

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch die WTHGmbH, über die Beschwerde vom 01.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 12.05.2017, betreffend Nachsicht § 236 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.) ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen.

Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2009 und 2010 (Bericht der Außenprüfung vom 19.01.2012) wurde festgestellt, dass die Bf. im Jahr 2010 Inlandslieferungen an österreichische Abnehmer getätigt hatte und nicht der Umsatzsteuer unterworfen hatte. Außerdem hatte sie für unbestrittene innergemeinschaftliche Lieferungen von Österreich in die Slowakei unter ihrer österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer (=UID) keine Zusammenfassenden Meldungen (in der Folge: ZM) abgegeben.

Die österreichische UID wurde der Bf. am 16.06.2010, also im Jahr der Beschwerde, zugeteilt.

Sie wird seit 2010 in Österreich zur Umsatzsteuer veranlagt.

Den Feststellungen der Außenprüfung folgend setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer 2010 mit Bescheid vom 27.01.2012 in Höhe von -12.784,76 Euro neu fest. gegenüber den Voranmeldungen kam es zu einer Nachforderung von 65.592,25 Euro.

Mit diesem nunmehr angefochtenen Bescheid wurden die festgestellten Inlandslieferungen nachversteuert.

a)

Im Mai 2010 belieferte die Bf. ein in Österreich ansässiges Unternehmen (AGmbH) mit Basisöl, das sie Drittland erworben hatte. Dieses Basisöl gelangte im Zuge eines Reihengeschäftes vom Drittland direkt an die AGmbH in Österreich.

Für die Einfuhren nach Österreich wurde die Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) gemäß § 26 Abs. 3 UStG 1994 der AGmbH direkt auf deren Finanzamtskonto vorgeschrieben. Die Verzollung wurde von einer Spedition durchgeführt.

Für die Lieferungen an die AGmbH verwendete die Bf. ihre deutsche UID. Die Bf. fakturierte die Lieferungen an die AGmbH als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen von Deutschland nach Österreich und erklärte diese auch als solche in ihren ZM.

Das Finanzamt hingegen qualifizierte diese Lieferungen als ruhende inländische Lieferungen im Zuge eines Reihengeschäftes gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 BAO und versteuerte diese Lieferungen in dem Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 27.01.2012.

Erst in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 machte die Bf. erstmals die Anwendung der VO BGBI. II Nr. 584/2003 und somit die Steuerfreiheit für die betroffenen Lieferungen geltend.

Dazu stellte das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 17.03.2017, RV/2100292/2017 fest, dass durch die Erfassung der Bf. am 16.06.2010 zur Umsatzsteuer in Österreich (Erteilung der österreichischen UID-Nr.) eine Anwendungsvoraussetzung der VO BGBI. II Nr. 584/2003 für die Steuerfreiheit der Lieferung der Bf. an die AGmbH im Inland nachträglich weggefallen ist. Nach § 1 Abs. 4 der VO 584/2003 ergibt sich die Steuerpflicht aller Umsätze für den *Veranlagungszeitraum*, in dem auch nur **eineder** Anwendungsvoraussetzungen weggefallen ist.

Veranlagungszeitraum ist nach § 21 UStG 1994 das Kalenderjahr, sodass die Steuerpflicht im Jahr der Erfassung der Bf. im Inland, also im Jahr 2010 eingetreten ist.

b)

Im Zeitraum vom Juni bis Dezember 2010 lieferte die Bf. Basisöl an ein weiteres in Österreich ansässiges Unternehmen (BGmbH), wobei sie das Basisöl für diese Lieferungen aus der Slowakei von einem dort ansässigen Unternehmen (CGmbH) bezog. Die Warenbewegung erfolgte direkt von der CGmbH in der Slowakei an die BGmbH in Österreich.

Auch diese Lieferungen fakturierte die Bf. als innergemeinschaftliche Lieferungen und erklärte diese auch als solche in ihren deutschen ZM.

Im Zuge der Außenprüfung wurde jedoch festgestellt, dass die bewegten Lieferungen zwischen der CGmbH und der Bf. stattfanden, die Bf. hingegen steuerbare Lieferungen im Inland an die BGmbH durchführte.

Im angefochtenen Bescheid wurden die Lieferungen an die BGmbH nachversteuert. Erst im Rechtsmittelverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 wendete die Bf. dazu ein, dass es sich bei diesen Lieferungen an die BGmbH um Dreiecksgeschäfte handle.

Die Bf. erklärte diese Dreiecksgeschäfte jedoch nicht in den ZM und verwies auch in den Rechnungen nicht darauf, da sie -wie bereits erwähnt- diese Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte.

Offenbar berichtigte die Bf. ihre ZM und wies die Lieferungen an die BGmbH nachträglich als Dreiecksgeschäfte aus, da das Finanzamt laut elektronischer Abfrage vom 21.01.2015

feststellte, dass die Bf. nunmehr unter ihrer deutschen UID-Nummer Dreiecksgeschäfte auswies.

Eine spätere elektronische Abfrage am 22.02.2017 wies wiederum keine Dreiecksgeschäfte aus. Dieser Umstand wurde der Bf. vorgehalten.

Auf Grund dieser Abfrage reichte die Bf. in Deutschland am 03.03.2017 neuerlich eine ZM zu diesen Lieferungen als Dreiecksgeschäfte ein.

Die Begünstigung für Dreiecksgeschäfte wurde vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 17.03.2017, RV/2100292/2015 versagt, das Erkenntnis wurde in der Folge rechtskräftig.

Insgesamt erhöhte das Bundesfinanzgericht aus rechnerischen Gründen in diesem Erkenntnis die Abgabenschuld auf +1.869,33 Euro (zuvor -12.784,76 Euro).

c)

Neben den unter a) und b) angeführten strittigen Umsätzen tätigte die Bf. in den Monaten Juni, Juli, August, September, Oktober und Dezember 2010 innergemeinschaftliche Lieferungen unter ihrer österreichischen UID von Österreich in die Slowakei, unterließ jedoch die verpflichtenden Meldungen dieser Lieferungen im Wege von ZM. Die Steuerfreiheit dieser Lieferungen ist unstrittig.

Wegen der Nichtabgabe der ZM setzte das Finanzamt mit Sammelbescheid vom 19.01.2012 Verspätungszuschläge im Ausmaß von 1% der Bemessungsgrundlagen fest. In Summe betrugen diese Festsetzungen 3.389,63 Euro.

In der Folge berief die Bf. gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge mit der Begründung, dass diesen jede rechtliche Grundlage fehle.

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.03.2017, RV/2100296/2015, wurde die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Verspätungszuschläge dem Grunde nach bestätigt, der Höhe nach aber im Ermessen um 25% gekürzt. Die Summe der *rechtskräftig* festgesetzten Verspätungszuschläge beträgt somit 2.464,56 Euro.

Mit Eingabe an das Finanzamt vom 06.04.2017 begehrte die Bf. die Nachsicht gemäß **§ 236 BAO** der unter a) und b) angeführten **Umsatzsteuernachforderung 2010** in Höhe von **80.246,34 Euro** sowie der unter c) angeführten **Verspätungszuschläge** (laut Ansuchen in Höhe von 3.132,65 Euro, zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftig mit 2.464,56 Euro festgesetzt). Sie ging offenbar davon aus, dass die Verspätungszuschläge im Zusammenhang mit der Umsatzsteuernachforderung 2010 verhängt worden seien. Sie begründete daher den Nachsichtsantrag für die Verspätungszuschläge nicht gesondert. Die Bf. begründete das Ansuchen um Nachsicht im Wesentlichen mit sachlicher Unbilligkeit wegen Doppelvorschreibung.

Sie geht davon aus, dass die AGmbH die geschuldete EUSt und die BGmbH die Erwerbssteuer entrichtet haben, weshalb der Abgabenanspruch des Fiskus ohnehin nicht gekürzt wurden sei. Die Vorschreibung des Finanzamtes stelle eine doppelte Vorschreibung aus formalen Gründen dar.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO mit Bescheid vom 12.05.2017 ab, da die Bf. die sachliche Unbilligkeit nicht dargetan habe.

Eine Doppelbesteuerung liege aus Sicht des Finanzamtes nicht vor und selbst wenn eine solche gegeben wäre, wäre sie nicht bei ein und demselben Abgabepflichtigen eingetreten. Die Vorschreibung sei nicht auf einen außergewöhnlichen Geschehensablauf mit einer ungewollten Rechtsfolge, sondern auf die Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage zurückzuführen. Das Finanzamt verwies darauf, dass die Verspätungszuschläge als Folge der Nichtabgabe der ZM für die unstrittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen in die Slowakei festgesetzt worden seien und keinen Bezug zur Umsatzsteuernachforderung 2010 hätten. Auch diese Vorschreibung ergebe sich aus der für alle gültigen Rechtslage.

Die Bf. brachte gegen die Abweisung mit Schriftsatz vom 01.06.2017 die gegenständliche Beschwerde ein.

Zu a) führte sie aus, dass sie bis zur Erteilung der UID am 16.06.2010 rechtmäßig vorgegangen sei. Dass der Umstand der Vergabe der UID nicht ex nunc, sondern ex tunc wirke, führe zu einer doppelten Besteuerung ein und desselben Liefervorganges, worin eine sachliche Unbilligkeit liege.

Zu b) führte die Bf. aus, dass die BGmbH für ein und denselben Liefervorgang Erwerbsteuer entrichtet habe und die Bf. zur Umsatzsteuer herangezogen werde, was wiederum eine sachlich unbillige doppelte Besteuerung darstelle.

Zu c) äußerte sich die Bf. nicht.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.07.2017 ab.

Das Finanzamt führte in der Beschwerdevorentscheidung aus, dass eine Unbilligkeit des Einzelfalles nicht gegeben sei, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst erfolge (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Dies sei im vorliegenden Fall gegeben.

§ 1 Abs. 4 der VO BGBI. II Nr. 584/2003 sehe ausdrücklich vor, dass die Steuerfreiheit der Lieferung an den letzten Abnehmer (hier die AGmbH) entfällt, wenn sich nachträglich eine der unter Abs. 2 geforderten Voraussetzungen ändert. Auch die Behandlung eines Reihengeschäftes bzw. die Folgen im Falle eines missglückten Dreiecksgeschäftes ergeben sich schon aus dem Gesetz.

Der Ort der (ruhenden) Lieferungen der Bf. an die BGmbH sei gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 in Österreich gelegen und hier auch steuerbar und steuerpflichtig. Diesbezüglich komme es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger gemäß Art. 25 Abs. 5 UStG 1994.

Hinsichtlich der Vorschreibung der Verspätungszuschläge stellte das Finanzamt nochmals klar, dass diese nicht die Umsatzsteuernachforderung 2010, sondern die Nichtabgabe der ZM betreffe und sich auf Normen stütze, der alle Normadressaten in gleicher Weise unterliegen.

In der Folge stellte die Bf. mit Eingabe vom 21.08.2017 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Darin verwies die Bf. auf das bisherige Beschwerdevorbringen und *führte ergänzend aus*:
Im Beschwerdefall liege entgegen der Behauptung des Finanzamtes eine Doppelvorschreibung vor.

Die AGmbH habe die EUSt entrichtet, welche anders –als das Finanzamt vermeint- nie zurückgezahlt worden sei. Gleichzeitig habe man die Bf. mit Umsatzsteuer für diese Vorgänge belastet.

Die Unbilligkeit liege darin, dass ein beabsichtigtes Ergebnis zu einer anormalen Belastung führe und im offensichtlichen Widerspruch zur Rechtsanwendung stehe.

Das gleiche gelte für die Lieferungen an die BGmbH.

Diese Lieferungen seien doppelt besteuert worden, indem der Bf. Umsatzsteuer und der BGmbH als Erwerberin Erwerbsteuer vorgeschrieben worden sei.

Wäre nämlich, so wie die Abgabenbehörde dies sieht, die Umsatzsteuer der Bf. vorgeschrieben worden, so wäre die BGmbH nicht innergemeinschaftlicher Erwerber und Bezahlung dieser Umsatzsteuer. Die BGmbH hätte sich die der Bf. vorgeschrieben Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen können.

Der Einwand der Abgabenbehörde, dass bei der Bf. keine Unbilligkeit vorliegen könne, weil sie nur einmal mit Umsatzsteuer belastet worden sei, gelte für das System der Umsatzsteuer in Form der Mehrwertsteuer nicht.

Die Doppelbelastung liege darin, dass rückwirkend Steuerbefreiungen durch einen Formalakt aufgehoben worden seien und die Behörde diese Vorgangsweise mit einer für die Bf. *unbekannten Dienstanweisung* begründe.

Die Bf. ging darin abermals nicht auf die Begründung des Finanzamtes zu den Verspätungszuschlägen ein und führte auch keine Unbilligkeitsgründe für deren Einhebung an.

In einem **ergänzenden Schriftsatz vom 04.10.2017 an das Bundesfinanzgericht** führte die Bf. aus, dass die Doppelbelastung darin liege, dass die AGmbH EUSt entrichtet habe und die Rückvergütung der EUSt weggefallen sei. Die Bf. sei für diese Vorgänge noch einmal mit Umsatzsteuer belastet worden.

Die Unbilligkeit könne nicht damit abgelehnt werden, dass die EUSt ohnehin vom Warenempfänger und nicht von der Bf. bezahlt worden sei.

Das gleiche gelte für die Lieferungen an die BGmbH.

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 90/15/0118 liege eine Unbilligkeit dann vor, wenn eine vom Gesetz nicht gewollte Doppelbesteuerung eintrete.

Nach *Ritz, BAO Kommentar, § 236 Rz 11* liege sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung grundsätzlich vor, wenn ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch

ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Dieser ungewöhnliche Geschehensablauf liege im Beschwerdefall darin, dass an die Bf. am 16.06.2010 eine UID vergeben worden sei, weshalb die Anwendungsvoraussetzungen für die Verordnung rückwirkend weggefallen seien.

In der mündlichen Verhandlung am 03.10.2019 wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen hinsichtlich Doppelbesteuerung, brachte aber auch materiellrechtliche Einwendungen gegen die Vorschreibung vor.

Sie verwies auch darauf, dass eine Reihe von Handlungen notwendig gewesen wäre, um die Belastungen der Empfänger mit Erwerbsteuer und EUSt rückgängig zu machen, der Bf. gleichzeitig zum erforderlichen Vorsteuerabzug zu verhelfen und die nachgeforderte Umsatzsteuer auf die Empfänger zu überwälzen. Letzteres wäre schon auf Grund der Insolvenzen der Empfängerinnen ausgeschlossen gewesen.

Über Befragen gab die Bf. an, dass sie nicht wisse, ob der AGmbH der Vorsteuerabzug für die von ihr bezahlte EUSt verwehrt wurde, sie vermute es aber.

Das Finanzamt stellte klar, dass eine Auseinandersetzung mit der Abgabenvorschreibung kein Thema des Nachsichtsverfahrens sein könne.

Im Übrigen liege bei der Bf. keine Doppelbelastung vor.

Rechtslage

§ 236 BAO

(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw.

Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Verordnung II BGBI Nr.: 584/2003

Umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen und des Vorsteuerabzuges ausländische Unternehmer

§ 1.

Abs. 1 Gelangt der Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und ist der letzte Abnehmer in der Reihe Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so ist dieser und nicht der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Dies unter der Voraussetzung, dass die Lieferung an den letzten Abnehmer nach Abs. 2 steuerfrei ist.

Abs. 2)

Im Rahmen eines Reihengeschäfts gemäß Abs. 1 ist die Lieferung an den letzten Abnehmer in der Reihe unter folgenden Voraussetzungen steuerfrei:

1. Der erste Abnehmer in der Reihe hat im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte und ist im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst.
2. Der letzte Abnehmer in der Reihe wäre hinsichtlich einer für diese Lieferung in Rechnung gestellten Umsatzsteuer gemäß § 12 UStG 1994 zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.
3. Über diese Lieferung wird keine Rechnung ausgestellt, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist.

Abs. 3)

Für Lieferungen, die gemäß Abs. 2 befreit sind, gilt weiters:

1. Der Vorsteuerabzug ist gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen.
2. Es besteht keine Aufzeichnungspflicht nach § 18 UStG 1994.
3. Soweit von einem Unternehmer in einem Kalenderjahr nur steuerfreie Umsätze gemäß Abs. 2 bewirkt werden, ist er zur Abgabe einer Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung nicht verpflichtet.

Abs. 4

Ändert sich nachträglich eine der unter Abs. 2 geforderten Voraussetzungen, so entfällt die Steuerfreiheit. Die Steuerpflicht tritt für jenen Veranlagungszeitraum ein, in dem die Voraussetzung für die Steuerfreiheit weggefallen ist. Der Vorsteuerabzug (Abs. 1) ist in diesem Veranlagungszeitraum zu berichtigen.

Abs. 5)

Als Reihengeschäft gelten Umsatzgeschäfte, die von drei Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen der erste Unternehmer oder der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft.

Art. 25UStG 1994

(1) Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Dreiecksgeschäft

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, daß ein Dreiecksgeschäft vorliegt und daß er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg. Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(3) Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

- a) Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfaßt;
- b) der Erwerb erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfaßt ist;
- c) die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfaßt wird;
- d) die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände wird unmittelbar vom ersten Unternehmer oder ersten Abnehmer dem letzten Abnehmer (Empfänger) verschafft;
- e) die Steuer wird gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet.

Rechnungsausstellung durch den Erwerber

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

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

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

Steuerschuldner

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

Pflichten des Erwerbers

(6) Zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs. 2 hat der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu machen:

- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der vom Unternehmer bewirkten nachfolgenden Lieferung, die diesem im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen. Diese Beträge sind für den Meldezeitraum gemäß Art. 21 Abs. 3 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.

Erwägungen

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (zB VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337; 17.11.2010, 2007/13/0135). Im Beschwerdefall macht die Bf. sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung wegen Doppelbesteuerung geltend.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), „sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Eine solche Unbilligkeit kann *beispiel/sweise* vorliegen:

Wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (VwGH 17.09.1990, 90/15/0118).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072; 23.10.1997, 96/15/0154; 30.3.2000, 99/16/0099; 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/16/0151; 26.5.2014, 2013/17/0498).

Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 (Stoll, BAO, 2421).

Vorausgeschickt wird, dass die Festsetzungen der nachsichtsgegenständlichen Umsatzsteuer 2010 sowie der Verspätungszuschläge rechtskräftig sind.

Die Nachsicht dient nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) nachzuholen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 20.9.2007, 2002/14/0138).

Das heißt, eine Auseinandersetzung mit der Abgabenschuld dem Grunde und der Höhe nach hat im Nachsichtsverfahren nicht zu erfolgen.

Auf Einwendungen der Bf. betreffend die Rechtmäßigkeit der Festsetzungen ist in diesem Verfahren nicht einzugehen.

zu den Lieferungen an die AGmbH laut Punkt a)

Die Bf. behandelte diese Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen von Deutschland nach Österreich und nahm sie in ihre deutschen ZM auf.

Wie die Bf. zu dieser rechtlichen Beurteilung kam ist nicht nachvollziehbar.

Im Zuge der Außenprüfung wurden diese Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen, weil die Lieferungen der Bf. an die AGmbH im Rahmen der zu Grunde liegenden Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug inländische Lieferungen gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 BAO darstellten.

Im *Beschwerdeverfahren* berief sich die Bf. **erstmals** auf die Anwendung der Verordnung (=VO) BGBI II Nr. 584/2003. Danach wäre die Lieferung der Bf. als erster Abnehmer in der Reihe an die AGmbH von der Umsatzsteuer befreit und die AGmbH zum Abzug der EUSt berechtigt gewesen. Diese Steuerfreiheit entfällt jedoch, wenn der erste Abnehmer (Bf.) während des Veranlagungszeitraumes im Inland zur Umsatzsteuer erfasst wird. Durch die steuerliche Erfassung der Bf. im Juni 2010 im Inland, also bereits nach den Lieferungen an die AGmbH, ist diese Begünstigung nachträglich mit Rückwirkung bis zum Jahresbeginn weggefallen.

Das heißt, die Lieferungen der Bf. an die AGmbH wurden rückwirkend steuerpflichtig, gleichzeitig fiel jedoch im Sinne der Verordnung die Berechtigung der AGmbH zum Abzug der entrichteten EUSt (§ 1 Abs. 1 letzter Satz der VO 584/2003) weg.

Diese Rechtsfolge stützt sich nicht, wie von der Bf. behauptet, auf irgendwelche obskuren Dienstanweisungen, sondern ist in einer ordnungsgemäß kundgemachten Verordnung, welche Normcharakter hat.

Die Besteuerung der Lieferung an die AGmbH führt zu keinem außergewöhnlichen, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtem Ergebnis im Einzelfall, sondern ist Ausfluss der allgemeinen Rechtslage.

Wenn sich Bf. darauf beruft, dass sie im Zeitpunkt der Lieferungen keine Kenntnis vom rückwirkenden Wegfall der Steuerfreiheit hatte, ist ihr zu entgegnen, dass sie die Lieferungen an die AGmbH als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt hatte. Offensichtlich wollte die Bf. ursprünglich gar nicht vom Regime der VO 584/2003

Gebrauch machen, ob aus Unkenntnis oder aus anderen Gründen, ist hier nicht von Bedeutung.

Im Beschwerdeverfahren berief sich die Bf. erstmals auf die Anwendung der VO 584/2003.

Sie kann daher auch nicht behaupten, sie habe im Vertrauen auf die Anwendbarkeit der Verordnung gehandelt. Abgesehen davon regelt die VO 584/2003 im

§ 1 Abs. 1 Z 2 der VO 584/2003 unmissverständlich, dass die unterjährige Erfassung des ersten Erwerbers in der Reihe zur Umsatzsteuer im Inland zur Nichtanwendung der VO für das gesamte Kalenderjahr also auch rückwirkend führt und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit während des gesamten Veranlagungszeitraumes vorliegen müssen.

Durch die Vergabe einer inländischen UID an die Bf. im Juni 2010 sind die

Begünstigungen der VO 584/2003 auf die Lieferungen an die AGmbH im Mai 2010 zweifellos nicht mehr anwendbar.

Auch in einem Rechtsirrtum über die Auslegung dieser Gesetzesstelle, kann keine sachliche Unbilligkeit erblickt werden, da die Bf. nicht durch die belangte Behörde zu dieser Auslegung angeleitet worden war.

Nach Ansicht der Bf. liegt die Unbilligkeit vor allem darin, dass sie mit Umsatzsteuer für die Lieferung an die AGmbH und die AGmbH mit der EUSt belastet wurden. Laut Bf. wurde damit *ein Vorgang doppeltbesteuert*.

Die Bf. irrt in diesem Punkt.

Die Besteuerung der Lieferung an die AGmbH erfolgt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und die EUSt wird gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 auf Grund der Einfuhr geschuldet. Danach wurde nicht *ein und derselbe Vorgang doppelt* mit Umsatzsteuer belastet.

Auch wenn gemäß § 1 letzter Satz der VO 584/2003 im Falle des unterjährigen Wegfalles einer Anwendungsvoraussetzung der VO das Recht des Zweiterwerbers auf unmittelbaren Abzug der bezahlten EUSt verloren geht, kommt es zu *keiner* Doppelbelastung der *Bf. als Ersterwerberin*.

Die von der Bf. behauptete, vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung (VwGH 17.09.1990, 90/15/0118) liegt im Beschwerdefall zweifellos nicht vor.

Der Wegfall der Umsatzsteuerbefreiung und der damit verbundene Wegfall des Rechtes auf Abzug der EUSt für den zweiten Empfänger in der Reihe sind kein Fall einer ungewollten Doppelbesteuerung, sondern liegt eine Besteuerung von zwei unterschiedlichen Vorgängen vor, nämlich der Einfuhr der Waren und deren Lieferung.

Im Übrigen steht nicht einmal fest, ob der AGmbH der Abzug der EUSt tatsächlich versagt wurde.

Die VO 584/2003 regelt lediglich die Möglichkeit einer Vereinfachung dahingehend, dass der Zweiterwerber die geschuldete EUSt bei sich als Vorsteuer in Abzug bringen kann und der Ersterwerber von der Umsatzsteuer befreit ist.

Bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen für die VO 584/2003 fällt diese Vereinfachung weg, was die gewollte klare Folge der Rechtslage und kein außergewöhnliches Ergebnis einer besonderen Einzelfallkonstellation darstellt.

Man kann nicht davon ausgehen, dass der Verordnungsgeber dieses Ergebnis bei der Formulierung des § 1 letzter Satz der VO 584/2003 nicht im Auge hatte, vielmehr war diese Rechtsfolge das Ziel des Gesetzgebers.

Dass die Bf. die Nachverrechnung der Umsatzsteuer wegen des mittlerweile eröffneten Insolvenzverfahrens über das Vermögen der AGmbH unterlassen hatte, weil die Vergütung der nachverrechneten Umsatzsteuer durch die AGmbH nicht zu erwarten war, ändert nichts an der Beurteilung, dass keine Doppelbesteuerung bei der Bf. vorliegt. Derartige Vorgänge liegen im Wesen des unternehmerischen Risikos. Im Beschwerdefall ist die Belastung der Bf. mit der Umsatzsteuer durch die von ihr zu verantwortende Behandlung der Lieferungen an die AGmbH als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen bedingt.

ad b) Lieferungen an die BGmbH

Für diese Lieferungen gelangte Basisöl im Zuge von Reihengeschäften vom slowakischen Lieferanten der Bf. direkt an die Abnehmerin der Bf., die BGmbH in Österreich. Die Bf. war erster, die BGmbH zweiter Erwerber dieser Reihengeschäfte.

Obwohl die Lieferungen der Bf. ruhende Lieferungen im Inland waren, behandelte die Bf. die Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, was sowohl aus den Rechnungen, den ZM und den Umsatzsteuervoranmeldungen hervorgeht.

Erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens, nachdem die belangte Behörde die Lieferungen an die BGmbH als ruhende Lieferungen im Inland der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen hatte, berief sich die Bf. auf das Vorliegen von Dreiecksgeschäften.

Mit Erkenntnis vom 17.03.2017, RV/2100292/2015, stellte das Bundesfinanzgericht rechtskräftig fest, dass die Lieferungen der Bf. an die BGmbH im Jahr 2010 mangels Erfüllung der Voraussetzungen nicht als Dreiecksgeschäft nach Art. 25 UStG 1994 zu qualifizieren seien.

Wie bereits unter Punkt a) dargestellt, liegt eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn die Vorschreibung ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist.

Nichts Anderes liegt auch im Fall b) vor.

Die Lieferungen aus der Slowakei an die Bf. stellen bei Letzterer einen innergemeinschaftlichen Erwerb dar, die Weiterlieferung an die BGmbH einen inländischen steuerpflichtigen Umsatz. Der Ort der (ruhenden) Lieferungen der Bf. an die BGmbH ist liegt in Österreich und hier auch steuerbar und steuerpflichtig.

Die Behauptung der Bf. im Beschwerdeverfahren, dass ein Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 UStG 1994 vorliege, wonach sie als mittlere Erwerberin weder erwerbs- noch umsatzsteuerpflichtig sei, wurde vom Bundesfinanzgericht abgelehnt. Eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu dieser Frage brachte die Bf. nicht ein.

Die Vorschreibung der nachsichtsgegenständlichen Umsatzsteuer an die Bf. ist nichts anderes als die Auswirkung genereller Normen. Es liegt kein anormaler Geschehensablauf vor, dessen steuerlichen Folgen vom Gesetzgeber in dieser Form nicht beabsichtigt gewesen wäre. Der Normalfall in dieser Konstellation ist die Besteuerung der Lieferungen bei der Bf., was nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 25 UStG 1994 vermieden

werden kann. Diese Voraussetzungen sind laut Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 17.03.2017, RV/2100292/2015, nicht erfüllt.

Es wäre verfehlt anzunehmen, dass vom Gesetzgeber normierte Folgen der Gesetzesanwendung wegen ihrer Belastungswirkungen im Nachsichtswege zu beseitigt werden könnten.

Zudem behauptet die Bf. auch hier das Vorliegen einer Doppelbesteuerung. Diese Behauptung ist nicht nachvollziehbar.

Die Bf. sieht in der Besteuerung der Lieferungen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bei ihr und in der von der Empfängerin, der BGmbH „wahrscheinlich“ vorgenommenen Besteuerung nach Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 (Erwerbsbesteuerung) eine solche Doppelbesteuerung.

Wie bereits unter a) dargestellt, muss für das Vorliegen einer allfälligen sachlich unbilligen Doppelbesteuerung *ein und derselbe Vorgang* doppelt besteuert werden, was hier eindeutig nicht der Fall ist.

Feststeht, dass Lieferungen der Bf. an die BGmbH steuerpflichtige Inlandslieferungen und keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen darstellen, wie von der Bf. zu Unrecht angenommen wurde.

Die daraus resultierende Nachbelastung der Bf. mit Umsatzsteuer stellt eine gesetzlich vorgesehene Korrektur dar und ist nichts anderes als Ausfluss genereller Rechtsnormen. Steuernachforderungen auf Grund eines Rechtsirrtums stellen jedoch keinen Nachsichtsgrund dar, es sei denn die Nachsichtserwerberin hat im Vertrauen auf eine unrichtige Rechtauskunft der Abgabenbehörde gehandelt, was die Beschwerde nicht behauptet.

Dass die Bf. die von ihr nachgeforderte Umsatzsteuer wegen der am 19.01.2012 über das Vermögen der BGmbH eröffneten Insolvenz de facto nicht nachverrechnen bzw. auf diese überwälzen konnte, stellt jedoch keinen Nachsichtsgrund dar.

Dies ist eine Folge des allgemeinen Unternehmerrisikos.

ad c) Verspätungszuschläge

Neben den Lieferungen an die AGmbH und die BGmbH führte die Bf. im Kalenderjahr 2010 auch unbestrittene steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in die Slowakei durch.

Für diese Lieferungen reichte die Bf. allerdings keine ZM ein.

Die nunmehr nachsichtsgegenständlichen Verspätungszuschläge wurden gemäß den Bestimmungen des § 21 Abs. 9 UStG 1994 iVm § 135 BAO wegen Nichtabgabe der ZM in Höhe von 0,75% der Bemessungsgrundlagen (höhe der innergemeinschaftlichen Lieferungen) festgesetzt. Diese Vorschreibungen sind in Rechtskraft erwachsen.

Die Bf. hat lediglich Nachsichtsgründe für die Umsatzsteuernachforderung 2010 vorgebracht und ist davon ausgegangen, dass die Verspätungszuschläge die Umsatzsteuernachforderung 2010 betreffen.

Trotz wiederholter Klarstellung durch das Finanzamt, dass die Nichtabgabe der ZM den Verspätungszuschlägen zu Grunde liegt, brachte die Bf. hinsichtlich der Verspätungszuschläge keine Unbilligkeitsgründe vor.

Wie auch schon wiederholt vom Finanzamt dargelegt, ist diese Vorschreibung Folge genereller Normen, die für alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise gelten. Es liegt kein ungewöhnlicher Geschehensablauf im Einzelfall und keine anormale Belastung, sondern lediglich die rechtliche Konsequenz eines Sachverhaltes vor. Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Verspätungszuschläge konnte nicht nachgewiesen werden.

Die nachsichtsgegenständlichen Abgaben a), b) und c) sind Ausfluss der allgemeinen Rechtslage. Es liegt allen kein ungewöhnlicher Geschehensablauf zu Grunde, der zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Ergebnis führt und eine anormale Belastungswirkung bei der Nachsichtswerberin darstellt.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Die oben angeführte umfangreiche Judikatur zeigt auf, dass eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nur vorliegen kann, wenn eine anormale Belastungswirkung eintritt und die Festsetzung der Abgabe ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis im Einzelfall darstellt. Im Beschwerdefall war zu klären, ob die Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben nach den von der Judikatur entwickelten Grundsätzen sachlich unbillig ist. Dies war im Wege der Würdigung der vorliegenden Umstände zu entscheiden und wurde spruchgemäß verneint.

Eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung liegt im Beschwerdefall daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 8. Oktober 2019

