

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Pestalozzistraße 12, 9500 Villach, vom 20. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach (nunmehr FA Österreich) vom 21. November 2017, dieses vertreten durch HR Dr. ***AV1***, betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2016 sowie Umsatzsteuerfestsetzung Juli 2017 (ergangen zu St.Nr. ***BF1StNr1***), zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben erfahren keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der Bf abgeführten Außenprüfung stellte die Prüferin in ihrem Ergebnisbericht Nachstehendes fest:

„Tz. 1 Reihengeschäfte

Die folgenden Lieferungen wurden bisher als ig. Lieferungen behandelt:

*Lieferungen nach Tschechien, Großbritannien, in die Slowakei und in die Niederlande, wobei die Waren von der Abgabepflichtigen in Deutschland bei der Firma ***1*** bestellt wurden und die Warenbewegung direkt von Deutschland in die o.a. Länder erfolgte.*

*Der Transport wurde von der Firma ***Bf*** veranlasst.*

Es handelt sich hierbei um sog. Reihengeschäfte, dh. um Umsatzgeschäfte, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden, und bei denen die Waren

im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangen. Kennzeichnend ist also, dass mehrere Umsatzgeschäfte vorliegen, jedoch nur eine einzige Warenbewegung.

*Da die Firma ***Bf*** die Beförderung veranlasst, ist die erste Lieferung, die Lieferung der Fa. ***1*** an die Firma ***Bf***, die bewegte Lieferung. Da die dabei stattfindende Warenbewegung von Deutschland ausgehend in einem anderen Mitgliedstaat (NL, GB, CZ, Slow.) endet, handelt es sich hier um eine ig. Lieferung, die unter den in Art. 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei sein kann. Die ig. Lieferung der Fa. ***1*** führt für die Fa. ***Bf*** zu einem ig. Erwerb im Bestimmungsland.*

*Bei der nachfolgenden Lieferung der Fa. ***Bf*** an den letzten Abnehmer handelt es sich um die ruhende Lieferung. Ort der Lieferung ist dort, wo sich die Ware am Ende der Beförderung befindet, also im Bestimmungsland. Dh. die Firma ***Bf*** tätigt steuerbare Lieferungen im Bestimmungsland.*

*Die Fa. ***Bf*** müsste also im Bestimmungsland registriert sein und bei diesen Lieferungen mit der UID-Nr. des Bestimmungslandes auftreten.*

*Da die Fa. ***Bf*** jedoch gegenüber dem deutschen Lieferanten mit der österreichischen UID-Nr. aufgetreten ist, tätigt sie einen zusätzlichen ig. Erwerb in Österreich, für welchen kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.*

*Dies gilt solange, bis die Fa. ***Bf*** nachweist, dass sie den Erwerb im Bestimmungsland besteuert hat.*

Eine Aufstellung der Eingangs- und Ausgangsrechnungen (Re.Nr., Betrag lt. ER, Erwerbssteuer in Österreich), welche diese Lieferungen betreffen, wurde bereits im Zuge der Prüfung übergeben. Die zu entrichtende zus. Erwerbssteuer in Österreich stellt in diesem Fall Aufwand dar und wird rückgestellt.

Da im Bericht die umsatzsteuerlichen Auswirkungen für das Jahr 2016 nicht automatisch angezeigt werden, werden diese hier dargestellt:

*Erhöhung ig. Erwerbe 2016: € 19.712,75 KZ 070
davon zu versteuern mit 20%: € 19.712,75 KZ 072
(..)"*

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende nunmehr in Anfechtung stehende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2016 sowie einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juli 2017.

In ihrer **Beschwerdeeingabe** vom 20.12.2017 führte die steuerliche Vertretung der Bf aus, dass ihre Mandantschaft mangels Fachwissens keine ZM abgegeben und somit ihr Wahlrecht nicht ausgeübt habe. Es sei allerdings nicht die Absicht ihrer Mandantin gewesen auf die Vereinfachungsregelungen des Art. 25 UStG 1994 zu verzichten. Derartiges könne aufgrund der falschen Rechnungslegung auch nicht unterstellt werden.

Da gegenständlich alle Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 vorliegen würden (drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten, Umsatzgeschäft über denselben Gegenstand, Lieferung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer im Auftrag des Erwerbers) mache die Bf nunmehr von ihrem Recht auf nachträgliche Rechnungsberichtigung der diesbezüglich falsch ausgestellten Rechnungen Gebrauch. Die ZM seien bereits nachgereicht worden.

Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH (C-518/16) sowie des VwGH (Ro 2015/15/0039) sei eine nachträgliche (rückwirkende) Rechnungskorrektur einer formell falsch ausgestellten Rechnung zulässig.

Zunächst sei strittig gewesen, ob diese rückwirkende Berichtigungsmöglichkeit auch auf nicht erfolgte bzw. falsche ZM umzulegen sei. Der VwGH habe diese Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Im Schlussantrag des Generalanwaltes vom 30.11.2017 sei dem EuGH empfohlen worden, diese Frage wie folgt zu beantworten:

„Art. 42 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 ist dahingehend auszulegen, dass er die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaates, die eine Mehrwertsteueridentifikationsnummer erteilt hat, unter der der Steuerpflichtige einen innergemeinschaftlichen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, daran hindert, die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Lieferung nur aus dem Grund zu versagen, dass die in Art. 265 dieser Richtlinie genannte zusammenfassende Meldung verspätet übermittelt oder vom Steuerpflichtigen nachträglich berücksichtigt wurde, wenn keine ernsthaften Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen und feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind.“

Die steuerliche Vertretung gehe davon aus, dass sich der EuGH der Rechtsauffassung des Generalanwaltes anschließen werde. Es werde daher beantragt, die erfolgten Korrekturen anzuerkennen und die im Rahmen der Außenprüfung festgestellte Reihengeschäfte als echte Dreiecksgeschäfte mit Steuerbefreiung für den Erwerber zu behandeln. Damit wären die vorgeschriebenen Erwerbsteuern in Höhe von € 1.513,82 (2013), € 2.716,15 (2014), € 3.520,75 (2015), € 3.492,55 (2016) und € 6.592,80 (für den Nachschauzeitraum 1-6/2017) zu korrigieren.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9.8.2018 wies das Finanzamt die vorliegende Beschwerde als unbegründet ab.

In ihrer Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

„Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass im Beschwerdezeitraum durch die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) Waren in Deutschland bestellt und diese unmittelbar an Kunden nach Tschechien, Großbritannien, Slowakei und in die Niederlande geliefert worden sind. Der Transport wurde durch die Bf veranlasst.

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt.

Da die Warenbewegung durch die Bf veranlasst worden ist, ist die erste Lieferung, dh. die Lieferung des deutschen Unternehmers an die Bf, die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994. Laut vorliegendem Sachverhalt endet die Warenbewegung von Deutschland ausgehend in einem anderen Mitgliedsstaat, sodass es sich hier um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, welche unter den in Art. 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei sein kann. Die innergemeinschaftliche Lieferung des deutschen Unternehmers führt für die Bf zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland.

Bei der zweiten Lieferung der Bf an den letzten Abnehmer handelt es sich um eine ruhende Lieferung, wobei die Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG 1994 an jenem Ort steuerbar ist, an dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht über die Waren verschafft wird, somit am Bestimmungsort.

Da die Bf gegenüber dem deutschen Lieferanten mit ihrer österreichischen UID aufgetreten ist, hat die Bf zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich bewirkt (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994), für den kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. EuGH v. 22.4.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X und Facet BV/Facet Trading BV).

Für bestimmte Reihengeschäfte, nämlich der sog. Dreiecksgeschäfte (drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedsstaaten schließen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab, wobei die Lieferung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer erfolgt), sieht das Unionsrecht in Art. 25 UStG 1994 eine Vereinfachung vor.

Bei Einhaltung der Sonderregelungen durch den mittleren Unternehmer in diesen Reihengeschäften (= Erwerber) - insbesondere der in Art. 25 Abs. 4 und Abs. 6 UStG 1994 vorgesehenen Rechnungslegungs- und Melde- bzw. Erklärungspflichten - treten folgende

Rechtsfolgen ein:

- der Wegfall der Registrierungspflicht für den Erwerber im Bestimmungsland,*
- die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland,*
- die Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Registrierungsmitgliedstaat und*
- der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger im Bestimmungsland.*

Um das Dreiecksgeschäft offen zu legen, ist überdies ein Hinweis auf das Dreiecksgeschäft in der Rechnung durch den Erwerber erforderlich.

Nach EuGH v. 19.4.2018, C-580/16, Hans Bühler KG sowie VwGH v. 29.5.2018, Ra 2015/15/0017 kann eine fehlende bzw. verspätete Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nicht schädlich für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung sein. Insoweit ist den Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz zuzustimmen.

Davon unberührt bleiben jedoch die gern. Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 zwingenden Angaben in der Rechnung für die Anwendung der Vereinfachung betreffend Dreiecksgeschäfte, andernfalls es zum Ausschluss der Dreiecksgeschäftsregelung kommt.

Die in der Beschwerde zitierte EuGH-Judikatur v. 15.9.2016, C-518/14, Senatex, betrifft jedoch lediglich die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung. Strittig war in diesem Fall, ob bei Rechnungen bzw. Gutschriften, auf welchen weder die Steuernummer noch die UID-Nummer des Leistenden angeführt worden ist, einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zuerkannt wird. Die Entscheidung enthält jedoch keine Aussagen zu den Anwendungen der Sonderregelung für Dreiecksgeschäfte und ist somit für gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar.

Da im vorliegenden Beschwerdefall die in Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 normierten Rechnungslegungspflichten nicht erfüllt sind und somit es für den letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer mangels eindeutigen Hinweis auf der Rechnung nicht erkennbar war, dass die Steuerschuld auf ihn übertragen wird, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit einer nachträglichen Rechnungsberichtigung kann diesem Erfordernis nicht entsprochen und die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 nicht verhindert werden.

Dies auch deswegen, weil der innergemeinschaftliche Erwerb kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 beim Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland allenfalls ex nunc, nicht aber rückwirkend wegfallen kann (siehe auch BFG v. 5.1.2015, RV/2100519/2013 mwH).

Überdies wird auf BFG v. 23.10.2017, RV/2101684/2014 hingewiesen, wonach die Erwerbssteuer erst dann als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn der Erwerber seiner Erklärungspflicht im Bestimmungsmitgliedstaat nachgekommen ist bzw. nachgewiesen wird, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert worden ist. (..).“

Mit Antrag vom 27.9.2018 beehrte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Darin führte die Bf Folgendes aus:

Wenn das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung auf das BFG-Erkenntnis RV/2101684/2014 Bezug nehme, so sei diesbezüglich anzumerken, dass gerade zu diesem Umstand (Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland) der EuGH in seinem Judikat vom 19.4.2018, C-580/16, folgende Überlegungen angestellt habe:

*„Entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung vor dem Gerichtshof ist festzustellen, dass, während Art. 42 Buchstabe a der Mehrwertsteuerrichtlinie die materielle Voraussetzung dafür regelt, dass ein Erwerb wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende als gemäß Art. 40 dieser Richtlinie besteuert gilt, Art. 42 Buchstabe b der Mehrwertsteuerrichtlinie die Modalitäten für die Erbringung des Nachweises der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung festgelegt, indem er auf die besonderen Pflichten verweist, denen der Erwerber bei der Abgabe der zusammenfassenden Meldung nachkommen muss. Solche Pflichten in Bezug auf die zusammenfassenden Meldungen sind als **formell** anzusehen.“*

Für die österreichische Finanzverwaltung sei bis dato das Vorliegen einer solchen Rechnung mit dem Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft eine materiellrechtliche Voraussetzung für dessen Qualifikation. Die Dreiecksgeschäftsregelung dürfe aus Sicht des BMF im Falle einer Rechnungskorrektur angewendet werden, wobei der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb nach dieser Sichtweise jedoch erst im Zeitpunkt der Vornahme der Rechnungskorrektur wegfallen würde.

Der EuGH habe in seiner Judikatur bereits mehrfach betont, dass es sich bei der Rechnung im Unionsrecht um einen formalen Aspekt handle. Da der EuGH den formalen Charakter der Rechnung betone und insbesondere bei innergemeinschaftlichen Lieferungen das Fehlen eines Hinweises auf die Steuerfreiheit in der Rechnung der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht entgegenstehe, könne das Fehlen eines Hinweises auf das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes in der Rechnung ebenso wie die fehlende Erklärung dieser Rechnung in der Zusammenfassenden Meldung nur als formaler Verstoß gewertet werden, welcher der Anwendbarkeit der Regelung iZm dem Dreiecksgeschäft nicht entgegenstehe (EuGH 15.9.2016,

C -516/14 *Barlis*, EuGH 15.9.2016, C -518/14 *Senatex*; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Art 11 Tz 8 sowie *Melhardt/Tumpel*, UStG Art 11 Tz 7 etc.).

Bei Auslegung einer Vorschrift des Unionsrecht sei nicht nur deren Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt würden. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität könne aber die Nichterfüllung der formellen Anforderungen des Art. 42 Buchstabe b der Mehrwertsteuerrichtlinie durch den Abgabepflichtigen nicht dazu führen, dass die Anwendung dieses Artikels infrage gestellt werde, wenn die in seinem Buchstaben a ausgeführten Voraussetzungen im Übrigen erfüllt seien. Weiters sollen Art. 41 und 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicherstellen, dass der fragliche innergemeinschaftliche Erwerb beim Enderwerber der Umsatzsteuer unterliege; gleichzeitig soll verhindert werden, dass dieser Umsatz doppelt besteuert werde (vergleiche *Haller* in Taxlex 06/2018).

Damit sei klargestellt, dass Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Anwendung zu gelangen habe, sobald die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien.

Im vorliegenden Fall sei die Ware nachweislich von dem deutschen Unternehmer an Unternehmer in andere EU-Staaten (Slowakei, Großbritannien, Tschechien sowie die Niederlande) befördert worden, wobei die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände unmittelbar vom ersten Unternehmer dem letzten Abnehmer verschafft worden sei. Damit seien die materiellen Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 gegeben. Es sei auch zu keiner Abgabenhinterziehung bei diesen Geschäften gekommen.

Der steuerliche Vertreter verwies abermals auf das Urteil des EuGH vom 19.4.2018 (Rs *Hans Bühler KG*), welches Fragen im Zusammenhang mit einem „verunglückten Dreiecksgeschäft“ behandelt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vor, beantragte deren Abweisung und führte im **Vorlagebericht** stellungnehmend aus:

„Liegt ein Dreiecksgeschäft iSd Art. 25 UStG 1994 vor, kommt es zu folgenden Rechtswirkungen:

- *Der ig Erwerb des Art. 3 Abs. 8 erster Satz (Erwerb im Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet) des zweiten Unternehmers in der Reihe (= Erwerber) ist befreit.*
- *Der weitere ig Erwerb des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz (der Erwerb im Mitgliedstaat, dessen UID verwendet wird) des zweiten Unternehmers in der Reihe (Erwerber) gilt als besteuert.*

- Die Steuer für die Lieferung des Erwerbers an den Empfänger wird vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet.

Diese Regelung hat zur Folge, dass die Steuerschuld für die dem Erwerb nachfolgende Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat auf den Empfänger des Liefergegenstandes übergeht und dass der Erwerber sich daher im Bestimmungsmitgliedstaat nicht steuerlich erfassen lassen muss.

Zu den Rechtswirkungen der Dreiecksgeschäftsregelung kann es jedoch nur dann kommen, wenn die in Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 normierten Rechnungslegungspflichten eingehalten worden sind. Kraft dieser gesetzlichen Anordnung muss die Rechnung zusätzlich einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuld des letzten Abnehmers (= Empfängers) enthalten. Nur dann ist sichergestellt, dass der letzte Abnehmer in der Reihe die Steuer für die vom Erwerber ausgeführte Lieferung schuldet.

Genau dies ist nicht erfolgt. In den Rechnungen wurde auf eine steuerfreie Lieferung gem. Art. 6 iVm Art. 7 UStG 1994 hingewiesen. Es wurde weder auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes hingewiesen noch darauf, dass der Empfänger der Ware Steuerschuldner der Lieferung wird. Eine Besteuerung der Ware im Bestimmungsmitgliedstaat konnte von Anfang an nicht sichergestellt werden und ist letztendlich auch nicht erfolgt.

Mangels Vorliegens einer Rechnung iSd Art. 25 Abs. 4 UStG 1994, welche zwingende Zusatzangaben für Dreiecksgeschäfte fordert um dadurch die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat sicher zu stellen, konnten die in Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 genannten Rechtswirkungen nicht eintreten. Die durch die Verwendung der österreichischen UID bewirkten igE wurden demnach zu Recht in Österreich der Besteuerung unterzogen (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994).

Hinsichtlich dieser Rechtsfolge und auch darauf, dass in diesem Fall kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird auf EUGH v. 22.4.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X und Facet BV/Facet Trading BV hingewiesen. (..)"

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Unstrittig ist, dass die Bf im Streitzeitraum Waren aus Deutschland bestellte und veranlasste, dass diese Waren direkt an Kunden in Tschechien, Großbritannien, Slowakei und Niederlande geliefert wurden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Lieferungen fälschlicherweise als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt wurden. Eine Zusammenfassende Meldung seitens der Bf wurde zunächst nicht abgegeben.

Die Bf trat gegenüber dem deutschen Lieferanten mit ihrer österreichischen UID auf. Sie tätigte daher zusätzlich zum innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich nach Art 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994.

Die Bp unterwarf die bewirkten igE in Österreich der Besteuerung. Dies mit der Begründung, dass die in Art 25 Abs. 4 UStG 1994 normierten Rechnungslegungspflichten nicht erfüllt seien. Daraus folge, dass die Voraussetzungen für eine Anwendung der Vereinfachungsregel im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften nicht vorlägen.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Beweiswürdigung die aktenkundigen Urkunden, insbesondere das schriftlich erstattete Vorbringen der Verfahrensparteien zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

Art. 3 Abs. 8 UStG 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.“

Die Bestimmung des Art 25 UStG regelt das Dreiecksgeschäft und seine umsatzsteuerrechtlichen Folgen wie folgt:

„Begriff

(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 den Meldezeitraum gemäß Art. 21 Abs. 3 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.“

Ein Dreiecksgeschäft vermag nur bei vollständigem Vorliegen der geforderten Voraussetzungen (Art 25 Abs. 4 UStG) folgende Rechtswirkungen zu entfalten:

Der 1. Erwerb nach Art 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994 (Erwerb des zweiten Unternehmers in der Reihe) ist steuerbefreit. Der weitere 1. Erwerb des Art 3 Abs. 8 zweiter Satz, das ist der Erwerb in dem Mitgliedstaat, dessen UID verwendet wird, gilt als besteuert. Die Steuer für die Lieferung des Erwerbers an den Empfänger wird vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet.

Nach der besagten Vereinfachungsregelung geht die Steuerschuld für die dem Erwerb nachfolgende Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat auf den Empfänger des

Liefergegenstandes über ohne dass sich der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat steuerlich erfassen muss. **Diese Regelung kommt allerdings nur dann zum Tragen, wenn die Rechnungslegungspflichten des Art 25 Abs. 4 UStG 1994 eingehalten werden.** Zwingend erforderlich ist der **Hinweis auf den ausgestellten Fakturen, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und die Steuerschuld beim Empfänger als letzten Abnehmer liegt.** Nur in diesem Fall ist nämlich sichergestellt, dass der letzte Abnehmer in der Reihe die Steuer für die vom Erwerber ausgeführte Lieferung schuldet.

In den gegenständlich zu beurteilenden Rechnungen der Bf wurde zwar auf das Vorliegen einer steuerfreien Lieferung gemäß Art 6 iVm Art 7 UStG 1994 hingewiesen, allerdings nicht auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes bzw. auf eine bestehende Steuerschuld des Empfängers (Abnehmer) der Lieferung. Eine Besteuerung der Lieferungen im Bestimmungsland konnte demzufolge nicht sichergestellt werden.

Die in Art 25 Abs. 4 UStG 1994 ausgewiesenen Zusatzangaben sind, wie ausgeführt, zwingend. Ohne Ausweis dieser Angaben vermag die Rechtsfolge des Art 3 Abs. 8 UStG 1994 nicht einzutreten. Durch die Verwendung der österreichischen UID bei Abschluss des Rechtsgeschäftes mit dem deutschen Lieferanten wurde ein igE bewirkt. Wenn das Finanzamt eine Besteuerung nach Art 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 vornimmt, so steht dies in Einklang mit der geltenden Rechtslage.

Im Blickwinkel des Gemeinschaftsrechtes ergeben sich folgende Überlegungen:

Der EuGH hatte mit Urteil vom 8.12.2022, C-247/21 (*Rs. Luxury Trust Automobil GmbH*), über ein vom VwGH mit Vorlagebeschluss vom 8.4.2021, Ro 2020/13/0016, initiiertes Vorabentscheidungsersuchen entschieden und die an ihn herangetragenen Fragen im Zusammenhang mit einem „verunglückten Dreiecksgeschäft“ beantwortet. Dabei ging es um die Lieferung von Luxusautos aus GB über einen österreichischen Erwerber an einen tschechischen Empfänger. Das BFG versagte die Begünstigung eines Dreiecksgeschäftes, wiewohl ein Hinweis auf der Rechnung betreffend das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes enthalten war und die Rechnung die UID-Nummern aller Beteiligten enthielt; allerdings fehlte der Hinweis des Überganges der Steuerschuld auf den Empfänger (RCS). Das Verwaltungsgericht führte in seiner Entscheidung RV/7100084/2019 aus, aus dem EuGH-Judikat „*Fa. Hans Bühler KG, C-580/16*“ sei zu entnehmen, dass die ordnungsgemäße Rechnungslegung inklusive der Bestimmung des Empfängers als RCS-Steuerschuldner, eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Regelung betreffend das Dreiecksgeschäft sei.

Auf die Frage des vorlegenden Gerichtes (VwGH), ob es für den Übergang der Steuerschuld (für die Bestimmung des Dritten als Steuerschuldner) ausreiche, wenn die Rechnung des mittleren

Erwerbers an den Dritten den Vermerk „steuerfreies ig Dreiecksgeschäft“ aufweise, führte der EuGH in seiner Sentenz zu C-247/21 aus, dass die Angabe der „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ nicht durch eine andere Angabe ersetzt werden könne. So obliege es dem mittleren Erwerber, ob er von der Vereinfachung Gebrauch mache, was er gegebenenfalls dem Letzterwerber eindeutig durch die genannten Angaben auf der Rechnung mitzuteilen habe.

Der EuGH hielt in den Rz 52ff des besagten Urteils das Ziel der Regelung fest. So solle mit Art 141 MwStSyst-RL (Art 25 Abs. 3 UStG) vermieden werden, dass sich der Zwischenerwerber im Bestimmungsland der Gegenstände registrieren lassen müsse und eine Steuererklärung abzugeben habe. Art 41 und 42 MwStSyst-RL (Art 3 Abs. 8 UStG) sollen allerdings sicherstellen, dass der fragliche innergemeinschaftliche Erwerb der MwSt beim Enderwerber unterliege und gleichzeitig verhindern, dass dieser Umsatz doppelt besteuert werde.

Auf die Frage, ob denn eine nachträgliche Berichtigung einer Rechnung ohne Hinweis auf RCS möglich sei und des Zuganges an den Dritten als Leistungsempfänger bedürfe, führte der EuGH aus, dass das nachträgliche Erfüllen einer für den Übergang der Steuerschuld auf den Letzterwerber notwendigen Tatbestandsvoraussetzung keine Berichtigung darstelle. Vielmehr handle es sich dabei um eine erstmalige Ausstellung, die keine Rückwirkung entfalte.

Aufgrund der eindeutigen Aussagen des EuGH ist dem gegenständlichen Fall auch im Lichte des Gemeinschaftsrechtes keine von der innerstaatlichen Rechtslage abweichende Beurteilung beizulegen. Zwar hatte der EuGH in seinem Urteil C-580/16 (*Rs Fa. Hans Bühler KG*) ausdrücklich festgehalten, dass die verspätete Abgabe der ZM einen formellen Mangel darstelle, welcher die Anwendung der Vereinfachung für Dreiecksgeschäfte nicht ausschließe. Nicht explizit befasst hatte sich der EuGH in dem besagten Judikat allerdings mit der Frage inwieweit sich Rechnungsmängel, insbesondere das Fehlen des Hinweises auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes bzw. der Steuerschuldnerschaft des Letzterwerbers, sich auf die steuerliche Beurteilung auswirken würden. Diese Frage wurde nunmehr im Urteil C-247/2021 vom 8.12.2022 abschließend beantwortet.

Da im vorliegenden Fall bei den in Streit stehenden Ausgangsfakturen jene Kriterien, die gemäß Art 25 Abs. 4 UStG für die Qualifikation eines steuerlich anzuerkennenden Dreiecksgeschäftes unabdingbar sind, fehlen (kein Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes sowie der Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers), vermag das erkennende Gericht dem Beschwerdebegehren nicht näher zu treten.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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.

Im vorliegenden Fall hatte der EuGH in seinem Urteil C-247/2021 klargestellt, dass der auf der Rechnung angebrachte Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers im Blickwinkel der Bestimmungen der RL 2006/112/EG nicht substituierbar ist. Das Fehlen der genannten Rechnerkriterien hat zur Folge, dass die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte nicht zur Anwendung gelangen kann.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Februar 2023