durch die Verwendung der österreichischen UID Nummer zusätzlich auch in Österreich zu versteuernde innergemeinschaftliche Erwerbe im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 vorliegen. Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 stehe nicht zu. Der Erwerbsort der verwendeten UID-Nummer trete als zusätzlicher (zweiter) Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes zum durch das Ende der Warenbewegung bestimmten Erwerbsort hinzu. Dieser zusätzliche Ort bleibe so lange aufrecht, bis der Erwerber nachweise, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert worden sei. Es sei dies eine auflösende Bedingung. Werde der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland erbracht, sei die Korrektur der Steuer nach den Grundsätzen des § 16 UStG 1994, also ex nunc, durchzuführen. Im Jahr 2011 habe der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland nicht erbracht werden können. Mit Schreiben vom 7. März 2012 sei eingewendet worden, dass es in Finnland nach finnischem Steuerrecht zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb gekommen sei und dass die finnische Steuerbehörde die steuerliche Registrierung in Finnland verweigert habe. In einer Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 21. Dezember 2012 sei der belangten Behörde mitgeteilt worden, dass entgegen der ursprünglichen Behauptung eine Registrierung in Finnland im Jahr 2012 erfolgt sei und die innergemeinschaftlichen Erwerbe in Finnland erklärt worden seien. Als Nachweis wurde eine Bestätigung inklusive einer Aufstellung über die Höhe der gemeldeten Erwerbe beigelegt, in der bestätigt worden sei, dass die aufgelisteten Beträge der finnischen Steuerbehörde mitgeteilt worden seien. Da ein Nachweis über die Besteuerung im Bestimmungsland im Jahr 2011 nicht habe vorgelegt werden können, ein späterer Nachweis seine Wirkung erst ex nunc entfalten könne, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 13. November 2014 beantragte die beschwerdeführende Partei die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte begründend aus, die Bestimmung des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 sei im Sinne der zitierten Judikatur des EuGH

teleologisch auf jene Fälle zu reduzieren, in denen dem Erwerber der Vorsteuerabzug nicht oder nicht zur Gänze zustehe und umgekehrt auf jene Fälle, in denen dem Erwerber der Vorsteuerabzug zur Gänze zustehe, nicht anzuwenden. Nach Meinung von *Ruppe* könne eine Berichtigung der Umsatzsteuer unterbleiben, wenn der Erwerber ein zuvor vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer sei, der die (zusätzliche) Erwerbsteuer ohnehin bereits als Vorsteuer abgezogen habe. Genau dies sei hier der Fall, zumal die beschwerdeführende Partei zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtigt sei und demgemäß auch in Finnland in den Umsatzsteuervoranmeldungen die Erwerbsteuer zur Gänze als Vorsteuer abgezogen habe. Der Meinung von *Ruppe* folgend bestehe im Beschwerdefall kein Erfordernis, einen Nachweis über die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Finnland zu erbringen, sodass eine automatische Berichtigung im Monat des Erwerbs (in 2011) zu erfolgen habe, dies ungeachtet der Tatsache, dass in 2012 der – im vorliegenden Fall nicht erforderliche – Nachweis erbracht worden sei.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die beschwerdeführende Partei, eine GmbH mit Sitz in Österreich, handelt mit elektronischen Geräten. Diese erwirbt sie unter Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer von einem Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat (Niederlande) und verkauft die Waren in weiterer Folge an ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (Virgin Islands). Die Waren werden vom Lieferanten aus den Niederlanden direkt in den Zollfreihafen Hamina in Finnland versendet von wo sie vom Frächter des Abnehmers der beschwerdeführenden Partei abgeholt und ins Drittland verbracht werden. Die Warenbewegung endete in Finnland.

Im Jahr 2011 hat die beschwerdeführende Partei keine Umsatzsteuererklärungen in Finnland eingereicht. Ein Nachweis über die Besteuerung im Bestimmungsland (Finnland) im Jahr 2011 konnte von der beschwerdeführenden Partei nicht vorgelegt werden. Die beschwerdeführende Partei wurde erst im Jahr 2012 steuerlich in Finnland registriert und hat Umsatzsteuererklärungen abgegeben, in denen einerseits der innergemeinschaftliche Erwerb versteuert wurde und andererseits der entsprechende Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

### **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Insbesondere ist unbestritten, dass die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich besteht und dass die beschwerdeführende Partei im Jahr 2011 keinen Nachweis über die Besteuerung im Bestimmungsland (Finnland) erbracht hat.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich - in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht - keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem Hintergrund des oben festgestellten Sachverhaltes, ob ein erst im Jahr 2012 erbrachter Nachweis über die Besteuerung im Bestimmungsland (Finnland) zu einer Berücksichtigung von Vorsteuern in Österreich im Jahr 2011 führt.

[Art. 3 Abs. 8 Umsatzsteuergesetz 1994](#) (UStG 1994) lautet (insoweit in der Stammfassung BGBl. Nr. 663/1994):

*„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.“*

Wie sich aus den obigen Feststellungen ergibt, befand sich der Gegenstand der Lieferung im vorliegenden Beschwerdefall am Ende der Beförderung in Finnland, womit der innergemeinschaftliche Erwerb in Finnland bewirkt wurde.

Verwendet aber der Erwerber - wie im vorliegenden Fall – gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt nach dem zweiten Satz des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 der Erwerb (zusätzlich; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, Art. 3 BMR Tz 34) als in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates (hier also: Österreich) als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat (also Finnland) besteuert worden ist. Im Fall des Nachweises gilt § 16 UStG 1994. Diese im Staat der Registrierung geschuldete Steuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden (vgl. VwGH vom 29. Mai 2018, Ra 2015/15/0017, mwN).

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zu Ra 2015/15/0017 und der von diesem eingeholten Vorabentscheidung des EuGH in der Rs C-580/16, Hans Bühler KG, ist darauf hinzuweisen, dass sich der Beschwerdefall von dem dem genannten Erkenntnis zugrundeliegenden Beschwerdefall insofern unterscheidet, als nicht nur der als bloße formelle

Voraussetzung zu wertende Nachweis über die Besteuerung in Finnland gefehlt hat, sondern die beschwerdeführende Partei ihren innergemeinschaftlichen Erwerb in Finnland im Jahr 2011 tatsächlich keiner Besteuerung zugeführt hat und somit die materielle Voraussetzung für den Abzug von Vorsteuerern im Jahr 2011 nicht erfüllt hat.

[§ 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#) lautet:

„Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“

Diese Bestimmung ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 20. Februar 2008, 2005/15/0153, mwN).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber auch bereits entschieden. Da die beschwerdeführende Partei für das Jahr 2011 keine Erwerbsteuer in Finnland entrichtet hat und somit keinen Nachweis über die Besteuerung in Finnland erbringen konnte und sie diesen Nachweis erst durch ihre im Jahr 2012 erfolgte steuerliche Registrierung und die vorgenommene Besteuerung in Finnland erhalten hat, kann erst im Jahr 2012 die Berichtigung erfolgen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass sich aus dem amtswegig eingesehenen Steuerakt der beschwerdeführenden Partei ergibt, dass mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 23. September 2020 eine entsprechende Berichtigung der Vorsteuern vorgenommen wurde.

Soweit die belangte Behörde den Vorsteuerabzug mit Verweis auf Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 für das Jahr 2011 versagt hat, vermag das Bundesfinanzgericht mit Blick auf den Wortlaut der angewendeten Bestimmungen und die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu erkennen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die dem gegenständlichen Beschwerdefall zugrundeliegende Rechtsfrage ist durch die im Erwägungsteil des hg Erkenntnisses zitierten Entscheidungen des VwGH (Ra 2015/15/0017 und

2005/15/0153) bereits geklärt, weshalb die Erhebung einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof als nicht zulässig erklärt wird.

Wien, am 25. Jänner 2021