

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, Schwarzenbergplatz 14, 1040 Wien, über die Beschwerde mit
Ausstellungsdatum vom 13. Dezember 2024, eingelangt am 16. Dezember 2024 gegen die
Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 19. November 2024 betreffend
Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018, Umsatzsteuer 2019 und Umsatzsteuer 2020,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als

unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2017-2020 vom 19. November 2024
verbleiben unverändert.

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

nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgegenstand, Verfahrensgang und Vorbringen der Parteien

Im gegenständlichen Verfahren bildete die Frage der Anwendbarkeit der (auch unionsrechtlich determinierten) Bestimmungen über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG 1994 den zentralen Streitpunkt zwischen der Abgabenbehörde und der Beschwerdeführerin.

Anlässlich der von dem Finanzamt für Großbetriebe durchgeführten abgabenbehördlichen **Außenprüfung** gemäß § 147 BAO, welche sich auf den Prüfungszeitraum der Veranlagungsjahre 2015 bis 2020 erstreckte, wurde unter anderen das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens sowie die materielle Anwendbarkeit der Regelungen über Dreiecksgeschäfte einer eingehenden Prüfung unterzogen. Im Rahmen der von der Prüferin vorgenommenen Würdigung (siehe Bericht zur Außenprüfung vom 20. November 2024) gelangte diese im Wesentlichen zu dem Ergebnis, dass die in Rede stehenden und nunmehr der richterlichen Kognition vorgelegten Geschäftsvorfälle nicht als ordnungsgemäß abgewickelte Dreiecksgeschäfte im Sinne der einschlägigen unionsrechtlichen und nationalen Bestimmungen zu qualifizieren seien, sondern vielmehr als sogenannte „missglückte Dreiecksgeschäfte“ einzustufen mit der Konsequenz, dass die hierfür vorgesehene Vereinfachungsregelung nach Art. 25 UStG nicht zur Anwendung gelangen könne.

Die diesbezüglichen Feststellungen fanden ihren Niederschlag im gemäß § 150 BAO erstellten Prüfungsbericht vom 20. November 2024, in welchem unter der Textziffer „Tz. 2 Missglückte Dreiecksgeschäfte 2017 bis 2020“ sowie im „Anhang zu Tz. 2 Missglückte Dreiecksgeschäfte 2017 bis 2020“ eine vertiefende Auseinandersetzung mit der Thematik durch Darlegung der maßgeblichen Sachverhaltselemente sowie der hieraus abgeleiteten rechtlichen Schlussfolgerungen erfolgte und die Prüferin ihre Rechtsauffassung unter Heranziehung der einschlägigen Sach- und Rechtslage ausführlich amplifizierte und begründete.

Mit **Bescheiden** vom 19.11.2024 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO für die Jahre 2017 bis 2020 verfügt, sowie neue Sachbescheide erlassen und hierbei aufgrund der nach Ansicht der Behörde vorliegenden missglückten Dreiecksgeschäfte fiktive innergemeinschaftliche Erwerbe gem. Art 3 Abs. 8 UStG für die Jahre 2017 bis 2020 festgesetzt. Dies wurde zusammengefasst damit begründet, dass keine korrekten Meldungen der im Rahmen der Dreiecksgeschäfte getätigten Ausgangsumsätze in den zusammenfassenden Meldungen erfolgte seien, die entsprechenden Ausgangsrechnungen nicht den Anforderungen des Art. 25 UStG entsprechen würden und die Beschwerdeführerin nicht vom Vorliegen von

Lieferungen, sondern von sonstigen Leistungen ausgegangen sei und daher die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte nicht anwendbar seien.

Hiergegen richtete sich die **Beschwerde** mit Ausstellungsdatum vom 13.12.2024, eingelangt am 16.12.2024. Begründend führte die beschwerdeführende Partei in dieser im Wesentlichen aus, dass die korrekten Meldungen der Ausgangsumsätze im Rahmen von Dreiecksgeschäften keine materiellen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregeln darstellen würden. Es lägen hierbei lediglich formelle Mängel vor, die nicht zur Unanwendbarkeit der Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte führen könnten. Um die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte in Anspruch nehmen zu können bzw. das entsprechende Wahlrecht ausüben zu können, müsse der Erwerber gem. Art. 197 Abs. 1 lit a i. V. m. Art. 226 Abs. 11a EU-MwSt.-RL eine Rechnung mit einem Hinweis auf einen Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ausstellen. Die belangte Behörde jedoch – so die Beschwerdeführerin deduzierend- stelle offenkundig darauf ab, dass zusätzlich neben einem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld weiters ein ausdrücklicher Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäft gegeben sein müsse bzw. ein Verweis auf die Bestimmungen gem. Art. 194 EU MwSt.-RL. Nach Art. 226 Abs. 11a EU-MwSt.-RL werde jedoch nur ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers verlangt. Ein Hinweis auf reverse charge sei daher auf der Ausgangsrechnungen des Erwerbers ausreichend.

Weiters wurde von der Beschwerdeführerin gem. § 262 Abs. 2 BAO iVm § 264 BAO der Antrag auf **Unterbleiben** der Erlassung einer **Beschwerdevorentscheidung** gestellt und die **Vorlage** an das Bundesfinanzgericht begehrt sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO gestellt.

Die **Vorlage** an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 10.03.2025.

Vermittels schriftlicher Eingabe vom 22.09.2025 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei ist eine Personengesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Sie verfügt über die österreichische UID-***UID***, die österreichische Steuernummer **** ST Nr****, sowie die Firmenbuchnummer ****FBNR***. Gegründet wurde die Gesellschaft am ****Datum****. Der Ort der Geschäftsleitung sowie der Firmensitz ist in ****Ort****Wörthersee, domiziliert. Als Geschäftszweig wurden Informatikdienstleistungen expliziert, der Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31.

Dezember. Als Komplementär fungiert die ****Komplementär*** GmbH, als Kommanditisten im streitgegenständlichen Zeitraum die **** Kommanditist***.

Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit wurden von der Beschwerdeführerin sowohl Dienstleistungen als auch Lieferungen durchgeführt.

Im Zuge einer Außenprüfung des Finanzamtes für Großbetriebe, Prüfungszeitraum 2015 bis 2020, mit Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, wurde festgestellt, dass zahlreiche Ungereimtheiten im Zuge der Verbuchungen von Rechnungen und dem Ausfüllen der Kennzahlen der Erklärungen zu statuieren sind. So kam es hierbei zu Verwirrungen, ob Lieferungen oder Leistungen vorlagen, vom geprüften Unternehmen (nunmehr Beschwerdeführerin) wurde eingestanden, dass aufgrund der Vielzahl der Geschäftsfälle eine lückenlose Einzelbelegprüfung zeitlich nicht möglich war.

Es wurden in Folge hierzu durch das geprüfte Unternehmen korrigierte Jahreserklärungen abgegeben, sowie Änderungen und Meliorisierungen bei den Befüllungen der Kennzahlen vorgenommen. Verrechnungen an Kunden, die bislang ohne Umsatzsteuer erfolgten, wurden korrigiert. Berichtigungen erfolgten durch die Beschwerdeführerin auch (u. a.) bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen (ig)- Lieferungen. Weiters wurde konzedierte, dass (u. a.) entgegen früheren Annahmen bei einzelnen Geschäftsfällen keine Dreiecksgeschäfte, sondern innerstaatliche Reihengeschäfte vorlägen, andererseits wurde vorgebracht, dass Lieferungen i. Z. m. Dreiecksgeschäften und keine (so jedoch zuvor titulierten) sonstigen Leistungen gegeben seien.

Im Bericht der Außenprüfung wurden von der belangten Behörde unter der „Tz. 2 Missglückte Dreiecksgeschäfte 2017 bis 2020“ von ihr als missglückte Dreiecksgeschäfte erkannte Geschäftsfälle vermerkt.

Es handelt sich hierbei um den Transport von Hardware aus einem EU-Mitgliedstaat direkt zu Kunden der Beschwerdeführerin, die in anderen EU-Staaten loziert sind. Die Beschwerdeführerin kaufte hierbei mit ihrer österreichischen UID-Nummer ein, erklärte ig-Erwerbe im Inland mit Vorsteuerabzug und vermerkte in den Ausgangsrechnungen Dienstleistungen mit dem Zusatz „Reverse Charge System“, sowie mitunter den Hinweis auf: „Domestic reverse charge in Italy Art 194 EC Directive – Art 17 paragraph 2 DPR 633/1972“. Organisiert wurden die Warentransporte stets vom ersten Lieferer in der Reihe.

Der Außenprüfung affirmativ folgend wurde gemäß § 3 Abs. 8 Satz 2 UStG von der belangten Behörde Erwerbsteuer ohne Vorsteuerabzug festgesetzt, da nach Ansicht der Behörde entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin kein Dreiecksgeschäft ausgeführt werden sollte, sowie auch der Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts fehlte.

In den Umsatzsteuererklärungen der streitgegenständlichen Jahre wurde in der KZ 077 Dreiecksgeschäfte stets ein Betrag von 0 € angegeben. Von der Beschwerdeführerin wurden in Folge korrigierte Umsatzsteuererklärungen abgegeben und das Vorliegen von Reihen- und Dreiecksgeschäften behauptet. Eine korrekte Erfassung der als Dreiecksgeschäfte bezeichneten Geschäftsfälle in den zusammenfassenden Meldungen (ZM) wurde von der Beschwerdeführerin in Aussicht gestellt.

Nach erster Aussage der Beschwerdeführerin handelt es sich bei den strittigen Ausgangsumsätzen um sonstige Leistungen und wurden diese deshalb nicht in den UVA erklärt, jedoch als sonstige Leistung in den ZM. In der Beschwerde wurde dies rektifiziert, und das Vorliegen von Lieferungen angezeigt. Angelegentlich wurde amplifiziert, dass auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen worden sei und werde angenommen, dass in Italien entsprechende ig Erwerbe erklärt worden seien. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EUGH (08.12.2022, RS C-247/21) sieht die Beschwerdeführerin die Anforderungen, die an das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts geknüpft werden, als gegeben an.

Die nunmehr vor dem erkennenden Gericht angefochtenen strittigen Geschäftsvorfälle waren auf die gegenständlichen Belege zu encadrieren, deren umsatzsteuerliche Beurteilung nunmehr den Streitgegenstand abbilden:

[...]

Das diese Geschäftsvorfälle dem Grunde und der Höhe nach den Streitgegenstand bilden, ist zwischen den Parteien unstrittig.

Es will somit festgehalten sein, dass die in der Tabelle angegebenen Rechnungen den Streitgegenstand bilden, sinemalen dies zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig ist und auch für das erkennende Gericht außerhalb der Beschwerdepunkte kein Anlass für Zweifel besteht.

2. Beweiswürdigung

Zur beregten Sache

Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Angaben und Veröffentlichungen waren aus dem Finanzauskunftssystem der Finanzverwaltung, dem Firmenbuch, dem Unternehmensregister sowie den Ausführungen der Beschwerdeführerin zu entnehmen.

Wie aus den übermittelten Unterlagen und dem Schriftverkehr der Disputanten ersichtlich, waren formalrechtliche Mängel in der Buchhaltung und den UVA zu konstatieren, welche sich in einer suboptimalen Erfassung und Einreihung der Geschäftsfälle in den Jahreserklärungen äußerten, wie nachgerade auch von der Beschwerdeführerin zugestanden wurde. Durch die Abgabe einer korrigierten Jahreserklärung konnte eine gewisse Aufklärung und Richtigstellung bewirkt werden.

Im vorliegenden Fall ist zwischen den Parteien unstrittig, welche Rechnungen in welchen Jahren in welcher Höhe streitgegenständlich sind. Das Gericht sieht keinen Anhaltspunkt gegeben, an diesem Vorbringen zu zweifeln. Eine Replik zum Vorlagebericht, welchem ein Vorhaltscharakter (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/021) zukommt, wurde nicht gemacht.

Da somit eine Eingrenzung der Parteien auf die genannten Rechnungen als strittige Grundlage erfolgte und das Bundefinanzgericht auch aus den weiteren übermittelten Unterlagen keine Ansatzpunkte erblickte, die weiterführende Ermittlung für notwendig erachten lassen, waren die folgenden Erörterungen auf diese beschränkt zu sehen.

Dass die betreffenden Ausgangsrechnungen Hinweise auf „Reverse Charge System“ und „Domestic reverse charge in Italy Art 194 EC Directive – Art 17 paragraph 2 DPR 633/1972“ enthielten, war aus den gegenständlichen Rechnungen ersichtlich, dass die Warentransporte vom ersten Lieferer in der Reihe organisiert worden sind, war dem glaubwürdigen Vorbringen der Beschwerdeführerin zu entnehmen.

Die Erfassung der Eingangsrechnungen als innergemeinschaftliche (ig)- Erwerbe konnten den Umsatzsteuervoranmeldungen entnommen werden, die Behandlung der Ausgangsumsätze den zusammenfassenden Meldungen.

Dass der Transport der Waren von einem Mitgliedstaat der EU in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgte und der Transport vom ersten Lieferer organisiert wurde, war dem glaubhaften Vorbringen der Beschwerdeführerin zu entnehmen, ebenso wie dass der Eingangsumsatz als ig-Erwerb in den KZ 070/072 und als Ausgangsumsatz als sonstige Leistung in den ZM vermerkt worden sind.

Über die Fakultativität von Dreiecksgeschäften und der Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung

Die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäfts (Art. 25 UStG 1994 als Teil der Binnenmarktregelung, unionsrechtlich in den Art. 141, 42, 197 MwStSystRL) ist fakultativ im Sinne eines Wahlrechts des mittleren Unternehmers (Erwerbers). Sie zwingt den Erwerber nicht, das Reihengeschäft als Dreiecksgeschäft abzuwickeln, er kann sich stattdessen den

allgemeinen Regelungen unterwerfen, sich also im Bestimmungsland registrieren lassen und dort den innergemeinschaftlichen Erwerb erklären.

Entscheidend ist die begriffliche Trennung zweier Ebenen: Fakultativ ist das Ob der Inanspruchnahme, also die Entscheidung, das Wahlrecht überhaupt auszuüben. Nicht fakultativ, sondern konstitutiv und materiell-rechtlich zwingend sind demgegenüber die Tatbestandsvoraussetzungen, an die die Ausübung des Wahlrechts geknüpft ist. Hat der Erwerber sich für die Vereinfachung entschieden, so stehen ihm deren Voraussetzungen nicht zur Disposition. Der Rechnungshinweis ist eine dieser Voraussetzungen. Er ist somit nicht als „optional“ anzusehen. Als Korollarium erfolgt eine nähere Ausführung hierzu unter der rechtlichen Beurteilung weiter unten.

Unionsrechtlich ist der Ausgangspunkt Art. 141 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - MwStSystRL. Diese Vorschrift regelt das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach ihrem Aufbau als Vereinfachung im Binnenmarktverkehr, die nur eingreift, „wenn“ ein Katalog von Voraussetzungen kumulativ erfüllt ist. Im Zusammenhang mit den Art. 42, 197 und 226 Nr. 11a MwStSystRL wird der Übergang der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer an die Erfüllung dieser Bedingungen geknüpft. Bereits diese konditionale Struktur trägt den Charakter einer Begünstigung, die der Steuerpflichtige in Anspruch nehmen kann, aber nicht muss. Art. 141 MwStSystRL wird dementsprechend teilweise in der deutschen Literatur als „Wahlrecht und Vereinfachung im Binnenmarktverkehr“ bezeichnet („Dreiecksgeschäft mit mehr als 3 Beteiligte“, INDICET Partners Rechtsanwaltsgesellschaft mbH (Hamburg/Münster) vom 10.12.2025, verfasst zur EuG-Entscheidung T-646/24). Der EuGH spricht im folgend angeführten Fall „Luxury Trust Automobil“ (C-247/21) von der „Ausübung des Wahlrechts des mittleren Unternehmers“.

National ist die maßgebliche Norm Art. 25 UStG 1994 (Binnenmarktregelung), seit 1.1.2023 idF BGBl. I Nr. 108/2022. Der Wahlrechtscharakter erschließt sich aus dem konditionalen Aufbau der Vorschrift:

Nach Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 gilt der (fiktive) innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG nur dann als besteuert, „wenn der Unternehmer, der den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt (Erwerber), nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist“. Die begünstigende Rechtsfolge tritt also nur ein, wenn der Erwerber sie durch eigenes Tun aktiv herbeiführt.

Nach Art. 25 Abs. 5 UStG geht die Steuerschuld auf den Abnehmer nur über, „wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht“ – der Übergang hängt mithin von einer Gestaltungsentscheidung des Erwerbers (Ausstellung der qualifizierten Rechnung) ab.

Art. 25 Abs. 6 UStG macht die Wirkung überdies von der korrekten Zusammenfassenden Meldung abhängig.

Der Gesetzgeber macht die günstige Rechtsfolge damit durchgehend vom eigenen Verhalten des Erwerbers abhängig und zwingt niemanden zur Anwendung. Bleibt der Erwerber untätig, greifen die allgemeinen Regeln über Reihengeschäfte (§ 3 Abs. 15 UStG) mit Erwerbsbesteuerung nach Art. 3 Abs. 8 2. Satz UStG. Diese Alternativität ist das Kennzeichen eines Wahlrechts.

In dem von beiden Parteien erwähnten Fall „Luxury Trust Automobil“ (8.12.2022, C-247/21) , behandelte der Gerichtshof die Rechnungshinweise auf den Übergang der Steuerschuld als zwingende Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts des mittleren Unternehmers. Die Kategorie der „Ausübung eines Wahlrechts“ setzt begrifflich voraus, dass die Regelung nicht von Amts wegen greift, sondern einer aktiven, formgebundenen Entscheidung des Erwerbers bedarf. Konsequenterweise verneint der EuGH eine rückwirkende Ausübung durch spätere Rechnungsergänzung.

Auch die Entscheidung d. EuGH, „Hans Bühler“ (19.4.2018, C-580/16), – die einen Mangel der Zusammenfassenden Meldung als bloß formelles Gebrechen einstuft – setzt die Regelung als optionale Vereinfachung voraus, deren Zweck die Verwaltungsentlastung des mittleren Unternehmers ist.

In der Rechtssache RV/4100572/2018 (vom 15.2.2023) übernimmt das Bundesfinanzgericht (BFG) die Luxury-Trust-Linie und begreift den Rechnungshinweis als Voraussetzung der Wahlrechtsausübung.

Der Verwaltungsgerichtshof befasste sich (Vorabentscheidungsantrag, Ro 2024/15/0017) mit der Frage, zu welchem Zeitpunkt das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung auszuüben ist. Das Finanzamt hatte in der Revision geltend gemacht, dieses Wahlrecht könne nicht mehr Jahre nach Durchführung der Umsätze ausgeübt werden. Dass Höchstgericht und Behörde über den maßgeblichen Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung disputieren, bestätigt nach Ansicht des erkennenden Gerichts die dogmatische Einordnung als fakultative Regelung.

Auch sei nachtragend erwähnt, dass die österreichische Kommentarliteratur in diesem Punkt einhellig ist. So etwa bemerkt in Ruppe/Achatz, UStG Kommentar, 5. Auflage, Art. 25 Rz. 1, wonach „Die Vereinfachung ist als Wahlrecht ausgestaltet“ – eine Formulierung, die auch das BFG in seiner Rechtsprechung wörtlich übernommen hat (BFG 26.6.2023, RV/7104948/2019). Erwähnt möge auch werden, dass nach soeben genannter Kommentarmeinung die Inanspruchnahme der Vereinfachung die Ausstellung einer Rechnung erfordert, in der der Erwerber auf diese Regelung hinweist.

Zusammenfassend ist somit auszuführen, dass für die Fakultativität der konditionale Aufbau des Art. 25 Abs. 2, 5 und 6 UStG 1994 sowie des Art. 141 iVm Art. 42, 197 MwStSyst-RL, die einhellige Kommentarmeinung (paradigmatisch Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar 5. Auflage, Art. 25 Rz. 1) und die Rechtsprechung von EuGH (Luxury Trust Automobil; Hans Bühler), BFG und VwGH, die die Regelung durchgängig als aktiv auszuübendes Wahlrecht des Erwerbers behandeln, sprechen.

Aus den übermittelten Rechnungen sowie den Ausführungen der Beschwerdeführerin lässt sich erkennen, dass einerseits Rechnungen vorlagen, in denen ausdrücklich das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts angesprochen worden ist, andererseits auch Rechnungen vorlagen, wo dies nicht der Fall war, die Beschwerdeführerin diese jedoch ebenfalls als Dreiecksgeschäft behandelt haben möchte.

So wird in einem E-Mail (16. Januar 2024, 13:02 Uhr an die Außenprüfung) von der Beschwerdeführerin explizit angeführt wie folgt: „Im gegenständlichen Fall hat ****Fimra 1 *** den Rechnungsempfänger ***Firma 5*** in den Rechnungen auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen sowie auch explizit auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts. Es wird von Seiten ****Fimra 1 *** davon ausgegangen, dass der Empfänger ****Firma 2 *** den Erwerb auch entsprechend erklärt hat in Italien“, weiters im E-Mail vom 6. September 2024 18:12 an die Außenprüfung vom Unternehmen ausgeführt: „Im Großteil der Fälle ist auf den Ausgangsrechnungen auch ein Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft vorhanden.“ Ferner wird etwa auch beim Beleg RE Nr **** Nr 2 *** vom 30.12.2019 oder **** Nr 3 *** vom 30.12.2019 auf „Triangular Transaction“ ausdrücklich verwiesen.

Da, wie ausgeführt, die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung fakultativ ist, sieht es das Gericht als nachvollziehbar an, dass auch in der Rechnung explizit erwähnt wird, wenn die Verwendung erwünscht ist. Gerade dieser Umstand ist aber aus den vorliegenden Unterlagen nicht feststellbar. Vielmehr war für das Gericht erkennbar, dass die Beschwerdeführerin die Vereinfachungsregelung nicht zur Anwendung bringen wollte. Es scheint nämlich äußerst ungewöhnlich, dass die Beschwerdeführerin auf mehreren Rechnungen vergisst, auf ein Dreiecksgeschäft hinzuweisen, wo sie doch, wie selbst angegeben, dies in den meisten Rechnungen getan hat. Für das Gericht liegt hier eine bewusst gesetzte Willensentscheidung der Beschwerdeführerin vor.

Es wird vom Unternehmen also bewusst unterschieden, ob auf den Rechnungen der Vermerk Dreiecksgeschäft vorhanden ist oder nicht.

Tatsächlich wurde, wie aus den vorgelegten Rechnungen ersichtlich, vom Unternehmen auf mehreren Rechnungen der Vermerk eines Dreiecksgeschäfts angebracht. Es liegt also nicht, wie vom Unternehmen behauptet, die Tatsache vor, dass das Unternehmen der Meinung war, dass ein Hinweis auf reverse charge ausreichend sei, sondern, dass bewusst darauf verzichtet worden ist, den Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft anzubringen.

Zur Auslegung von Willenserklärungen

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortsinn in seiner gewöhnlichen Bedeutung, dabei ist jedoch nicht stehen zu bleiben, sondern der Wille der Parteien — das ist die dem Erklärungsempfänger erkennbare Absicht des Erklärenden — zu erforschen (ua: OGH 6 OB 575/83, 4 Ob 137/83). Der Wortlaut ist damit Ausgangspunkt, aber nicht Endpunkt. Sein Gewicht ist jedoch beträchtlich: Der Wortlaut allein ist maßgeblich, wenn keine davon abweichende Absicht festgestellt wird (so etwa: OGH 3 Ob 534/95; RS0017915). Der Erklärende wird also grundsätzlich beim objektiven Sinn seiner eigenen Worte behaftet, sofern nicht Umstände eine abweichende, dem Empfänger erkennbare Absicht belegen.

Nach § 863 ABGB ist bloßes Schweigen oder Unterlassen grundsätzlich kein Erklärungsverhalten. Ein Verhalten hat nur dann Erklärungswert, wenn unter Berücksichtigung aller Umstände kein vernünftiger Grund bleibt, an einem bestimmten Willen zu zweifeln. Auf dieser Grundlage kann ein bewusstes Weglassen ausnahmsweise „beredt“ sein: Führt ein rechtskundiger Erklärender in gleichgelagerten Fällen konsequent einen bestimmten Rechtsverweis an und lässt er ihn hier weg, so kann dies vom Empfängerhorizont aus als gewollte Differenzierung gedeutet werden (*argumentum e contrario*). Verstärkt wird dieser Schluss durch die Vermutung, dass ein professioneller Erklärender klar zum Ausdruck bringt, was er will.

Da, wie ausgeführt, das Dreiecksgeschäft ein Wahlrecht des Erwerbers ist, ist das konsistente Setzen beider Zusätze in einem Teil der Rechnungen und deren Weglassen im anderen Teil als bewusste Differenzierung zu deuten. Der Erwerber hat das Wahlrecht nur dort ausgeübt, wo er beide Zusätze anführte. Verstärkt wird dieser Schluss dadurch, dass ein rechtskundiger Erwerber, der die korrekte Doppel-Formel kennt und andernorts verwendet, an seiner erkennbaren Praxis gemessen werden muss.

Es ist für das Gericht sowohl aus dem Wortsinn als auch aus Sicht des Empfängerhorizonts nach klar, dass kein Dreiecksgeschäft erklärt, erwünscht oder vereinbart worden ist. Der Empfänger konnte aus den vorgelegten Rechnungen auch nicht eindeutig erschließen, dass ein Dreiecksgeschäft erwünscht ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Grundlagen

Art. 25 UStG normierte im streitgegenständlichen Zeitraum 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.

(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.

(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.

(4) Die Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Rechnet der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift ab, richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- *einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,*
- *die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und*
- *die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.*

(5) Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.

(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 den Meldezeitraum gemäß Art. 21 Abs. 3 anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.*

(7) Bei der Berechnung der Steuer gemäß § 20 ist dem ermittelten Betrag der nach Abs. 5 geschuldete Betrag hinzuzurechnen.

Damit ein Dreiecksgeschäft iSd Art. 25 UStG 1994 vorliegt und die Vereinfachung greift, müssen somit kumulativ erfüllt sein:

1. Ein Reihengeschäft mit drei Unternehmern (Lieferer – Erwerber/mittlerer Unternehmer – Empfänger), die über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen.
2. Drei verschiedene Mitgliedstaaten: Jeder Beteiligte ist in einem anderen Mitgliedstaat für Umsatzsteuerzwecke erfasst. Entscheidend ist dabei ausschließlich die für das konkrete Geschäft verwendete UID-Nummer – eine bloße (zusätzliche) Ansässigkeit oder Registrierung im Abgangs- oder Bestimmungsstaat ist unschädlich, solange der Erwerber gegenüber seinen Vertragspartnern mit einer UID eines dritten Mitgliedstaats auftritt.

3. Unmittelbare Warenbewegung vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer, wobei die Beförderung/Versendung durch den ersten Lieferer oder den Erwerber veranlasst sein muss. Holt der letzte Abnehmer die Ware selbst ab, liegt kein Dreiecksgeschäft vor.
4. Der Erwerber verwendet eine UID eines Mitgliedstaats, der weder Abgangs- noch Bestimmungsstaat der Ware ist.
5. Der letzte Abnehmer verwendet die UID des Bestimmungsstaats.
6. Ordnungsgemäße Rechnungslegung durch den Erwerber an den letzten Abnehmer (Art. 25 Abs. 4 UStG 1994).
7. Erklärungspflicht in der Zusammenfassenden Meldung (Art. 25 Abs. 6 UStG 1994) mit Kennzeichnung "Dreiecksgeschäft".

Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 verlangt für die Rechnung des Erwerbers an den letzten Abnehmer kumulativ:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts (z. B.: "Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 UStG 1994" oder „Triangular Transaction“, wie von der Beschwerdeführerin auf mehreren nicht streitgegenständlichen Rechnungen vermerkt),
- einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger (z.B.: "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" oder „Reverse charge System“, wie von der Beschwerdeführerin auf den Rechnungen vermerkt),
- die UID-Nummer des Erwerbers und des letzten Abnehmers.

Nach Art. 3 Abs. 8 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer, so gilt der Erwerb so lange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist.

Zur Entscheidung des EuGH vom 08.12.2022, C-247/21, Luxury Trust Automobil GmbH

Nachdem beide Parteien in ihren Vorbringen auf das angeführte Urteil des EuGH verwiesen, und es für streitgegenständlichen Fall relevante Ausführungen enthält, war für das Gericht darauf näher einzugehen.

Über das Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs entschied die Achte Kammer des Gerichtshofs. (Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs, Vorlagebeschluss vom 08.04.2021, beim Gerichtshof eingelangt am 20.4.2021).

Die österreichische Luxury Trust Automobil GmbH erwarb im Jahr 2014 Fahrzeuge von einem Lieferanten im Vereinigten Königreich und veräußerte diese an eine Gesellschaft in der Tschechischen Republik weiter. Diese Fahrzeuge wurden unmittelbar aus dem Vereinigten Königreich nach Tschechien transportiert, wobei alle Beteiligten unter der UID-Nummer ihres jeweiligen Sitzstaates auftraten. Die Rechnungen der Zwischenerwerberin enthielten den Hinweis „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“, wiesen keine Umsatzsteuer aus, ließen jedoch den Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger vermissen. Das Finanzamt setzte daraufhin eine Umsatzsteuerschuld der Zwischenerwerberin fest.

2. Vorlagefragen

Der Verwaltungsgerichtshof legte drei Fragen vor: erstens, ob der Enderwerber wirksam zum Steuerschuldner bestimmt wird, wenn die Rechnung die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ nicht enthält. Zweitens — bejahendenfalls —, ob eine solche Angabe mit Rückwirkung nachgeholt werden kann und ob die Berichtigung dem Empfänger zugehen muss. Drittens schließlich, nach welcher nationalen Rechtsordnung sich die Rechnungsangaben richten.

3. Spruch

Im Ergebnis lässt sich zusammengefasst die Entscheidung des EuGH folgend encadrieren:

Zu Frage 1: Der Enderwerber ist im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ im Sinne des Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL enthält.

Zu Frage 2: Das Weglassen dieser Angabe kann später nicht durch Ergänzung eines Hinweises berichtigt werden, dass die Rechnung ein Dreiecksgeschäft betreffe und die Steuerschuld auf den Empfänger übergehe. Es handelt sich um die erstmalige Ausstellung der erforderlichen Rechnung, die keine Rückwirkung entfaltet.

Zu Frage 3: Aus der Beantwortung der ersten beiden Fragen ergibt sich, dass die dritte Frage keine Auswirkung auf den Ausgang des Ausgangsrechtsstreits hat.

Die dogmatische Weichenstellung liegt in der Qualifikation des Rechnungshinweises als materielle, nicht bloß formelle Voraussetzung. Der Gerichtshof leitet dies aus dem Ausnahmecharakter des Art. 42 MwStSystRL ab, dessen Anwendung vom kumulativen Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 42 Buchst. a und b abhängt, wobei Art. 226 Nr. 11a die fragliche Angabe ausdrücklich vorschreibt. Der EuGH argumentiert, das Dreiecksgeschäft sei fakultativ: Nur wenn der Zwischenerwerber sich dafür entscheidet und die Steuerschuld aktiv auf den letzten Abnehmer überträgt, treten dessen Rechtsfolgen ein. Der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld ist hierfür unabdingbar, weil der Enderwerber nur so sicher von seiner Steuerschuld Kenntnis erlangt.

Der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes ist nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält. Der Zwischenerwerber kann diese nach Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL zwingend vorgeschriebene Angabe nicht durch einen anderen Hinweis – etwa den bloßen Dreiecksgeschäfts-Vermerk – ersetzen. Begründet wird dies mit dem Zweck der Angabe: Der Empfänger soll eindeutig und leicht erkennen können, dass die Steuerschuld auf ihn übergeht.

Fehlt der Hinweis, liegt kein Dreiecksgeschäft, sondern ein gewöhnliches Reihengeschäft vor. Die Folge im Bestimmungsland sind Registrierungs- und Erklärungspflichten des mittleren Unternehmers. Tritt dieser unter der UID seines Sitzstaats auf, droht überdies der kumulative innergemeinschaftliche Erwerb im UID-Staat, bis die Besteuerung im Bestimmungsland nachgewiesen ist. Der EuGH sieht hier also davon ab, Rechnungsangaben lediglich formelle Bedeutung beizumessen.

Zum Art. 25 Abs. 4 UStG als Umsetzung des Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL

Art. 25 Abs. 4 UStG verlangt kumulativ einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des Abnehmers, die UID-Nummer des Erwerbers sowie die UID-Nummer des Abnehmers. Die Rechnungsausstellung richtet sich nach dem Recht des Mitgliedstaates des Erwerbers, bei Ausführung durch eine Betriebsstätte nach jenem des Betriebsstättenstaates. Art. 25 Abs. 4 setzt Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL um, Art. 25 Abs. 5 korrespondiert mit Art. 197 Abs. 1 MwStSystRL.

Greift die Vereinfachung mangels ordnungsgemäßer Rechnung nicht, fällt der Fall auf die allgemeine Reihengeschäftssystematik zurück. Zum einen entfällt dadurch die Befreiung im Bestimmungsland samt dortiger Registrierungs- und Erklärungspflichten. Zum anderen greift der kumulative innergemeinschaftliche Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG: Der Erwerber verwirklicht (auch) in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb kraft verwendeter UID, solange die Besteuerung im Bestimmungsland nicht nachgewiesen ist. Ein Vorsteuerabzug aus diesem Erwerb ist ausgeschlossen.

Formelle und materielle Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäftes im deutschen Recht - Ansicht des BFH

Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, wonach in der österreichischen Rechtsprechung die Rechtsauffassung vertreten werde, dass zur Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte bereits ein bloßer Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger in der Ausgangsrechnung des Erwerbers genüge, will bemerkt sein, dass nach Auffassung des erkennenden Gerichts sich eine derartige Schlussfolgerung aus dem herangezogenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (RV/6101039/2015) nicht deduzieren lässt. Das genannte Erkenntnis nimmt lediglich auf die Erfassung in den Zusammenfassenden Meldungen Bezug und erörtert insoweit ausschließlich die formellen Anforderungen, auf die hier maßgebliche Frage der materiellen Voraussetzungen wird darin hingegen nicht näher eingegangen.

Bemerkt muss ferner werden, dass die im österreichischen Umsatzsteuergesetz getroffene Normierung, derzufolge ein ausdrücklicher Hinweis sowohl auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts als auch auf die Steuerschuldnerschaft des Abnehmers zu erfolgen hat, keineswegs als einzelner Akt nationaler Gesetzgebung zu begreifen ist, sondern vielmehr in einer Reihe europäischer Rechtsordnungen ihre Entsprechung findet. Neben den Regelungen Italiens – die den Erwerber jedoch nicht betreffen – sowie jenen Frankreichs, das einen ausdrücklichen Hinweis auf das Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 141 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie verlangt, ist insbesondere auf die Rechtslage in Deutschland zu verweisen, welche die hier strittige Rechtsfrage innerstaatlich bereits einer höchstgerichtlichen Klärung zugeführt hat.

Gemäß § 25b in Verbindung mit § 14a Abs. 7 dUStG wird gleichfalls darauf abgestellt, dass sowohl auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts als auch auf den Übergang der Steuerschuld hinzuweisen ist. Es erweist sich sohin nicht als österreichische Besonderheit, dass auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts ausdrücklich hinzuweisen ist, vielmehr entspricht ein solches Erfordernis einem in mehreren Mitgliedstaaten anzutreffenden Regelungsansatz.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage hat der deutsche Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 17. Juli 2024, XI R 34/22 (XI R 38/19), in einem Sachverhalt, in dem der erforderliche Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts fehlte, dargelegt, dass eine Berichtigung der Rechnung nicht in Betracht komme und dass der Hinweis gemäß § 14a Abs. 7 dUStG – im Gegensatz zur ordnungsgemäßen Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung – keine bloß formell-rechtliche, sondern eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anerkennung der Vereinfachungsregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts darstellt.

Nicht anders sieht das erkennende Gericht die Lösung für Österreich gegeben.

Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 verlangt beide Angaben kumulativ – sowohl den Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts als auch den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Empfängers.

Der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Empfängers ist eine materielle, keine bloß formelle Voraussetzung. Fehlt er im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung, kann eine spätere Ergänzung diesen Mangel nicht rückwirkend (ex tunc) heilen – es handelt sich dann um die erstmalige Ausstellung der erforderlichen Rechnung, nicht um eine bloße Berichtigung.

Korollarium

Wie vom EuGH ausgeführt, kann die fehlende Angabe „Steuerschuldnerschaft des Abnehmers“ auf einer Rechnung daher nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Abnehmer der Lieferung übergeht.

Ob dieselbe Logik auch in dem Fall gilt, wenn zwar auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen wird, aber der Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes fehlt, bildete eine in der Beschwerde aufgeworfene Streitfrage. Der EuGH sieht in Art. 42 lit. a MwStSystRL die materielle Voraussetzung, dass ein im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts getätigter Erwerb als hinsichtlich Art. 40 dieser Richtlinie besteuert gilt. In dieser Bestimmung wird nur der Übergang der Steuerschuld und nicht der Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäft genannt.

Allerdings dürfte es wohl schwierig sein, die Besteuerung nachzuweisen, wenn der Abnehmer gar nicht weiß, dass ein Dreiecksgeschäft – mangels Hinweises auf dieses – vorliegt. Aus dem bloßen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld kann nämlich nicht unmittelbar die Anwendung einer Dreiecksgeschäftsregel erschlossen werden kann.

Zum einen ist der Reverse-Charge-Hinweis für sich mehrdeutig: Die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ ist die allgemeine Kennzeichnung jeder Steuerschuldverlagerung und erscheint ebenso bei B2B-Dienstleistungen und sonstigen Reverse-Charge-Tatbeständen. Sie trägt für sich nicht die spezifische Aussage, dass gerade die Vereinfachung des Art. 25 UStG in Anspruch genommen wird.

Zum anderen hat der EuGH in „Luxury Trust“ die Substitution einer vorgeschriebenen Angabe durch eine andere ausdrücklich verworfen: Der Zwischenerwerber kann die erforderliche Angabe nicht durch einen anderen Hinweis ersetzen. Spiegelbildlich lässt sich daher der fehlende Dreiecksgeschäfts-Hinweis nicht durch den vorhandenen Reverse-Charge-Hinweis heilen. Nach dem kumulativen Wortlaut des Art. 25 Abs. 4 UStG und der formalistischen Linie des Gerichtshofs geht das Gericht im Fall davon aus, dass die Rechnungen, die lediglich einen Hinweis auf „Reverse Charge“ und keinen Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft enthalten, als „missglückte Dreiecksgeschäfte“ zu qualifizieren sind.

Der Hinweis ist somit keine bloß formelle, sondern eine materiell-rechtliche Voraussetzung. Der EuGH hat die Analogie zur Entscheidung „Hans Bühler“ auch bewusst durchbrochen. Daraus folgt zweierlei: Erstens entfaltet eine spätere Ergänzung keine Rückwirkung – nach der Rechtsprechung führt eine nachträgliche Rechnungsberichtigung nicht zu einer rückwirkenden Heilung des fehlerhaften Dreiecksgeschäfts, die Ergänzung stellt vielmehr die erstmalige Ausstellung einer korrekten Rechnung dar, welche keine Rückwirkung entfaltet. Zweitens greift teleologisch der Zweck der Regelung: Nur der Hinweis versetzt den Empfänger in die Lage, seine Rolle (Selbstberechnung, Reverse Charge) zu erfüllen. Ohne ihn bricht der Übergang der Steuerschuld nach Art. 197 MwStSystRL zusammen, und die Vereinfachung kann ihren verwaltungsentlastenden Zweck nicht erreichen. Konsequenz ist die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen für Reihengeschäfte mit Registrierungspflicht im Bestimmungsland.

Es stellt sich schließlich auch die Frage, wie der Empfänger (u. a.) in Italien überhaupt davon wissen konnte, dass es sich um ein Dreiecksgeschäft handelt. Es wurden auch keinerlei Nachweise der Versteuerung in Italien gebracht. Es wurde nur die Vermutung geäußert, dass diese erfolgt sei.

Zur Bundesabgabenordnung (BGBL – BAO)

Laut § 2a BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten.

Gemäß § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Nach § 279 BAO hat, außer in den Fällen des § 278 BAO, das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach § 167 BAO hat die Abgabenbehörde nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Nach Rechtsprechung des VwGH (24.9.2008, 2006/15/0120) hat derjenige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung geltend macht, selbst alle Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann.

Zur beantragten mündlichen Verhandlung

Laut § 274 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese (u. a.) in der Beschwerde beantragt wird.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zurücknehmbar (vgl zB VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 0174; 1.6.2006, 2005/15/0089, 0090, 0091; 30.1.2008, 2007/16/0178; 29.7.2010, 2006/15/0215; BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023). Die Zurücknahme ist weder zurücknehmbar noch widerrufbar (BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023).

Die beschwerdeführende Partei hat im Schriftsatz vom 13. Dezember 2024, eingelangt am 16. Dezember 2024 (Beschwerde gem. § 243 BAO), die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 BAO beantragt.

Mit Schreiben vom 22. September 2025, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 25. September 2025, hat die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Da das erkennende Gericht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 2 BAO nicht für erforderlich hält, war diese obsolet geworden.

Die Änderung der Rechtslage des § 274 BAO nach dem AbgÄG 2025 war auf den vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden, da die Zurücknahme der Beschwerde vor dem 01.01.2026 erfolgte.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus

Eine mangelnde Kennzeichnung eines Dreiecksgeschäfts in den zusammenfassenden Meldungen bildet einen sanierbaren formellen Mangel (EuGH 19.4.2018, Rs C-580/16).

Die Beschwerdeführerin hat bewusst auf die fakultative Möglichkeit der Anwendung der Vereinfachungsregelung verzichtet.

Die österreichische Rechtslage verlangt in Art. 24 Abs. 4 UStG eindeutig den Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts.

Die Ermangelung der selbstergebenden Hinweise in den Rechnungen auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts und den Übergang der Steuerschuld verwehrt die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung über Dreiecksgeschäfte und vermag durch eine spätere Korrektur nicht geheilt werden, da eine materielle Voraussetzung fehlt.

Der geforderte Nachweis über das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts war daher nicht gegeben.

Für die durch die Verwendung der österreichischen UID bewirkten ig-Erwerbe ist dem Unternehmer in Österreich gemäß Art 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 die Erwerbsteuer vorzuschreiben. Die vorgeschriebene Erwerbsteuer entfällt erst dann, wenn der Nachweis der Nachversteuerung im Bestimmungsland erbracht worden ist. Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich (EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Frage, ob die beschwerdeführende Partei die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte zur Anwendung bringen wollte, oder bewusst darauf verzichtet hat, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist.

In diesem Zusammenhang soll auch noch amplifiziert werden, dass die Beweiswürdigung des Gerichts nur insofern der Kontrolle des VwGH zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 9.9.2013, 2010/17/0268; 13.12.2013, 2009/13/0230; 24.3.2016, 2013/17/0912; 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070; 2.9.2022, Ra 2022/13/0057; 28.12.2022, Ra 2020/13/0014; 14.2.2023, Ra 2020/13/0007) bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dh ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (zB VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057; 30.10.2014, 2011/15/0140; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070). Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258; 21.9.2016, 2013/17/0610).

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung (iSd Art 133 Abs 4 B-VG) liegt in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat (zB VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033).

Bei Überprüfung der Beweiswürdigung kommt es nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das Ergebnis der Beweisaufnahme entsprechen (VwGH 15.7.1998, 93/13/0297).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes,

insbesondere die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte zur Anwendung bringen wollte.

Die Beantwortung der Rechtsfrage, ob ein ausdrücklicher Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts im Zuge einer Rechnungsausstellung im Sinne des Art. 25 Abs. 4 UStG verlangt wird, lässt sich unmittelbar aus dem Gesetzestext beantworten.

Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Juli 2026