

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Pühringer Tax Consulting Steuerberatungs GmbH, Esteplatz 3 Tür 15, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 15. Februar 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 16. Dezember 2020 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1***

a) Wiederaufnahmebescheide zur Umsatzsteuer 2016, 2017, 2018

b) Umsatzsteuerbescheide 2016, 2017, 2018

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

I.a. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2016 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.aa. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2017 wird stattgegeben.

Der Wiederaufnahmebescheid 2017 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 im wiederaufgenommenen Verfahren wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

(Dieser Umsatzsteuerbescheid vom 16.12.2020 gehört durch die Beseitigung der Wirkungen des Wiederaufnahmebescheides 2017 nicht mehr dem Rechtsbestand an; der Erstbescheid vom 6.3.2018 lebt wieder auf).

I.b. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2016 und 2018 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 wird festgesetzt mit – 148.616,48 (= Gutschrift).

Bezeichnung	Kennzahl	Betrag 2016 in Euro
steuerbarer Umsatz	000	1.879.299,39
Ausfuhrlieferungen	011	(-) 1.189,68
innergemeinschaft. Lieferungen	017	(-) 1.878.109,71
20% Normalsteuersatz	022	0,00
Ergibt USt		0,00
innergemeinschaft. Erwerbe	070	0,00
20% Normalsteuersatz	072	0,00
nicht zu verst. (Art. 3/25)	077	90.536,37
Vorsteuern (ohne EUST)	060	(-) 18
bereits entrichtete EUST	061	(-) 100.674,14
EUST gem. § 26(3)	083	(-) 47.924,34
Vorsteuern innergemeinschaft. Erwerbe	065	
Zahllast/Gutschrift	095	(-) 148.616,48

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2018 wird festgesetzt mit – 1.571,69 (=Gutschrift).

Bezeichnung	Kennzahl	Betrag 2018 in Euro
steuerbarer Umsatz	000	1.600
Ausfuhrlieferungen	011	(-) 1.600
innergemeinschaft. Lieferungen	017	
20% Normalsteuersatz	022	0,00
Ergibt USt		0,00
innergemeinschaft. Erwerbe	070	0,00
20% Normalsteuersatz	072	0,00
nicht zu verst. (Art. 3/25)	077	25.994,18
Vorsteuern (ohne EUST)	060	(-) 1.571,69
Vorsteuern innergemeinschaft. Erwerbe	065	0,00
Zahllast/Gutschrift	095	(-) 1.571,69

Die Fälligkeit ergibt sich aus den Buchungsmittelungen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (BF) ist ein international tätiges Ingenieurs- und Planungsunternehmen mit Sitz in ***1***, welches insbesondere Anlagen für Freizeitparks entwickelt, plant und produziert. In Österreich ist sie zur Umsatzsteuer erfasst.

Bei der BF fand hinsichtlich der Jahre 2016, 2017 und 2018 eine Außenprüfung statt, die mit Wiederaufnahmen der Verfahren endete.

Die wesentliche Feststellung seitens der Außenprüfung war, dass für im Prüfungszeitraum getätigte Lieferungen im Rahmen von Reihengeschäften die Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte nach Art. 25 UStG 1994 von der BF zu Unrecht angewendet worden sei. Aufgrund der umsatzsteuerlichen Erfassung der BF auch in den Bestimmungsmitgliedstaaten erfolge die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbes im Inland gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994, für den ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Dagegen und gegen die Wiederaufnahme als solche richtete sich die Beschwerde vom 15.2.2021. Es sei der Wiederaufnahmegrund nicht ausreichend benannt worden, Ausführungen zur Ermessensübung würden fehlen.

Ausführlich wurde begründet, warum die Dreiecksregelung des Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 zurecht angewendet worden sei, und dass der Umstand, dass die BF auch über gültige UID-Nummern in den Bestimmungsländern (umsatzsteuerliche Registrierungen) verfüge, die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung keinesfalls ausschließe.

Die diesbezüglich vertretene Rechtsmeinung der Finanzverwaltung widerspreche geltendem Unionsrecht und der Rechtsprechung des EuGH.

Das Finanzamt blieb in seinen abweisenden Beschwerdeentscheidungen bei seiner Rechtsmeinung, die BF brachte einen Vorlageantrag ein.

Im Verfahren vor dem BFG nahm die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (BF) ist ein international tätiges Ingenieurs- und Planungsunternehmen mit Sitz in ***1***, welches insbesondere Anlagen für Freizeitparks entwickelt, plant, produziert und international vertreibt.

Die Produktion erfolgt mit Hilfe verschiedener Partner- und Zulieferfirmen im In- und Ausland. In Österreich ist sie zur Umsatzsteuer erfasst und erklärte nicht zu versteuernde Dreiecksgeschäfte (als mittlerer Unternehmer). Dabei handelte es sich vorwiegend um die

Lieferungen von Ersatzteilen, die in Form von innergemeinschaftlichen (ig) Reihengeschäften vom Mitgliedstaat (MS) des Lieferanten in einen anderen MS (Bestimmungsland, Empfängerstaat) gelangten. Die BF als Erwerberin (mittleres Unternehmen) trat dabei unter ihrer österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) auf, obwohl sie auch in den Bestimmungsländern über eine umsatzsteuerliche Registrierung verfügte. Die Warenlieferung ging direkt vom Lieferanten an die jeweiligen Empfänger.

Bei der BF fand hinsichtlich der Jahre 2016, 2017 und 2018 eine Außenprüfung statt, die mit Wiederaufnahmen der Verfahren endete.

Hauptfeststellungspunkt war die Nichtanerkennung der Inanspruchnahme der Vereinfachung zum Dreiecksgeschäft, weil die BF auch in den Bestimmungsländern der Waren über eine aufrechte umsatzsteuerliche Registrierung verfügte.

Diese Registrierung in den Bestimmungs-ländern wurde als Hindernis für die Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsregelung durch die BF als Erwerberin der Waren (mittleres Unternehmen) gesehen und die Erwerbsteuer nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 als Sicherungsbesteuerung ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit vorgeschrieben.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und dem Vorbringen der BF.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

a. Wiederaufnahme der Verfahren

§ 303 BAO

Abs. 1: Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Strittig ist zunächst, ob die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerveranlagungsverfahren 2016, 2017 und 2018 zu Recht erfolgte.

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide anzuführen, weil sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (zB VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187). Eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren erfolgte - Ergänzung einer offensichtlich mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt allerdings noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131 mwN; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für 2016 bis 2018 in den Erstbescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, gestützt.

Ein derartiger Verweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Der VwGH hält es sogar für ausreichend, wenn sich die Wiederaufnahmegründe aus den Sachbescheiden ergeben, obwohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht auf die Begründung der Sachentscheidungen verwiesen wurde (VwGH 24.09.2007, 2005/15/0041; 04.03.2009, 2008/15/0327).

Wie aus dem im Außenprüfungsbericht unter Punkt 3. zu entnehmen ist, wurde die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützt: u.a. auf das erstmalige Überprüfen der im AP-Verfahren vorgelegten Rechnungen zu sämtlichen Kennzahlen der Umsatzsteuererklärung, sowie die erstmalige Darlegung und Erläuterung der genauen Geschäftsabwicklung der Dreiecksgeschäfte.

Wie unten (Punkt c.) noch dargestellt wird, ist die Neubeurteilung der Dreiecksgeschäfte nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 15.12.2021, Ro 2020/15/003, kein geeigneter Wiederaufnahmegrund, da die vorgenommene Beurteilung der vorliegenden Dreiecksgeschäfte durch die BF rechtens war.

Da im Jahr 2017 die Wiederaufnahme ausschließlich wegen dieser Feststellung zu missglückten Dreiecksgeschäften erfolgte, war der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2017 daher stattzugeben.

b. Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid zur Umsatzsteuer 2017 im wiederaufgenommenen Verfahren

Die Abgabenbehörde hat eine Beschwerde gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Beschwerde nicht zulässig ist. Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Stattgabe der Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2017 und die Aufhebung des betreffenden Bescheides scheidet somit der Sachbescheid zur Umsatzsteuer 2017 vom 16.12.2020 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Der ursprüngliche Sachbescheid betreffend die Umsatzsteuer 2017 lebt wieder auf. Die Beschwerde war daher in dieser Hinsicht als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Die Jahre 2016 und 2018 betreffend waren auch außerhalb der Dreiecksgeschäfte Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Insbesondere muss 2016 das Verfahren zur Umsatzsteuer 2016 zugunsten der BF wiederaufgenommen werden, da zusätzlich vorgelegte Unterlagen eine Erhöhung der bereits entrichteten Einfuhrumsatzsteuerbeträge bedingen.

Im Übrigen wurde inhaltlich gegen die auch vorgenommene Kürzung der Vorsteuerbeträge seitens der BF nichts vorgebracht.

Die neuen Tatsachen betreffend EUSt und Vorsteuerabzug sind gegeben, und ist bei der Wiederaufnahme von Amts wegen als Ermessensentscheidung eine Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO zu treffen.

Dieses Ermessen ist vom BFG im Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 11f mwN). Dies gilt im Verfahren vor dem BFG im Anwendungsbereich der BAO zufolge Art. 130 Abs. 3 B-VG (idF BGBl. I 51/2012).

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist unter dem Gesetzesbegriff Billigkeit nach ständiger Rechtsprechung Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und unter dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei Verfügungen der Wiederaufnahme iSd § 303 BAO ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu beachten. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 67 mwN zur Rechtsprechung).

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass eine Wiederaufnahme für die Jahre 2016 und 2018 ermessenskonform ausgeübt werden kann. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme sind auch nicht geringfügig.

Im Ergebnis sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren 2016 und 2018 als erfüllt anzusehen.

c. Zu den Umsatzsteuersachbescheiden 2016 und 2018

(Dreiecksgeschäftsregelung trotz Erfassung der BF in den einzelnen Empfängerländern der Lieferungen):

Rechtliche Beurteilung

Artikel 3 Abs. 8 UStG 1994 in der Stammfassung, BGBl. Nr. 663/1994, lautet:

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.

Artikel 25 UStG 1994:

Dreiecksgeschäft

Begriff

Art. 25. (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 Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des

Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Rechnet der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift ab, richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- 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. Diese Beträge sind für das Kalendervierteljahr anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

Pflichten des Empfängers

(7) Bei der Berechnung der Steuer gemäß § 20 ist dem ermittelten Betrag der nach Abs. 5 geschuldete Betrag hinzuzurechnen.

Artikel 25 UStG 1994 findet seine Grundlage in Art. 141 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie):

Artikel 141

Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- b) der Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch den unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;
- c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;
- d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- e) der Empfänger der Lieferung im Sinne von Buchstabe d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.

d. Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich der Dreiecksgeschäftsbesteuerung

Die BF verwendete als mittlere Unternehmerin im Dreiecksgeschäft ihre österreichische UID-Nummer, obwohl sie auch über UID-Nummern der Bestimmungsländer der gelieferten Gegenstände verfügte.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 15.12.2021, Ro 2020/15/0003, zu einem gleichgelagerten Sachverhalt ausgeführt:

,22 Strittig ist, ob die umsatzsteuerliche Registrierung der mitbeteiligten Partei (Zwischenhändler als mittlerer Unternehmer im Dreiecksgeschäft) in Slowenien (Bestimmungsland) in Form der Vergabe einer slowenischen UID-Nummer für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung schädlich ist.

23 Der mit "Dreiecksgeschäft" überschriebene Art. 25 UStG 1994 findet seine Grundlage in Art. 141 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

24 Aus Art. 141 lit. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergibt sich hinsichtlich der Voraussetzungen eines "Dreiecksgeschäfts", dass der erste Erwerber (der Zwischenhändler) "nicht in diesem Mitgliedstaat [gemeint: Bestimmungsland] niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist".

25 Diese Bestimmung unterscheidet also zwischen "niedergelassen" und "für Mehrwertsteuerzwecke erfasst". Der Steuerpflichtige ist in einem Mitgliedstaat niedergelassen, wenn sich dort der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit befindet.

26 Die in Art. 141 lit. c Mehrwertsteuersystemrichtlinie festgehaltene Voraussetzung, wonach die Gegenstände "von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige [Zwischenhändler] für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist," befördert oder versendet werden, hat der EuGH dahingehend interpretiert, dass diese Voraussetzung auf einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen abstellt, in dem der Zwischenhändler "für den konkreten Erwerb, den er bewirkt, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist." (EuGH 19.4.2018, Hans Bühler KG, C-580/16, Rn 35). Daraus leitete der EuGH ab, dass es für die Anwendung der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte nicht schädlich ist, wenn der Zwischenhändler auch (zusätzlich) über eine UID-Nummer des Mitgliedstaates verfügt, von dem aus die Lieferung erfolgt. Maßgeblich sei vielmehr allein jene UID-Nummer, die der Zwischenhändler "für den konkreten Erwerb verwendet". Hierzu führt der EuGH in Rn 38 aus: "Demzufolge ist, wenn ein Erwerber [Zwischenhändler] in mehreren Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, nur die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt hat, für die Beurteilung heranzuziehen, ob die Voraussetzung des Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt ist."

27 Der EuGH geht also davon aus, dass bei einem Zwischenhändler, der in mehreren Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, also von mehreren Mitgliedstaaten jeweils eine UID-Nummer erhalten hat, in Bezug auf die Voraussetzung des Art. 141 lit. c Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur die UID-Nummer, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt hat, maßgeblich ist.

28 Art. 141 lit. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie verlangt, dass der Zwischenhändler in einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsland für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, stellt aber nicht darauf ab, dass ausschließlich in einem anderen Mitgliedstaat diese steuerliche Erfassung erfolgt ist. Da es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH der Anwendung der in Art. 141 Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahme für Dreiecksgeschäfte nicht entgegen steht, wenn der Zwischenhändler von mehreren Mitgliedstaaten jeweils eine UID-Nummer zugeteilt erhalten hat, kann auch in Bezug auf die Voraussetzung des Art. 141 lit. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur entscheidend sein, unter welcher von mehreren UID-Nummern der Zwischenhändler den konkreten Erwerb tätigt.

29 Diese Sichtweise entspricht den Zielen der in Rede stehenden Vereinfachungsmaßnahme. Zum einen sollen nämlich die Steuereinnahmen in jenen Mitgliedstaat verlagert werden, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt; zum anderen soll in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe für alle Unternehmer, die nicht im Gebiet des Mitgliedstaats des innergemeinschaftlichen Erwerbs ansässig sind, eine gleichartige Behandlung in allen Mitgliedstaaten gewährleistet werden (EuGH 19.4.2018, Hans Bühler KG, C-580/16, Rn 39 f). Insbesondere soll vermieden werden, dass sich der Zwischenhändler im Rahmen einer Umsatzfolge, wie sie in Art. 141 Mehrwertsteuersystemrichtlinie beschrieben ist (also im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts) im Bestimmungsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich

registrieren lassen und eine Steuererklärung abgeben muss. Wie auch der Generalanwalt in den Schlussanträgen zur Rechtssache Hans Bühler KG in Rn 57 zum Ausdruck bringt, soll also der Zwischenhändler im Bestimmungsland von der Verpflichtung zur Registrierung und von der Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung entbunden sein, insoweit er dort (nur) innergemeinschaftliche Erwerbe tätigt, an die sich im Sinne der Dreiecksgeschäftsregelung eine innerstaatliche Lieferung anschließt.

30 Die Interpretation, wonach die Voraussetzung des Art. 141 lit. a

Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf die beim konkreten Erwerb vom Zwischenhändler verwendete UID-Nummer abstellt, steht nicht im Widerspruch zum Ziel der Verlagerung der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaat des Endverbrauchs. So ist auch im Revisionsfall unstrittig die steuerliche Erfassung vollständig beim Erwerber in Slowenien erfolgt.

31 Diese Interpretation entspricht auch dem Ziel, dass dem Zwischenhändler aus den Umsätzen (einschließlich der innergemeinschaftlichen Erwerbe) des Dreiecksgeschäfts nicht die Verpflichtung erwächst, sich im Erwerbsstaat mehrwertsteuerlich registrieren zu lassen oder gar eine Steuererklärung abzugeben.

32 Die Umsetzung der in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehenen

Vereinfachungsmaßnahme für Dreiecksgeschäfte ist in Österreich mit Art. 25 UStG 1994 erfolgt. Aus Art. 25 Abs. 2 UStG ergibt sich, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 des Zwischenhändlers als besteuert gilt. In Anwendung dieser Bestimmung ist das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis gelangt, dass keine Umsatzsteuerpflicht der mitbeteiligten Partei besteht.

33 Gemäß Art. 25 UStG 1994 ergeben sich die Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäftes aus dessen Abs. 3. Der genannte Abs. 3 des Art. 25 UStG 1994 regelt die Steuerbefreiung für den im Bestimmungsland eintretenden innergemeinschaftlichen Erwerb des Zwischenhändlers aus der Sicht von Österreich als Bestimmungsland. Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG 1994 nennt somit als Voraussetzung, dass der Zwischenhändler keinen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsland hat, jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst ist. Der Zwischenhändler darf demnach nicht im Bestimmungsland ansässig sein (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art. 25 BMR Tz 10). Vor dem unionsrechtlichen Hintergrund ist von der weiteren Voraussetzung auszugehen, dass der - im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasste - Zwischenhändler im Rahmen des Dreiecksgeschäfts eine UID-Nummer verwendet, und zwar eine solche, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsland erteilt worden ist. In diesem Sinn wird in Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 auf die UID-Nummer des Zwischenhändlers Bezug genommen "unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat".'

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die BF in den jeweiligen Bestimmungsländern der Gegenstände nicht ansässig war. Sie hat nicht die ihr von den

jeweiligen Bestimmungsländern vergebene UID-Nummer verwendet, sondern die österreichische UID-Nummer.

Damit hat sie aber in Bezug auf die Umsatzsteuer die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 erfüllt.

Gem. Art. 25 Abs. 2 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb als besteuert, wenn der Erwerber nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht nach Abs. 6 nachgekommen ist. Unter diesen Voraussetzungen ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbes befreit (gilt als besteuert) (vgl. auch BFG 24.10.2019, RV/2100217/2018; BFG 24.10.2019, RV/2101154/2017).

Die Regelungen des Art. 25 UStG 1994 über das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes richten sich primär an den Staat des faktischen innergemeinschaftlichen Erwerbes.

Im Inland hat auf Grund der Warenbewegung, die im ersten EU-Staat begonnen und im dritten EU-Staat geendet hat, kein innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden. Der inländische Bezugspunkt zum Dreiecksgeschäft ist die umsatzsteuerliche Erfassung und der Auftritt mit einer österreichischen UID-Nummer, die auch eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes (drei verschiedene EU-Unternehmer) darstellt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt vollinhaltlich stattzugeben.

Und war der Beschwerde spruchgemäß teilweise stattzugeben.

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.

Das Erkenntnis folgt der Judikatur von VwGH und EuGH.

Graz, am 25. März 2022