

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Reinhold Berger Steuerberatungsgesellschaft KG, Stadlweg 23, 6020 Innsbruck,

über die Beschwerde vom 30. April 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 5. März 2021 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2016 – 2018 und Umsatzsteuer 2016 – 2019 in Anwesenheit der Schriftführerin

I. zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2016 – 2018 und Umsatzsteuer 2019 werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheid 2016 – 2018 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** ist ein norwegisches Unternehmen, das in Österreich umsatzsteuerlich als ausländisches Unternehmen ohne Betriebsstätte erfasst ist. Der Bf. wurde eine österreichische UID (ATU2) erteilt.

Im Zuge einer Außenprüfung der Jahre 2016 – 2019 hat das Finanzamt folgendes festgestellt:

*„Europäische Kunden (z.B. ***1***, Schweden) bestellen bei ***A*** Norway AS (kurz ***Bf1***) ein Gesamtpaket aus Hardware, Software, Beratung, Installation und Support.*

****Bf1*** kauft die Hardware mit vorinstallierter Software beim österreichischen verbundenen*

*Unternehmen ***A*** Austria GmbH (kurz ***A*** Austria) ein. Die Ware gelangt direkt von Österreich an den europäischen Kunden (Reihengeschäft). ***Bf1*** ist für den Transport bis zum Kunden verantwortlich (DAP - der Verkäufer trägt alle Kosten und Gefahren bis zum Bestimmungsort).*

****A*** Austria (ATU1) stellt die Ausgangsrechnung ***Bf1***, das mit seiner österreichischen UID auftritt (ATU2), mit 20 % Umsatzsteuer. Das geprüfte Unternehmen macht daraus die Vorsteuer geltend. ***Bf1*** (ATU2) fakturiert an die europäischen Kunden steuerfreie ig Lieferungen.“*

Das Finanzamt beurteilte diese Vorgänge als Reihengeschäfte, bei dem die ***A*** Austria innergemeinschaftliche Lieferungen an die Bf. ausführt und die Bf. nicht steuerbare Lieferungen im EU-Ausland. Es nahm die Verfahren zur Umsatzsteuer 2016 – 2018 mit den angefochtenen Bescheiden vom 5. März 2021 wieder auf, weil aufgrund der erstmaligen Vorlage von Belegen und Rechnungen bzw. Vorhaltsbeantwortungen eine neue Beurteilung der Reihengeschäfte abzuleiten war.

In den **Umsatzsteuerbescheiden vom 5. März 2021** betreffend die Jahre 2016 – 2019 verringerte das Finanzamt die steuerbaren Umsätze der Bf. um die bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärten Beträge und versteuerte einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. Art 3 Abs 8 zweiter Satz, weil die Bf. gegenüber der ***A*** Austria mit seiner österreichischen UID aufgetreten ist.

In der dagegen nach verlängerter Frist eingebrachten **Beschwerde** vom 30. April 2021 erklärte der steuerliche Vertreter zu den Wiederaufnahmebescheiden, dass dem Finanzamt der Sachverhalt jedenfalls hinsichtlich des Jahres 2016 bekannt gewesen sein musste, weil die Bf. den Vorhalt vom 24.4.2018 mit Eingabe vom 23.5.2018 hinsichtlich des Sachverhaltes beantwortet habe. In den Folgejahren sei der Sachverhalt ident.

Die Umsatzsteuerbescheide seien zudem rechtswidrig, weil sie gegen das Prinzip der steuerlichen Neutralität verstößen. Das ergebe sich auch aus den so genannten „Quick Fixes“.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 28. Februar 2022 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren stellte das Finanzamt zur Kenntnis des Sachverhaltes fest:

*„Aus dem dbzgl. AP-Bericht vom 4.10.2016 ergeben sich unter Pkt. 1.2. Hinweise auf vorliegende Reihengeschäfte, allerdings wurden keine Feststellungen zu Reihengeschäften getroffen. Weiters verweist die steuerliche Vertretung auf ein Ergänzungsansuchen zur Umsatzsteuer 2016 vom 24.04.2018. Dazu wird festgehalten, dass der ho. Innendienst (BV-32) dieses Ergänzungsansuchen betreffend nicht gemeldete Lieferungen an den Kunden ***2*** (LTU) gestellt hat. (...) Richtig ist, dass anlässlich dieses Vorhalteverfahrens eine beispielhafte Rechnung vom 12.12.2016 vorgelegt wurde (...) Aus dieser Faktura sind keine Reihengeschäfte ersichtlich - kein Vorlieferant erkennbar; beim enduser handelt es sich nur um einen*

Nutzungsberechtigten und offenbar nicht um ein Unternehmen, das in einen Liefervorgang - wie für Reihengeschäfte erforderlich – eingebunden ist.“

In den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 28. Februar 2022 zu den Umsatzsteuerbescheiden 2016 – 2019 wiederholte das Finanzamt seine Rechtsansicht zum Ort der Lieferung bei Reihengeschäften und zu Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994.

Mit **Vorlageantrag vom 30. April 2022** beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG.

Mit **ergänzendem Schriftsatz vom 26. Juli 2023** ergänzte der steuerliche Vertreter den Sachverhalt um folgende Fakten:

Die Bf. liefert Hard- und Software an Unternehmen weltweit. Im Beschwerdefall bestellte sie die Hardware bei *****A*** Austria**. Die Lieferung der Hardware erfolgt aus dem Lager von *****A*** Austria** direkt an die jeweiligen Unternehmen, wobei in den Rechnungen der *****A*** Austria** die einzelnen Komponenten, die genaue Bezeichnung der Ware und der Spezifikationen sowie die Lieferadressen der jeweiligen Unternehmen angegeben sind. Dies deshalb, weil die Ware (Hardware) für jeden einzelnen Liefervorgang exklusiv und einzigartig schon vom Erstlieferer (*****A*** Austria**) zusammengestellt, aufbereitet und auch schon auf Funktionalität getestet werden muss.

Schon allein um eine mängelfreie Lieferung sicherzustellen zu können, müsse die zweite Lieferung zeitlich vor der physischen Warenbewegung stattgefunden haben, was der *****A*** Austria** auch bekannt gegeben worden sei, zumal entsprechend geänderte Kundenwünsche eines Unternehmen zur Folge gehabt hätten, dass die bereitzustellende Hardware noch von *****A*** Austria** entsprechend hätte adaptiert werden müssen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. kauft bei ihrem verbundenen österreichischen Unternehmen *****A*** Austria GmbH** Hardware mit vorinstallierter Software ein, die sie an diverse europäische *Unternehmen* im Rahmen eines Gesamtpakets aus Hardware, Software, Beratung, Installation und Support weiterverkauft.

Bei der Bestellung der Hardware, die für jeden einzelnen Liefervorgang von *****A*** Austria** zusammengestellt, aufbereitet und auch schon auf Funktionalität getestet wird, gibt die Bf. ihrem Lieferanten bekannt, an welche Kunden sie die Ware liefert.

Die Ware gelangt direkt von Österreich zu den verschiedenen europäischen Kunden. Für den Transport bis zum Kunden ist die Bf. verantwortlich (DAP - der Verkäufer trägt alle Kosten und

Gefahren bis zum Bestimmungsort).

Die Bf. tritt gegenüber ihrem Lieferanten ***A*** Austria GmbH unter ihrer österreichischen UID auf.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Außenprüfungsbericht bzw. den gleichlautenden ergänzenden Stellungnahmen und wird im weiteren Verfahren auch nicht bestritten. Er kann damit als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Wiederaufnahme

Sind Wiederaufnahmebescheide und Sachbescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004 mwN).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 BAO).

Im Beschwerdefall wurde dem Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung erstmals bekannt, dass die Bf. die im Sachverhalt dargestellten Geschäfte getätigt hat. Aufgrund der Außenprüfung der Jahre 2010 – 2015 konnte dem Finanzamt naturgemäß nicht bekannt sein, welche Geschäfte die Bf. in den Folgejahren tätigen wird. Auch das Vorhalteverfahren des Innendienstes betreffen das Jahr 2016, im Zuge dessen eine Musterrechnung vorgelegt wurde, ist nicht geeignet, zu einer Kenntnis des gesamten Sachverhaltes zu führen.

Damit ergibt sich, dass im Außenprüfungsverfahren neue Tatsachen hervorgekommen sind.

Zu klären bleibt, ob diese neuen Tatsachen zu einem anderslautenden Bescheid führen würden.

Reihengeschäft

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer Umsatzgeschäfte über dieselben Gegenstände abschließen und diese Gegenstände unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer (Empfänger) in der Reihe befördert oder versandt werden.

Im Beschwerdefall hat die Bf. Hardware bei der ***A*** Austria gekauft und die Waren unmittelbar zu ihren Kunden aus dem EU Raum befördert. Damit liegt ein Reihengeschäft vor.

Führen zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nach Ansicht des EuGH 6.4.2006, Rs C-245/04 „EMAG“ nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die auch als einzige befreit sein kann.

Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen – des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers – sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.

Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, so der EuGH aaO weiter, bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 (nunmehr Art 32 MwStRL = § 3 Abs 8 UStG 1994); er befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie (nunmehr Art 31 MwStRL = § 3 Abs 7 UStG 1994); er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist.

Im Beschwerdefall besteht Streit über die Bestimmung der Lieferung, die der Versendung oder Beförderung zuzurechnen ist. Nach Ansicht des Finanzamtes ist es die Lieferung der ***A*** Austria an die Bf, nach Ansicht der Bf. ist die „bewegte Lieferung“ die von ihr an die jeweiligen Unternehmen.

Die Bestimmung, welchem Umsatz diese Beförderung zuzurechnen ist, ob also der ersten oder der zweiten Lieferung, hat nach Ansicht des EuGH 16.12.2010, Rs C-430/09 „Euro Tyre Holding BV“ (Rn 27) in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen.

Insbesondere hängt die Zuordnung nach Ansicht des EuGH 27. 9.2012, C-587/10 „VSTR“ (Rn 32) von der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endempfänger übertragen worden ist, ab. Falls nämlich die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Beförderung erfolgt, könnte die innergemeinschaftliche Beförderung nicht mehr der Lieferung an den Ersterwerber zugerechnet werden.

Informiert der Erwerber vor Bewirkung des Lieferumsatzes den Lieferanten darüber, dass die Waren unmittelbar an einen in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen

Steuerpflichtigen weiterverkauft werden, bevor sie aus dem ersten Mitgliedstaat ausgeführt und zum dritten Steuerpflichtigen befördert werden, ist dies nach Ansicht (Urteilstenor) des EuGH 26.7.2017, Rs C-386/16 „Toridas“ ein Indiz dafür, dass die „bewegte Lieferung“ dem mittleren Unternehmer zuzuordnen ist.

Im Beschwerdefall haben der Lieferant ***A*** Austria und die Bf. bei Abschluss des Geschäftes die Umstände offenbar derart gewürdigt, dass den jeweiligen Unternehmen die Verfügungsmacht (= Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen) über die Hardware verschafft wird, bevor die Beförderung stattfindet.

Dies drückt sich zunächst in der Rechnung der ***A*** Austria aus, in der 20% österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wurden. Außerdem musste die ***A*** Austria laut ergänzender Stellungnahme des steuerlichen Vertreters noch in Österreich sicherstellen und überprüfen, dass die Waren die Anforderungen der Endkunden erfüllen, was ebenfalls indiziert, dass diesen noch in Österreich die Verfügungsmacht verschafft wurde, da ja im endgültigen Bestimmungsland keine weiteren Adaptierungsarbeiten nötig sein sollten.

Der Lieferantin ***A*** Austria war auch bekannt, dass die Hardware Teil einer Gesamtleistung der Bf. ist: Laut Außenprüfungsbericht verkauft die Bf. die Hardware im Rahmen eines Gesamtpakets aus Hardware, Software, Beratung, Installation und Support. Dementsprechend führt der stV in der ergänzenden Stellungnahme auch aus, dass der Lieferantin bekannt gegeben wurde, an wen die Hardware geliefert wird und welche Anforderungen an die Ware gestellt werden.

Somit informierte die Bf. ihre Geschäftspartnerin ***A*** Austria im Sinne der Rechtsprechung des EuGH in der Rs Toridas darüber, dass die Waren unmittelbar an in andern Mitgliedstaaten niedergelassene Endabnehmer weiterverkauft werden, bevor sie aus Österreich ausgeführt und zu den Endabnehmern befördert werden.

In Würdigung aller Umstände dieses Einzelfalles ist daher davon auszugehen, dass die den Steuererklärungen zugrundeliegende Beurteilung richtig war.

Die ***A*** Austria liefert gem. § 3 Abs 7 UStG 1994 steuerpflichtig (20%) in Österreich und die Bf. liefert gem. § 3 Abs 8 UStG 1994 steuerfrei gem. Art 7 UStG 1994 in Österreich.

Innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verwendung der UID

Da die Bf. nach der oben dargestellten rechtlichen Beurteilung keinen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt (bzw. die ***A*** Austria auch keine innergemeinschaftliche Lieferung ausführt), kann Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994 nicht zur Anwendung kommen.

Zusammenfassung

Im Beschwerdefall sind durch die abgabenbehördliche Außenprüfung zwar neue Tatsachen hervorgekommen, diese führen allerdings zu keinem anderslautenden Bescheid. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens sind daher nicht gegeben, weshalb die betreffenden Bescheide - wie im Spruch ersichtlich - aufzuheben waren.

Gegenstandsloserklärung der Beschwerden zur USt 2016 - 2018

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO).

3.2. 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.

Graz, am 23. August 2023