

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. November 2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Um überflüssige Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Darstellung des Verfahrensgangs auf das vom VwGH Ro 2021/15/0034 vom 19.10.2022 aufgehobene Erkenntnis RV/2100149/2019 (Seite 1-31), das der Beschwerdeführerin (Bf.) zugegangen ist, verwiesen.

Der Grundsachverhalt wird hier wie folgt zusammengefasst:

Die Bf. ist eine Aktiengesellschaft belgischen Rechtes (NV) ohne Betriebstätte im Inland, die im Streitzeitraum sowohl über eine belgische als auch über eine österreichische Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer verfügte und mit Glukose handelte. Gegenständlich wurde von der Bf. die österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet. Eine österreichische Gesellschaft (A) verkaufte dabei an die Bf. (B) die Glukose, die diese als mittleres Unternehmen (B) an EU-Gesellschaften (C) weiter veräußerte. Die Waren gelangten direkt vom ersten Lieferer (A) an die Endabnehmenden der Waren (C).

In den überwiegenden und hier strittigen Fällen wurde die Glukose über Transportbeauftragung der Bf. an die Endabnehmenden versendet (Lieferkondition DDP). Daneben gab es (unstrittige) Geschäftsfälle, wo die Glukose von den Endabnehmenden im Werk in Österreich abgeholt wurde (Lieferkondition FCA).

In beiden Fällen hat A Rechnungen mit 10% österreichischer Umsatzsteuer gelegt, die von der Bf. (B) als Vorsteuer in Abzug gebracht wurde. In den Rechnungen waren jeweils die österreichische UID-Nummer der Bf. und die Lieferkondition FCA angeführt. Die Bf. ihrerseits fakturierte an ihre Kunden stets ohne österreichische Umsatzsteuer. In den Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden von ihr alle Geschäftsfälle - unabhängig von der Transportbeauftragung gegenüber den Endabnehmenden - als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt und Zusammenfassende Meldungen eingereicht.

Nach Durchführung einer Außenprüfung kam der Prüfer demgegenüber zum Ergebnis, die Geschäftsfälle, wo die Bf. die Transportaufträge erteilt habe (Lieferkondition DDP), seien anders zu beurteilen. Die Lieferkondition (Incoterm) „Delivered Duty Paid“ („Geliefert, verzollt“) bedeute im Allgemeinen, dass die Verkäuferin die zur Einfuhr freigemachte Ware den Erwerbenden auf dem ankommenden Beförderungsmittel entladebereit am benannten Bestimmungsort zur Verfügung stelle. Der Verkäufer trage alle Kosten und Gefahren, die im Zusammenhang mit der Beförderung der Ware bis zum Bestimmungsort stünden. Bei dieser Klausel sei der Verkäufer verpflichtet, die Ware nicht nur für die Ausfuhr, sondern auch für die Einfuhr freizumachen, alle Abgaben sowohl für die Aus- als auch für die Einfuhr zu zahlen sowie alle Zollformalitäten zu erledigen. Die Verwendung dieser Lieferkondition spreche dafür, dass die zivilrechtliche Lieferung erst am Bestimmungsort laut Vereinbarung stattfinde. Es sei Sache der Bf. als Lieferantin, die Ware zum vereinbarten Übergabeort zu transportieren, sie habe die Kosten dafür zu tragen und trage auch das Risiko von Beschädigungen, Diebstahl oder sonstigem Untergang der Ware. Trete ein solches Risiko ein, komme die Ware nicht im vereinbarten Zustand am vereinbarten Übergabeort an und finde die Lieferung nicht statt. Zu diesem Ergebnis gelange man auch bei Beurteilung des Wortlautes der verwendeten vertraglichen Verkaufsbedingungen.

Da bei den Fällen der verwendeten Lieferkondition DDP die Ersterwerberin (die Bf., B) an die Zweiterwerbenden (C) sohin erst am Bestimmungsort liefere und dort der Gefahrenübergang

stattfinde, bestehe auch keine Verfügungsgewalt der Zweiterwerbenden (C) an der Ware in Österreich. In diesen Fällen sei daher von einer bewegten Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG zwischen A und B (Bf.) auszugehen. A tätige daher in Österreich steuerbare und bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 7 UStG 1994 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

Spiegelbildlich werde gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung befindet (Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten RL und Art. 40 der MwStSystRL). Die Bf. (B) habe daher in den einzelnen Mitgliedstaaten der letzten Abnehmenden (Bestimmungsland) einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt.

Verwende die Erwerberin (B) gegenüber dem Lieferanten eine ihr von einem anderen Mitgliedstaat (also nicht vom Bestimmungsland) erteilte UID-Nummer, so gelte gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 der Erwerb (zusätzlich) solange in dem Gebiet des Mitgliedstaates als bewirkt, bis sie nachweise, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden sei (Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten RL und Art. 41 der MwStSystRL). Da die Bf. gegenüber dem Liefernden A die österreichische UID - Nummer verwendet habe, gelte der Erwerb zusätzlich auch in Österreich als bewirkt. Gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nur für den echten (originären) innergemeinschaftlichen Erwerb, d.h. den Erwerb, der im Bestimmungsland bewirkt werde. Ein Vorsteuerabzug für die zusätzliche Erwerbsteuer (Verwendung der österreichischen UID-Nummer) sei nicht möglich (Hinweis auf EuGH 22.4.2010, Rs. C-536/08). Der Bf. sei daher die Erwerbsteuer in Österreich vorzuschreiben, ein entsprechender Vorsteuerabzug bestehe jedoch nicht. Die Erwerbe fielen erst wieder (ex nunc) weg, wenn die Erwerbsbesteuerung der gelieferten Waren in den jeweiligen Bestimmungsländern nachgewiesen werde. Bei den Lieferungen der Bf. an die jeweiligen Endkunden im EU-Gebiet handle es sich um die ruhenden Lieferungen (§ 3 Abs. 7 UStG 1994). Die Lieferorte befänden sich gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in den einzelnen Bestimmungsländern. Daher seien die von der Bf. in Österreich erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen entsprechend zu berichtigen.

Zusammenfassend geht es daher um die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Erwerbssteuer nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994, die nach dem Urteil des EuGH vom 22.4.2010, C-536/08, X und Facet BV, nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist, weil diese bloß im Staat der Registrierung geschuldet werde.

Im ersten Rechtsgang wurde die vom Bundesfinanzgericht in beweiswürdiger Hinsicht vorgenommene Feststellung, dass von einem Reihengeschäft und der Zuordnung der Warenbewegung an die erste Lieferung (A-B) auszugehen sei, nicht weiter beanstandet und

konnte als vertretbar angesehen werden (vgl. VwGH vom 19.10.2022, Ro 2021/15/0034, Rz. 41).

Hinsichtlich der (zusätzlichen) Erwerbsteuer kraft Verwendung der inländischen UID-Nummer verweist der VwGH auf das EuGH-Urteil vom 7. Juli 2022, B, C-696/20, dass Art. 41 MwStSystRL auch dann anwendbar sei, wenn es der Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung der Gegenstände ist, der sich auf diese Bestimmung stützt, um einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, weil beim Erwerb die von ihm erteilte UID- Nummer verwendet worden ist. Allerdings schränkt der EuGH dies mit Hinweis auf die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität ein. Demnach darf eine Besteuerung auf der Grundlage von Art. 41 MwStSystRL nicht erfolgen, „wenn der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der als im Gebiet dieses Mitgliedstaats bewirkt gilt, mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen einhergeht, die in diesem Mitgliedstaat nicht als ein von der Steuer befreiter Umsatz behandelt worden ist.“ Solcherart komme es im gegenständlichen Fall darauf an, ob die betreffenden, an die Bf. erfolgten Lieferungen als steuerfrei behandelt worden sind.

Da das BFG im angefochtenen Erkenntnis keine Feststellungen darüber getroffen habe, ob der Vorlieferant der Bf. (also A) mit den betreffenden Lieferungen an die Bf. besteuert worden ist oder nicht, habe es sein Erkenntnis mit (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit (Fehlen wesentlicher Feststellungen auf Grund unrichtiger Rechtsansicht) belastet.

Mit Schreiben vom 4.1.2023 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf, Nachfolgendes sachverhaltsmäßig zu ergänzen:

„In diesem Zusammenhang wäre daher festzustellen, in wie weit die Vorlieferungen hinsichtlich der hier strittigen DDP-Lieferungen der Bf. der Lieferantin der Bf. (= J. AG, A) tatsächlich versteuert worden bzw. geblieben sind d.h. ob die Leistungserbringerin (J. AG, A) auch nach dem BP-Verfahren bei der Bf. keine wie immer geartete abgabenwirksamen Umsatz- oder Rechnungsberichtigungen, der nach Ansicht des Finanzamtes materiell-rechtlichen „bewegten und grundsätzlich steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen“ durchgeführt hat bzw. nachträglich die Steuerbefreiung geltend gemacht hat. Unter der Prämisse, dass der Umsatz der J. AG (A) im Zusammenhang mit den hier strittigen DDP-Lieferungen der Bf. an EU-Unternehmer im Inland letztendlich versteuert geblieben ist, wäre im fortgesetzten Verfahren aus den Gründen der Verhältnismäßigkeit von einer Erwerbsbesteuerung nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 Abstand zu nehmen.“

In ihrer Antwortnote vom 14.2.2023 führt die belangte Behörde u.a. aus:

„Nachschauergebnis:

Im Rahmen der Nachschau wurden die mittlerweile rechtskräftig gewordenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2015 und 2016 von J. AG abgefragt. Es stellte sich zwar heraus, dass die ursprünglichen Bescheide dieser beiden Jahre jeweils am 29.7.2020

wiederaufgenommen wurden. Eine Änderung der ursprünglich in KZ029 erklärten Umsätze steuerpflichtig 10% erfolgte jedoch nicht. Überdies wurden von der steuerlichen Vertretung der J. AG (BDO Austria GmbH Wpr u. Stber. Ges.) Nachweise angefordert, dass die in den Jahren 2015 und 2016 an T. (= Bf., B) fakturierten Lieferungen im in der KZ029 (steuerpflichtige Umsätze 10%) erklärten Betrag enthalten sind. Es wurden hierzu von der BDO die Debitoren- sowie die Erlöskonten vorgelegt. Diese konnten mit den von J. AG erklärten Beträgen abgestimmt werden und ergaben deren korrekte Erfassung in der KZ029. Überdies wurde stichprobenartig die Erfassung von Einzelbelegen bei J. AG, aus welchen T. (= Bf., B) die Vorsteuer geltend machte und die AP hierzu Zusatzerwerbe feststellte, geprüft und für richtig befunden. Aus diesem Grund konnte die tatsächliche Versteuerung bzw. deren Verbleib in den Jahren 2015 und 2016 durch J. AG nachgewiesen werden.

...“

Zur weiteren strittigen Rechtsfrage, ob die von der J. AG (A) mit inländischem Umsatzsteuerausweis die Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigen, wie es das Bundesfinanzgericht im Gegensatz zur belangten Behörde verneint hat, hat sich der VwGH nicht weiter geäußert.

Im Zusammenhang zum gegenständlichen fortgesetzten Verfahren führte die steuerliche Vertreterin u.a. Folgendes aus:

„...“

Bezugnehmend auf Ihre Email vom 4.1.2023 können wir Sie nach Rücksprache mit unserer Mandantschaft wie folgt informieren:

Nach Maßgabe des Urteils des VwGH vom 19.10.2022, Ro 2021/15/0034 wurde das Erkenntnis des BFG zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben, sodass nun die ursprüngliche Rechtslage nach der vom Finanzamt ausgestellten Bescheide für die Jahre 2015 und 2016 wieder gilt. Die Rechtslage aufgrund dieser Bescheide des Finanzamts, in welchen die Feststellungen der Betriebsprüfung eingearbeitet wurden, ist dergestalt, dass der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen von J. AG gewährt und auch nicht von der Behörde beanstandet wurde und fiktive innergemeinschaftliche Erwerbe (ohne Vorsteuerabzug) aufgrund der Verwendung der österreichischen UID-Nummer festgesetzt wurden. Die gegen diese Rechtauffassung eingebrachte Beschwerde richtete sich gegen die Festsetzung der fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerbe, da diese – wie nun auch vom VwGH unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH bestätigt – rechtswidrig war, weil die Lieferungen von J. AG nicht steuerbefreit waren. Insofern wird die Beschwerde unverändert aufrecht erhalten und nicht zurückgezogen. Wenn nunmehr das BFG – obwohl weder von der belangten Behörde noch von der Beschwerdeführerin beanstandet – die Rechtsmeinung vertritt, dass der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen von J. AG zu verneinen sei und insoweit eine Verböserung vornimmt, ist seitens der Beschwerdeführerin beabsichtigt, den Instanzenzug zu beschreiten, und zwar aus folgenden Gründen:

Anders als in ihrer Email angeführt ist der Entscheidung des VwGH an keiner Stelle zu

entnehmen, dass die Rechtsansicht, wonach der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen von J. AG zu versagen sei, geteilt wird. Auch hat der VwGH oder der EuGH bisher zu einem wie dem hier vorliegenden Sachverhalt, bei dem einerseits eine innergemeinschaftliche Lieferung aufgrund der Mitteilung einer inländischen UID-Nummer als steuerpflichtig behandelt wurde (bzw. werden musste) und andererseits ein fiktiver ig Erwerb vorgeschrieben wurde, nicht explizit zur Frage des Vorsteuerabzuges für die als steuerpflichtig behandelte Lieferung geurteilt, sodass genau zu dieser Frage einschlägige Rechtsprechung durch den VwGH und EuGH fehlt. Denn auch wenn es sich bei den Lieferungen von J. AG (A) um innergemeinschaftliche Lieferungen handelt, die bei Vorliegen aller Voraussetzungen grundsätzlich hätten steuerbefreit sein können, bedeutet dies nicht, dass diese im konkreten auch steuerbefreit waren und somit zu Unrecht österreichische Umsatzsteuer von J. AG in Rechnung gestellt wurde, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Denn Steuerschuld kraft Rechnungslegung setzt (wie auch vom BFG vertreten) voraus, dass der Steuerbetrag gesetzlich nicht geschuldet und dennoch gesondert ausgewiesen wurde. Mangels Bekanntgabe einer ausländischen UID-Nummer war es jedoch J. AG nicht möglich die erforderlichen Nachweise für die Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung zu führen. Zudem ist es der Beschwerdeführerin zT auch gar nicht mehr möglich (im Nachhinein) ausländische UID-Nummern der Bestimmungsländer zu beantragen. Folglich handelte es sich bei der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer um eine gesetzlich geschuldete (siehe dazu ausführlich Haller, Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, SWK 25/2019, 1046 mit Hinweis auf VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059 und BMF 28. 9. 2011, BMF010219/0225-VI/4/2011 (USt-Protokoll 2011), 10 f.). Darüber hinaus hat auch die EU-Kommission in ihrem Arbeitspapier zu den Quick Fixes klargestellt (Working Paper Nr 968 vom 15.5.2019, taxud.c.1(2019)3533969, Pkt 3.3.1.), dass ein Vorsteuerabzug zusteht, wenn Umsatzsteuer bei Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Rechnung gestellt wurde. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges würde eine Verletzung der Neutralität der Mehrwertsteuer zur Folge haben. Wie oben bereits ausgeführt, wurde gegen die Festsetzung der sog. fiktiven ig Erwerbe Beschwerde eingebracht und wurde die der Beschwerde zugrundeliegende Ansicht, dass eine Festsetzung im vorliegenden Sachverhalt (bei der die Lieferungen von J. AG nicht steuerbefreit wurden) nicht rechtmäßig ist, vom VwGH bestätigt. Die vom BFG vorgenommene Entscheidung (und somit auch in Bezug auf die zusätzliche Versagung des Vorsteuerabzuges) wurde folglich vom VwGH zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben und wurden vom VwGH auch keinerlei Aussagen zu deren expliziten Zulässigkeit der Versagung des Vorsteuerabzuges getroffen. Aus diesem Grund wird die Beschwerde unverändert aufrecht erhalten bzw. wird sofern das BFG im eigenen Ermessen die Versagung des bisher unbestrittenen Vorsteuerabzuges vornimmt der Instanzenzug bestritten (Anm.: beschränkt) bzw sämtliche ordentliche wie außerordentliche Rechtsmittel ausgeschöpft. ...).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Eine österreichische Gesellschaft J. AG (A) verkaufte an die Bf.(B), die als belgisches Unternehmen sowohl über eine belgische als auch über eine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügte, Waren, die diese als mittleres Unternehmen (B) an EU-Gesellschaften (C) weiterveräußerte. In den hier strittigen Fällen war sie für den Transport verantwortlich. Die Waren gelangten direkt vom ersten Lieferer (A) an den Endabnehmer der Waren (C). Da die Bf. (B) von ihrer Lieferantin (A) die Waren ab Werk bezog, gingen die zwei Beteiligten (A und B) davon aus, der erste Umsatz (A an B) sei in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ("ruhender Umsatz") und der zweite Umsatz (B an C) der steuerbefreite innergemeinschaftliche Umsatz ("bewegter Umsatz") sei. Die Bf. (B) trat gegenüber ihrer Lieferantin (A) mit ihrer österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf. Die belangte Behörde sah dies genau umgekehrt und nahm einen innergemeinschaftlichen Erwerb im EU-Bestimmungsstaat und gleichzeitig kraft Verwendung der inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich an, dessen Erwerbsteuer eine nichtabzugsfähige Vorsteuer darstelle. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug aus den nach Ansicht der Bf. "ruhenden" Inlandslieferungen wurde von der belangten Behörde nicht weiter releviert.

Entgegen der Darstellung der Bf. in ihrer Beschwerde werden ihre undeutlich geäußerten Bedenken, dass gegenständlich gar keine klassischen Reihengeschäfte vorliegen, weil angeblich in einem Vertrag über den Kauf von Produkten in bestimmten Mengen und Spezifikation für die streitgegenständlichen Jahre mit der J.-AG (Rahmenvereinbarung) abgeschlossen wurden, nicht geteilt. Mit diesem Vorbringen möchte sie möglicherweise die Behauptung aufstellen, sie sei bereits im Inland über die Ware Verfügungsberechtigt gewesen.

Nach den von der belangten Behörde erhobenen Lieferkonditionen wurde ausdrücklich vereinbart, dass dem Endabnehmer im Bestimmungsland am angegebenen Erfüllungsort die Ware zu übergeben ist. Daraus ergibt sich eindeutig, dass dies erst nach Beginn der (innergemeinschaftlichen) Beförderung war. Eine andere Betrachtungsweise kann aus dem tatsächlichen Ablauf des Liefergeschäftes der Bf. und der redlichen Absicht der Parteien nicht abgeleitet werden. Im angeführten Beispiel (J.AG - Bf. - Sektkellerei, DE, DDP) bestellt die Sektkellerei Zuckermelasse nicht bei der Bf., um bloß beim Hersteller die Verfügungsmacht über die Ware zu erhalten und dann noch das Transportrisiko zu tragen, sondern besteht auf Ablieferung am Ort ihres Unternehmens, wo die Ware auch später verwendet wird. Etwas Anderes scheint eher gegen jegliche wirtschaftliche Vernunft zu sprechen, sonst hätte sie die Ware gleich selbst beim Hersteller abholen können.

Dass die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Kunden der Bf. (zweite Lieferung) vor Beginn des Transports erfolgt sei, ist eine von der Bf. nicht näher fundierte Rechtsbehauptung und konnte sachverhaltsmäßig von der Bf. nicht festgestellt werden.

Die von der Bf. für ihre Ansicht angeblich sprechende Tatsache, dass die Ware wieder weiterveräußert wurde, bevor der Transport erfolgte, ändert daran wenig, zumal bei allen Reihengeschäften mehrere Verpflichtungsgeschäfte abgeschlossen werden. Aus dem Umstand, dass die Ware weiterverkauft wurde, kann nicht geschlossen werden, dass auch die Beförderung der jeweils nachfolgenden Lieferung zuzuordnen ist (Schlussanträge GA Kokott, C-414/17, Arex, Rn. 59).

Folglich ist die erste Lieferung (A-B) als die bewegte und die zweite Lieferung (B-C) als die ruhende Lieferung zu qualifizieren.

Auf Grund der im fortgesetzten Verfahren durchgeführten abgabenbehördlichen Ermittlungen war festzustellen, dass die von der ersten Unternehmerin J. AG (A) in Rechnung gestellte (inländische) Umsatzsteuer auch abgeführt und nicht wieder berichtet wurde. Somit ist der erste Umsatz als versteuert zu betrachten.

Der von der Bf. im bisherigen Verwaltungsverfahren auf Grund der Verwaltungspraxis nicht näher relevierte Vorsteuerabzug ist aus Rechtsgründen nicht anzuerkennen und daher erfolgt eine Abweichung vom angefochtenen Bescheid.

Die Vorschreibung der Erwerbssteuer aus der Verwendung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entfällt aus Rechtsgründen.

2. Beweiswürdigung

Hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen und der vorgenommenen vom VwGH nicht weiter beanstandeten Beweiswürdigung wird auf die Entscheidungsgründe im Erkenntnis RV/2100149/2019 vom 19.5.2021 verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtsquellen

UStG 1994

§ 3 (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen

Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

...

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

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

§ 12

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...

Art. 3

...

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

(8) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Art. 6

(1) Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7). Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Art. 7

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

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

2. der Abnehmer ist

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

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

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

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

(2)

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, daß der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) 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 des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Art. 12

(1) Der Unternehmer kann neben den in § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 genannten Vorsteuerbeträgen folgende Beträge abziehen:

1. Die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen. Das gilt nicht für die sich auf Grund des Abs. 4 ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb;

2. die gemäß Art. 25 Abs. 5 geschuldeten Beträge für Lieferungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

Artikel 40

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

Artikel 41

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

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

Was die rechtliche Beurteilung des Grundsachverhaltes anlangt, wird auf die in der aufgehobenen Entscheidung dargestellte Judikatur verwiesen.

Sowohl die neuere EuGH-Judikatur als auch der VwGH haben sich mit den Umständen der Transportveranlassung und Gefahrtragungsregeln nicht weiter auseinandergesetzt, sondern lediglich darauf abgestellt, ob die Übertragung der Verfügungsmacht wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, vor oder nach der innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgt ist.

Entsprechend dieser Judikatur ist grundsätzlich („Regelfall“) davon auszugehen, dass der erste Umsatz (A an B) der "bewegte" und der zweite Umsatz (B an C) der "ruhende" Umsatz sei. Maßgeblich ist dabei immer, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung (B an C) der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers (C) stattgefunden hat. Nur falls die zweite Übertragung dieser Befähigung vor der innergemeinschaftlichen Beförderung stattfand, kann diese nicht der Erstlieferung an den Ersterwerber zugeordnet werden. Derartiges konnte von der Bf. entgegen ihren Darlegungen nicht ausgemacht werden, zumal sie selbst sich zur Übertragung der Verfügungsmacht am Bestimmungsort (EU) kraft angewandter Handelsklausel (DDP) verpflichtete. Daher konnte der Endabnehmer im Inland noch nicht über die Ware verfügen und es ist in der weiteren Folge von einem innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Bf. im Bestimmungsstaat gemäß Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994 und einem anschließenden EU-Inlandsumsatz auszugehen.

Gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 liegt auch ein (fiktiver) innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich kraft Verwendung der österreichischen UID-Nummer vor. Dies wurde durch das Urteil des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20 bestätigt.

Auf Grund der Parallelität des Rechtsfalles werden einige Grundüberlegungen hervorgehoben:

Was den Ausgangsrechtsstreit anlangt, agierte die B. ähnlich wie die Bf. als mittlere Unternehmerin unter Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangsstaates (hier: AT, dort: PL). Die erste Lieferung (A-B) wurde wie gegenständlich als Inlandslieferung mit der Mehrwertsteuer fakturiert und die daran anschließende zweite Lieferung (B-C) als innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, für die in Polen ein Mehrwertsteuersatz von 0 % galt, qualifiziert. Dies entspricht der innerstaatlichen Umsetzung als steuerbefreite Lieferung (vgl. Rz. 10 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Ähnlich wie die belangte Behörde, war die polnische Steuerbehörde der Ansicht, dass die innergemeinschaftliche Lieferung von BOP an B (A-B) zuzuordnen sei und es habe sich für B. (B) um einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gehandelt. Die zweiten Lieferungen von Gegenständen durch B. (B) fielen daher nicht unter die Regelung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen, so dass diese in den Mitgliedstaaten der Beendigung der Beförderung der Gegenstände (Staat C) als inländische Lieferungen hätten besteuert werden müssen (Rz. 12 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Ähnlich der belangten Behörde, vertrat auch die polnische Finanzbehörde die Rechtsansicht, B. (B) hätte sich im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung der fraglichen Gegenstände registrieren lassen und die Lieferungen dort als innergemeinschaftliche Erwerbe abrechnen müssen. Außerdem sei B. (B), da sie im Rahmen dieser Lieferungen ihre polnische (hier: österreichische), mithin die von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Beförderung zugeteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben habe, nach polnischen Mehrwertsteuergesetz verpflichtet gewesen, die Mehrwertsteuer auch in Polen abzurechnen. Ferner sei BOP (A), die Rechnungen mit einem falschen Mehrwertsteuerbetrag ausgestellt habe, verpflichtet gewesen, die Mehrwertsteuer zu einem Satz von 23 % (hier: 20%) in Rechnung zu stellen, während B. (B) das Recht auf Abzug der nach diesen Rechnungen geschuldeten Mehrwertsteuer zu versagen sei. Infolgedessen betrug die effektive Mehrwertsteuerbelastung von B. 46 % (vgl. Rz. 13 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20, hier: 40%). In ähnlicher Weise ist das Bundesfinanzgericht in der vom VwGH aufgehobenen Entscheidung vorgegangen und hat den Vorsteuerabzug aus der Rechnung (A-B) der Umsatzsteuer abgelehnt. Offenbar ist in Polen eine an UStR 2000, Rz. 1825 und dem Vernehmen auch in Deutschland geltende Rechtspraxis der Anerkennung des Vorsteuerabzuges auf Verwaltungsebene fremd.

Der EuGH stützt sich dabei auf die Wortinterpretation des Art. 41 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Rz. 35 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Weiters schließe der Umstand, dass B. im vorliegenden Fall die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedstaats des Beginns der Beförderung der Gegenstände verwendet hat, für sich genommen den innergemeinschaftlichen Charakter des Umsatzes und die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht aus (Rz. 38 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20).

Weiters kommt er zum Schluss, dass Hinweise auf die neue Rechtslage wie von der Bf. referiert (Quick-Fixes) auf Fälle des Ausgangsverfahrens (alte Rechtslage) nicht anwendbar seien (Rz. 40 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Daher können die daran angestellten Rechtsmeinungen und Überlegungen dahingestellt bleiben.

Die daraus resultierende inländische (zusätzliche) Erwerbsbesteuerung soll sicherstellen, dass der EU-Erwerb in den anderen Mitgliedstaaten versteuert wird. Diese Besteuerung ist solange aufrecht zu erhalten, bis der Erwerber (B, Bf.) nachweist, dass der Erwerb im tatsächlichen "Erwerbsstaat" besteuert worden ist (ähnlich Rz. 44 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20).

Eine solche wurde nicht einmal ansatzweise nachgewiesen, zumal die Bf. lediglich auf ihre abgegebenen ZM für innergemeinschaftliche Lieferungen (B-C) verweist. Entsprechend der Judikatur des EuGH v. 22.4.2010, C-536/08, X und Facet BV, ist der Abzug der (bloß) im Staat der Registrierung geschuldeten Erwerbsteuer als Vorsteuer nicht zulässig, da keine (entsprechenden) Umsätze vorliegen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Der Warenempfänger (C) hat möglicherweise einen vermeintlichen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuert, den er gar nicht getätigt hat, weil er in Wahrheit eine EU-Inlandslieferung erhalten hat. Derartige Einwendungen wurden vom EuGH als unerheblich abgetan (Rz. 48 letzter Satz des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20).

Der EuGH hat die Haltung der Steuerbehörde, dass der erste Umsatz (A-B), der als innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren sei, dennoch als nicht steuerbefreit behandelt wird, nicht weiter beanstandet (Rz. 52 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Ohne eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen im Mitgliedstaat des Beginns ihrer Beförderung könne jedoch keine Gefahr der Steuerumgehung bestehen, so dass ihre Besteuerung in diesem Mitgliedstaat auf der Grundlage der in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel den mit dieser Bestimmung verfolgten Zielen (siehe oben, Rn. 41) zuwiderläuft (Rz. 53 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20). Mit diesen zu den mit Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Zielen soll zum einen sichergestellt werden, dass ein bestimmter innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert wird, und zum anderen verhindert werden, dass dieser Erwerb doppelt besteuert wird (Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 35).

Die Anwendung der in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, der mit einer **nicht steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen** einhergeht, führt aber zu einer zusätzlichen Besteuerung, die nicht mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität im Einklang steht (Rz. 55 des Urteils des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20).

Aus dieser Formulierung ist abzuleiten, dass der im Falle einer Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung **ohne Vorsteuerabzug** eine zusätzliche Erwerbsbesteuerung nicht zu erfolgen habe. Anders gewendet ließe sich die Ausführung auch so verstehen, im Falle eine Befreiung des ersten Umsatzes (A-B) von der Umsatzsteuer, gegen eine Besteuerung nach Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie (Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs kraft Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) nichts einzuwenden wäre.

Der Bf. wird jedoch zugestanden, dass der EuGH nicht ausdrücklich auf die Frage der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer, die einerseits bloß in Rechnung gestellt oder kraft Gesetzes deshalb entstanden ist, weil die Steuerbefreiung aus anderen Gründen gescheitert ist (möglicherweise aus der Verwendung der falschen UID) einhergeht. Offenbar setzt der EuGH impliziert voraus, dass der erste Umsatz (A-B) als steuerpflichtig behandelt und auch nicht über den Vorsteuerabzug des Erwerbers (B) entlastet wird. Es wird gleichsam eine *Conditio sine qua non* zwischen der Belastung des ersten Umsatzes (entweder Steuerbefreiung oder Vorsteuerzug) und der Besteuerung nach Art. 41 Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellt. In ähnlicher Weise wird das EuGH-Urteil auch in der Literatur interpretiert, die den fehlenden Vorsteuerabzug aus der Lieferung (A-B) als unrichtigen Steuerausweis interpretieren und nicht weiter in Frage stellen (vgl. Langer, Ronny, Straferwerbsteuer auch bei USt-IdNr. aus dem Abgangsland – aber nicht bei Doppelbesteuerung, Umsatzsteuernewsletter 29/2022, https://www.kmlz.de/sites/default/files/Umsatzsteuer%20Newsletter%2029_2022_0.pdf). In ähnlicher Weise wird konstatiert, dass in solchen Sachverhalten die Umsatzsteuer einmal zum Kostenfaktor wird, was nur durch eine nachträgliche Sanierung (in der Regel durch Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat wie auch von der belangten Behörde aufgezeigt) geändert werden könne (pwc/Österreich, EuGH zu kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerben 16.8.2022, <https://steuernachrichten.pwc.at/blog/2022/08/16/eugh-zu-kumulativen-innergemeinschaftlichen-erwerben>).

Der von der Bf. aus den Rechnungen der J. AG (A) vorgenommene Vorsteuerabzug war abzuerkennen, weil er nicht aus steuerbaren und steuerpflichtigen (ruhenden) Inlandslieferungen an die Bf., sondern aus steuerbaren, aber steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen resultierte (VwGH 5.3.2020, Ro 2018/15/0004). An die bisherige Verwaltungspraxis UStR 2000, Rz. 1825, wonach eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgewiesen ist, erachtet sich das Bundesfinanzgericht nicht gebunden, weil eine solche im Hinblick auf das vorhin referierte Urteil des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20) nicht mehr vereinbar erscheint. Abgesehen davon würde dies dem zuletzt genannten, auf eine Amtsrevision ergangenen VwGH-Erkenntnis 5.3.2020, Ro. 2018/15/0004 widersprechen, wonach auch der im bisherigen Verfahren nicht weiter strittige Vorsteuerabzug (Anwendung von Rz. 1825 UStR 2000 durch das Finanzamt) von der Amtspartei ausdrücklich releviert (Rz. 20 und 29, VwGH 5.3.2020, Ro. 2018/15/0004) und für den Verfahrensausgang vom VwGH als

maßgeblich erachtet wurde. M.a.W. ist aus dem zuletzt erwähnten VwGH-Erkenntnis abzuleiten, dass der VwGH selbst für die revidierende Amtspartei keine Verbindlichkeit von nicht ordnungsgemäß veröffentlichten Verwaltungsanweisungen (UStR 2000) annimmt.

Auf Grund der Verwendung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der bisherigen Beurteilung des Erwerbsvorgangs durch die Bf. als Inlandsumsatz, wird das Mehrwertsteueraustauschsystem durch Abgabe einer entsprechenden Zusammenfassenden Meldung durch den Lieferanten (A) nicht ausgelöst, sodass der tatsächliche Erwerbsstaat vom Erwerb der Bf. im Bestimmungsstaat keine Kenntnis erlangen konnte. Dies wird auch im aufhebenden Erkenntnis des VwGH v. 19.10.2022, Ro 2021/15/0034, Rz. 45 unter Hinweis auf Art. 41 MwStSystRL und das Urteil des EuGH v. 7.7.2022, B, C-696/20 bestätigt. Von der Vorschreibung der Erwerbsteuer aus der Verwendung der inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann nur dann Abstand genommen werden, um eine Doppelbesteuerung (Festsetzung von Erwerbsteuer ohne Vorsteuerabzug auf die steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferung) zu vermeiden.

Die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges käme im Ergebnis einer Steuerbefreiung (A-B) nahe, die vom EuGH aus Gründen der Herstellung des Binnenmarktes nicht intendiert zu sein scheint, weil für die Teilnehmer am Binnenmarkt dann keine Motivation mehr bestünde, sich mit den Regeln des Binnenmarktes (Bestimmungslandprinzip) auseinanderzusetzen. Offenbar sind, wie der gegenständliche und der vom EuGH entschiedene Fall zeigen, die Erstlieferanten nicht bereit waren, sich mit den zugegebenermaßen in der Praxis nicht leicht handhabbaren Regelungen des Reihengeschäftes zu befassen oder waren sich beim Abschluss derartiger Lieferkontrakte möglicherweise auch recht bewusst, welche steuerlichen Konsequenzen zu ziehen gewesen wären.

Zu dem von der Bf. für ihre Rechtsansicht sprechende Möglichkeit ins Treffen geführte Judikatur des VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, dass es sich beim hier strittigen Vorsteuerabzug aus einer in Rechnung gestellten Umsatzsteuer um eine gesetzlich geschuldete handle, ist ihr zu erwidern, dass dieses Argument im damaligen Verfahren von der belangten Behörde gar nicht ins Spiel gebracht wurde und nicht streitgegenständlich war. Vielmehr könnte zu vermuten sein, dass sich die Bf. auf die im Erkenntnis des VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104 vom VwGH kritisierte Alternativbegründung der belangten Behörde stützt, wenn der Ort der Dienstleistungen an im Drittland ansässige Personen im Drittland gelegen ist, gelte dies auch für die von den österreichischen Netzbetreibern der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen; damit seien diese in Österreich nicht steuerbar; für solche Leistungen könne kein Vorsteuerabzug in Österreich geltend gemacht werden. Die dort genannten Sachverhalte sind mit dem gegenständlichen nicht weiter vergleichbar, sodass hier nicht weiter eingegangen wird, denn nach damaliger innerstaatlicher VO-Rechtslage wurde für Telekommunikationsleistungen ein eindeutiger Inlandsbezug hergestellt und die Vorleistungen

waren nach innerstaatlicher, wenn auch nach Ansicht des VwGH EU-widriger Rechtslage, steuerbar und steuerpflichtig in Rechnung gestellt und berechtigten zum Vorsteuerabzug.

Aus dem Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989, C-342/87, Genius, sei abzuleiten, dass sich der Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstrecke, die ausschließlich deshalb geschuldet werde, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen sei. Mit diesem Argument verkenne die belangte Behörde, dass die Leistungen nach nationalem Recht und zwar nach § 3a Abs. 13 UStG 1994 iVm § 1 der Verordnung BGBl II 1997/102, in Österreich steuerbar und auch steuerpflichtig sind. Es liegt daher nicht der Fall einer ausschließlich auf Grund der Rechnungslegung geschuldeten Steuer vor. Ist die Steuer den nationalen Vorschriften entsprechend in Rechnung gestellt worden, steht, von im Beschwerdefall nicht vorliegenden missbräuchlichen Gestaltungen abgesehen, der Umstand, dass sich der Steuerpflichtige auf ein durch eine gemeinschaftsrechtliche Richtlinie eingeräumtes subjektives Recht berufen kann, dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Diese Judikatur ist bei der gegenständlichen Binnenmarktkonstellation nicht unbesehen anwendbar, zumal der VwGH bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Erstattungsverfahren eine geradezu gegenteilige Meinung vertritt (VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064), wobei diese Überlegung von der Ansicht getragen zu sein scheint, dass gemäß Art. 4 der RL 2008/9/EG das Erstattungsverfahren keine Anwendung auf nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge und in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Art. 138 (innergemeinschaftliche Lieferung) oder Art. 146 Abs. 1 lit b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können, findet. Im Übrigen wurde im do. Verfahren vom Finanzamt auf die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung verwiesen. Da das Fehlen einer UID-Nummer des Erwerbers im Zeitpunkt des Leistungsbezuges dem Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 - wie schon ausgeführt - nicht entgegensteht, wenn die materiellen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, wovon nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts auszugehen ist, schuldete der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer im Revisionsfall lediglich aufgrund der Rechnung. Nach der Rechtsprechung des EuGH könne der Leistungsempfänger nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Fälle der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (vgl. EuGH 15.3.2007, C-35/05, Rn. 27, Reemtsma, sowie EuGH 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding, Rn. 15). Warum im Umsatzsteuerveranlagungsverfahren hier wesentlich andere Grundsätze gelten sollten, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht.

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁵ (2017), § 12 UStG Rz 49 geben die oa. Problematik der Auffassung des EuGH, dass sich der Leistungsempfänger nach Art 168 MwSt-

RL nur den Betrag an USt abziehen kann, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, C-342/87 „Genius Holding“), kritisch wieder. Vorsteuerbeträge, die somit lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, wären vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Fälle der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (so auch im Grundsatz EuGH 15.3.2007, C-35/05 „Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH“) und in Fällen des Übergangs der Steuerschuld zu Unrecht ausgewiesener Umsatzsteuer (vgl. EuGH 6.2.2014, C-424/12 „Sc Fatorie SRL“). Diese Interpretation sei nicht praktikabel, weil sie im Zweifelsfall zur Untersuchung der Frage zwingt, ob eine entrichtete Umsatzsteuer auf Grund der Leistung oder auf Grund der Rechnung bezahlt wurde. In wie weit dies auch im Zusammenhang mit Binnenmarktfällen zu sehen sei, geben die Autoren keine Hinweise. Sie geben auch die nunmehrige Judikatur des BFH wieder, der ebenfalls die Begrenzung des Vorsteuerabzuges auf die auf Grund der Leistung geschuldete Umsatzsteuer (BFH 2.4.1998, V R 34/97 mit kritischer Anm. Stadie, UR 1998, 349) vertritt. Auch für Österreich könnte vertreten werden, dass die günstigere nationale Regelung der Richtlinienregelung (in der Interpretation des EuGH) vorgehe, doch hat der VwGH bereits in seiner Entscheidung vom 25.2.1998, 97/14/0107 zu erkennen gegeben, dass er im zeitlichen Anwendungsbereich des UStG 1994 der Judikatur des EuGH folgen wird, und hat dies auch getan (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 3.9.2008, 2003/13/0125; 2.9.2009, 2005/15/0140). Keine Rolle spielt hierbei, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnung des Leistenden erfolgt (VwGH 4.6.2008, 2005/13/0016; 18.12.2013, 2009/13/0195).

Die Neufestsetzung der Abgaben erfolgte auf Grund der Abstandnahme von der Erwerbsbesteuerung aus der Verwendung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Aberkennung des Vorsteuerabzuges. Im Ergebnis wurde die Beschwerde aus anderen Gründen im Wesentlichen als unbegründet abgewiesen.

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. Im Übrigen wird auf die oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

