

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, Vertreter-Adresse, über die Beschwerden vom 5. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. Mai 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2016 und vom 25. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Juli 2019 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden „Bf.“) ist Mitglied einer Unternehmensgruppe und betreibt einen Großhandel mit Getreide, Mais, Ölsaaten, Futtermitteln und landwirtschaftlichem Saatgut.

Bei dieser fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, welche insbesondere eine Nachschau bezüglich Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2015 bis Juni 2016 umfasste.

In seinem Bericht hielt der Prüfer unter Tz. 3 Folgendes fest: Auf Grund einer MIAS-Abfrage sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden „UID“ bzw. „UID-Nummer“) ***1*** der kroatischen A d.o.o. nur bis zum 12. Mai 2015 gültig gewesen sei. Die Bf. habe jedoch nach dem Gültigkeitszeitraum der UID im Mai und Juni 2015 Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG als Erwerber (mittlerer Unternehmer) durchgeführt. Die

Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäftes bewirke u.a., dass sich die Bf. als Erwerber im Bestimmungsland (wo die Warenbewegung tatsächlich ende) nicht registrieren müsse und unter ihrer österreichischen UID auftreten könne. Die Steuerschuld der Bf. (Erwerber) gehe auf die A d.o.o. (Empfänger) über (Reverse-Charge-Verfahren). In Österreich erfolge somit keine Besteuerung und die umsatzsteuerliche Registrierung der Bf. im Bestimmungsland werde vermieden. Den Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit erbringe der Unternehmer durch die Gültigkeit der UID des Abnehmers. Damit gebe dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliege. Da die Vereinfachungsregeln des Dreiecksgeschäftes nur dann zur Anwendung kämen, wenn u.a. drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt seien, fehle es hier an der Unternehmereigenschaft des Empfängers. In diesem Fall kämen die Regeln des Reihengeschäfts zur Anwendung. Die Bf. hätte sich im Empfängerstaat registrieren und unter der UID des Empfängerlandes auftreten müssen. Da die Bf. mit ihrer österreichischen UID aufgetreten sei, habe sie gemäß Art. 3 Abs. 8 2. Satz UStG zusätzlich in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt. Dadurch komme es zu einem Doppelerwerb, wobei die Vorsteuer aus diesem nicht abzugsfähig sei. Da die Unternehmereigenschaft des Empfängers nicht nachgewiesen sei und somit die Vereinfachungsregeln des Dreiecksgeschäfts nicht zur Anwendung kommen könnten, würden jene Erwerbe, die nach dem 12. Mai 2015 den Lieferungen an die A d.o.o. vorangegangen seien, der Erwerbsbesteuerung mit nicht abzugsfähiger Vorsteuer unterzogen.

Unter Tz. 4 seines Berichts führte der Prüfer Folgendes aus: Auf Grund einer MIAS-Abfrage sei festgestellt worden, dass die UID ***2*** der ungarischen B Kft. für den Zeitraum vom 10. März 2014 bis zum 28. Dezember 2015 gültig gewesen sei. Die Bf. habe jedoch nach dem Gültigkeitszeitraum der UID im Jänner 2016 drei Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG als Erwerber (mittlerer Unternehmer) durchgeführt. Da die Vereinfachungsregeln des Dreiecksgeschäftes nur dann zur Anwendung kämen, wenn u.a. drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt seien, fehle es hier an der Unternehmereigenschaft des Empfängers. In diesem Fall kämen die Regeln des Reihengeschäfts zur Anwendung. Die Bf. hätte sich im Empfängerland registrieren und unter der UID des Empfängerlandes auftreten müssen. Da die Bf. mit ihrer österreichischen UID aufgetreten sei, habe sie gemäß Art. 3 Abs. 8 2. Satz UStG zusätzlich in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt. Dadurch komme es zu einem Doppelerwerb, wobei die Vorsteuer aus diesem nicht abzugsfähig sei. Da die Unternehmereigenschaft des Empfängers nicht nachgewiesen sei und somit die Vereinfachungsregeln des Dreiecksgeschäfts nicht zur Anwendung kommen könnten, würden jene Erwerbe, die im Jänner 2016 den Lieferungen an die B Kft. vorangegangen seien, der Erwerbsbesteuerung mit nicht abzugsfähiger Vorsteuer unterzogen.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 31. Mai 2017 die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 01/2016.

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde. In dieser erläuterte sie zunächst ihr Geschäftsmodell. In den beschwerdegegenständlichen Fällen sei der zu Fütterungszwecken häufig eingesetzte Eiweißträger „Sojapellets 46%“ von italienischen und slowenischen Unternehmen durch die Bf. angekauft und in ihrem Auftrag durch externe Frächter per LKW direkt zu den kroatischen und ungarischen Unternehmen verbracht und verkauft worden. In der Regel werde dazu mit dem Käufer ein Verkaufskontrakt über eine bestimmte Menge zu einem festen Preis für einen beabsichtigten Lieferzeitraum abgeschlossen und vom Käufer eine dem Auftrag und seiner Bonitätseinschätzung entsprechende Vorauszahlung geleistet. Solche Verkaufskontrakte würden meist im Ausmaß von mehreren hundert Tonnen geschlossen. Die einzelnen Lieferungen – ein LKW-Frachtzug umfasse in etwa 25 Tonnen an Sojapellets – würde sodann auf Abruf und im Einvernehmen mit dem Käufer durchgeführt. Dies allerdings grundsätzlich nur, solange Deckung für den Kaufpreis bestehe oder durch die Konzernfinanzabteilung gegebenenfalls ein Kreditrahmen unter Beachtung der Konzernrichtlinien eingeräumt worden sei. Da die Bf. derzeit weder in Kroatien noch in Ungarn zur Umsatzsteuer registriert sei, wickele sie solche „unter österreichischer Wertschöpfung stehende“ Großhandelsgeschäfte umsatzsteuerlich ständig unter Zuhilfenahme der Dreiecksregelung gemäß Art. 25 UStG ab, um sich die im Hinblick auf die (geringe) erzielbare Spanne nicht unerheblichen Kosten der Registrierung im Bestimmungsland zu ersparen. Ohne diese Regelung sei dieses Geschäftsmodell grundsätzlich nicht wirtschaftlich darstellbar.

Zur „Vorgehensweise bei der UID-Prüfung“ führte die Bf. aus, dass gemäß ihrer Konzernrichtlinie jeder Neukunde bereits vor erstmaligem Geschäftsabschluss mit allen der Bf. zur Verfügung stehenden Mitteln auf Bonität und Redlichkeit geprüft werde. Zu diesem Prüfungsverfahren gehöre neben der Einholung von Informationen von Geschäftspartnern, Auskunftsteilen, etc. auch die Prüfung der UID-Nummer, mit welcher der Kunde bzw. Lieferant iZm. der jeweiligen Geschäftsbeziehung auftrete; dies regelmäßig in Form der qualifizierten Bestätigungsanfrage der „Stufe 2“ über FinanzOnline (gemäß Art. 28 Abs. 2 UStG 94 iVm. Rz 4353 UStR 2000) bzw. werde, soweit FinanzOnline nicht zugänglich sei, auf die MIAS-Abfrage über das Internet (Rz 4352a UStR) ausgewichen. Soweit diese Geschäftsbeziehungen durch ständige Verträge aufrecht seien, sei bis zur konzernweiten Neueinführung eines SAP-Zusatztools zur automatisierten Prüfabfrage von UID-Nummern des gesamten Lieferanten- und Kundenstamms mit Juli 2016 von der Konzernfinanzabteilung der Bf. eine manuelle laufende UID-Prüfung mittels MIAS-Abfrage in etwa Monatsabständen angestrebt worden. Ein unregelmäßiger Rhythmus von UID-Prüfungen habe sich in dieser Zeit durch die zeitintensive, ausschließlich manuelle Prüfung einer Unzahl von UID-Nummern aller aktiven Lieferanten und Kunden im Konzern iVm. dem laufenden Arbeitsanfall im zentralen Rechnungswesen ergeben. Insgesamt seien zu dieser Zeit rund 10.000 UID-Nummern aufgrund aktiver laufender Geschäftsbeziehung regelmäßig zu prüfen gewesen. Prüfungsergebnisse zur UID seien in diesem Zeitraum im Gegensatz zu positiven Erstprüfungsergebnissen in Anbetracht der enormen Zahl von rd. 120.000 (manuellen) Prüfungen pro Jahr nur aufbewahrt worden, wenn

sich bei einer Abfrage eine Änderung des Status ergeben habe. Außerdem werde, soweit Unregelmäßigkeiten bezüglich Kunden und Lieferanten durch die Handelsabteilungen geortet würden oder Unregelmäßigkeiten bei Zahlungen in der Finanzabteilung festzustellen seien, analog der Konzernrichtlinie eine neuerliche umfassende Prüfung des Kunden und seines Kreditlimits eingeleitet, die auch eine UID-Prüfung beinhalte. Habe eine UID-Abfrage eine Abweichung ergeben, werde dies von der Finanzabteilung prozessgemäß umgehend an die betroffenen Handelsabteilungen der Konzernunternehmungen gemeldet und von dort, soweit nicht Waren bereits unterwegs seien, nach Möglichkeit auch ein Lieferstopp verfügt. Gleichzeitig werde vom geschäftsabwickelnden Sachbearbeiter der jeweiligen Handelsabteilung der Kontakt mit dem betroffenen Debitor/Kreditor gesucht, um die Umstände der Abweichung bzw. die weitere Vorgangsweise zu klären und das bestehende Vertragsverhältnis noch zu einem ordentlichen Abschluss, zu einer einvernehmlichen Auflösung zu bringen oder gegebenenfalls Schadenersatz aus dem offenen Vertragsverhältnis einzufordern. Es werde darauf hingewiesen, dass die Bf. in den letzten Jahren nie (auch nicht hinsichtlich der nunmehr in der Außenprüfung beanstandeten UID-Nummern zweier Kunden) Mitteilungen des Finanzamts erhalten habe, wonach die Zusammenfassende Meldung (im Folgenden „ZM“) ungültige UID-Nummern enthalte. Auch das belege, dass die von der Außenprüfung aufgegriffenen zwei Fälle besondere (der Bf. nicht vorwerfbare) Ausnahmefälle seien und der von der Bf. im Prüfungszeitraum verwendete Prozess zur Prüfung der UID-Nummern grundsätzlich funktioniere und der üblichen Sorgfalt eines Kaufmanns entspreche. Hierbei sei auch beachtlich, dass seitens der Betriebsprüfung eine Vielzahl an UID-Nummern systematisch auf Gültigkeit geprüft worden seien und letztlich nur zwei UID-Nummern Anlass für vorgehaltene Beanstandungen gegeben hätten. An dieser Stelle sei festzuhalten, dass die Konzernfinanzabteilung der Bf. an der ständigen Verbesserung dieser Prozesse arbeite, was nun auch zur Einführung einer elektronischen Prüfung der UID samt elektronischer Dokumentation der Prüfungsergebnisse auf Basis von SAP geführt habe.

Im Anschluss erläuterte die Bf. den Ablauf der Geschäftsbeziehung mit der kroatischen A d.o.o., die Ende Oktober 2014 begonnen habe. Entsprechend der Konzernvorgabe der Bf. zur Kundenneuanlage habe die Bf. die vom Unternehmen bekanntgegebene UID-Nummer ***1*** am 27. Oktober 2014 mittels FinanzOnline geprüft und die Antwort „gültig“ erhalten. Auch hätten die vom Kunden angegebene Adresse und der Name vollständig mit dem Prüfungsergebnis aus FinanzOnline übereingestimmt und nach den Recherchen der Bf. sei C D, der zur Bf. Kontakt aufgenommen habe, auch Gesellschafter und Geschäftsführer der A d.o.o. gewesen, sodass aus Sicht der Bf. einer Geschäftsbeziehung nichts im Wege gestanden sei. Nachdem sich diese Geschäftsbeziehung sehr zufriedenstellend entwickelt habe, habe sich C D erst nach dem 19. Juni 2015 erstmals um Änderungen in der Geschäftsabwicklung bemüht, als er die Umstellung von Voraus- bzw. Sofortzahlung auf Kreditierung der Lieferungen als Voraussetzung zur Aufrechterhaltung dieser Geschäftsbeziehung verlangt habe. Da aus Gründen der Konzernrichtlinie der Bf. eine Kreditierung der Warenlieferungen nicht in Frage

gekommen sei und Herr D keine Vorauszahlungen mehr habe leisten wollen, sei, um Schadenersatzleistung aus der Vertragsauflösung zu vermeiden, von Herrn D ein anderer kroatischer Unternehmer namhaft gemacht worden, der die offenen Kontaktmengen zum vereinbarten Preis übernommen habe. So sei über die noch offene Menge von insgesamt 525,1 Tonnen Sojapelllets aus drei Kontrakten eine vom neuen Kunden bestätigte Abtrittserklärung seitens der A d.o.o. durch Herrn D am 26. Juni 2015 bei der Bf. abgegeben und von dieser im Einvernehmen der Austausch des Vertragspartners angenommen worden, darunter auch noch für die offene Liefermenge des Kontrakts Nr. ***3*** vom 11. Juni 2015, zu welchem die letzten zwei physischen Lieferungen am 19. Juni 2015 noch auf Abruf und nach Bezahlung von A d.o.o. als Teilerfüllung ergangen seien. Diese letzten Lieferungen an A d.o.o. seien mit Rechnung Nr. ***4*** vom 23. Juni 2015 und Nr. ***5*** vom 25. Juni 2015 ebenfalls als Dreiecksgeschäfte an den Empfänger A d.o.o. abgerechnet worden (die Zahlungseingänge dafür habe die Bf. am 18. Juni 2015 verzeichnet; dies seien die letzten Zahlungseingänge auf die abgeschlossenen Kontrakte mit A d.o.o. gewesen). Die ZM sei ebenso wie die Rechnungen hinsichtlich aller Lieferungen ordnungsgemäß, den Formvorschriften entsprechend und zeitgerecht erstellt worden. Für jede Lieferung habe ein entsprechender Versendungsnachweis vorgelegt werden können. Dies sei daher von der Betriebsprüfung auch nicht beanstandet worden und sei nicht strittig. Die Bf. habe demnach über den gesamten Lieferzeitraum vom 31. Oktober 2014 bis 19. Juni 2015 niemals auch nur ansatzweise Veranlassung an der Unternehmereigenschaft oder Redlichkeit der kroatischen A d.o.o. zu zweifeln gehabt und sei damit auch der üblichen Sorgfalt eines Kaufmanns unzweifelhaft nachgekommen. Neben der konkret nachgewiesenen UID-Prüfung vor Lieferbeginn sei die UID-Prüfung dann wie dargestellt vorgenommen worden, da sich in der aufrechten Geschäftsgebarung mit der A d.o.o. keinerlei Auffälligkeiten ergeben hätten. So sei auch sicherlich noch um Mitte Mai 2015 eine Prüfung der UID-Nummer der A d.o.o. vorgenommen worden. Da aber die Prüfungsergebnisse in der Zeit der manuellen Prüfung nicht aufgehoben worden seien, solange keine Änderung des Status eingetreten sei, seien diese konkreten MIAS-Abfragen leider von der Bf. nicht mehr belegbar. Die Bf. sei (aufgrund des zuvor beschriebenen allgemeinen Prozesses) der festen Überzeugung, dass sogar noch im Juni 2015 eine Prüfung des UID-Status der A d.o.o. vorgenommen worden sei, die zu keinem anderslautenden Ergebnis geführt habe, da sonst eine entsprechende Dokumentation erfolgt wäre. Die letzte UID-Prüfung, die wegen geändertem UID-Status nun auch wieder nachweisbar sei, habe am 21. Juli 2015 ergeben, dass die UID-Nummer der A d.o.o. ungültig geworden sei. Da aber die Geschäftsbeziehung bereits mit der Abtrittserklärung eingestellt worden sei und keine Forderungen offen gewesen seien, seien von der Bf. keine weiteren Maßnahmen zu treffen gewesen. Aufgrund des oben beschriebenen Prozesses der UID-Prüfung sei zu vermuten, dass die UID-Nummer von A d.o.o. durch die kroatische Finanzbehörde erst später im Juni 2015, demnach rückwirkend mit Wirkung ab 12. Mai 2015, auf ungültig gesetzt worden sei. Was die kroatische Finanzverwaltung veranlasst habe, diese UID-Nummer rückwirkend mit Ablauf des 12. Mai 2015 für ungültig zu erklären, sei der Bf. leider nicht zugänglich und widerspreche auch

objektiv dem Verlauf ihrer Geschäftsbeziehung mit A d.o.o. Die Bf. habe leider keine Möglichkeiten, die Ursache und den Zeitpunkt für die Ungültigkeitserklärung selbst in Erfahrung zu bringen. Sie ersuche daher, dies von Amts wegen in einem Amtshilfverfahren mit der kroatischen Finanzverwaltung abzuklären.

Die Geschäftsbeziehung mit der ungarischen B Kft. habe Anfang Mai 2015 begonnen. Entsprechend den Konzernvorgaben der Bf. zur Kundenneuanlage am 7. Mai 2015 habe sie die vom Unternehmen bekanntgegebene UID-Nummer ***2*** mittels MIAS-Onlineabfrage geprüft und die Antwort „gültig“ erhalten. Auch hätten die vom Kunden angegebene Adresse und der Namen vollständig mit dem Prüfungsergebnis übereingestimmt. Nach Recherchen der Bf. sei E F, der zur Bf. Kontakt aufgenommen habe, auch Geschäftsführer der B Kft. gewesen, sodass aus Sicht der Bf. einer Geschäftsbeziehung nichts im Wege gestanden sei. Mit 13. Mai 2015 habe die Bf. den ersten Zahlungseingang erfasst, worauf sie die ersten vier Lieferungen bis zum 18. Mai 2015 veranlasst und diese Lieferungen als Erwerber im Dreiecksgeschäft abgerechnet habe. Die Differenz sei von der B Kft. prompt bezahlt worden. Die Abwicklung als Dreiecksgeschäft samt Übergang der Steuerschuld hinsichtlich der Erwerbsteuer auf B Kft. als Empfänger sei E F zweifellos bekannt gewesen. Nach einem weiteren im Anschluss vollständig abgehandelten Kontrakt sei die Geschäftsbeziehung vorübergehend eingeschlafen und erst im November 2015 wieder von Herrn F für die B Kft. neuerlich angebahnt worden. Eine damalige Prüfung der UID-Nummer habe keinen geänderten Status ergeben. Im November 2015 seien zwei Verkaufskontrakte über insgesamt 700 Tonnen abgeschlossen worden. Ab der 48. Kalenderwoche bis zum Jahresende 2015 seien bereits 24 LKW-Lieferungen an die B Kft. erfolgt, die spätestens zum jeweiligen Liefertag per Überweisung völlig anstandslos bezahlt worden seien. Die Rechnungslegung sei wiederum idR. innerhalb von drei Arbeitstagen nach Lieferung erfolgt. Eine Prüfung der UID-Nummer der B Kft. habe sicherlich auch im November und Dezember keinen neuen UID-Status ergeben, weshalb die Bf. diese konkrete Prüfung nicht dokumentiert habe. Die letzte Lieferung zum zweiten am 23. November 2015 abgeschlossenen Kontrakt sei wegen der Feiertage erst am 7. Jänner 2016 erfolgt, welche mit 8. Jänner 2016 von der Bf. abgerechnet worden sei. Die Bezahlung dieser Lieferung sei großteils noch 2015 mittels Vorauszahlung erfolgt, sodass aus den bereits im November abgeschlossenen Kontrakten nur noch EUR 2.650,00 zu bezahlen gewesen seien. Der Zahlungseingang sei am 5. Jänner 2016 auf dem Bankkonto der Bf. erfolgt. Für den dritten am 7. Dezember 2015 abgeschlossen Verkaufskontrakt sei die Auslieferung mit 14. Jänner 2016 auftragsgemäß mittels drei LKW-Lieferungen begonnen worden. Der letzte Abruf der B Kft. und demnach die letzte Lieferung der Bf. an die Gesellschaft sei mit 15. Jänner 2016 erfolgt, worüber am 18. Jänner 2016 abgerechnet worden sei. Auch diese Lieferung sei anstandslos und wie vereinbart im Vorhinein bezahlt worden. Herr F sei Mitte Jänner bei der Bf. telefonisch mit dem Ersuchen um Stornierung der restlichen offenen Auftragsmenge vorstellig geworden. Um eventuelle Schadenersatzansprüche hintanzuhalten, sei Herrn F vorgeschlagen worden, er möge einen neuen Geschäftspartner beibringen, der seinen Kontrakt übernehme. So sei über die noch

offene Menge Sojapellets des letzten Kontrakts aus Dezember 2015 eine vom neuen Kunden am 21. Jänner 2016 bestätigte Abtrittserklärung seitens der B Kft. durch Herrn F bei der Bf. abgegeben und von dieser im Einvernehmen der Austausch des Vertragspartners angenommen worden. Insgesamt seien 37 LKW-Lieferungen zu einem Gesamtwert von EUR 348.154,29 an B Kft. erfolgt, davon nur fünf Lieferungen nach dem Ungültigkeitsdatum 28. Dezember 2015. Der letzte Zahlungseingang vom 13. Jänner 2016 habe die vier abgerufenen Lieferungen vom 14. und 15. Jänner 2016 betroffen. Mit Herrn F habe die Bf. nachher keinerlei Kontakt mehr gehabt. Die ZM sei den Formvorschriften entsprechend und zeitgerecht erstellt worden. Für jede Lieferung habe ein entsprechender Versendungsnachweis vorgelegt werden können. Die Bf. habe demnach über den gesamten Lieferzeitraum vom Mai 2015 bis 15. Jänner 2016 niemals auch nur ansatzweise Veranlassung gehabt, an der Unternehmereigenschaft oder Redlichkeit der ungarischen Gesellschaft zu zweifeln, und die Bf. sei der üblichen Sorgfalt eines Kaufmanns unzweifelhaft nachgekommen. Neben der UID-Prüfung vor Lieferbeginn sei die UID-Prüfung wie dargestellt vorgenommen worden, da sich in der aufrechten Geschäftsgebarung mit B Kft. keinerlei Auffälligkeiten ergeben hätten. So sei auch hier sicher noch um Mitte Dezember 2015 eine Prüfung der UID-Nummer der B Kft. vorgenommen worden. Da aber die Prüfungsergebnisse nicht aufgehoben worden seien, wenn keine Änderung des Status eingetreten sei, sei diese konkreten MIAS-Abfrage leider von der Bf. nicht mehr belegbar. Inwieweit im Jänner 2016 oder später noch eine turnusmäßige UID-Prüfung der B Kft. stattgefunden habe, könne die Bf. in Ermangelung von aufgehobenen Prüfungsergebnissen nicht prüfen. Da der Kunde nach erfolgter Vertragsübernahme sicherlich inaktiv gesetzt worden sei, um gegebenenfalls offene Lieferungen zu vermeiden und die Bf. keine Unterlagen über einen geänderten UID-Status habe, sei entweder die turnusmäßige UID-Prüfung für diesen Kunden gerade nicht mehr erfolgt oder es stehe die Vermutung im Raum, dass auch hier seitens der ungarischen Finanzverwaltung die UID rückwirkend mit Wirkung ab 29. Dezember 2015 auf „ungültig“ gesetzt worden sei; ansonsten wäre dies nicht erklärbar. Nach späteren Recherchen der Bf. sei mittels Gerichtsbeschluss, veröffentlicht am 15. Jänner 2016, über die Rücknahme der Steuernummer der B Kft. per 29. Dezember 2015 entschieden und mit 5. Februar 2016 ein Insolvenzverfahren über die Gesellschaft eröffnet worden. Nach Abwicklung der Insolvenz sei die Firma offenkundig mit 12. April 2016 gelöscht worden.

Zum Thema „*Rechtliche Würdigung*“ führte die Bf. aus, dass sich die zu klärende Frage letztlich darauf reduziere, ob, inwieweit und ab wann eine Ungültigkeitserklärung der UID-Nummer eines sich mit dem Erwerber in ordentlicher laufender Geschäftsbeziehung befindlichen Empfängers Auswirkung auf die Rechtmäßigkeit der Anwendung des Art. 25 UStG insbesondere in Hinblick auf die Befreiung nach Abs. 2 des Art. 25 haben könne. Die Behörde gehe offenkundig (ohne nähere Begründung) davon aus, dass auch in einer laufenden Geschäftsbeziehung der Umstand der Ungültigkeitserklärung der UID-Nummer sofort bewirke, dass von der ersten Minute der Ungültigkeit an kein Dreiecksgeschäft iSd. Art. 25 UStG mehr vorliege und es somit wegen der nach Art. 25 Abs. 6 UStG, erster Teilstrich, zwar zwingend

anzuführenden, aus anderem als den Bestimmungsstaat stammenden UID-Nummer des Erwerbes die Erwerbsteuer nach Art. 3 Abs. 8 UStG für die Lieferung an den Erwerber (die Bf.) von der Finanzverwaltung dieses UID-Lands (hier also Österreich) einzuheben sei. Dies sei jedoch nicht zutreffend, wie nachfolgend näher begründet werde.

Die für den Sachverhalt entscheidende Frage lasse sich weiter darauf reduzieren, ob die Abnehmer auch zum Zeitpunkt der Ungültigkeitserklärung bzw. (kurz) danach „Steuerpflichtige“ im Sinne der Richtlinie 2006/112/EU (Mehrwertsteuerrichtlinie) im Bestimmungsland gewesen seien. Seien sie „Steuerpflichtige“ im Bestimmungsland gewesen, trete der Übergang der Steuerschuld kraft ausdrücklicher Anordnung der Mehrwertsteuerrichtlinie ein und komme es zu keinem UID-Erwerb durch den Erwerber. Ob der Steuerschuldner (Empfänger) dann seiner mitunter aus diesem Geschäft entstehenden Zahlungsverpflichtung letztendlich nachkomme (grundsätzlich werde der übergegangenen Steuerschuld ein Recht auf Vorsteuerabzug gegenüberstehen), sei für die Anwendung des Art. 42 Mehrwertsteuerrichtlinie nicht relevant, da ausdrücklich nur auf den Übergang der Steuerschuld abgestellt werde. Nach Art. 9ff Mehrwertsteuerrichtlinie gelte als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübe. Dies entspreche im Wesentlichen § 2 UStG. Nach hA ende die Unternehmereigenschaft nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung und auch nicht mit der Auflösung einer Gesellschaft oder deren Löschung im Firmenbuch, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht hätten, vollständig abgewickelt seien. Auf eine gültige UID-Nummer werde im Übrigen im Zusammenwirken der Art. 141, 197 und 42 Mehrwertsteuerrichtlinie gar nicht abgestellt. Dies auch, da es offenkundig nur darauf ankommen solle, dass es sich beim Empfänger um einen identifizierten „Steuerpflichtigen“ handle, der im Bestimmungsland zur Steuer erfasst sei, und der auf Grund seiner einen wirtschaftlichen Charakter aufweisenden Tätigkeit somit ohnehin ein Anrecht auf eine gültige UID-Nummer, erteilt durch seine nationale Steuerverwaltung, habe. Entsprechend Art. 214 Mehrwertsteuerrichtlinie hätten die Mitgliedstaaten erforderliche Maßnahmen zu treffen, damit uA. jeder „Steuerpflichtige“, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirke oder Dienstleistungen erbringe, jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalte. Nach hA. bestehe daher seitens eines Unternehmers („Steuerpflichtiger“) ein Recht auf eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, solange dieser die entsprechenden Voraussetzungen erfülle. Nachweislich seien beiden Empfängern nach dem Wirkungsdatum der Ungültigkeitserklärung der jeweiligen UID-Nummern Futtermittel in nicht gerade unbedeutender Menge geliefert und von diesen Unternehmen in eigenem Namen per Banküberweisung bezahlt worden. Es sei auch eine belegte Tatsache, dass die Bf. nur sehr kurze Zeit nach dem jeweiligen Datum der Wirkung der Ungültigkeit der UID-Nummer noch Lieferungen in Unkenntnis einer Ungültigkeitserklärung durchgeführt habe – bei A d.o.o. seien es rund fünf Wochen und bei B Kft. gar nur drei Wochen nach dem von der Betriebsprüfung festgestellten Wirkbeginn der

Ungültigkeit der jeweiligen UID-Nummer gewesen. Außerdem ende die „ustliche“ Unternehmereigenschaft selbst bei A d.o.o. objektiv erst mit Abwicklung des Insolvenzverfahrens, welches nachweislich mit erst mit 6. April 2016 beendet worden sei, und wäre eine UID-Nummer außerhalb von Umsatzsteuer-Betrugsszenarien wohl frühestens mit Einleitung eines Insolvenzverfahrens bzw. Vorverfahrens zur Schuldenregulierung, welches auch erst mit 18. Februar 2016 eröffnet worden sei, zu begrenzen gewesen. Es sei daher mit geradezu an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass beide Unternehmen zumindest bis zur Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der Bf. ihre (bisherige) wirtschaftliche Tätigkeit noch immer selbstständig ausgeübt hätten, als sie auch diese noch gelieferten Futtermittel – und sei es auch erst durch einen Insolvenzverwalter in einem etwaigen späteren Insolvenzverfahren – in irgendeiner Form wirtschaftlich verwertet haben müssten, wobei die (jedenfalls steuerbare) Veräußerung der Futtermittel an Landwirte oder an andere Agrarprodukthändler wohl die Wahrscheinlichste aller (doch aufgrund der Sacheigenschaft und namhaften Menge erheblich eingeschränkten) Möglichkeiten darstelle. Mit derselben Sicherheit sei daher davon auszugehen, dass beide Unternehmen zum Zeitpunkt aller nach dem jeweiligen Ungültigkeitsdatum erfolgten Lieferungen noch „Steuerpflichtige“ im Sinne des Art. 9 Mehrwertsteuerrichtlinie gewesen seien und daher gemäß Art. 214 Mehrwertsteuerrichtlinie auch noch ein Anrecht auf eine gültige UID-Nummer gehabt hätten; letztere wäre nur dann rechtlich fundiert einzuschränken, soweit das Geschäftsmodell der Empfänger von diesen wissentlich mittel- oder unmittelbar mit Handlungen zum Umsatzsteuerbetrug einhergegangen sei, was nach dem bisherigen Informationsstand der Bf. hier aber nicht zutreffe. Auch die EuGH-Rechtsprechung spreche dafür, dass die Befreiung des in Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG normierten innergemeinschaftlichen Erwerbs von der Umsatzsteuer (Art. 25 Abs. 2 UStG) nicht an das formelle Kriterium der Gültigkeit der UID-Nummer geknüpft werden dürfe, sondern auf die tatsächlichen Gegebenheiten (insbesondere Bewirkung der Lieferung; unternehmerische Tätigkeit des Empfängers) abzustellen sei. Das Urteil vom 27. September 2012, C-587/10, *VSTR*, habe die Frage betroffen, ob die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig gemacht werden dürfe, dass der Lieferer die UID-Nummer des Erwerbers mitteilen könne. Dazu habe der EuGH auch ausgeführt, dass es sich bei der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer „*doch nur um ein formelles Erfordernis*“ handle, „*das den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.*“ Zusammengefasst sei die Vorschreibung von Umsatzsteuer gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG schon deswegen zu Unrecht erfolgt, da die Kunden der Bf. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zumindest bis zur Beendigung der Geschäftsbeziehung ihre wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin selbstständig ausgeübt hätten, also weiterhin unternehmerisch tätig gewesen seien. Es treffe daher nicht zu, dass „die Unternehmereigenschaft des Empfängers nicht nachgewiesen“ sei, da dieser Nachweis (wie durch die EuGH-Rechtsprechung bestätigt) auch auf anderem Weg als durch die Mitteilung einer gültigen UID geführt werden könne.

Die Bf. habe auch keine Möglichkeit, sich bezüglich der Richtigkeit der Ungültigkeitserklärungen zu rechtfertigen. Auf Grund der von der Bf. rechtzeitig und ordnungsgemäß erstellten und übermittelten ZM und der rechtzeitigen und vollständigen Rechnungsausstellung hätten beide Steuerverwaltungen der Bestimmungsländer die entsprechend der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Information über den Übergang der Steuerschuld auf den jeweiligen Empfänger und somit alle Möglichkeiten entsprechend der nationalen Gesetzgebung vorgesehenen Maßnahmen zu ergreifen und das Steueraufkommen zu sichern (Art. 256 bzw. 267 Mehrwertsteuerrichtlinie). Die (rückwirkende) Ungültigkeitserklärung einer UID-Nummer bei drohender, aber selbst bei eröffneter oder in Abwicklung befindlicher Insolvenz bzw. iZm. Steuerschulden bei nach wie vor aufrechter unternehmerischer Tätigkeit erweise sich aus Sicht eines funktionierenden Binnenmarkts (außerhalb von Sofortmaßnahmen zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung) als völlig untaugliche und tatsächlich Unrecht verursachende Maßnahme, als sie für den grundsätzlich nicht „steuerbelasteten“ redlichen ausländischen Lieferer zu Konsequenzen führe, gegen die er sich nicht wehren könne, ihm somit keinerlei Parteienstellung zukomme. Somit müsse dies letztlich auch ohne Wirkung auf den redlichen Erwerber bleiben. Werde daher die UID-Nummer eines Empfängers durch die nationale Steuerverwaltung zu Unrecht ungültig erklärt, müsse Art. 42 weiterhin seine Schutzfunktion für den Erwerber entfalten, zumindest solange, als bei aufrechter Unternehmereigenschaft noch „innergemeinschaftlich“ relevante Lieferungen erfolgt seien; dies auch, da eine rückwirkende Korrektur der Löschung in der MIAS-Datenbank gar nicht vorgesehen sei.

So wie die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach (ständiger) Rechtsprechung des EuGH (zB. Rs. C-273/11) nicht versagt werden dürfe, wenn die Steuerverwaltung des Bestimmungslands die Einschränkung bzw. Ungültigkeitserklärung der UID-Nummer des ansässigen Erwerbers de facto nach der Lieferung bewirke, diese aber auf einen Zeitpunkt vor der Lieferung (durch Eintragung eines zurückliegenden Datums in die Datenbank) zurückwirke, sei auch bei Anwendung des Art. 141 iVm. Art. 197 und Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie wohl unzweifelhaft, dass eine rückwirkende Ungültigkeitserklärung der UID-Nummer des Empfängers zu keinen Sanktionen führen könne und so auch nicht zum „UID-Erwerb“, da Art. 42 weiterhin wirken müsse. Im Hinblick darauf, dass das nationale Gericht die Beschränkung der UID-Nummer (Steuernummer) der B Kft. ab 29. Dezember 2015 mit 15. Jänner 2016 verlautbart habe und die letzte Lieferung der Bf. am 15. Jänner 2016 erfolgt sei, sei die Bf. durch die seitens der Behörde vorgenommene „UID Erwerbsbesteuerung“ beschwert. Auch führe die abrupte, in beiden Fällen ab dem ersten Tag der Ungültigkeit der UID-Nummer erfolgte Erwerbsbesteuerung nach Art. 3 Abs. 8 UStG zu einer systemimmanenten Rechtswidrigkeit, da es auch in objektiver Hinsicht wohl unzweifelhaft eine gewisse Zeit des Erkennens und der Setzung von Maßnahmen benötige, wenn eine UID-Nummer eines ständigen Geschäftspartners für ungültig erklärt werde und vorher keinerlei sonstige Anzeichen erkennbar seien. Eine, wie im Falle der Versteuerung ab

dem ersten Moment der Ungültigkeitserklärung implizit unterstelltes sofortiges Reaktionserfordernis bei sonstiger „Doppelbesteuerung“ würde bedeuten, dass sämtliche UID-Nummern aller Kunden (und Lieferanten) geradezu immer und andauernd, dh. ohne jegliche Unterbrechung, zu prüfen seien und für alle negativen Ergebnisse sofort, wenn nicht sogar gleichzeitig, alle erforderlichen Rettungsmaßnahmen zu setzen wären. Selbst unter idealsten Bedingungen sei dies denk unmöglich und erfordere die benötigte Zeit somit ein Ermessen auch im Sinne des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Es stelle sich somit die Frage, wie oft bzw. in welchen Zeitabständen eine UID-Nummer auf Gültigkeit zu prüfen sei und wie lange eine angemessene Reaktion auf ein (auf Grund aller anderen Umstände gerade nicht zu erwartendes) Ergebnis „ungültig“ dauern dürfe, um im Sinne des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und der Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer von einer Zwangs- und Strafsteuer, wie sie die „UID-Erwerbssteuer“ de facto im Falle des unverschuldeten Abhandenkommens des Empfängers darstelle, absehen zu können. Oder besser: Mit welchen Prüfintervallen und Reaktionszeiten werde der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns noch entsprochen? Ein bestimmter UID-Prüfungsintervall oder eine bestimmte Reaktionszeit sei gesetzlich nicht vorgesehen (Rz 4360 der UStR 2000) und werde auch durch die Mehrwertsteuerrichtlinie nicht verlangt. Nach hA. sei hinsichtlich der Prüfung der UID-Nummer bzw. der Prüfung der Redlichkeit des Abnehmers und wohl auch hinsichtlich einer Reaktionszeit in objektiver Weise auf die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen. Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG sei eine Lieferung auch dann als steuerfrei anzusehen, wenn die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung (Abs. 1 des Art. 7) nicht vorlägen und die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht habe erkennen können. Die Bf. sei sich sicher, dass sie hinsichtlich der Abwicklung dieser dargestellten Geschäftsmodelle in einer Zusammenschau aller dargestellten Parameter mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt habe. Auch wenn es zu keiner rückwirkenden Ungültigerklärung der UID-Nummern gekommen sein sollte, sei die Steuerfreiheit des (durch Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG ausgelösten) innergemeinschaftlichen Erwerbs daher im vorliegenden Fall aufgrund der „Vertrauensschutzregel“ des Art 7 Abs 4 UStG (bzw. gegebenenfalls in analoger Anwendung dieser Vorschrift) zu gewähren.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit ihren Beschwerdevorentscheidungen vom 26. Juni 2019 und vom 27. Juni 2019 als unbegründet ab. Hinsichtlich der durchgeführten Bestätigungsverfahren hätte aus der MIAS-Datenbank abgerufen werden können, dass die Bf. hinsichtlich der A d.o.o. am 27. Oktober 2014 eine Abfrage durchgeführt habe, wonach deren UID-Nummer als „gültig“ angezeigt worden sei. Die nächste Abfrage hinsichtlich des kroatischen Unternehmens habe die Bf. am 21. Juli 2015 durchgeführt, wonach die kroatische UID nicht mehr als gültig angezeigt worden sei. Hinsichtlich der B Kft. habe die Bf. zuletzt Ende Juli 2015 eine Abfrage durchgeführt, wonach deren UID-Nummer als „gültig“ angezeigt worden

sei. Bei der Dreiecksgeschäftsregelung handele es sich um eine Vereinfachungsregelung für den „mittleren“ Unternehmer (Erwerber), welche bei Vorliegen der übrigen materiellrechtlichen Voraussetzungen freiwillig angewandt werden könne. Diese Gestaltungsmöglichkeit mit dem vorrangigen Ziel, eine Registrierung im Bestimmungsland zu vermeiden, werde durch entsprechende Rechnungsstellung an den Empfänger und durch entsprechende Meldung in der ZM eröffnet. Bei beiden handele es sich daher nicht um bloß um formelle, sondern ebenfalls um materiellrechtliche Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts (vgl. *Rau/DürnNächter*, dt. USt-Kommentar, § 25b Rz 78). Die Bedeutung der UID sowohl des Erwerbers als auch des Empfängers beim Dreiecksgeschäft gehe weit über die bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung hinaus. Während bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach der Judikatur des EuGH (*Teleos, Collee, VSTR*) die Steuerfreiheit auch dann erhalten bleibe, wenn zusätzlich alle materiellrechtlichen Voraussetzungen zweifelsfrei vorlägen, gelte dies nicht automatisch auch bei Dreiecksgeschäften. Dies werde wie folgt begründet: Weder Art. 7 UStG noch Art. 138 Abs. 1 (jeweils betreffend die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen) enthielten explizit als Voraussetzung die Verwendung einer (gültigen) UID. Die UID sei lediglich Bestandteil des in einer nationalen Verordnung (VO 1996/401 idF BGBl II 2010/172) geregelten Buchnachweises (formeller Nachweis). Anders Art. 25 Abs. 4, 5 und 6 UStG sowie Art. 265 lit. b Mehrwertsteuerrichtlinie; hier sei ausdrücklich von einer UID-Nummer bzw. von einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer die Rede; dass es sich dabei um eine zum Zeitpunkt der Lieferung gültige UID-Nummer handeln müsse, dürfe als selbstverständlich vorausgesetzt werden. Vertrauensschutzbestimmungen wie etwa iZm mit einer verunglückten innergemeinschaftlichen Lieferung, wonach bei Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns trotzdem die Steuerfreiheit erhalten bleibe (Art. 7 Abs. 4 UStG), seien beim Dreiecksgeschäft nicht vorgesehen. Bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei ein Alternativnachweis (z.B. der fehlenden Unternehmereigenschaft oder der Erwerbsteuerbarkeit beim Abnehmer) nach einschlägiger Judikatur zulässig, da die Steuerfreiheit nicht an bloß formellen Mängeln scheitern solle, wenn alle materiellen Voraussetzungen zweifelsfrei vorlägen. Im gegenständlichen Fall handele es sich bei der ungültigen UID des Empfängers bereits selbst um eine fehlende materielle Voraussetzung. Die Frage nach der Unternehmereigenschaft trete demgegenüber in den Hintergrund. Sinn und Zweck der detaillierten Vorschriften zum Dreiecksgeschäft sei aber in erster Linie eine vollständige Abbildung der Warenbewegungen im MIAS und eine leichte Nachvollziehbarkeit und Überprüfung durch die nationalen Finanzverwaltungen, insbesondere auch derjenigen, wo der zu einem Steueraufkommen führende Letztverbraucher anzunehmen sei. In beiden Fällen sei von den beiden Empfängern aber offensichtlich der Übergang der Steuerschuld überhaupt nicht erklärt worden („missing trader“ ab einem bestimmten Zeitpunkt), sodass eine korrekte Besteuerung im Empfängerland nicht erfolgt sei. Die Ausführungen in der Beschwerde, es seien zwar UID-Abfragen durchgeführt, diese aber nicht aufbewahrt worden, seien nicht nachvollziehbar bzw. entsprächen nicht der Sorgfalts- und Beweisvorsorgepflichten bei der

Abwicklung internationaler Geschäfte. Die aktuelle Judikatur des EUGH vom 19. April 2018 in der Rechtssache *Bühler KG*, C-580/16, behandle die verspätete Abgabe der ZM als nicht schädlich für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung. Hier handle es sich im Gegensatz zum geprüften Fall um einen bloß formellen Mangel, welcher als (rückwirkend) sanierbar betrachtet werden könne. Im Prüfungsfall liege ein wesentlich schwerwiegenderer (materieller) Mangel, nämlich eine ungültige UID, vor. Daher stehe es dem Erwerber frei, den vom Gesetz bzw. der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich normierten Weg zum nachträglichen Wegfall des sog. „Doppelerwerbs“ zu beschreiten (Art. 3 Abs. 8 BMR).

Anschließend erließ die belangte den ebenfalls angefochtenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2016. Dagegen erhob die Bf. Beschwerde und stellte im selben Schriftsatz einen Vorlageantrag in Bezug auf die sonstigen angefochtenen Bescheide.

Darin monierte die Bf., dass es nach wie vor ungeklärt sei, zu welchem Zeitpunkt die Begrenzung der UID-Nummern tatsächlich für die Bf. sichtbar geworden und ob die Begrenzung durch die (nationalen) Behörden zu diesem Zeitpunkt zu Recht erfolgt sei. Die Feststellung der Zeitpunkte und der Rechtmäßigkeit der Begrenzung der UID-Nummern seien für das Verfahren wesentliche Tatsachen. Würde nämlich die Begrenzung der UID-Nummern zum jeweiligen Datum von den nationalen Behörden im Widerspruch zur Mehrwertsteuerrichtlinie erfolgt sein, erübrige sich jede weitere Auseinandersetzung mit den beschwerten Bescheiden, als ihnen bereits dadurch die Rechtsgrundlage entzogen sei; so auch, wenn die Begrenzung der UID-Nummern tatsächlich rückwirkend erfolgt sei. Darüber hinaus führte die Bf. insbesondere unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH (*Teleos*, *Collee*, *VSTR*) ins Treffen, dass die UID-Nummern auch im Rahmen des Art. 25 UStG nur ein formales Erfordernis seien. Die Erfassung der Empfänger zur Mehrwertsteuer im Empfängerland ergebe sich bereits aus den zuvor gültigen UID-Nummern der Empfänger, die von den nationalen Finanzbehörden zum Zwecke der Umsatzsteuer erteilt worden seien. Die Gültigkeit der UID-Nummer werde daher selbst dort ausdrücklich nicht als Voraussetzung genannt, zumal diese ja nur die Erfassung zum Zwecke der Umsatzsteuer bestätige. Es möge sein, dass die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG als nationale Regelung aufgrund des Wortlauts nicht für Dreiecksgeschäfte vorgesehen sei. Allerdings sei die „Vertrauensschutzregel“ auch nicht in der Mehrwertsteuerrichtlinie explizit zu finden und daher keine Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie in der nationalen Gesetzgebung. Erst mit der Rs *Teleos* (27.9.2007, C-409/04) habe der EuGH die Anspruchsgrundlagen des Vertrauensschutzes konkretisiert. Die von der belangten Behörde dargelegte Einschränkung, den Vertrauensschutz ausschließlich auf die Steuerfreiheit der „innergemeinschaftlichen Lieferung“ anwenden zu dürfen, könne dieser Judikatur und vor allem der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht entnommen werden, weshalb Art. 7 Abs 4 UStG hier wohl zu kurz greife. Auch dieser in den Bescheiden verfügten „Nacherhebung“ müssten aufgrund der bewiesenen Umstände und Tatsachen ebenfalls die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer wohl unzweifelhaft

entgegenstehen („Vertrauensschutz“), da diese Grundsätze bei der Anwendung der gesamten Mehrwertsteuerrichtlinie umfassend zu beachten seien. Bei Zweifel der Bf. bereits jetzt an, einen Antrag auf Vorabentscheidung (§ 290 BAO) in Erwägung zu ziehen.

Die Bf. führte zudem aus, die Vorgaben des Art. 25 UStG minutiös eingehalten zu haben und keine Sorgfalts- und Beweisvorsorgepflichten verletzt zu haben. Die österreichische Finanzverwaltung selbst führe in Rz. 4360 UStR 2000 aus, dass die Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens zur Überprüfung der Gültigkeit der UID gesetzlich nicht vorgeschrieben sei. Weder in den Richtlinien noch in der Literatur werde eine mit jeder Lieferung durchzuführende UID-Abfrage (Prüfung) verlangt. Es werde im Gegenteil darauf hingewiesen, dass dies selbst für den Vertrauensschutz absolut nicht notwendig sei. Auch bei der Regelung zum Dreiecksgeschäft könne somit nichts anderes gelten, zumal ansonsten bei jeder „ruhenden“ Lieferung mit Übergang der Steuerschuld quasi auf die Sekunde genau eine Stufe 2-Anfrage durchzuführen wäre. Abgesehen davon, dass eine solche strenge Auslegung diese Vereinfachungsregelung der Mehrwertsteuerrichtlinie wohl unbestreitbar ad absurdum führe, hätte der EU-Gesetzgeber, wenn er eine zum Zeitpunkt des Übergangs der Steuerschuld gültige UID-Nummer als unabdingbare Voraussetzung für den zwingenden Übergang der Steuerschuld iZm. einem Dreiecksgeschäft erachte, dies im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung zur UID und deren Wirkung auch ausdrücklich durch Gesetz (bzw. RL) klarstellen müssen. Art. 141 lit. d der Mehrwertsteuerrichtlinie führe als diesbezügliche Voraussetzung (nur) aus: *„Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.“* Es sei bereits eindeutig bewiesen, dass zu Beginn der jeweiligen Geschäftsbeziehung jeweils eine „Stufe 2“-Anfrage mit dem Ergebnis „gültig“ und auch die Prüfung der Übereinstimmung von Firma und Sitz der Empfänger durchgeführt worden sei. Die Bf. habe bis zum Einstellen ihrer Lieferungen keinerlei Grund gehabt, an der Redlichkeit der Empfänger zu zweifeln, zumal Zahlungen wie vereinbart erfolgt und auch sonst in der gesamten Abwicklung keine Auffälligkeiten festzustellen gewesen seien. Vor Einführung von automatisierten UID-Anfragen bei der Bf. seien diese nur manuell über das MIAS-System der EU im Internet durchgeführt worden. Da dort keine Erfassung der Bf. als Abfragende erfolgt sei, könne auch das MIAS-System keine solchen Anfragen der Bf. bzw. der Konzernmutter journalisiert haben. Schon deswegen gebe die tabellarische Aufstellung in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung tatsächlich nicht die Häufigkeit und Intervalle der UID-Prüfungen der Bf. wieder. Der Vorwurf der Beweisvorsorgepflichtverletzung gehe ins Leere, zumal die manuelle Abfrage im MIAS-System nur dann zu einem definierten innerbetrieblichen Prozess geführt habe, wenn sie zum Ergebnis „nicht gültig“ geführt habe. Da eine Dokumentation der manuellen MIAS-Anfragen nur mittels Ausdruck möglich wäre, hätte alleine die aufzuhebende Papiermenge ein exorbitantes Ausmaß und wäre der damit verbundene Aufwand unverhältnismäßig. Unbestritten bestehe bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Normunterworfenen, die auch in einer erhöhten

Beweisvorsorgepflicht münde. Andererseits sei die Finanzverwaltung verpflichtet, die ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen. Bestehende Rechtshilfemöglichkeiten seien zu nutzen. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestünden. Außerdem werde von der belangten Behörde behauptet, dass „aber offensichtlich der Übergang der Steuerschuld von beiden Empfängern nicht erklärt“ worden sei und mit dem einschlägigen Begriff „missing trader“ offenbar versucht werde, der Geschäftsbeziehung den Anschein eines „Karussellbetrugsmodells“ zu geben. Soweit der Bf. bekannt, sei der Übergang der Steuerschuld von beiden Empfängern vor den nationalen Behörden erklärt worden. Offenbar sei es dann zu Zahlungsschwierigkeiten gekommen, was letztlich in einer Insolvenz geendet habe. Eine Insolvenz sei nicht gleichzusetzen mit einem (geplanten) „Karussellbetrug“.

In Bezug auf den angefochtenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2016 beantragte die Bf., dass keine Beschwerdeentscheidung erlassen werde.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt in Folge dem Bundesfinanzgericht vor. In ihrem Vorlagebericht legte sie im Wesentlichen Folgendes dar: Dass die Gültigkeit einer UID-Nummer im Falle der Erleichterungsregelungen des Art. 25 UStG (Dreiecksregelung) nur formalistischen Charakter haben solle, sei aus ihrer Sicht nicht ausreichend. Die belangte Behörde habe bei den ausländischen Behörden weder bezüglich der Gründe der Beschränkung der Gültigkeit der UID-Nummern noch bezüglich des Zeitpunktes, wann die Beschränkung im System erfasst worden sei, Amtshilfe in Anspruch genommen, da zum einen der Grund für eine Begrenzung nicht relevant erscheine und zum anderen im Auszug der MIAS-Abfragen das Datum der letzten Änderung ersichtlich sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde der Auszug der MIAS-Abfragen den Vertretern der Bf. vorgelegt. Dazu führte ein Vertreter der Bf. aus, dass dieser Auszug im Wesentlichen bekannt sei. Dieser sage nichts darüber aus, wann eine Sperre verfügt worden sei. Das Datum könnte auch ein verfürgtes Änderungsdatum sein. Es sei unbestritten, dass die Bf. die UID abgefragt habe. Es seien nur identifizierte Abfragen dokumentiert. Es gäbe im Konzern tausende Abfragen. Die Identifikation für jede einzelne Abfrage sei nicht möglich gewesen. Mitte 2016 sei eine Umstellung auf ein automatisiertes System erfolgt. Art. 42 lit. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sehe die materiellen Voraussetzungen vor. Diese seien zweifelsfrei erfüllt worden. Das zeige das EuGH-Urteil zu *Hans Bühler*.

Der Vertreter der belangten Behörde erwiderte, dass sich *Bühler* auf die Berichtigung der ZM beziehe. Dreiecksgeschäfte würden freiwillig durchgeführt. Dazu habe sich der VWGH wie folgt geäußert: Ein Abgabepflichtiger, der eine Begünstigung in Anspruch nehmen wolle, habe das Vorliegen der Voraussetzungen zweifelsfrei zu belegen. Dass das Prüfungsintervall nicht gesetzlich geregelt sei, sei klar, da keine Verpflichtung zur Durchführung von Dreiecksgeschäften bestehe. Die Abfragen, die Grundlage für das Vorliegen der

Voraussetzungen seien, oblägen dem Steuerpflichtigen. Das sei bei innergemeinschaftlichen Lieferungen anders.

Dazu meinte der Vertreter der Bf., dass die Sorgfaltspflichten, wie sie der VwGH (für Zeiträume vor 2017) festlege, anderes betreffe. Es seien sämtliche Verpflichtungen erfüllt worden, einschließlich derjenigen nach Art. 42 lit. b der Mehrwertsteuerrichtlinie. Spätestens bei der Abgabe der ZM hätte die Finanzverwaltung die ungültigen UID erkennen müssen. Auch Dreiecksgeschäfte seien eine Form der innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Dreiecksgeschäfte seien eine Vereinfachung, sodass der Erwerber sich nicht im Bestimmungsland registrieren müsse. Dies bedeute auch für die Finanzverwaltungen eine Vereinfachung. Darüber hinaus verwies der Vertreter der Bf. auf das Erkenntnis des BFG vom 24.1.2019, GZ. RV/2100801/2017: Demnach seien Pflichten in Bezug auf die ZM unter Hinweis auf *Bühler* als formell anzusehen. Entscheidend sei der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld an den Empfänger. Ein solcher Hinweis sei vorgenommen worden. Es bestehe ein Anrecht auf eine UID.

Zur A d.o.o. und zur B Kft. führte der Vertreter der Bf. unter Vorlage von „coface“-Auszügen aus, dass diese insolvent geworden seien. Am 18.3.2016 sei das gerichtliche Vorverfahren bezüglich der Insolvenz der A d.o.o. eröffnet und am 8.4.2016 abgeschlossen worden. Am 15.1.2016 sei die Entscheidung über die Rücknahme der Steuernummer der B Kft. veröffentlicht worden. Am 5.2.2016 sei über diese Gesellschaft der Ausgleich und am 12.4.2016 der Konkurs eröffnet worden. Die vorherige Sperre der UID könne nicht dazu führen, dass die österreichische Gesellschaft einen Nachteil erleide. Der Vertrauensschutz ergebe sich aus der Rechtsprechung des EuGH. Der Erwerbsbesteuerung in Kroatien und Ungarn stehe ein Vorsteueranspruch in gleicher Höhe gegenüber, sodass diese Staaten nicht geschädigt worden sein könnten.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass das Dreiecksgeschäft ein Ausfluss des Reihengeschäfts und nicht einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei. Komme es nicht auf eine gültige UID an, sei § 3 Abs. 8 UStG (Doppelerwerb) hinfällig.

Die Parteien gaben an, dass nicht bekannt sei, ob eine korrekte Besteuerung in den jeweiligen Empfängerländern erfolgt sei. Laut Vertreter der belangten Behörde sei jedoch der Nachweis der Besteuerung im Empfängerland durch die Bf. erforderlich. Dazu meinte der Vertreter der Bf., dass dies nur außerhalb des Dreiecksgeschäfts gelte und die kroatische und ungarische Gesellschaft auch nach der UID-Sperre gemäß Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie für Mehrwertsteuerzwecke erfasst gewesen seien, da sie noch Steuerpflichtige gewesen seien.

Abschließend führte der Vertreter der Bf. aus, dass seitens der Bf. alle notwendigen Voraussetzungen erfüllt worden seien. Es werde auf die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere zu *Bühler*, und auch auf die Rechtsprechung des BFG verwiesen. Art. 42 lit. a Mehrwertsteuerrichtlinie sei voll erfüllt worden. Auch lit. b sei ohne Wissen, dass die UID

begrenzt worden sei, erfüllt worden. Auch bei Erfassung der ZM im FinanzOnline sei keinerlei Hinweis auf die ungültige UID erfolgt. Es sei auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen worden. Es habe kein Finanzvergehen und auch kein „hätte wissen müssen“ gegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellte den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. ist eine GmbH mit Sitz in Österreich und Mitglied einer Unternehmensgruppe. Ihre Geschäftstätigkeit umfasst den grenzüberschreitenden Großhandel mit Getreide, Mais, Ölsaaten, Futtermitteln und landwirtschaftlichem Saatgut.

Im Oktober 2014 nahm sie eine Geschäftsbeziehung mit der A d.o.o., einem Unternehmen mit Sitz in Kroatien, auf. Am 27. Oktober 2014 fragte die Bf. die kroatische UID-Nummer dieses Unternehmens (***1***) im MIAS-System ab und erhielt das Ergebnis „gültig“. In Folge veranlasste die Bf. direkte Lieferungen von Sojapellets von Unternehmen aus Italien und Slowenien durch externe Frächter an das kroatische Unternehmen. In ihren Rechnungen nannte die Bf. neben ihrer eigenen österreichischen UID-Nummer diejenige des kroatischen Unternehmens und wies auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts sowie auf den Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger hin. Die kroatische UID-Nummer wurde im MIAS-System – nicht rückwirkend – begrenzt, sodass diese bis zum 12. Mai 2015 gültig blieb. Die Bf. führte jedoch auch nach diesem Zeitpunkt im Mai und Juni 2015 Dreiecksgeschäfte als Erwerber (mittlerer Unternehmer) durch und gab in den entsprechenden, zwischen dem 15. Mai 2015 und dem 25. Juni 2015 von ihr ausgestellten Rechnungen die nicht mehr gültige kroatische UID-Nummer der A d.o.o. an. Dass das kroatische Unternehmen die im Zusammenhang mit diesen Lieferungen stehende Umsatzsteuer abführte, wurde nicht nachgewiesen. Am 21. Juli 2015 fragte die Bf. die kroatische UID-Nummer der A d.o.o. im MIAS-System ab, was nun zum Ergebnis „nicht gültig“ führte. Am 18. März 2016 wurde das gerichtliche Vorverfahren über die Insolvenz der A d.o.o. eröffnet und am 8. April 2016 abgeschlossen.

Im Mai 2015 nahm die Bf. eine Geschäftsbeziehung mit der B Kft., einem Unternehmen mit Sitz in Ungarn, auf. Am 7. Mai 2015 fragte die Bf. erstmals die ungarische UID-Nummer dieses Unternehmens (***2***) im MIAS-System ab und erhielt das Ergebnis „gültig“. In Folge

veranlasste die Bf. direkte Lieferungen von Sojapelllets von Unternehmen aus Italien und Slowenien durch externe Frächter an das ungarische Unternehmen. In ihren Rechnungen nannte die Bf. neben ihrer eigenen österreichischen UID-Nummer diejenige des ungarischen Unternehmens und wies auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts sowie auf den Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger hin. Weitere Abfragen der ungarischen UID-Nummer durch die Bf. am 21. Juli 2015 sowie am 29. Juli 2015 führten ebenfalls zum Ergebnis „gültig“. Die ungarische UID-Nummer wurde im MIAS-System – nicht rückwirkend – begrenzt, sodass diese bis zum 28. Dezember 2015 gültig blieb. Die Bf. führte jedoch auch nach diesem Zeitpunkt drei Dreiecksgeschäfte als Erwerber (mittlerer Unternehmer) durch und gab in den entsprechenden, am 8. Jänner 2016, am 15. Jänner 2016 und am 18. Jänner 2016 von ihr ausgestellten Rechnungen die nicht mehr gültige ungarische UID-Nummer der B Kft. an. Dass das ungarische Unternehmen die im Zusammenhang mit diesen Lieferungen stehende Umsatzsteuer abführte, wurde nicht nachgewiesen. Am 5. Februar 2016 wurde über die B Kft. der Ausgleich eröffnet. Am 8. April 2016 fragte die Bf. ein weiteres Mal die ungarische UID-Nummer der B Kft. im MIAS-System ab, was nun zum Ergebnis „nicht gültig“ führte. Der Konkurs über die Gesellschaft wurde am 12. April 2016 eröffnet.

2. Beweiswürdigung

Der vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhalt ist in weiten Teilen unstrittig.

Im Zusammenhang mit der von der Bf. durchgeführten Abfrage der UID-Nummer des ungarischen Unternehmens am 29. Juli 2015 ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung den aktenkundigen Auszug aus dem MIAS-System falsch wiedergab und daher irrtümlich angab, dass diese Abfrage zum Ergebnis „nicht gültig“ geführt habe. Diesen Irrtum korrigierte die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht. Zwar führte die Bf. ins Treffen, noch weitere zusätzliche Abfragen der kroatischen und ungarischen UID-Nummern im MIAS-System durchgeführt zu haben. Da diese Abfragen jedoch nicht dokumentiert sind, können dazu keine Feststellungen getroffen werden.

Dass die UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. nicht rückwirkend begrenzt wurden, nimmt das Bundesfinanzgericht auf Grund des Vorbringens der belangten Behörde als erwiesen an, wonach im MIAS-System ersichtlich sei, wann die letzten Eintragungen in Bezug auf diese UID-Nummern erfolgt seien. Den von der belangten Behörde übermittelten aktenkundigen MIAS-Auszügen kann entnommen werden, dass die letzte Eintragung im MIAS-System in Bezug auf die A d.o.o. am 12. Mai 2015 und in Bezug auf die B Kft. am 18. März 2015 erfolgte. Dazu führte die Bf. aus, dass es sich hierbei auch um ein verfügbares Änderungsdatum handeln könnte. Dafür gibt es insbesondere deshalb keine konkreten Anhaltspunkte, da die Bf. nicht

nachweisen konnte, im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Umsatzgeschäften UID-Abfragen durchgeführt zu haben. Eine rückwirkende Begrenzung der UID-Nummern der kroatischen und der ungarischen Gesellschaft kann auch nicht aus dem Vorbringen des Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung geschlossen werden, dass bei der Erfassung der ZM in FinanzOnline keinerlei Hinweis auf die ungültigen UID-Nummern erfolgt sei, da (auch nach entsprechender Nachfrage) nicht behauptet wurde, dass ein solcher Hinweis üblicherweise bei der Eingabe ungültiger UID-Nummern in FinanzOnline erfolge. In Bezug auf die B Kft. brachte die Bf. vor, dass per Gerichtsbeschluss vom 29. Dezember 2015 über die Rücknahme ihrer Steuernummer entschieden und dieser Beschluss am 15. Jänner 2016 veröffentlicht worden sei. Zum Beleg für dieses Vorbringen legte der Vertreter der Bf. bei der mündlichen Verhandlung einen Auszug aus „coface“ vor, der zum Beschwerdeakt genommen wurde. Auch wenn es sich bei der dort genannten Steuernummer um die UID-Nummer der ungarischen Gesellschaft handeln sollte, vermag dieses Vorbringen die Feststellung nicht zu erschüttern, dass keine rückwirkende Begrenzung der UID-Nummer erfolgte: So fällt der Tag des Gerichtsbeschlusses mit dem Tag zusammen, ab dem die UID-Nummer der B Kft. nicht mehr gültig war. Dass der Gerichtsbeschluss erst zu einem späteren Zeitpunkt veröffentlicht wurde, lässt nicht den Schluss zu, dass auch die UID-Nummer der ungarischen Gesellschaft erst zu diesem Zeitpunkt rückwirkend begrenzt wurde.

Aus welchem Grund die UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. begrenzt wurden, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes im Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit ebenso wenig entscheidungswesentlich wie der Umstand, ob die Bf. bei den Geschäftsbeziehungen zu diesen Gesellschaften im Allgemeinen Sorgfaltspflichten einhielt, weshalb diesbezüglich keine Sachverhaltsfeststellungen erfolgen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I: Abweisung

Nach § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 34/2010 lauten wie folgt:

„(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.“

Art. 3 Abs. 8 des UStG 1994, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 112/2012, lautet wie folgt:

„(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. 25 UStG 1994, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 112/2012, lautet wie folgt:

„Dreiecksgeschäft

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 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.“

Mit BGBl. I Nr. 118/2015 wurde Art. 25 Abs. 6 dritter Gedankenstrich dahingehend abgeändert, dass im letzten Satz die Wortfolge „das Kalendervierteljahr“ durch die Wortfolge „den Meldezeitraum gemäß Art. 21 Abs. 3“ ersetzt wurde.

Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung (im Folgenden „Mehrwertsteuerrichtlinie“) gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Art. 40 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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.“

Art. 41 Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„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.“

Art. 42 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Artikel 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;

b) der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265 nachgekommen.“

Art. 197 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;

b) der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;

c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.“

Art. 265 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 42 hat der Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, der ihm die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der er diesen Erwerb getätigt hat, in der zusammenfassenden Meldung folgende Einzelangaben zu machen:

a) seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in diesem Mitgliedstaat, unter der er die Gegenstände erworben und anschließend geliefert hat;

b) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der anschließenden Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung;

c) für jeden einzelnen dieser Empfänger der Lieferung den Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer derartiger Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung.“

An den verfahrensgegenständlichen Leistungsaustauschen waren drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig waren und unter der jeweiligen UID-Nummer ihres Sitzstaates auftraten. Die Umsatzgeschäfte wurden jeweils über denselben Gegenstand abgeschlossen, welcher unmittelbar vom ersten Lieferer (den italienischen bzw. slowenischen Unternehmern) an den letzten Abnehmer (den kroatischen bzw. ungarischen Unternehmern) gelangte. Damit sind die Voraussetzungen für ein Reihengeschäft erfüllt.

Wenn an einem Reihengeschäft drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind, können die Sondervorschriften für Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG zur Anwendung gelangen. In diesem Fall sind bei Erfüllung der dort vorgesehenen besonderen Voraussetzungen – insbesondere Rechnungslegungs-, Melde- und Erklärungsspflichten – Erleichterungen im Vergleich zum Reihengeschäft vorgesehen.

Bei Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes wird der mittlere Unternehmer als Erwerber und der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet. Sofern der Erwerber die in Art. 25 UStG für Dreiecksgeschäfte normierten Sonderregelungen beachtet, kommt es zu einer wesentlichen Vereinfachung im Vergleich zur Besteuerung von Reihengeschäften. Er hat unter den von Art. 25 UStG geforderten Voraussetzungen weder im eigenen Mitgliedstaat noch im Staat des letzten Abnehmers steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen: Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat wird befreit, der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat seiner UID-Nummer gilt als besteuert; für die im Bestimmungsmitgliedstaat getätigte Lieferung geht die Steuerschuld auf den letzten Abnehmer über. Die Vereinfachung ist als Wahlrecht ausgestaltet (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) Art. 25 Rz. 1).

Nach Art. 25 Abs. 4 UStG muss in der Rechnung sowohl die UID-Nummer des Erwerbers und des Empfängers als auch ein ausdrücklicher Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes sowie die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthalten sein.

Gegenständlich waren die UID-Nummern der Empfänger A d.o.o. und B Kft. nicht gültig, womit sich die Rechnungsausstellung der Bf. als Erwerber im Hinblick auf die Erfordernisse des Art. 25 Abs. 4 UStG als mangelhaft erweist.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist zwischen formellen und materiellen Voraussetzungen für die Vereinfachung durch Dreiecksgeschäfte zu unterscheiden. Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil in der Rechtssache *Luxury Trust Automobil GmbH* ausgesprochen, dass Art. 42 lit. b der Mehrwertsteuerrichtlinie die formellen Voraussetzungen für die Erbringung des Nachweises der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung festlegt, während Art. 42 lit. a dieser Richtlinie die materiellen Voraussetzungen dafür regelt, dass ein im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts getätigter Erwerb als hinsichtlich der Mehrwertsteuer gemäß Art. 40 der Richtlinie besteuert gilt (EuGH 8.12.2022, C-247/21, *Luxury Trust Automobil GmbH*, Rn. 49; vgl. auch EuGH 19.4.2018, C-580/16, *Firma Hans Bühler*, Rn. 49).

Zu diesen materiellen Voraussetzungen gehört der Nachweis durch den Erwerber, dass der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 Mehrwertsteuerrichtlinie als Steuerschuldner bestimmt worden ist.

In ihrer Beschwerde wies die Bf. auf die Definition des Begriffes „Steuerpflichtiger“ hin und brachte vor, dass auch im Zusammenwirken mit Art. 141, 197 und 42 Mehrwertsteuerrichtlinie nicht auf eine gültige UID-Nummer abgestellt werde. Somit vertrat der Vertreter der Bf. auch in der mündlichen Verhandlung die Ansicht, dass Art. 42 lit. a Mehrwertsteuerrichtlinie voll erfüllt worden sei: Die A d.o.o. und die B Kft. als Empfänger hätten auch in der Zeit nach der Begrenzung der UID-Nummern, in welche die beschwerdegegenständlichen Umsatzgeschäfte fallen, den Anforderungen des Art. 197 Mehrwertsteuerrichtlinie entsprochen, da beide Gesellschaften noch „Steuerpflichtige“ gewesen seien.

Dem kann das Bundesfinanzgericht schon alleine auf Grund des Wortlauts des Art. 197 Abs. 1 lit. b Mehrwertsteuerrichtlinie nicht folgen. Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, dass neben anderen Steuerpflichtigen auch „eine nichtsteuerpflichtige juristische Person [...] in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst“ sein kann, „in dem die Lieferung bewirkt wird“. Dies bringt zum Ausdruck, dass die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke in einem Mitgliedstaat nicht mit der Eigenschaft als „Steuerpflichtiger“ gleichzusetzen ist. Würde man der Auffassung der Bf. folgen, wäre zudem die Formulierung „ein anderer Steuerpflichtiger [...] der [...] in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist“ redundant. Es genügt

hingegen nach der Formulierung des Art. 197 Abs. 1 lit. b Mehrwertsteuerrichtlinie nicht, dass der „Empfänger der Lieferung“ ein „Steuerpflichtiger“ iSd Art. 9 Mehrwertsteuerrichtlinie „in dem Mitgliedstaat“ ist, sondern erfordert zudem das Erfüllen einer weiteren Voraussetzung, und zwar der Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke „in dem Mitgliedstaat“. Dies bedeutet nichts anderes als eine Erteilung einer UID-Nummer in dem Mitgliedstaat, in dem die Lieferung bewirkt wird. Wird diese UID-Nummer des Empfängers begrenzt, fällt auch die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke im Mitgliedstaat weg, womit dieser nicht (mehr) „gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner“ (Art. 42 lit. a Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt werden kann.

In diesem Zusammenhang kann auch nicht auf das von der Bf. zitierte Urteil des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache *VSTR* (EuGH 27.9.2012, C-587/10, *VSTR*) verwiesen werden, welches im Übrigen kein Dreiecksgeschäft zum Gegenstand hatte. Rechtsgrundlage für dieses Urteil war Art. 28c Teil A lit. a sublit. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG). Diese Bestimmung nimmt lediglich auf „Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen“ Bezug, ohne darüber hinaus das Erfordernis der Erfassung dieses Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu nennen. Dies führte dazu, dass im Urteil in der Rechtssache *VSTR* die UID-Nummer nur als formelles Erfordernis qualifiziert wurde. Dieses Ergebnis kann jedoch nicht auf die vorliegende Beschwerdesache übertragen werden.

Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil zu *Luxury Trust Automobil GmbH* aussprach, ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die Ausnahmeregelung für Dreiecksgeschäfte fakultativ ist (EuGH 8.12.2022, C-247/21, *Luxury Trust Automobil GmbH*, Rn. 55). Dies führt im Ergebnis zu strengeren materiellen Erfordernissen als im Allgemeinen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Es wurde festgestellt, dass die UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. nicht rückwirkend für ungültig erklärt wurden. Somit hatte die Bf. die Möglichkeit, die UID-Nummern dieser Gesellschaften im Vorfeld der beschwerdegegenständlichen Umsatzgeschäfte abzufragen und mangels Vorliegens einer gültigen UID-Nummer von der Durchführung von Dreiecksgeschäften Abstand zu nehmen. Daher ist es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die Bf. nicht maßgeblich, aus welchen Gründen die UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. für ungültig erklärt wurden.

Da die Ausnahmeregelung für Dreiecksgeschäfte für den Erwerber zu einer Vereinfachung führt, ist auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen, wonach bei Begünstigungstatbeständen der die Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Aus alldem wird geschlossen, dass es im Zusammenhang mit der Anführung ungültiger UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. durch die Bf. nicht entscheidend ist, ob diese in ihren

Geschäftsbeziehungen zur kroatischen und zur ungarischen Gesellschaft im Allgemeinen Sorgfaltspflichten einhielt.

Da die in den Rechnungen angeführten UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht mehr gültig waren, wurde den Anforderungen des Art. 42 lit. a Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vollständig entsprochen. Es ist nicht maßgeblich, dass auch in den ZM nicht mehr gültige UID-Nummern der A d.o.o. und der B Kft. angeführt wurden.

Im Ergebnis können die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte nicht zur Anwendung gelangen und die vorliegenden Umsatzvorgänge sind anhand der Regelungen für Reihengeschäfte zu beurteilen.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird von einem Reihengeschäft gesprochen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 3 Rz. 53, sowie VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Bei Lieferungen in der Reihe handelt es sich gedanklich um mehrere Lieferungen, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss. Dabei kann nach hM nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach § 3 Abs 8 UStG (Beförderungs- oder Versandungslieferung) in Betracht kommen; üblicherweise wird diese Lieferung als die „bewegte Lieferung“ oder „Transportlieferung“ bezeichnet, die anderen Lieferungen als „ruhende Lieferungen“ (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 3 Rz. 54, sowie VwGH 29.6.2016, 2013/15/0114).

Wenn der Gegenstand vom mittleren Unternehmer beim ersten Unternehmer abgeholt und in Ausführung des Liefergeschäftes an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird, dann wird in der Regel der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes vom mittleren Unternehmer erfüllt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) Art. 1 Rz. 29, sowie VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107).

Im vorliegenden Fall ist die bewegte Lieferung jene der italienischen und slowenischen Unternehmer an die Bf. Die Bf. erteilte den Auftrag für den Transport der Ware. Der von der Bf. beauftragte Frächter transportierte die Ware direkt vom Ursprungsland (Italien bzw. Slowenien) in das Bestimmungsland (Kroatien bzw. Ungarn). Die Bf. war für die Bewegung der Ware verantwortlich, sodass die Bf. als mittlerer Unternehmer den innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklichte. Im Verhältnis der Bf. zum kroatischen bzw. ungarischen Unternehmer als Empfänger lag eine ruhende Lieferung vor, die gemäß § 3 Abs. 7 UStG am Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht – demnach in Kroatien bzw. Ungarn – verwirklicht wurde.

Aus diesen Feststellungen ergeben sich für die Bf. als mittlerer Unternehmer mangels Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelungen des Art. 25 UStG für Dreiecksgeschäfte die folgenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen:

Zum einen verwirklichte die Bf. gemäß Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Kroatien bzw. Ungarn, da sich die verkauften Sojapellets am Ende der Warenbewegung in diesen Staaten befanden.

Zum anderen tätigte die Bf. infolge der Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Der Erwerb gilt solange in Österreich als bewirkt, bis die Bf. nachweist, dass der Erwerb in den Bestimmungsländern Kroatien und Ungarn besteuert wurde. Da dieser Nachweis nicht erbracht wurde, kann die auflösende Bedingung nicht eintreten. Außerdem steht der Bf. aus dem kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb kein Vorsteuerabzug zu (siehe VwGH 29.5.2018, Ra 2015/15/0017, sowie EuGH 22.4.2010, C-536/08 und C-539/08, *X und Facet BV*, Rn. 39ff.).

Neben den innergemeinschaftlichen Erwerben führt die Bf. überdies gemäß § 3 Abs. 7 UStG eine ruhende Lieferung am Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht aus. Die Sojapellets wurden dem kroatischen und dem ungarischen Abnehmer in Kroatien und Ungarn übergeben, sodass die Lieferorte Kroatien und Ungarn waren.

Die Steuervorschreibung gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG in Österreich erfolgte somit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II: Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mangels höchstgerichtlicher Rechtsprechung zur Frage, ob eine Rechnung mit Nennung einer gültigen UID-Nummer des letzten Abnehmers (Empfängers) zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Vereinfachungsregelungen zum Dreiecksgeschäft ist, wird eine ordentliche Revision zugelassen.

Wien, am 26. Juni 2023