

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri*** und die Richterinnen ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter A und B in der Beschwerdesache F GmbH, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Jonasch-Platzer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, QBC 4, Am Belvedere 4, 1100 Wien, in nicht mündlicher Verhandlung über die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 26. September 2018 betreffend Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin C zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2014 wird festgesetzt mit -2.493.348,71 Euro

Die Umsatzsteuer 2015 wird festgesetzt mit -2.195.319,35 Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde von der Großbetriebsprüfung Graz festgestellt, dass die F GmbH (= Bf.) in den Jahren 2014 und 2015 unter Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer Masttiere bei einem slowenischen Unternehmer erworben und an ein ungarisches Unternehmen weiterverkauft hat. Diese Tiere wurden physisch im Zuge dieses Erwerbs von Slowenien nach Österreich transportiert, in Österreich abgeladen, einer tierärztlichen Untersuchung unterzogen sowie geimpft und anschließend von Österreich nach Ungarn transportiert.

Der Erwerb der Masttiere wurde von F GmbH in Österreich als steuerpflichtiger ig Erwerb (10%) unter Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs in gleicher Höhe deklariert. Der Verkauf an den ungarischen Kunden wurde von F GmbH in der österreichischen UVA und ZM als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung deklariert.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die dafür geltend gemachte Vorsteuer für die Jahre 2014 und 2015 nicht anerkannt, da es sich nach Ansicht der Großbetriebsprüfung um keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich gem. Art 3 Abs 8 erster Satz UStG handle.

Das Finanzamt erließ dazu entsprechende Bescheide und wurde in der dagegen fristgerecht erhobenen **Beschwerde** sodann die volle Anerkennung des Vorsteuerabzugs iHv EUR 248.766,09 in 2014 sowie iHv EUR 226.679,55 in 2015 für die in Österreich getätigten ig Erwerbe beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wies die Abgabenbehörde die Beschwerden mit der Begründung ab, dass es sich – trotz tatsächlicher Unterbrechung zwecks tierärztlicher Untersuchung und Impfung – um eine einheitliche Warenbewegung handle.

Betreffend der ebenfalls bekämpften Höhe der Bemessungsgrundlagen wurde ausgeführt, dass weder Belege noch Transportpapiere im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt wurden, sodass an den in der Außenprüfung festgestellten Beträgen festgehalten würde.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, zusätzlich argumentiert, dass aus Sicht der Bf. im Fall des Vorliegens eines Dreiecksgeschäfts die Vereinfachungsregel anwendbar sei mit dem Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Weiters wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen, der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde aufrecht erhalten.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 25.11.2024** übermittelte die Bf. die seitens des Gerichts angeforderten Belege sowie Transportpapiere für von der Betriebsprüfung bemängelte Lieferungen der Jahre 2014 und 2015. Weiters erfolgte eine Klarstellung zur von der Finanzbehörde angenommenen Doppelerfassung.

Mit **Vorhalt vom 27.11.2024** wurde die Abgabenbehörde aufgefordert dazu Stellung zu nehmen und teilte sie sodann mit Vorhaltsbeantwortung vom 03.12.2024 mit, dass aufgrund der nun vorliegenden Unterlagen der Standpunkt der Großbetriebsprüfung bezüglich der Bemessungsgrundlagen der innergemeinschaftlichen Erwerbe 2014 und 2015 nicht länger aufrechterhalten wird.

Zur rechtlichen Ansicht der Bf. (Annahme von zwei getrennten Warenbewegungen) erfolgten durch die steuerliche Vertretung ergänzende Ausführungen betreffend die tierärztliche Untersuchung/Impfung in Österreich.

Dazu wurde mitgeteilt, dass „von jeder Ferkellieferung in Österreich am Firmengelände der F GmbH eine zusätzliche umfassende Kontrolle durch einen Tierarzt durchgeführt wurde, um sicherzustellen, dass die Ferkel PRRSV-frei sind, da nach Ungarn nur solche Ferkel importiert werden dürfen.

Voraussetzung für die Produktion von PRRSV-freien Ferkeln ist, dass der Ferkelerzeuger ein zertifizierter anerkannter unverdächtiger Betrieb ist. Diese Zertifizierung erreicht man in Österreich z.B., indem man regelmäßig nach einem Stichprobenplan des Tiergesundheitsdienstes von den Sauen, Jungsauen und Ferkeln Blutproben zieht und diese bei der AGES überprüft.

In Österreich werden daher zwingend immer vorgelagert im Rahmen der tierärztlichen Kontrolle bei der F GmbH stichprobenhaft Blutproben vorgenommen, um die entsprechende PRRSV Freiheit zu gewährleisten und damit sicherzustellen das nur PRRSV-freie Ware (Ferkel) nach Ungarn geliefert wird. Wenn die Ware nicht PRRSV-frei ist, darf sie vom Kunden in Ungarn nicht angenommen werden.“

(Anmerkung des Gericht: Das Porzine Reproductive und Respiratorische Syndrom (PRRS) ist eine der wirtschaftlich bedeutsamsten Schweineinfektionskrankheiten weltweit – siehe www.ages.at)

Im Zuge einer Internetrecherche des Gerichts wurde festgestellt, dass in Ungarn ein PRRS-Tilgungsprogramm in den Jahren 2014-2022 durchgeführt wurde. Der rechtliche Hintergrund des Tilgungsprogramms wurde im Dekret 3/2014 (16. Januar) VM des Ministers für ländliche Entwicklung dargelegt, das vom zuständigen Ausschuss der Europäischen Union genehmigt wurde. In der Entscheidung heißt es, dass nur PRRS-freie Zuchttiere und Ferkel zur Mast nach Ungarn importiert werden dürfen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist ein österreichisches Unternehmen mit Sitz in der Steiermark, das im Bereich des Mastschweineverkaufs sowie der Schweinezuchtberatung tätig ist. In den strittigen Jahren wurden unter Verwendung der österreichischen UID-Nummer Masttiere bei einem slowenischen Unternehmer für den Weiterverkauf erworben. Diese Tiere wurden physisch im Zuge dieses Erwerbs von Slowenien nach Österreich transportiert, in Österreich abgeladen und einer tierärztlichen Untersuchung unterzogen und geimpft. Anschließend wurden die Masttiere

physisch von Österreich nach Ungarn transportiert, da diese von der Bf. an einen ungarischen Unternehmer verkauft worden waren.

Aufgrund einer verwaltungsrechtlichen Bestimmung in Ungarn (siehe staatliches PRRS-Tilgungsprogramm in Ungarn 2014- 2022) ist nur ein Transport von PRRS-freien Ferkeln zulässig. Die tierärztliche Untersuchung und Impfung in Österreich war für die Lieferung der Masttiere nach Ungarn zwingend erforderlich, da nur als PRRS-frei qualifizierte Masttiere nach Ungarn geliefert werden dürfen. Diese ungarische Anforderung geht über die in Österreich und Slowenien gesetzlich geforderten Gesundheitsnachweise für Masttiere hinaus.

Der rechtliche Hintergrund des Tilgungsprogramms wurde im Dekret 3/2014 (16. Januar) VM des Ministers für ländliche Entwicklung dargelegt, das vom zuständigen Ausschuss der Europäischen Union genehmigt wurde. *Das PRRS-Tilgungsprogramm für Schweine in Ungarn beruht auf einem territorialen Ansatz.* Dies bedeutet, dass PRRS innerhalb eines bestimmten Zeitraums in der gesamten Schweinepopulation einer einzelnen Verwaltungseinheit (Bezirk, Komitat und Region) getilgt werden soll. In dem Dekret wurde genau festgelegt, welche Schweine als PRRSV-infiziert oder infektionsverdächtig gelten müssen. Durch die Verordnung wurde PRRS in Ungarn zu einer anzeigepflichtigen Tierseuche.

In der Entscheidung heißt es, dass nur PRRS-freie Zuchttiere und Ferkel zur Mast nach Ungarn importiert werden dürfen.

Der Erwerb der Masttiere wurde von der Bf. in Österreich als steuerpflichtiger ig Erwerb (10%) unter Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs in gleicher Höhe deklariert. Der Verkauf an den ungarischen Kunden wurde von der Bf. in der österreichischen UVA und ZM als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung deklariert.

In den Ausgangsrechnungen an den ungarischen Kunden wurde auf das Vorliegen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung hingewiesen.

Aufgrund der im Verfahren vor dem BFG vorgelegten Unterlagen zu den strittigen Lieferungen 2014 und 2015 hielt die Abgabenbehörde die in der Betriebsprüfung erfolgte Änderung der Bemessungsgrundlage der igE nicht weiter aufrecht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen des Sachverhalts gründen sich auf die vorgelegten Unterlagen der Bf. sowie der Abgabenbehörde und sind unstrittig, weswegen sie als erwiesen von Seiten des Gerichts angenommen werden können. Die Feststellungen betreffend Einfuhr von Schweinen nach Ungarn gründen sich auf die Recherche des Gerichts im Internet (www.3drei3.de – professionelle Schweine-Community, „Staatliches PRRS-Tilgungsprogramm in Ungarn 2014-2022“).

3. Rechtliche Beurteilung

§ 3 Abs. 7 UStG 1994

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

§ 3 Abs. 8 UStG 1994a

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.

Nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Art. 7 Abs. 1 UStG 1994

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

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

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.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im gegenständlichen Fall ist von der Rechtslage vor der Änderung der EU Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf Reihengeschäfte und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen („Quick Fixes 2020“) auszugehen.

Die Bf. behandelte den Erwerb vom slowenischen Verkäufer als igE in Österreich und unterwarf ihn als solchen der Besteuerung. Die Lieferung an den ungarischen Abnehmer wurde als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Ungarn deklariert und erfasste die Bf. diese dementsprechend in den Umsatzsteuererklärungen und Zusammenfassenden Meldungen (=ZM).

Nach § 3 Abs 15 Z 5 liegt ein Reihengeschäft nur dann vor, wenn dieselben Gegenstände nacheinander geliefert werden und diese Gegenstände unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer (Empfänger) in der Reihe befördert oder versendet werden.

An dem verfahrensgegenständlichen Leistungsaustausch waren zwar drei in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässige Unternehmer beteiligt, die auch unter der jeweiligen UID-Nummer ihres Sitzstaates aufgetreten sind.

Allerdings fehlt es vorliegend für die Annahme eines Reihengeschäfts gem. § 3 Abs 15 Z 5 UStG an der „unmittelbar“ vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer in der Reihe erforderlichen Beförderung oder Versendung.

Gegenständlich erfolgte keine direkte Warenbeförderung von Slowenien nach Ungarn. Die Verfügungsmacht über die Ferkel verblieb bis zur Abladung in Ungarn bei der Bf..

1. Die Ferkel wurden von Slowenien nach Österreich transportiert, dort abgeladen und durch einen Tierarzt untersucht, Blutproben genommen sowie geimpft. Erst danach stand fest, ob bzw. wieviele der Ferkel PRRSV-frei waren und somit nach Ungarn geliefert werden konnten.
2. Nachdem die RSSV-Freiheit festgestellt worden war, wurden sie wieder verladen und nach Ungarn transportiert.

Es handelt sich im gegenständlichen Fall somit um zwei getrennte Warenbewegungen und zwei getrennte Lieferungen und ist nicht schon aus diesem Grund nicht von einem Reihengeschäft auszugehen.

Da bereits diese Voraussetzung für ein Reihengeschäft hier nicht gegeben ist, war auf die Sondervorschriften für sogenannte "Dreiecksgeschäfte" gemäß Art. 25 UStG 1994 nicht weiter einzugehen.

Auch liegt kein Reihengeschäft vor, wenn während der Warenbewegung die Identität des Liefergegenstandes (arg: „dieselben“) durch Be- oder Verarbeitungen wesentlich verändert wird und ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entsteht.

Die Abgabenbehörde argumentierte – unter Verweis auf die Erkenntnisse des BFG vom 15.05.2015 zu GZ. RV/2100710/2014 sowie des VwGH vom 27.04.2017 zu Ro 2015/15/0020 (sic!) - dass zwar eine tatsächliche Unterbrechung des Transports erfolgt sei, diese aber keine

Beendigung des Liefervorgangs ausgelöst habe. „*Entscheidendes Kriterium im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung sei vor allem auch, dass sowohl der Endabnehmer als auch die Identität der Waren bereits bei Beginn der Beförderung feststeht (Siehe Begründung der Beschwerdeentscheidung, S. 8).*“

Dem kann im Fall der Bf. nicht gefolgt werden. Einerseits beziehen sich diese Erkenntnisse auf Zwei-Parteien Geschäfte, andererseits bestand in diesen Fällen von Beginn an eine Identität der Ware. Genau dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Auch wenn die Untersuchung und Abnahme der Blutproben der Tiere zu keiner physischen Veränderung der Ferkel geführt hat, so wurde damit rechtlich ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit bzw. Qualität geschaffen, nämlich ein aufgrund der verwaltungsrechtlichen Bestimmungen auch in Ungarn absetzbares Ferkel.

Erst nach Vornahme der Untersuchung lag daher der vertraglich gegenüber dem ungarischen Kunden geschuldete Liefergegenstand, nämlich die nachweisliche PRRSV-Freiheit der Ferkel, vor. Änderung der Marktgängigkeit des Liefergegenstandes ist einer physischen Be-/Verarbeitung in Österreich gleichzusetzen, da für die Durchführung der tierärztlichen Untersuchung in gleicher Weise wie für einen Be- oder Verarbeitungsprozess eine physische Präsenz des Liefergegenstandes in Österreich erforderlich ist und somit eine Unterbrechung des Transportvorganges erforderlich war.

Die Ferkel erhielten durch die in Österreich erfolgte Zertifizierung der Ware als PRRSV-frei eine andere Marktgängigkeit und somit gleichzeitig eine Aufwertung. Denn ohne diesen Nachweis wäre ein Verkauf nach Ungarn nicht möglich gewesen aufgrund der strikten Regelungen des ungarischen Tilgungsprogramms. Es stand erst mit der tierärztlichen Freigabe der Ferkel fest, ob und wieviele PRRSV-frei waren und somit geliefert werden konnten.

Unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles und unter Befolgung des Grundsatzes, die Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr nicht über Gebühr zu belasten, ist der Beschwerdefall so zu beurteilen, dass im vorliegenden Fall von zwei getrennten Warenbewegungen auszugehen ist. Die Bf. erfasste die Lieferungen an den ungarischen Abnehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Den Erwerb vom slowenischen Verkäufer wiederum unterwarf die Bf. in Österreich der Erwerbsteuer.

Damit wurde dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland Genüge getan.

Auch gibt es keine Hinweise auf Missbrauch oder Steuerhinterziehung.

Die Aberkennung des Vorsteuerabzugs aus den innergemeinschaftlichen Erwerben, die unter Verwendung der österreichischen UID-Nr. erfolgt sind, stellt im Beschwerdefall eine nicht zu rechtfertigende überschießende Maßnahme dar, die mit dem Grundsatz der Steuerneutralität nicht vereinbar ist.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Graz, am 4. Dezember 2024