

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, vertreten durch TPA Mödling Steuerberatung GmbH & CoKG, Kalterergasse 1a/Top 2, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 29. Jänner 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 20. Dezember 2017 betreffend

1. Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012
2. Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2012

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*1\*\*\*,

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde betreffend Pkt. 1. (Umsatzsteuer 2009 bis 2012) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

beschlossen:

- III. Die Beschwerde betreffend Pkt. 2. (Körperschaftsteuer 2009 bis 2012) wird gemäß § 85 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. b BAO als zurückgenommen erklärt.
- IV. Hinsichtlich der Bescheide vom 20.12.2017 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2009 bis 2012 und Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 wird das Beschwerdeverfahren mangels Einbringung einer Beschwerde eingestellt.

- V. Gegen diese Beschlüsse ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### Außenprüfung

Bei der **\*\*\*Bf1\*\*\*** (in der Folge kurz: Bf.) wurde eine Außenprüfung durchgeführt (ABNr. **\*\*\*2\*\*\***), Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage sowie Zusammenfassende Meldung jeweils für die Zeiträume 2009-2012.

In der **Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22.11.2017** (auf welche auch der Prüfbericht vom 30.11.2017 verweist) wurde u.a. ausgeführt:

„ 2. Reihengeschäfte 2009-2012

#### 2.1.Allgemeines

*Das gepr. Unternehmen handelte im Prüfungszeitraum 2009-2012 hauptsächlich mit Kupferkathoden. Diese werden zur industriellen Produktion von hochwertigen Kupferprodukten benötigt. In kleinerem Ausmaß wurde auch mit Spielkonsolen, Goldgranulat und Mobiltelefonen gehandelt. Das Unternehmen wird von betrieben. Die Geschäftsführung wurde im Prüfungszeitraum von Hrn. **\*\*\*3\*\*\*** einem Büro im 1. Bezirk wahrgenommen. Darüber hinaus hatte das Unternehmen keine weiteren Angestellten. Der Einkauf erfolgte in überwiegendem Maße von dem Unternehmen „**\*\*\*4\*\*\***“, das seinen waren Sitz auf den Bermudas hat und über ein Büro in London verfügt. Die Kunden der **\*\*\*Bf1\*\*\*** Unternehmen mit Sitz in verschiedenen EU-Mitgliedsländern. Die Ware befand sich zum Zeitpunkt des Einkaufs in (zwei verschiedenen) niederländischen Lagern. Bei Verkauf wurde die Ware aus dem Lager zum Bestimmungsort transportiert. Die Ware war daher nie in Österreich, bzw. durchquerte auch nicht bei Transport die österreichische Grenze. Es wurden keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt. Die **\*\*\*Bf1\*\*\*** trat dabei als mittleres daher Unternehmen eines Dreiecksgeschäftes auf. Die betroffenen Umsätze wurden laut Steuererklärungen als nicht steuerbar deklariert. Eine Liste der von der Ap beanstandeten Geschäftsfälle liegt bei.*

...

#### 2.4.Beweiswürdigung

*In der Folge werden die vorliegenden Beweismittel von der Ap entsprechend gewürdigt.*

- Die Steuererklärungen und -bescheide wurden fristgerecht eingereicht und führten zu unveränderten Bescheiden. Auffällig sind erhebliche Diskrepanzen zwischen den vom gepr. Unternehmen gemeldeten Dreiecksgeschäften in den Zusammenfassenden Meldungen und den in KZ 077 angeführten Beträgen in den entsprechenden USt-Erklärungen. Ebenfalls nicht kohärent sind die von anderen Mitgliedstaaten gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen an **\*\*\*Bf1\*\*\*** und den von **\*\*\*Bf1\*\*\*** gemeldeten innergemeinschaftlichen Erwerben. Eine abschließende Beurteilung über die Richtigkeit der Steuererklärungen unterbleibt, da die Ap andere Beweismittel als aussagekräftiger und wesentlicher betrachtet.

Die erhaltenen Buchhaltungsdaten stimmen, soweit ersichtlich und überprüfbar, mit dem tatsächlichen Geschehen überein und bilden eine solide Grundlage für den relevanten Sachverhalt.

- Die vorliegenden Belege über Ausgang und Eingang der Handelswaren werden von der Ap als maßgebliche Quelle für den festzustellenden Sachverhalt herangezogen. In Bezug auf Umfang und Qualität der Unterlagen hat die Ap diesbezüglich nichts zu beanstanden. Zu beachten ist, dass das Unternehmen selbst in seiner Beurteilung der Geschäftsfälle von Dreiecksgeschäften ausgeht, sich selbst als den mittleren Unternehmer (den sog. „Erwerber“) ansieht und grundsätzlich auch die Steuererklärungen auf dieser Basis einreicht. Einen weiteren Hinweis bietet die Tatsache, dass die Ausgangsrechnungen vom gepr. Unternehmen mit dem Verweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes versehen wurden. Darüber hinaus ist aus den Ausgangsrechnungen ersichtlich, dass die betreffende Ware in keinem einzigen Fall an die Geschäftsadresse des Kunden geliefert wird. Als Lieferadresse scheinen in allen betroffenen Geschäftsfällen unabhängig von der Identität des direkten Kunden nur Örtlichkeiten in Deutschland auf:

o **\*\*\*5\*\*\***

o **\*\*\*6\*\*\***

o **\*\*\*7\*\*\***

o **\*\*\*8\*\*\***

- Zur Dokumentation der Auftragsabwicklung dienen der Ap Dokumente über Schriftverkehr mit Lieferanten, Kunden, Spediteuren und von Abrechnungen und Lagerhaltern, die vom gepr. Unternehmen zusammengestellt wurden. Diese werden der Ap nicht angezweifelt und als wichtiges Beweismittel für die Ermittlung des Sachverhaltes herangezogen. Daraus ist ersichtlich, dass das gepr. relevanten Unternehmen für die Lagerung der Ware sowie für den nachfolgenden Transport Dafür hatte die **\*\*\*Bf1\*\*\*** ein Entgelt an den Lagerhalter sowie an den zuständig war. Spediteur (diese sind im Allgemeinen ident) zu leisten, wobei eine Weiterverrechnung an den direkten Kunden erfolgte.

Darüber hinaus finden sich bei einzelnen Aufträgen Hinweise auf zumindest ein weiteres Unternehmen in der Lieferkette. Im Detail bestätigte der Spediteur per email Auftrag der **\*\*\*9\*\*\*** (**\*\*\*9\*\*\***, Lieferungen „**\*\*\*10\*\*\***). Davon unabhängig war sowohl der Kunde in jedem Fall ein anderes Unternehmen, wie auch die Lieferadresse eine andere (s. ad 3.) war.

- In Bezug werden: auf den email-Verkehr konnten die folgenden Tatsachen festgestellt

*o In zahlreichen emails des jeweiligen Spediteurs mit Informationen betreffend den Warentransport (Kennzeichen der LKW, Zeitpunkt,...) findet sich ebenfalls der Vermerk „im Auftrag \*\*\*9\*\*\*“ (siehe ad 4).*

*o Aus dem email-Verkehr zwischen dem Geschäftsführer \*\*\*3\*\*\* und Mag. \*\*\*11\*\*\* (Kanzlei Prof. Dr. \*\*\*12\*\*\*) im Zeitraum Juni - Juli 2010 betreffend Dreiecksgeschäften ist ersichtlich, dass das gepr. Unternehmen vier Beteiligten ausgegangen ist. 1. Mag. \*\*\*11\*\*\* kommt dabei zum Schluss, dass diese von Geschäftsfälle die Anwendungsvoraussetzungen Dreiecksgeschäftsregelung nicht erfüllen und daher nach den allgemeinen der Bestimmungen über Reihengeschäfte beurteilt werden müssen.*

*Eine weitere Anfrage des Geschäftsführers richtet sich in der Folge nach dem Ort der Lieferung bei Reihengeschäften. Mag. \*\*\*11\*\*\* führt dabei aus, dass immer ein Geschäft als „bewegte Lieferung“ nach § 3 Abs 8 UStG zu klassifizieren ist. Für alle anderen Lieferungen („ruhende Lieferungen“) richtet sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs 7 UStG. 2. Des Weiteren führt der Verfasser darüber aus, dass \*\*\*Bf1\*\*\* durch die Verwendung der österreichischen UIDNr nicht nur einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland bewirkt, sondern auch einen zweiten ig Erwerb in Österreich. Darüber hinaus gibt er die Auskunft, dass wenn „\*\*\*Bf1\*\*\* die Ware versendet (und nicht ein Unternehmer vor Ihnen), dann hat natürlich \*\*\*Bf1\*\*\* die bewegte Lieferung, für die sich der Leistungsort nach § 3 Abs 8 UStG (Ort an dem die Beförderung bzw Versendung beginnt) richtet.“*

*In einem abschließenden Dokument empfiehlt Mag. \*\*\*11\*\*\*: „Demnach muss die \*\*\*Bf1\*\*\* überprüfen, in welchem Mitgliedstaat sie einen ig Erwerb und eine anschließende Inlandslieferung In diesem Land ist sie tätig. erklärungs pflichtig, weshalb es wohl schon im Hinblick auf die in Schreiben vom 22. Juli 2010 erwähnte EuGH Judikatur zu empfehlen ist, die Geschäfte unter einer UID-Nr dieses Staates durchzuführen.“*

*In einer email des Geschäftsführers vom 4.10.2010 findet sich ein teilweise weitergeleiteter Inhalt augenscheinlich des Spediteurs/Lagerhalters. Hier im Wortlaut: Wann da „dreieckslieferung“ ist soll \*\*\*13\*\*\* (Kunde der \*\*\*Bf1\*\*\* aus DK) direct an \*\*\*14\*\*\* (Lieferort in der BRD) verkaufen \*\*\*13\*\*\* (\*\*\*Bf1\*\*\* ist partie A, \*\*\*13\*\*\* ist B und \*\*\*14\*\*\* ist C ) Aber wir liefern immer im auftrag der \*\*\*9\*\*\* (laut deine instruction) und das bedeutet das \*\*\*13\*\*\* nicht direct an \*\*\*14\*\*\* verkauft. ...“ Die email ist an einen Hm. \*\*\*15\*\*\* (deutscher Steuerberater) mit den Worten gerichtet: „Es scheint so das nun das meine Lieferungen ohne Deutsche UID Nr. nicht mehr möglich sind. Anbei sende ich Ihnen einen Kommentar seitens des Lagerhauses anlässlich einer neuen bevorstehenden Lieferung... „*

- **Besprechung am 9.11.2017:**

*Sowohl Mag. \*\*\*16\*\*\* als auch Hr. \*\*\*3\*\*\* waren zunächst der Ansicht, dass drei beteiligten Unternehmen von bei den fraglichen Geschäftsfällen auszugehen sei. Daher lägen auch die Voraussetzungen für Dreiecksgeschäfte Nach Vorhalt verschiedener Dokumente (siehe oben) durch die Ap wird vor. dem angenommenen Sachverhalt von den Vertretern der \*\*\*Bf1\*\*\* nichts mehr entgegengesetzt. Mag. \*\*\*16\*\*\* und Hr. \*\*\*3\*\*\* erkundigen sich ab diesem Zeitpunkt nur mehr über die Möglichkeiten des Vorsteuerabzuges in Österreich für Fälle des doppelten innergemeinschaftlichen Erwerbes. Es ist davon auszugehen, dass die erste Aussage der Wahrheit am nächsten kommt. Daher wird in diesem Fall nicht der Meinung des Geschäftsführers bei der gepr. am 9.11.2017*

*stattgefundenen Besprechung das größte Gewicht beigemessen, sondern dem email Verkehr aus dem Jahr 2010. Überdies wurde die von der Ap vertretene und durch Beispiele untermauerte Tatsache, dass mehr als 3 Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt waren, von den Vertretern der gepr. Gesellschaft bei besagter Besprechung nicht mehr bestritten.*

#### 2.4. Sachverhalt

*Aus den vorliegenden Beweismitteln ergibt sich für die Ap folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:*

*Das Unternehmen \*\*\*Bf1\*\*\* Handels GmbH mit Sitz in Österreich tätigte im Prüfungszeitraum Handelsgeschäfte mit Kupferkathoden, Diese wurden vornehmlich von einem Händler namens „\*\*\*4\*\*\*“ erworben. \*\*\*4\*\*\* trat unter britischer UID-Nr auf. Die Ware (Kupferkathoden) befand zum Zeitpunkt des Erwerbs in einem Lager in den Niederlanden. \*\*\*Bf1\*\*\* veräußerte die Handelsware an weitere Kunden im EU-Raum. Die Ware wurde in der Folge vom Spediteur/Lagerhalter zu einem weiteren Kunden (nicht ident mit dem direkten Kunden der \*\*\*Bf1\*\*\*, „Kunde des Kunden“) in Deutschland transportiert. Den Auftrag zum Transport samt Zielort erhielt der Spediteur von \*\*\*Bf1\*\*\*. Das Entgelt für den Transport wurde von \*\*\*Bf1\*\*\* geleistet und an den direkten Kunden weiterverrechnet.*

*Aufgrund der Informationen aus der Auftragsabwicklung und des email Verkehrs mit dem Spediteur steht für die Ap außer Zweifel, dass das gepr. Unternehmen wusste, dass mehr als drei Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt waren. Untermauert wird diese Tatsache mit Informationen aus dem Schriftverkehr mit Hrn. Mag. \*\*\*11\*\*\*.*

*Nicht für alle beanstandeten Liefergeschäfte konnte explizit ein Hinweis in den emails und der Auftragsabwicklung für das Vorhandensein zumindest eines vierten Unternehmers gefunden werden. Aufgrund der Gleichartigkeit der Geschäftsfälle (Ablauf, Abwicklung, Lieferadresse) geht die Ap aber davon aus, dass es auch in diesen Fällen zumindest einen weiteren Abnehmer gab. Dies wird auch durch den Schriftverkehr mit Mag. \*\*\*11\*\*\* belegt. Für die Ap steht daher mit allen anderen Möglichkeiten überragender Wahrscheinlichkeit fest, dass bei allen in Frage stehenden Geschäftsfällen vier oder mehr Unternehmen beteiligt waren.*

*Diese Liefergeschäfte wurden als Dreiecksgeschäfte deklariert und auf der Rechnung der \*\*\*Bf1\*\*\* an den direkten Kunden findet sich auch der Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes. Da dies nur der mittlere, Erwerber genannte Unternehmen auf seinem Ausgangsbeleg zu vermerken hat, ist für die Ap der Beweis erbracht, dass auch das gepr. Unternehmen sich als zweites Unternehmen in der Reihe sah. Das erste Unternehmen in der Lieferkette war somit der Lieferant der \*\*\*Bf1\*\*\*, letztere Gesellschaft fungierte als zweites Unternehmen. Der direkte Kunde der \*\*\*Bf1\*\*\* war das dritte beteiligte Unternehmen und der Abnehmer des Kunden war das vierte beteiligte Unternehmen.*

#### 2.5. Rechtliche Würdigung

*Das Dreiecksgeschäft ist eine im UStG besonders geregelte Form eines Reihengeschäfts. Es kann nur bei bestimmten, in Art 25 UStG definierten Sachverhaltskonstellationen auftreten. Nach Art 25 Abs 1 UStG müssen für ein Dreiecksgeschäft folgende Grundvoraussetzungen gegeben sein:*

- *Drei Unternehmer (Lieferer, Erwerber und Empfänger) in drei verschiedenen Mitgliedstaaten schließen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab.*

- Dieser Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer (Empfänger). Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Aufgrund obiger Ausführungen liegt zumindest eine Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes nicht vor, da zumindest vier Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt sind.

Daher sind diese Liefergeschäfte nach den allgemeinen Bestimmungen über Reihengeschäfte zu beurteilen. Bei Reihengeschäften sind zwei (oder mehr) aufeinanderfolgende Lieferungen als eine nach der anderen erfolgt anzusehen, wobei nur eine Lieferung die Beförderungs- oder Versandungslieferung (bewegte Lieferung) sein kann.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder 3 Abs 8 versendet, so gilt diese Lieferung als Beförderungs- oder Versandungslieferung (§ UStG). Grundsätzlich wird für die Bestimmung der bewegten Lieferung auf die Veranlassung der Warenbewegung abgestellt. Der Beteiligte, dem die Warenbewegung zugerechnet wird, wird in der Regel derjenige sein, der die Beförderung entweder selbst durchführt oder durch Beauftragte durchführen lässt, also im Falle des Beauftragten derjenige, der den Vertrag mit dem Beförderer abgeschlossen hat. Wird die Beförderung oder Versendung durch einen mittleren Unternehmer in der Reihe besorgt, so gilt die Lieferung an diesen mittleren Unternehmer gern. § 3 Abs 8 UStG mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt. Die sogenannte bewegte Lieferung findet also zwischen dem Lieferanten des mittleren Unternehmers und dem mittleren Unternehmer statt.

Für alle anderen Lieferungen (ruhende Lieferung), egal ob vor- oder nachgelagert, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs 7 UStG, dh die Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Im gegenständlichen Fall liegen also nachweislich Reihengeschäfte vor. Das gepr. Unternehmen ist weder erster Lieferer noch letzter Abnehmer der Waren, befindet sich also „in der Mitte“ der Reihe. Da das gepr. Unternehmen die Beförderung besorgt, ist die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs 8 diejenige, die zwischen dem Lieferanten und der \*\*\*Bf1\*\*\* stattfindet. Da die Ware von den Niederlanden nach Deutschland bewegt wird, tätigt der Lieferant (meist \*\*\*4\*\*\*) (voraussichtlich steuerbefreite) innergemeinschaftliche Lieferungen in den Niederlanden, während \*\*\*Bf1\*\*\* innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland tätigt.

Dabei ist zu beachten, dass das gepr. Unternehmen unter seiner österreichischen UID-Nr. auftritt. Gem. § 3 Abs 8 zweiter Fall kann sich dadurch ein weiterer Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes (sog. „Doppelerwerb“) ergeben. Die Voraussetzungen dafür sind, dass:

- \*\*\*Bf1\*\*\* von einem anderen Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung erhalten hat, bei welcher der Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist;
- \*\*\*Bf1\*\*\* dem Lieferanten gegenüber ihre österreichische UID verwendet hat und
- die Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäfts nicht erfüllt sind.

Diese Voraussetzungen sieht die Ap als erfüllt an. Daher ergibt sich für die \*\*\*Bf1\*\*\* bei den beanstandeten Geschäftsfällen ein zu versteuernder innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich. Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Erwerbsteuer ist diesbezüglich bei \*\*\*Bf1\*\*\*

nicht zulässig. Die Steuerschuld fällt erst weg, wenn **\*\*\*Bf1\*\*\*** der Steuerbehörde nachweist, dass ihr Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat (also Deutschland) besteuert worden ist. Dieser Nachweis wurde bislang nicht erbracht.

Auf den Einwand der Vertreter der gepr. Gesellschaft, dass in Bezug auf diese Reihengeschäfte die Toleranzregel der Rz 3777 UStR anzuwenden wäre, hält die Ap fest:

- Rz 3777 UStR enthält Aussagen zum doppelten Erwerb bei Reihengeschäften. Unter anderem enthält diese Rz eine Erleichterung für Fälle von versteuerten Doppelerwerben mit anschließendem Vorsteuerabzug bis einschließlich 31.12.2010.
- Die entsprechende Regel in Rz 3777 UStR im Wortlaut: „Ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer bis zum 31.12.2010 geltend gemacht worden, ist dies - von Fällen des Rechtsmissbrauchs abgesehen - nicht zu beanstanden
- Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist also, dass ein ig Erwerb in Österreich erklärt und der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde.
- Im vorliegenden Fall wurden aber keine ig Erwerbe in Österreich erklärt und auch kein Vorsteuerabzug vorgenommen.

Die Ap kommt daher zu dem Schluss, dass die Toleranzregel iSd Rz 3777 UStR im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen kann. Die Vorgangsweise wurde mit dem Umsatzsteuerfachbereich der GBP besprochen und abgestimmt.

Die Ap stellt daher innergemeinschaftliche Erwerbe, vorläufig ohne Vorsteuerabzug, in folgender Höhe fest:

|                  | 2009         | 2010          | 2011          | 2012       |
|------------------|--------------|---------------|---------------|------------|
| Ig. Erwerbe      | 9.982.938,99 | 45.655.321,77 | 33.003.256,01 | 447.301,63 |
| Erwerbsteuer 20% | 1.996.587,80 | 9.131.064,35  | 6.600.651,20  | 89.460,33  |

[...]“

Die Beilage .1 zur Niederschrift enthielt Tabellen betreffend die Gesamtsummen bzw. Bemessungsgrundlagen der Jahre 2009 bis 2012.

Die Beilage 2. zur Niederschrift enthielt den Aktenvermerk zur Besprechung 9.11.2017, den Mailverkehr zwischen **\*\*\*3\*\*\*** und Mag. **\*\*\*11\*\*\*** (Prof. Dr. **\*\*\*12\*\*\***, Wirtschaftstreuhänder).

Im **Bericht vom 30.11.2017** über das Ergebnis der Außenprüfung wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen zu den diversen Punkten in der Niederschrift vom 22.11.2017 verwiesen

sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen und die Wiederaufnahmegründe tabellarisch dargestellt.

## Bescheide

Entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurden mit **Bescheiden der belangten Behörde vom 20.12.2017** die Verfahren betreffend **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 wiederaufgenommen** und ergingen mit gleichem Datum nachfolgende **Sachbescheide**:

- Mit **Umsatzsteuerbescheid 2009** wurde die Umsatzsteuer iHv. 1.987.525,91 festgesetzt. Zuzüglich der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer ergab dies eine Abgabennachforderung iHv. € 1.996.587,80
- Mit **Umsatzsteuerbescheid 2010** wurde die Umsatzsteuer iHv. 9.352.086,55 festgesetzt. Zuzüglich der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer ergab dies eine Abgabennachforderung iHv. € 9.155.663,65
- Mit **Umsatzsteuerbescheid 2011** wurde die Umsatzsteuer iHv. 6.587.490,73 festgesetzt. Zuzüglich der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer ergab dies eine Abgabennachforderung iHv. € 6.600.651,21
- Mit **Umsatzsteuerbescheid 2012** wurde die Umsatzsteuer iHv. 78.513,68 festgesetzt. Zuzüglich der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer ergab dies eine Abgabennachforderung iHv. € 89.460,33.

In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Außenprüfungs-Bericht verwiesen.

- Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2009** wurde die KöSt iHv. 1.725,19 festgesetzt. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift iHv. € 0,00.
- Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2010** wurde die KöSt iHv. 1.616,51 festgesetzt. Daraus ergab sich abzüglich der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer eine Abgabengutschrift iHv. € 341,00.
- Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2011** wurde die KöSt iHv. 1.351,00 festgesetzt. Daraus ergab sich zuzüglich der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer eine Abgabengutschrift iHv. € 8.725,00.
- Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2012** wurde die KöSt iHv. 1.346,00 festgesetzt. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift iHv. € 0,00.

## Beschwerde

Mit Eingabe vom 29.1.2018 erhob die Bf. fristgerecht **Beschwerde** gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2009-2012 vom 20.12.2017.

Weiters wurde die Aussetzung der Einhebung für die Steuerbeträge (Umsatzsteuer 2009 bis 2012) beantragt:

Begründend führte die Bf. aus, dass die Umsatzsteuernachforderungen laut Betriebsprüfung auf sogenannten „verunglückten Reihengeschäften“ basieren würden. Von der Betriebsprüfung sei deshalb aus formalen Gründen für die gegenständlichen Lieferungen Umsatzsteuerbeträge vorläufig festgesetzt worden. Diese Umsatzsteuerbeträge seien berichtigungsfähig, sobald die formalen Voraussetzungen hergestellt seien.

Die Bf. sei derzeit beschäftigt diese formalen Voraussetzungen zu veranlassen. Nachdem der Betriebsprüfungs-Bericht samt Bescheidebegründung erst in der Vorwoche zugestellt worden sei, werde eine detaillierte Darstellung der gegenständlichen Berufung innerhalb der nächsten vier Wochen nachgereicht.

### **Mängelbehebungsauftrag**

Mit **Bescheid vom 21.2.2018** teilte die belangte Behörde der Bf mit, dass die Beschwerde vom 29.1.2018 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009-2012 vom 20.12.2017 Mängel hinsichtlich des Inhalts (§ 250 BAO) aufweise. Die Behebung der angeführten Mängel werde auf Grund des § 85 Abs. 2 BAO aufgetragen. Als Frist zur Behebung wurde der 15.3.2018 genannt. Weiters erging der Hinweis, dass bei Versäumung der Frist die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

### **Beschwerdeergänzung**

Mit **Schreiben vom 15.3.2018** wurde durch die Bf. eine „**Ergänzung zur Berufung gegen Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009-2012**“ eingebracht und ausgeführt:

*„Wie bereits in unserem Berufungsschreiben vom 29.1.2018 erläutert, wurde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass Handelsgeschäfte als Dreiecksgeschäfte erfasst wurden, die als Reihengeschäfte zu behandeln gewesen wären. Es liegen somit nach den Ausführungen der Betriebsprüfung sogenannte missglückte Dreiecksgeschäfte vor.*

*Im Falle eines Dreiecksgeschäftes kann der Unternehmer Vereinfachungsregeln in Anspruch nehmen, die in Art. 25 UStG 1994 normiert sind. Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ist u.a., dass drei Unternehmer beteiligt sind, die in drei verschiedenen Mitgliedsstaaten Geschäfte über die gleichen Warenlieferungen abschließen, und dass diese Waren unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangen.*

*Nach den Beurteilungen seitens der Betriebsprüfung liegen in den gegenständlichen Fällen nicht alle Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft vor, da der dritte Abnehmer in der Kette einen Weitertransport veranlasst hat.*

*Wird unterstellt, dass die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte im Falle von als Dreiecksgeschäfte behandelten Reihengeschäften nicht anzuwenden sind, so entsteht für einen Erwerber, der eine österreichische UID verwendet, eine Steuerschuld in Österreich aufgrund der Bestimmungen von Art. 3 Abs. 8 UstG.*

*Seitens der Betriebsprüfung wurden für bestimmte Handelsgeschäfte, die von unserer Mandantin in den Geschäftsjahren 2009, 2010, 2011 und 2012 in Form von Dreiecksgeschäften abgewickelt wurden, die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte nicht anerkannt, was zur Folge hatte, dass die davon betroffenen Erwerbe als in Österreich steuerpflichtig behandelt wurden. Entsprechende Steuerbeträge wurden in diesen Jahren nachbelastet.*

*Das Bundesministerium für Finanzen hat sich in einem Erlass vom 19.10.2016 (GZ. BMF-010219/0396-VI/4/2016) mit Dreiecksgeschäften befasst und ausgeführt, unter welchen Bedingungen es möglich ist, sogenannte verunglückte Dreiecksgeschäfte zu sanieren, sodass bei der steuerlichen Beurteilung dieser Geschäfte die Vereinfachungsregeln trotzdem zur Anwendung kommen können.*

*Im Detail wird in diesem Erlass ausgeführt:*

*„..... Aufbauend auf den Informationen, die das BMF im Zuge einer Anfrage an die Mitgliedsstaaten erhielt, kann in Fällen, in denen die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte von den Beteiligten angewandt wurde, obwohl die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 25 UStG 1994 hinsichtlich der Rechnung oder der Zusammenfassenden Meldung nicht vorliegen, für folgende Mitgliedsstaaten die abstrakte Bestätigung der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung entfallen und somit von einer korrekten Besteuerung im Empfängerland ausgegangen werden, wenn die Rechnung oder die zusammenfassende Meldung berichtigt wurde und es keine fundierten Hinweise auf Betrug oder Missbrauch gibt:*

*Belgien, Bulgarien, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowenien, Slowakei, Spanien, Ungarn, Großbritannien, Zypern.*

*Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in oben genanntem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen hat unsere Mandantin nun alle involvierten Rechnungen berichtigt*

*Die zwischenzeitige Versteuerung wurde dadurch verursacht, dass auf den von unserer Mandantin ausgestellten Rechnungen angeführt wurde, dass es sich um Dreiecksgeschäfte handelt, und dass eine Österreichischen UID Nummer angeführt wurde*

*Diese beiden Sachverhalte wurden nun auf all diesen Rechnungen berichtigt: es wurden sowohl die Bezeichnung als Dreiecksgeschäft als auch die Angabe der Österreichischen UID Nummer storniert. Somit wurde die im o.a. Erlass geforderte Rechnungskorrektur vorgenommen, womit die technischen Voraussetzungen für eine Sanierung der missglückten Dreiecksgeschäfte gegeben sind.*

*In den Prüfungsjahren 2009 bis 2012 haben seitens der Finanzverwaltung laufend Erhebungen des Außendienstes stattgefunden. Überprüft wurden dabei jeweils verschiedene Handelsgeschäfte. Offensichtlich waren diese Erhebungen im Zusammenhang mit Kontrollmitteilungen von ausländischen Finanzverwaltungen. Unsere Mandantin hatte die Belege so organisiert, dass alle Dokumente eines Geschäftes (Korrespondenz, E-Mail-Verkehr, Rechnungen, Transportunterlagen, etc.) gemeinsam aufbewahrt wurden.*

*Die Außendienstmitarbeiter der Finanzverwaltung haben vorweg immer nur kurz mitgeteilt, welche Geschäfte geprüft werden, seitens unserer Mandantin konnten dann alle notwendigen Unterlagen eines sogenannten Geschäftsaktes kurzfristig zur Verfügung gestellt werden.*

*Bei all diesen immer wieder stattgefundenen Erhebungen kam es zu keinerlei Beanstandungen, da die Abwicklung der Geschäfte durch Vorlage der Rechnungen, der Transportdokumentationen und anderer Unterlagen ordnungsgemäß belegt werden konnten.*

*In Anbetracht dieser Fakten ist davon auszugehen, dass es im Zuge der Geschäftsabwicklung unserer Mandantin keinen Missbrauch oder Betrug gegeben hat.*

*In Zusammenhang mit dem angeführten Sachverhalt beantragen wir, die vorläufig festgesetzten Umsatzsteuerbeträge Rechnungsberichtigungen wieder gutzuschreiben.*

*Für den Fall der Vorlage der Beschwerde beantragen wir die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“*

## **Beschwerdevorentscheidungen**

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** der belangten Behörde **vom 3.10.2018** wurde die Beschwerde hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 jeweils als unbegründet abgewiesen.

In der dazu gesondert ergangenen Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus:

*„Sachverhalt:*

*Das Unternehmen \*\*\*Bf1\*\*\* Handels GmbH mit Sitz in Österreich tätigte im Prüfungszeitraum Handelsgeschäfte mit Kupferkathoden. Diese wurden vornehmlich von einem Händler namens „\*\*\*4\*\*\*' erworben. \*\*\*4\*\*\* trat unter britischer UID-Nr. auf. Die Ware (Kupferkathoden) befand zum Zeitpunkt des Erwerbs in einem Lager in den Niederlanden. \*\*\*Bf1\*\*\* veräußerte die Handelsware an weitere Kunden im EU-Raum. Die Ware wurde in der Folge vom Spediteur/Lagerhalter zu einem weiteren Kunden (nicht ident mit dem direkten Kunden der \*\*\*Bf1\*\*\*, „Kunde des Kunden“) in Deutschland transportiert. Den Auftrag zum Transport samt Zielort erhielt der Spediteur von \*\*\*Bf1\*\*\*. Das Entgelt für den Transport wurde von \*\*\*Bf1\*\*\* geleistet und an den direkten Kunden weiterverrechnet. Aufgrund der Informationen aus der Auftragsabwicklung und des E-Mail Verkehrs mit dem Spediteur steht außer Zweifel, dass das Unternehmen \*\*\*Bf1\*\*\* Handels GmbH) wusste, dass mehr als drei*

Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt waren. Das erste Unternehmen in der Lieferkette war somit der Lieferant der \*\*\*Bf1\*\*\* (\*\*\*4\*\*\*). Die \*\*\*Bf1\*\*\* fungierte als zweites Unternehmen. Der direkte Kunde der \*\*\*Bf1\*\*\* war das dritte beteiligte Unternehmen und der Abnehmer des Kunden war das vierte beteiligte Unternehmen. Diese Liefergeschäfte wurden jedoch als Dreiecksgeschäfte deklariert und auf der Rechnung der \*\*\*Bf1\*\*\* an den direkten Kunden findet sich auch der Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes.

*Rechtliche Würdigung:*

*Zur Umsatzsteuer 2009 - 2012:*

*Dreiecksgeschäfte gem. Art. 25 UStG Ein Dreiecksgeschäft liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:*

- *3 Unternehmer aus 3 verschiedenen Mitgliedstaaten (Lieferant, Erwerber und Empfänger)*
- *schließen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und*
- *der Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer (Art. 25 Abs. 1 UStG) - der mittlere Unternehmer wird als Erwerber, der letzte Unternehmer wird als Empfänger bezeichnet.*

*Definitionsgemäß liegt ein Dreiecksgeschäft nur dann vor, wenn es sich um ein (bestimmtes) Reihengeschäft mit drei Beteiligten handelt.*

*Aufgrund des festgestellten Sachverhalts gemäß Betriebsprüfungsbericht geht die Abgabenbehörde davon aus, dass zumindest eine Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes nicht vorliegt, da zumindest vier Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt sind.*

*Daher sind diese Liefergeschäfte nach den allgemeinen Bestimmungen über Reihengeschäfte zu beurteilen. Bei Reihengeschäften sind zwei (oder mehr) aufeinanderfolgende Lieferungen als eine nach der anderen erfolgt anzusehen, wobei nur eine Lieferung die Beförderungs- oder Versandungslieferung (bewegte Lieferung) sein kann.*

*Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt diese Lieferung als Beförderungs- oder Versandungslieferung (§ 3 Abs. 8 UStG). Grundsätzlich wird für die Bestimmung der bewegten Lieferung auf die Veranlassung der Warenbewegung abgestellt. Der Beteiligte, dem die Warenbewegung zugerechnet wird, wird in der Regel diejenige sein, der die Beförderung entweder selbst durchführt oder durch Beauftragte durchführen lässt, also im Falle des Beauftragten derjenige, der den Vertrag mit dem Beförderer abgeschlossen hat. Wird die Beförderung oder Versendung durch einen mittleren Unternehmer in der Reihe besorgt, so gilt die Lieferung an diesen mittleren Unternehmer gem. § 3 Abs. 8 UStG mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt. Die sogenannte bewegte Lieferung findet also zwischen dem Lieferanten des mittleren Unternehmers und dem mittleren Unternehmer statt.*

*Für alle anderen Lieferungen (ruhende Lieferung), egal ob vor - oder nachgelagert, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG, dh. die Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.*

*Im gegenständlichen Fall liegen Reihengeschäfte vor. Die Beschwerdeführerin ist weder erster Lieferer noch letzter Abnehmer der Waren, befindet sich also „in der Mitte“ der Reihe. Da die Beschwerdeführerin die Beförderung besorgt, ist die bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 8 diejenige, die zwischen dem Lieferanten und der \*\*\*Bf1\*\*\* stattfindet. Da die Ware von den Niederlanden nach Deutschland bewegt wird, tätigt der Lieferant (meist \*\*\*4\*\*\*) (voraussichtlich steuerbefreite) innergemeinschaftliche Lieferungen in den Niederlanden, während \*\*\*Bf1\*\*\* innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland tätigt. Dabei ist zu beachten, dass das Unternehmen unter seiner österreichischen UID-Nr. auftritt. Gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz kann sich dadurch ein weiterer Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes (sog. „Doppelerwerb“) ergeben.*

*Im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften iSd. Art. 25 gilt der ig. Erwerb iSd. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz als besteuert, wenn der Erwerber nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und er seiner Erklärungspflicht nachgekommen ist. Wie bereits ausgeführt liegt hier kein Dreiecksgeschäft vor, womit diese Voraussetzung somit wegfällt.*

*Der „Doppelerwerb“ gilt solange in dem Gebiet des UID-Staats (hier Österreich) als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland (Deutschland) besteuert worden ist.*

*Für den zusätzlichen (wegen Verwendung einer abweichenden UID entstandenen) ig. Erwerb steht dem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zu.*

*Daher ergibt sich für die \*\*\*Bf1\*\*\* bei den beanstandeten Geschäftsfällen ein zu versteuernder innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich. Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Erwerbsteuer ist diesbezüglich bei \*\*\*Bf1\*\*\* nicht zulässig. Die Steuerschuld fällt erst weg, wenn \*\*\*Bf1\*\*\* der Steuerbehörde nachweist, dass ihr Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat (also Deutschland) besteuert worden ist.*

*Ein Wegfall der festgesetzten Steuerschuld kann sich nur bei Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland ergeben. Dieser Nachweis wurde weder im Laufe der Außenprüfung, noch im bisherigen Beschwerdeverfahren erbracht.*

*Die Beschwerdeführerin wendet unter Hinweis auf den Erlass des BMF vom 19.10.2016 (vgl. GZ BMF-010219/0396-VI/4/2016) ein, dass mit dem Vorliegen der korrigierten Rechnungen die Voraussetzungen für den Wegfall der festgesetzten Steuerschuld vorlägen. Der Erlass vom 19.10.2016 setzt sich mit den Möglichkeiten der Sanierung von Dreiecksgeschäften auseinander.*

*Dem ist entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall wie bereits dargelegt keine Dreiecksgeschäfte sondern Reihengeschäfte vorliegen, wodurch der Erlass des BMF vom 19.10.2016 keine Anwendung finden kann. Auch aus der „Stornierung“ des Hinweises auf ein Dreiecksgeschäft als auch der österreichischen UID-Nummer (die im Übrigen auf den übergebenen Beispielbelegen noch angeführt ist) kann sich keine Änderung der ursprünglichen rechtlichen Würdigung ergeben, da es sich auch weiterhin um Reihengeschäfte handelt (wie sie auch von der Beschwerdeführerin in den übergebenen Stichproben bezeichnet werden).*

*Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2009 - 2012 war daher als unbegründet abzuweisen.*

*Zur Körperschaftsteuer 2009 - 2012:*

*Zur Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 - 2012 wurde seitens der steuerlichen Vertretung nichts ausgeführt bzw. vorgebracht. Aufgrund der Abweisung der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 - 2012 ergeben sich für die Körperschaftsteuerbescheide 2009 - 2012 keine Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.“*

### **Vorlageantrag**

Mit Eingabe vom **7.11.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2009-2012 an die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

### **Vorlage an BFG**

Mit **Vorlagebericht vom 31.1.2019** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Verfahren vor dem BFG**

Mit **Beschluss des BFG vom 2.9.2025 bzw 2.10.2025** wurde den Verfahrensparteien die Möglichkeit zur Abgabe von etwaigen ergänzenden Ausführungen zu den bisherigen Vorbringen gegeben.

Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme vom 7.10.2025 aus, dass sich die Rechtsansicht der belangten Behörde im gegenständlichen Fall durch die aktuelle Rechtsprechung nicht ändere, da die Auslegung des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 bezogen auf den gegenständlichen Fall unverändert bleibe. Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts (Verwendung der österreichischen UID und Warenbewegung von den Niederlanden in einen anderen EU-Mitgliedstaat - überwiegend Deutschland) komme es zu einem kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß Art 3 Abs. 8 UStG. Eine allfällige Rechnungsberichtigung oder die Erbringung eines Nachweises der Besteuerung im anderen Mitgliedstaat (Bestimmungsland) könne nur ex nunc wirken und habe daher keine Auswirkung auf die angefochtenen Bescheide.

Die steuerliche Vertretung der Bf. teilte nach Übermittlung der Stellungnahme der belangten Behörde und Fristverlängerungen mit E-Mail vom 12.12.2025 mit, dass die Unterlagen gesichtet und mit Herrn \*\*\*3\*\*\* Rücksprache gehalten worden sei. Es wären keine zusätzlichen Informationen erhalten worden, die das Beschwerdevorbringen wesentlich verändern würden.

### **Mündliche Verhandlung**

Am **10.2.2026** fand die von der Bf. beantragte **mündliche Verhandlung** statt.

Nach Bericht der Richterin über den bisherigen Lauf des Verfahrens wurde den Parteien das Wort erteilt.

Die Vertreterin der Bf. führte aus, dass es keine Ergänzungen zum Sachverhalt gebe.

Herr \*\*\*3\*\*\* führte aus, dass das Unternehmen von ihm und zwei Steuerberatern gegründet worden sei. Er sei im Wesentlichen für den Ein- und Verkauf zuständig gewesen, und sei immer davon ausgegangen, dass die rechtliche Seite und die steuerliche Seite durch die Steuerberater abgedeckt sei. Im Nachhinein müsse er sich eingestehen, dass er zu sehr vertraut habe und sich nicht selbst mehr mit der Materie auseinandergesetzt habe. Im Zuge der Mehrwertsteuernachschau habe auch kein negatives Feedback und keine Information, dass etwas nicht richtig sei, gegeben.

Die Vertreterin der belangten Behörde verwies auf ihre Ausführungen in den Bescheiden, der Beschwerdevorentscheidung und dem Vorlagebericht sowie auf die Prüfungsunterlagen und Schriftsätze und erwiderte, dass aus den Rechnungen zu dem Zeitpunkt nicht ersichtlich gewesen sei, dass keine Dreiecksgeschäfte vorlagen.

Zur Frage der Richterin hinsichtlich des von der belangten Behörde erteilten Mängelbehebungsauftrages vom 21.2.2018 und der Tatsache, dass der in der Folge von der Bf. vorgelegte Schriftsatz – ebenso wie bereits die Beschwerde – keinerlei Ausführungen zur Körperschaftssteuer enthalten habe, führte die steuerliche Vertreterin aus, dass es keine Beanstandungen bzw. Ergänzungen betreffend die KöSt gebe.

Zur Frage der Richterin, ob es einen Nachweis dafür gebe, dass eine Erwerbsbesteuerung der Bf im Bestimmungsland erfolgt sei, gab die steuerliche Vertreterin an, dass es keinen Nachweis gebe.

Auf die Frage der Richterin, ob es Nachweise dafür gebe, dass die „berichtigten Rechnungen“ (beispielhaft vorliegend sind jene datiert mit 27.2.2018) den diversen Unternehmen zugegangen sind, führte Herr \*\*\*3\*\*\* aus, dass diese Rechnungen 2018 als E-Mail oder auch

als Brief hinausgeschickt worden seien, eine Reaktion darauf habe es jedoch nie gegeben. Auf Nachfrage der Richterin teilte Herr \*\*\*3\*\*\* mit, dass es sich nicht um eingeschriebene Briefe gehandelt habe.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Behördenvertreterin beantragte die Abweisung der Beschwerde im Sinne der BVE bzw. wäre die Beschwerde gegen die KöSt als zurückgenommen zu erklären, da keine Mängelbehebung stattgefunden habe.

Die Vertreterin der Bf. verwies auf das bisherige Vorbringen und führt ergänzend aus, dass es am Sachverhalt und an der Beurteilung nichts einzuwenden gebe. Es werde jedoch angemerkt, dass sich die Rechtslage geändert habe. Wäre der Sachverhalt am heutigen Tag genauso, dann wäre alles richtig gewesen. Es sei 2023 eine Gesetzesänderung erfolgt, dies ändere aber nichts an der Beurteilung des damaligen Sachverhaltes.

Die Verhandlung wurde mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten wird, beendet.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die \*\*\*Bf1\*\*\*, mit Sitz in Österreich, wurde am 18.4.2001 gegründet und im Firmenbuch (FN \*\*\*17\*\*\*) am 21.4.2001 eingetragen.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer (seit 17.11.2005) und Alleingesellschafter (seit 9.10.2010) fungiert Herr \*\*\*3\*\*\*, geb. \*\*\*18\*\*\*.

Die Bf. tätigte in den streitgegenständlichen Jahren Handelsgeschäfte mit Kupferkathoden, wobei sie als Zwischenhändlerin agierte. Das Kupfer wurde vornehmlich von einem Händler namens „\*\*\*4\*\*\*“ erworben. \*\*\*4\*\*\*, mit Sitz in den Bermudas, trat unter britischer UID-Nr auf. Die Ware befand sich zum Zeitpunkt des Erwerbs in einem Lager in den Niederlanden. Die Bf. veräußerte die Handelsware an weitere Kunden im EU-Raum (zB. Polen). Die Ware wurde in der Folge vom Spediteur zu einem weiteren Kunden (nicht ident mit dem direkten Kunden der Bf., „Kunde des Kunden“) in (u.a.) Deutschland transportiert. Den Auftrag für den Transport samt Zielort erhielt der Spediteur von der Bf. Das Entgelt für den Transport wurde von der Bf. geleistet und an den direkten Kunden weiterverrechnet.

Die Bf. trat mit ihrer österreichischen UID-Nummer auf. Der Empfänger sowie der Kunde des Empfängers traten mit der UID-Nummer ihres jeweiligen Sitzstaates auf.

Auf den Rechnungen an den direkten Kunden der Bf. fand sich der Hinweis „*Hierbei handelt es sich um ein Dreiecksgeschäft gem. Artikel 28c Teil E Abs. 3 der 6. EG RL*“. Ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger ist den Rechnungen nur vereinzelt zu entnehmen.

Die Bf. legte der belangten Behörde im Zuge der ergänzenden Ausführungen zur Beschwerde am 16.6.2018 Beispiele korrigierter Rechnungen vor. Die Korrektur sah dergestalt aus, dass nach den Auftraggeber- und Kundendaten am Kopf der Rechnung, der Zusatz „*BERICHTIGTE RECHNUNG – REIHENGESCHÄFT*“ eingefügt wurde. Der Hinweis „*Hierbei handelt es sich um ein Dreiecksgeschäft gem. Artikel 28c Teil E Abs. 3 der 6. EG-RL*“ wurde durchgestrichen und durch „*KEIN DREIECKSGESCHÄFT*“ ersetzt.

Die österreichische UID Nr. der Bf. war auf den beispielhaft vorgelegten berichtigten Rechnungen weiterhin angeführt. Den Angaben des Geschäftsführers der Bf. zufolge wurden alle Rechnungen berichtigt und an die Leistungsempfänger übersendet. Eine Empfangsbestätigung der Leistungsempfänger über den Erhalt der berichtigten Rechnungen konnte nicht vorgelegt werden.

An den Geschäften waren jedenfalls mindestens vier Unternehmen beteiligt.

Der Bf. war bekannt, dass mehr als drei Unternehmen an den Geschäften beteiligt waren. Die Bf. war weder erster Lieferer noch letzter Abnehmer der Waren, sie befand sich „in der Mitte“ der Reihe. Die Bf. besorgte die Beförderung.

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

Die Bf. konnte im gesamten Verfahren keinen Nachweis dafür vorlegen, dass eine Erwerbsbesteuerung durch die sie als Erwerberin im Bestimmungsland erfolgte.

Die Betriebsprüfung unterwarf die bewirkten innergemeinschaftlichen Erwerbe in Österreich der Besteuerung. Dies mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für eine Anwendung der Vereinfachungsregel im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften nicht vorlägen, da zumindest vier Unternehmen an den Geschäften beteiligt gewesen seien. Infolgedessen erließ die belangte Behörde die streitgegenständlichen Bescheide.

Die Bf. bestritt in der mündlichen Verhandlung vom 10.2.2026 den von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt und die sich daraus ergebende Beurteilung der Geschäfte als Reihengeschäfte sowie die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes der Bf. in Österreich nicht.

Dem Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde vom 21.2.2018 hinsichtlich der Beschwerde betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2009-2012 wurde durch die Bf. nicht entsprochen. Im Zuge der Verhandlung erklärte die steuerliche Vertretung der Bf., dass es keine Beanstandungen bzw. Ergänzungen betreffend die KöSt gebe.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide der belangten Behörde vom 20.12.2017 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 wurde durch die Bf. keine Beschwerde erhoben.

Darüber hinaus wird das oben dargestellte Verwaltungsgeschehen vom Bundesfinanzgericht als Sachverhalt festgestellt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Verfahrensgang sowie die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus dem von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Akt, der Einsichtnahme des BFG in den Betriebsprüfungsakt, den diversen Abfragen des Firmenbuches und Abgabensinformationssystems sowie den im Zuge der mündlichen Verhandlung am 10.2.2026 durch die Verfahrensparteien getätigten Ausführungen.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind sohin aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Insbesondere trat die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung den Prüfungsergebnissen und -feststellungen der belangten Behörde nicht entgegen. Im Gegenteil, sie führte aus, dass es am Sachverhalt und an der Beurteilung nichts einzuwenden gebe. Daraus folgt für das BFG, dass diese nunmehr unstrittig sind.

Die Feststellungen zu den Abläufen der Lieferungen (beteiligte Unternehmen bzw. Warenbewegung) ergeben sich aus dem Prüfbericht sowie aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung samt den Beilagen sowie den aktenkundigen E-Mails des Herrn \*\*\*3\*\*\*.

Dass die Bf. die Lieferung der Ware durch den Spediteur beauftragte, bezahlte und dem Kunden in Rechnung stellte, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen sowie dem E-Mailverkehr mit dem Spediteur.

Dass die Berechnungen der belangten Behörde bzw. die Höhe der Steuer grundsätzlich falsch wären, wurde von der Bf. nicht einmal behauptet und gibt es dafür auch keinerlei Anhaltspunkte.

Dass der Bf. bekannt war, dass mehr als drei Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt waren und daher Reihengeschäfte vorliegen, ergibt sich aus den dem Gericht vorliegenden E-Mail Verkehr und den damit übermittelten Anfragebeantwortungen im Zeitraum Juni 2010 bis August 2010 zwischen Mag. \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*19\*\*\* GmbH & CoKG Prof.Dr. \*\*\*12\*\*\* und \*\*\*3\*\*\*. Auch findet man hier Ausführungen zur Rechnungsausstellung und den Hinweis, dass nicht durch entsprechende Vermerke auf der Rechnung aus einem Reihengeschäft ein Dreiecksgeschäft gemacht werden könne, sondern es auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ankomme. Aus einem E-Mail zwischen \*\*\*3\*\*\* und dem vormaligen weiteren Gf. der Bf. Franz \*\*\*16\*\*\* vom 5.8.2010, führt ersterer aus, dass die Bf. Reihengeschäfte mache und stellte die Frage, was zu machen sei, damit man nicht in den "zweifelhaften Genuss" einer Doppelbesteuerung im Sinne des USt-Gesetzes komme, weil die Bf. ja mit der österreichischen UID Nr. Geschäfte im Ausland tätige. Für diese Geschäfte sei die Bf. seines Wissens nach auch im Inland umsatzsteuerpflichtig aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Feststellungen zu den ursprünglichen Rechnungen sowie zu den „berichtigten“ Rechnungen ergeben sich aus dem Akteninhalt.

Dass die Bf. mit der österreichischen UID-Nr. auftrat, ergibt sich ebenfalls anhand der Rechnungen. Diese UID Nr. war auch auf den vorliegenden berichtigten Rechnungen nach wie vor angeführt. Dass die berichtigten Rechnungen den entsprechenden Firmen zugegangen sind, wurde nicht nachgewiesen. Dass sämtliche Rechnungen berichtigt und den entsprechenden Firmen übermittelt wurden, wurde durch den Geschäftsführer der Bf. führte in der mündlichen Verhandlung vom 10.2.2026 bestätigt.

Aufgrund der beispielhaft vorgelegten berichtigten Rechnungen, in welche die Worte „Kein Dreiecksgeschäft“ und „Berichtigte Rechnung - Reihengeschäft“ eingefügt wurden, bestätigt die Bf. im Übrigen selbst, dass gegenständlich Reihengeschäfte vorliegen und keine Dreiecksgeschäftsbegünstigungen zur Anwendung kommen.

Dies wurde auch im Zuge der mündlichen Verhandlung durch die Bf. insofern bekräftigt, als sie die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde bzw. die sich daraus ergebende rechtliche Beurteilung als richtig befand.

Die Feststellung, wonach kein Nachweis für eine Erwerbsbesteuerung der Bf. im Bestimmungsland erfolgt sei, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen bzw. den Ausführungen der Bf. in der Verhandlung vom 10.2.2026.

### **Zur Körperschaftsteuer:**

Sowohl die Beschwerde, die Ergänzung zur Beschwerde, als auch der Vorlageantrag enthalten keinerlei Ausführungen betreffend die Körperschaftsteuer. Dem Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde ist die Bf. sohin nicht nachgekommen.

In der mündlichen Verhandlung wurde dazu nur ausgeführt, dass es hinsichtlich der Körperschaftsteuer keine Beanstandungen bzw. Ergänzungen gebe.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als (nunmehr) unstrittig und erwiesen annehmen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung USt)

Die Bestimmung des **Art. 25 UStG 1994** Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), BGBl 663/1994 idF BGBl I 34/2010, lautet wie folgt:

*(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 Rechnung muß bei Anwendung der Befreiung des Abs. 3 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.*

Anzumerken ist, dass Abs. 4 erster Teilstrich bis 15. Juni 2010 wie folgt lautete:

*"Die Rechnung muss bei Anwendung der Befreiung des Abs. 3 zusätzlich folgende Angaben enthalten:*

- einen ausdrücklichen Hinweis auf die Bestimmung des Artikels 28c Teil E Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie,*
- ..."*

Reichte damit bis 2010 der Hinweis auf Artikels 28c Teil E Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie, war in den folgenden Streitzeiträumen zusätzlich erforderlich, dass die Rechnung neben dem Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes auch die ausdrückliche Erwähnung der Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthält. Fehlt diese, tritt die

Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs des Erwerbers in Österreich nach nationalem Recht nicht ein.

**§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994**, BGBl 663/1994 idF BGBl. I Nr. 180/2004 und BGBl. I 34/2010, lautet 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 UStG 1994**, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), BGBl 663/1994 id verfahrensrelevanten Fassung, 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. 7 Abs. 1 UStG 1994**, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 756/1996 sieht vor:

*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.*

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Bei Reihengeschäften im Binnenmarkt ist jeder Umsatz in der Reihe gesondert zu beurteilen. Soweit es sich um Reihengeschäfte in Form von Dreiecksgeschäften handelt (drei Beteiligte in

drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten), kommen die Sondervorschriften des Art 25 UStG 1994 zum Zuge. Bei der Zuordnung der Unternehmer zu einem bestimmten Mitgliedstaat ist auf die UID abzustellen, unter der die Beteiligten auftreten. Bei einem Dreiecksgeschäft wird der mittlere Unternehmer als Erwerber, der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet.

Bei der Bestimmung des Lieferortes ist beim Reihengeschäft zu beachten, dass es sich bei Lieferungen in der Reihe gedanklich um mehrere Lieferungen handelt, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG 1994 bestimmt werden kann (vgl. EuGH 06.04.2006, Rs C-245/04, EMAG Handel Eder, Rn 45).

Die wesentliche Vereinfachung des Art 25 UStG 1994 liegt in der Besteuerung des mittleren Unternehmers. Bei Einhaltung dieser Sonderregelungen durch den mittleren Unternehmer in diesen Reihengeschäften - insbesondere der in Art 25 Abs 4 und 6 UStG 1994 vorgesehenen Rechnungslegungs- und Melde- bzw. Erklärungspflichten - treten die mit einem solchen Dreiecksgeschäft verbundenen Rechtsfolgen ein, nämlich

- die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs sowie der Wegfall der Registrierungspflicht für den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat,
- die Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat seiner UID (Ansässigkeitsstaat) ("gilt als besteuert"),
- der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger im Bestimmungsmitgliedstaat, mit dem sichergestellt werden soll, dass die Lieferung des Erwerbers ordnungsgemäß besteuert wird.

Der mittlere Unternehmer hat unter den von Art 25 UStG 1994 geforderten Voraussetzungen weder im eigenen Mitgliedstaat noch im Staat des letzten Abnehmers steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen. Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat wird befreit (Abs. 3), der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat seiner UID (Ansässigkeitsstaat; siehe Art 3 Abs. 8) 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*, UStG<sup>5</sup>, Art 25 Tz 1ff).

Bei Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO), wonach der Steuerpflichtige bereits vor Eingehen von Auslandsbeziehungen dafür sorgen muss, dass er später in der Lage ist, diese vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren, was insbesondere die Dokumentation und Nachweisbarkeit grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen betrifft.

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).

Gegenständlich war entsprechend den vorliegenden Unterlagen sowie den in der Beweiswürdigung dargelegten Gründen berechtigterweise davon auszugehen, dass jedenfalls vier Unternehmen an den Geschäftsfällen beteiligt waren und daher für den verfahrensrelevanten Zeitraum gemäß den Bestimmungen des Art 25 Abs. 1 UStG kein Dreiecksgeschäft vorlag. Im vorliegenden Beschwerdefall lag somit auch nicht ein "missglücktes" Dreiecksgeschäft vor, sondern es war aufgrund der Beteiligung von jedenfalls vier Unternehmen ein Reihengeschäft gegeben. Dass der Bf. dies bekannt war und sie auch selbst von Reihengeschäften (ohne Anwendungsmöglichkeit der Begünstigungsregelung für Dreiecksgeschäfte) ausging, geht einerseits aus dem vorliegenden E-Mailverkehr, andererseits aus den Rechnungsberichtigungen hervor. Damit legte sie aber weiters dar, dass die ursprünglichen Rechnungen in dem Sinne nicht korrekt waren, als der Vermerk „Hierbei handelt es sich um ein Dreiecksgeschäft...[....]“ gestrichen wurde, da er nicht den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprach, und durch „Kein Dreiecksgeschäft“ ersetzt wurde.

Aufgrund des Umstandes, dass es sich – auch nach Ansicht der Bf. - tatsächlich niemals um Dreiecksgeschäfte handelte, können sohin auch keine Begünstigungen für Dreiecksgeschäfte in Anspruch genommen werden. Es lagen Reihengeschäfte vor, welche in weiterer Folge nach den allgemeinen Vorschriften zu beurteilen waren, wovon auch die belangte Behörde ausgegangen ist. Dies wurde von ihr sowohl bereits in den Prüfungsfeststellungen als auch in der Beschwerdeentscheidung entsprechend dargelegt hat. Im Vorlageantrag ist die beschwerdeführende Partei dem nicht entgegengetreten (zum Vorhaltecharakter der Beschwerdeentscheidung vgl. u.a. VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288).

Auch im Zuge der mündlichen Verhandlung am 10.2.2026 wurde dies durch die Bf. nicht mehr bestritten. Sie bestätigte, dass die Beurteilung der belangten Behörde korrekt sei. Sie trat sohin weder den Feststellungen zum Sachverhalt noch den sich daraus ergebenden (rechtlichen) Beurteilungen der belangten Behörde entgegen.

Anzumerken ist weiters, dass sich die Rechtswirkungen des Dreiecksgeschäftes nur bei vollständigem Vorliegen der Voraussetzungen entfalten können.

Will der Erwerber die Steuerfreiheit seines innergemeinschaftlichen Erwerbes im Bestimmungsmitgliedstaat und den Übergang der Steuerpflicht für seine Lieferung auf den Empfänger erreichen, muss er bei der Rechnungsausstellung nicht nur die Erfordernisse des § 11 UStG berücksichtigen, sondern zusätzlich die Angaben nach Art. 25 Abs. 4 UStG in die Rechnung aufnehmen (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, Art. 25 Rz 11).

Art. 25 Abs. 3 lit. b UStG 1994 sieht vor, dass der Erwerb für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen anderen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist, erfolgt. Dies entspricht auch der Vorgaben in der MwSt-RL. Darüber hinaus müssen beide UID-Nr. (die des Erwerbers und die des Abnehmers, sohin des unmittelbaren Kunden des Erwerbers) in der Rechnung enthalten und der Abnehmer im Bestimmungsland zur Umsatzsteuer erfasst sein, was er durch die Angabe der UID-Nr. des Bestimmungslandes nachweist. Verwendet er nicht die UID-Nr. des Bestimmungslandes können die Wirkungen des Dreiecksgeschäftes nicht eintreten.

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 (ab der Fassung 15.6.2010) enthalten sein. Gegenständlich erweist sich die Rechnungsausstellung der Bf. in Hinblick auf die Erfordernisse des Art. 25 Abs. 4 UStG ebenfalls als mangelhaft. In einer Vielzahl der für die Streitjahre vorliegenden Rechnungen wurde lediglich auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes und auf Artikel 28c Teil E Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie hingewiesen, allerdings nicht auf eine bestehende Steuerschuld des Empfängers (Abnehmer) der Lieferung. Eine Besteuerung der Lieferungen im Bestimmungsland konnte demzufolge nicht sichergestellt werden.

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

Diesbezüglich kann auch auf die Entscheidung des EuGH vom 8.12.2022, C-247/21 (Rs. Luxury Trust Automobil GmbH) über ein vom VwGH mit Vorlagebeschluss vom 8.4.2021, Ro 2020/13/0016, initiiertes Vorabentscheidungsersuchen hingewiesen werden, welches sich mit Fragen in Zusammenhang mit einem „verunglückten Dreiecksgeschäft“ auseinandersetzte und dazu wörtlich (auszugsweise) ausführte:

*„1. Art 42 lit. a MwSt-RL ist dahin auszulegen, dass der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden ist, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gemäß Art 226 Nr. 11a MwSt-RL enthält.*

*2. Art. 226 Nr. 11a MwSt-RL ist dahin auszulegen, dass das Weglassen der nach dieser Bestimmung erforderlichen Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer Rechnung nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden kann, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht.“*

Da im vorliegenden Fall bei den in Streit stehenden Ausgangsfakturen - neben der Tatsache, dass mehr als drei Beteiligte in drei verschiedenen Mitgliedstaaten vorliegen - jene Kriterien, die gemäß Art 25 Abs. 3 lit b. und Abs. 4 UStG für die Qualifikation eines steuerlich anzuerkennenden Dreiecksgeschäftes unabdingbar sind, fehlen (kein Hinweis auf das Vorliegen der Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers; der Abnehmer verwendet nicht die UID-Nr. des Bestimmungslandes; fehlende Anführung der UID-Nummer des letzten Abnehmers), wäre auch aus diesem Grund der Beschwerde der Erfolg zu versagen. Die Entscheidung des EuG vom 3.12.2025, T-646/24, MS KLJUCAROVICI, vermag an dieser Beurteilung insofern nichts zu ändern, da für eine Berücksichtigung passende/korrekte Rechnungen vorliegen müssten.

Mangels Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelungen zum Dreiecksgeschäft sind die vorliegenden Umsatzvorgänge anhand der Regelungen für Reihengeschäfte zu beurteilen.

Wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzsteuergeschäfte abschließen und dabei der Gegenstand unmittelbar vom letzten Auftragnehmer an den ersten Auftraggeber direkt befördert oder versendet wird, liegt ein Reihengeschäft vor. In der Reihe kommt nur für einen Umsatz die Regelung des § 3 Abs. 8 UStG für bewegte Lieferungen zur Anwendung, alle anderen Umsätze sind als ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 UStG zu qualifizieren. Die bewegte Lieferung ist immer jene, bei der entweder der Besteller den Auftrag zur Versendung erteilt oder die Ware selbst abholt oder der Lieferant die Beförderung bzw. Versendung veranlasst. Der Lieferort liegt danach am Beginn der Beförderung und alle anderen Lieferungen sind ruhende Lieferungen (vgl. dazu *Berger/Wakounig* in *Berger/Menheere/Tschiderer/Wakounig*, Praxiskommentar zum UStG (2019) § 3 Rz 54ff.).

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*, UStG<sup>5</sup> (2017) Art. 1 Rz 29 sowie VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107).

Im vorliegenden Fall ist die bewegte Lieferung jene des britischen Unternehmers (\*\*\*4\*\*\*) an die Bf. Die Bf. hat den Auftrag für den Transport der Ware erteilt. Der von der Bf. beauftragte Spediteur hat die Ware vom Lager in den Niederlanden in das Bestimmungsland (u.a. Deutschland) zum Kunden des Kunden der Bf. transportiert. Die Bf. war für die Bewegung der Ware verantwortlich, sodass die Bf. als mittlere Unternehmerin den innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht. Im Verhältnis der Bf. zum (u.a.) deutschen Unternehmer als Empfänger liegt eine ruhende Lieferung vor, die gemäß § 3 Abs. 7 UStG am Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht - demnach in (u.a.) Deutschland - verwirklicht wird.

Aus diesen Feststellungen ergeben sich für die Bf. als mittlere Unternehmerin mangels Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelungen des Art. 25 UStG für Dreiecksgeschäfte folgende umsatzsteuerlichen Konsequenzen:

Zum einen verwirklicht die Bf. gemäß Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in (u.a.) Deutschland, da sich das verkaufte Kupfer am Ende der Warenbewegung in (u.a.) Deutschland befinden.

Zum anderen tätigt die Bf. infolge der Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Der Erwerb gilt solange in Österreich als bewirkt, bis die Bf. nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert worden ist. Einen solchen Nachweis konnte die Bf. im gesamten Verfahren nicht erbringen und wurde durch sie auch im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass ein solcher Nachweis nicht vorliege.

Der Bf. steht aus dem kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb kein Vorsteuerabzug zu (siehe VwGH 29.5.2018, Ra 2015/15/0017 mwN, VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0011 sowie EuGH 22.4.2010, C-536/08 und C-539/08 „X“ und „Facet BV“ Rn 39ff.).

Die Vorschreibung der Erwerbsteuer gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG in Österreich erfolgte daher zu Recht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt III. (Zurücknahmeerklärung KöSt)**

Eine Bescheidbeschwerde hat gem. **§ 250 Abs. 1 BAO** zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Der Antrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Beschwerdeführer dem Bescheid anlastet (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0005, 0006; VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213). Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbareren Inhalt haben (VwGH 10.3.1994, 93/15/0137; 26.5.2004, 2004/14/0035; 15.11.2005, 2004/14/0108; 28.5.2008, 2008/15/0123), wobei sich die Bestimmtheit aus der Beschwerde ergeben muss (VwGH 14.8.1991, 89/17/0174; UFS 23.1.2012, RV/0164-K/11; BFG 12.1.2016, RV/4100274/2013).

Die Angabe gemäß § 250 Abs. 1 lit d BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0005, 0006; VwGH 28.5.2008, 2007/15/0247; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331).

**§ 85 Abs. 2 BAO** lautet:

*Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.*

Weisen Eingaben (z.B. eine Beschwerde) Formgebrechen oder inhaltliche Mängel auf oder fehlt darauf eine Unterschrift hat die Abgabenbehörde mit einem Mängelbehebungsauftrag vorzugehen. Die Abgabenbehörde hat dem Einschreiter die Behebung der Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht (§ 85 Abs. 2 BAO). Werden die Mängel nicht behoben, gilt die Beschwerde als zurückgenommen.

Gegenständlich steht außer Zweifel, dass aus der Beschwerde vom 29.1.2018 zwar erkennbar war, dass sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009-2012 vom 20.12.2017 sowie auch betreffend „Körperschaftsteuer 2009, 2010, 2011 und 2012 vom 20.12.2017“ richten sollte, unklar blieb aber, in welchen Punkten und aus welchen Gründen die Bf. diese Bescheide zu bekämpfen beabsichtigte. Auch eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, fehlte.

Aus diesem Grund hatte die belangte Behörde mit einem Mängelbehebungsauftrag (vom 21.2.2018) vorzugehen. Dieser wurde mit Schreiben vom 15.3.2018 „Ergänzung zur Berufung gegen Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009-2012“ beantwortet, jedoch beinhaltete dieses Schreiben lediglich Ausführungen zur Umsatzsteuer, hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide blieb der Mängelbehebungsauftrag unerfüllt.

Trotzdem wies die belangte Behörde in den Beschwerdevorentscheidungen vom 3.10.2018 die Beschwerde betreffend KöSt 2009 bis 2012 als unbegründet ab.

Außer Zweifel steht, dass die Beschwerde die im Mängelbehebungsauftrag angeführten Mängel aufwies, die Bf. jedoch - bezogen auf die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 -

auch in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages keinerlei diesbezügliche Ausführungen tätigte. In der mündlichen Verhandlung darauf angesprochen, teilte die Bf. mit, dass es keine Einwände bzw. Ergänzungen hinsichtlich der KöSt Bescheide gebe.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder - gemessen an dem an § 250 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, ist die Behörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetz vermutete Zurücknahme der Beschwerde festgestellt wird (VwGH 10.03.1994, 93/15/0137).

Eine inhaltliche (meritorische) Entscheidung ist nur dann zu fällen, wenn keiner der Fälle des § 263 Abs. 1 lit. a) bzw. b) BAO vorliegt.

Die Bf. hat dem Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 weder innerhalb der gesetzten Frist noch zu einem späteren Zeitpunkt entsprochen.

Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 264 Abs. 3 BAO von der Einbringung der Beschwerde an wiederum als unerledigt. Aufgrund des Vorlageantrages war die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 wieder offen und war - trotz meritorischer Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde - durch das Bundesfinanzgericht als zurückgenommen zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.3. Zu Spruchpunkt IV. (Verfahrenseinstellung betreffend Wiederaufnahme)**

Ein Einstellungsbeschluss hat auch zu ergehen, wenn eine Vorlage (§ 265 Abs.1 ) erfolgte, obwohl keine Bescheidbeschwerde existiert (vgl. *Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup>, § 278 Rz 1a; BFG 16.3.2015, RV/7100219/2015; BFG 9.5.2023, RV/3100405/2020, BFG 30.7.2024, RV/5100099/2024). Ein solcher Einstellungsbeschluss ist zur förmlichen Beendigung des trotz Fehlens der gesetzlichen Voraussetzungen anhängig gewordenen Verfahrens nötig und wegen seiner Ähnlichkeit zu anderen Formalbeschlüssen zur Schließung der planwidrigen Lücke auch geeignet.

Weder gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend USt 2009 – 2012 noch gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend KöSt 2009-2012 hat die Bf. Beschwerde erhoben.

Mit der Vorlage dieser Bescheide jeweils vom 31.1.2019 an das Bundesfinanzgericht hat die belangte Behörde somit ein Verfahren anhängig gemacht, ohne dass eine Beschwerde gegen diese Bescheide erhoben wurde.

Demgemäß war das Beschwerdeverfahren hinsichtlich der mit der gegenständlichen Beschwerde vom 29.1.2018 nicht angefochtenen Bescheide (Wiederaufnahmebescheide USt und KöSt 2009-2012) mangels Einbringung einer Beschwerde gemäß § 278 BAO mit Beschluss einzustellen.

### **3.4. Zu Spruchpunkt II und V. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis/einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis/der Beschluss 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung des EuGH und des VfGH ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Im gegenständlichen Fall waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen und Beweiswürdigungsfragen zu beantworten. Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VfGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Da sich die Rechtsfolge im Falle der Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages unmittelbar aus § 85 Abs. 2 BAO ergibt und auf diese Rechtsfolge auch in den Mängelbehebungsaufträgen hingewiesen wurde, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die Zulässigkeit von Einstellungsbeschlüssen ergibt sich implizit aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 12. Mai 2026