

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 17.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde - Finanzamt Graz-Stadt - vom 17.01.2017 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird mit einer Zahllast von 1.219.175,88 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein in der Schweiz situiertes Unternehmen ohne Sitz und Betriebstätte im Inland. Im Unternehmen der Bf. fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, deren Ergebnisse und Schlussfolgerungen im Bericht vom 14.12.2016 dargestellt wurden.

In diesem Bericht wird u.a. ausgeführt:

*„Geschäftsbereich: Produkte der O.-Gruppe*

*Bei diesen Gütern handelt es sich um gemahlene Produkte aus Kalkstein und Marmor, die hauptsächlich in den folgenden Industrien zum Einsatz kommen: Papier, Kunststoff, Farben/Lacke, Chemie/Textil und Agro.*

*O. International AG (=Bf.) verfügt dafür über keine eigenen Produktionsstätten. Sie verantwortet als Prinzipal das grenzüberschreitende Geschäft von O. -Produkten. Zu diesem Zweck kauft sie beispielsweise die für die Ausfuhr produzierten Güter ihrer*

hauptsächlich europäischen Schwestergesellschaften und verkauft diese Güter an Schwestergesellschaften oder Endabnehmer in anderen Ländern hauptsächlich in Europa. Die in einem Land hergestellten Güter, die für den lokalen Markt bestimmt sind, werden direkt von der produzierenden Gesellschaft den Kunden verrechnet (Beispiel: Produkte, die vom Werk G. (Österreich) an Kunden in Österreich verkauft werden, werden direkt von O. GmbH (Österreich) an diese Kunden verrechnet).

Geschäftsbereich: Handel mit Produktionsanlagen, Anlageteilen, Ersatzteilen, Betriebsmitteln und Rohstoffen

Die O. International AG (Bf.) verkauft Anlagen, Ersatzteile und Betriebsmittel, die z.T. selbst entwickelt werden, an ihre internationalen Schwestergesellschaften. Die Anlagen, Ersatzteile und Betriebsmittel kommen bei der Produktion von „Produkten der O.- Gruppe“ zum Einsatz, d.h. zum Abbau, Mahlen und Aufbereiten von Kalkstein und Marmor. Die Anlagenteile werden hauptsächlich in Deutschland und Österreich von Dritten hergestellt. Hauptlieferant in Österreich ist die Firma K. in V., wo die meisten Anlagen auch zusammengebaut werden und wo die O. International AG auch eine Lagerstätte unterhält. Ersatzteile werden von O. International AG in ganz Europa ebenfalls bei Dritten beschafft, wobei der Hauptanteil (ca. 60%) aus Österreich stammt. Die Betriebsmittel (hauptsächlich Hilfsmittel zum Mahlen des Gesteins) stammen aus Frankreich, Österreich, Israel, China und den USA und werden ebenfalls von Dritten eingekauft.

Schließlich ist die O. International AG für den zentralen Einkauf von Rohstoffen zuständig.

...

Mit Vertrag vom 4. Juni 2013 wurde die O. International AG rückwirkend per 01.01.2013 auf die O. Development AG (68 426/0000) verschmolzen und die Gesellschaft in O. International AG umfirmiert. Damit wurde die Grundlagenforschung sowie die Lizenzierung von geistigem Eigentum Teil der O. International AG.

Diese Umgründung ist auch der Grund, warum bei der ggst. Bf. in den angefochtenen Bescheiden nur Feststellungen ab Juli 2013 zum Ansatz kamen.

Bei den unter Punkt 3.1. angeführten Feststellungen (Missglückte Dreiecksgeschäfte 2011-2013)

### 3.1.

Die Kennzahl 077 wurde in der Umsatzsteuererklärung wie folgt befüllt:

Nicht zu verst. (Art. 3/25), KZ: 077 Betrag: 8.733.726,99

Variante 1 (nicht sanierbare Fälle):

Es liegen unter anderem folgende Dreiecksvarianten, mit vorhandener Registrierung im Bestimmungsland vor:

Beispiel 1:

O. S.A./N.V., Bruxelles - O. CH mit ATU (Bf) - O. GmbH DE

1. Lieferanten-Re O. SA. Bruxelles BE xxxx v 10.01.2013 € 84.313,20 an O.CH. ATU xxxx (Bf.)

2. Kunden-Re an O. GmbH in Köln DExxxx v. 10.01.2013 € 97.623,01 von ATU O. (Bf.)

Folgenden Registrierungen der "O. CH" (Bf.) wurden nach Überprüfung im MIAS verifiziert:

*Deutschland:*

*Gültig bis 01.01.13: DE 813xxxx, ab 11.11.13 DE 291xxxx*

*Österreich:*

*Gültig bis 17.07.13: ATU 579xxxx*

*ab 14.05.13: ATU 678xxxx*

**Niederlande**

***gültig bis 31.05.13: NL 811xxxx***

***ab 01.04.13: NL 823xxxx***

*Luxembourg*

*Gültig bis 13.06.13: LU 221xxxx*

*ab 14.06.13: LU 261xxxx*

*Aus den aktuellen Abfragen der Registrierungen ergibt sich, dass "O. CH " (Bf.) vom 2. Jänner - 10. November 2013 keine gültige Registrierung in Deutschland hatte. Es wird jedoch davon ausgegangen, wie bei der Schlussbesprechung am 30.11.2016 erörtert, dass die betreffende deutsche UID-Nummer durch die zuständige Behörde rückwirkend begrenzt worden ist, da das Unternehmen immer aktiv war und die Umgründung erst Mitte des Jahres 2013 stattfand.*

*Für die Dreiecksgeschäfte, die nach dem 11.11.2013 - 31.12.2013 stattgefunden haben wird aus verfahrensökonomischen Gründen auf eine diesbezügliche Feststellung verzichtet.*

*...*

*Rechtliche Würdigung - missglückte Dreiecksgeschäfte:*

*Variante 1*

*Es liegen im Prüfungszeitraum missglückte Dreiecksgeschäfte vor. Im jeweiligen Jahr in Höhe der unter anderem unter KZ077 gemeldeten Beträge. In den drei stellvertretend angeführten Beispielen ist das Bestimmungsland jeweils Deutschland.*

*Bei einem Dreiecksgeschäft handelt es sich um ein Reihengeschäft, bei dem eine umsatzsteuerliche Vereinfachungsregel angewendet wird. Ein Dreiecksgeschäft kann vorliegen, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedsstaaten über ein und dieselbe Ware Umsatzgeschäfte abschließen und diese Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer (=Erstlieferant) an den letzten Abnehmer (=Empfänger) gelangt. Einige der wichtigsten Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft lauten wie folgt:*

- Der Erwerber (der mittlere Unternehmer) darf keinen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsland haben (Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG)*
- Nach Ansicht des österr. BMF darf der Erwerber nicht einmal eine Registrierung (UID-Nummer) im Bestimmungsland haben (Rz. 4294 UStR).*
- Der Erwerber muss nachweisen, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und seiner Erklärungspflicht gem. Art. 25 Abs. 6 UStG-BMR) nachkommen (ZM-Meldung). Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg (Art. 25 Abs. 6 UStG).*

- Die Rechnung des Erwerbers an den Empfänger muss einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes enthalten und auf die Steuerschuldnerschaft des Empfängers hinweisen (Art. 25 Abs. 4 UStG).
- Die Rechnung des Erwerbers an den Empfänger muss weiters die UID-Nummer aufweisen, unter der der Erwerber im Dreiecksgeschäft auftritt und die UID-Nummer des Empfängers der Lieferung (Art. 25 Abs. 4 UStG).

O.-CH (Bf.) hätte in den Fällen, in denen das Bestimmungsland Deutschland, **Niederlande** oder Luxemburg ist, nicht von der Dreiecksgeschäftsregelung in Österreich Gebrauch machen dürfen, sondern unter Verwendung der jeweiligen UID dieses Mitgliedslandes einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung in diesem Land erklären müssen. In diesen Fällen liegt ein missglücktes Dreiecksgeschäft in Österreich vor: Es wurde ein Zweiterwerb gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG in Österreich verwirklicht, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die vorzuschreibende Erwerbsteuer fällt erst zum Zeitpunkt der nachgewiesenen Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland wieder weg. Es handelt sich hierbei um sogenannte "nicht sanierbare" Dreiecksgeschäfte im Unterschied zu den sogenannten "sanierbaren". Die sanierbaren Dreiecksgeschäfte umfassen nach derzeitiger Rechtslage (Stand November 2016), die im Erlass des BMF vom 22.10.2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015) unter Pkt. 13 genannten Fälle - in Verbindung mit dem Newsletter, bundesweiter Fachbereich aus 08/2016. Zusammengefasst kann bemerkt werden, dass dies nur jene Fälle betrifft, die aufgrund von mangelhafter/fehlender Rechnung, mangelhafter/fehlender ZM missglückt sind. Lt. unmittelbarer Auskunft durch den bw. Fachbereich für Umsatzsteuer im Zuge einer Besprechung am 12.10.2016 und anlässlich einer Schulung am 21.11.2016 wird an dieser Rechtsansicht weiter festgehalten. Zweiterwerbe (**NL**) in folgender Höhe wurden in Österreich verwirklicht:

2013: 289.069,43

Die auf diesen Erwerb zu entrichtende Mehrwertsteuer berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug:

2013: 57.813,88.“

In ihrer Beschwerde führt die Bf. Folgendes aus:

„Die Feststellung des missglückten Dreiecksgeschäftes ergibt sich allein aus der Ansicht der Betriebsprüfung, dass die Abgabenpflichtige O. International AG (Bf.), nachfolgend „O. CH“, in den Fällen, in denen das Bestimmungsland Deutschland, Niederlande oder Luxemburg ist, nicht die Österreichische UID Nummer hätte verwenden dürfen, sondern, da vorhanden, die jeweilige UID-Nummer des Bestimmungslandes.

Diese Rechtsauffassung setzt aber voraus, dass der Erwerber im gegenständlichen Fall deswegen von der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte ausgenommen ist, weil eine UID-Nummer im Bestimmungsland als schädlich qualifiziert wird. Hierzu ist festzuhalten, dass sich diese „Schädlichkeitsbestimmung“ weder in den gesetzlichen

*Bestimmungen noch den Richtlinien der EU wiederfindet, sondern lediglich die Auslegung der österreichischen Finanzverwaltung, darstellt, niedergeschrieben in Rz. 4294 der UStR.*

*Stellvertretende Sachverhaltsdarstellung:*

*O. CH (Bf.) wurde von der DE-GmbH mit der Lieferung eines Gegenstandes beauftragt. O. CH ihrerseits hat diese Ware in Belgien beim Lieferanten BE –S.A. bestellt und die Lieferung der Ware direkt von Belgien nach Deutschland veranlasst. Die Verfügungsmacht an der Ware wurde unmittelbar vom ersten Unternehmer oder Erwerber an den Empfänger verschafft. Im Rechnungslauf tritt O.CH unter ihrer österreichischen UID-Nummer, die DE-GmbH tritt unter ihrer DE-UID, sowie die BE-S.A. unter ihrer BE-UID auf.*

*...*

*Bei einem Dreiecksgeschäft handelt es sich um eine Sonderform des Reihengeschäftes mit dem positiven Effekt für den Erwerber, dass er sich im Bestimmungsland nicht umsatzsteuerlich registrieren lassen muss. Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über ein und denselben Gegenstand, dieselbe Ware, ein Umsatzgeschäft abschließen, wobei die Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer (Lieferant) an den letzten Abnehmer (Empfänger) gelangt, unter Erfüllung der im Gesetz normierten Voraussetzungen.*

*Um die Erwerbsbesteuerung in beiden Ländern zu vermeiden, sind die Voraussetzungen des Dreiecksgeschäftes gemäß Art. 25 UStG 1994 sowie Art. 141 EU- RL2006/112 zu prüfen.*

*...*

*Art. 25 Abs. 4ff UStG ergänzen die Voraussetzungen um die formellen Kriterien der Rechnungsausstellung. Es ist festzuhalten, dass im Rahmen der Betriebsprüfung - mit Ausnahme der allein strittigen Frage, ob die UID Nummer im Bestimmungsland schädlich ist oder nicht – die Erfüllung aller gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts außer Streit gestellt wurde.*

*Die an diesen Dreiecksgeschäften beteiligten Parteien sind in Prüfung und Erfüllung der gesetzlichen Bestimmungen und Rahmenbedingungen daher zu Recht und einvernehmlich von der möglichen Anwendung des Art. 25 UStG ausgegangen.*

*Der Übergang der Steuerschuld gem. Art. 25 (5) UStG ist daher als Folge der Vereinfachungsregel zulässig.*

*Die Finanzverwaltung erweitert nun die gesetzlichen Bestimmungen, in dem sie weitere Voraussetzungen einführt ... „der Erwerber darf nicht einmal eine Registrierung (UID-Nummer) im Bestimmungsland besitzen“ und verweist damit auf die Rz. 4294 UStR, Abschnitt 125 die wie folgt lautet: „..... Ein Wohnsitz oder Sitz ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist (inländische Steuernummer bzw. UID-Nummer) .....“*

*Die restlichen Kriterien des Art. 25 UStG sind, wie bereits ausgeführt, unbestritten erfüllt und es wird daher in Folge ausschließlich auf das namhaft gemachte interpretierte Kriterium eingegangen.*

*Diese nicht im Gesetz auffindbare Rechtsmeinung wird bestritten und wie folgt begründet:*

## *Rechtliche Bestimmungen:*

*Die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften erfährt durch Art. 25 UStG eine Vereinfachungsregel für das Reihengeschäft. Die Anwendung der Vereinfachungsregel ist insbesondere an die in Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG genannte Voraussetzung gekoppelt, die wie folgt gesetzlich definiert ist:*

*a) Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst.*

*Der Begriff „Wohnsitz oder Sitz“ wird in § 27 BAO näher definiert:*

*(1) Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung. So gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.*

*(2) Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.*

*Die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, wonach der Erwerber keine Registrierung (UID-Nummer) im Bestimmungsland haben darf, ist somit im Wortlaut des Gesetzes nicht gedeckt. Zudem stellt der österreichische Art. 25 UStG auf den Fall ab, dass ein Dreiecksgeschäft in Österreich endet. Diese Bestimmung ist daher, ebenso wie die den Art. 25 UStG auslegende Rz. 4294 UStR, auf die sich die Betriebsprüfung offenbar in ihrer rechtlichen Würdigung bezieht, im konkreten Fall gar nicht anwendbar. Die aus der Rz. 4294 UStR abgeleitete Feststellung der Betriebsprüfung, der Erwerber dürfe keine Registrierung im UID-Land haben, erweist sich schon aus diesem Grund als unzutreffend.*

*Im vorliegenden Fall sind nicht die Bestimmungen des österr. Art. 25 UStG, sondern die korrespondierenden Bestimmungen jener Länder relevant, in welchen die Warenbewegungen enden (hier: Deutschland und Niederlande). Aufgrund der unionsweit harmonisierten Regelungen für Dreiecksgeschäfte in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, welche von allen Mitgliedstaaten verpflichtend umzusetzen ist, ist für die weitere rechtliche Würdigung auf die korrespondierenden Bestimmungen der RL 2006/112/EG abzustellen.*

## *Unionsrechtliche Grundlagen:*

*Unter Verweis auf Art 40 wird in Art 141 a) RL 2006/112/EG festgehalten wie folgt:*

*„a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.“*

*Daraus folgt, dass unionsrechtlich „niedergelassen“ im Bestimmungsland rechtsbegründendes bzw. rechtsentscheidendes Kriterium für die Anwendung der Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäftes ist. „Niedergelassen“ kann bezogen sein auf den Ort, an dem der Sitz oder Wohnsitz ist, respektive auf den Ort einer festen Niederlassung. Der in Art 141 a) RL 2006/112/EG verwendete Begriff „niedergelassen“ erfährt seine inhaltliche Bestimmung in der EU DurchführungsVO 282/2011 -Kapitel V Ort*

des steuerbaren Umsatzes, Abschnitt 1, Begriffe (kurz: EU MWSt-DVO), wo er wie folgt ausgeführt wird:

Art. 10:

..... gilt als Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden .....

Art. 11 führt neben der Begriffsbestimmung der Niederlassung explizit in Abs. 3 aus: Allein aus der Tatsache, dass eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer wurde, kann nicht geschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine feste Niederlassung“ hat .

Wenn also gemäß Art. 11 aus der Verwendung einer UID-Nummer nicht schon zwingend eine feste Niederlassung entsteht, dann ist das Entstehen eines abgabenrechtlich relevanten Sitzes, an den höhere Voraussetzungen gekoppelt sind, noch weniger möglich. Es unstrittig ist, dass die O. International AG nach den gegebenen Begriffsbestimmungen weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung im Sinne der RL in den vorliegend festgestellten Bestimmungsländern Deutschland, Niederland und Luxemburg aufweist. Zu hinterfragen ist demnach die Maßgeblichkeit einer korrekt verwendeten UID- Nummer als rechtsbegründenden Sachverhalt. Folgt man den zitierten gesetzlichen Bestimmungen wird ausschließlich darauf abgestellt, dass der Abgabepflichtige weder Sitz noch Niederlassung im Bestimmungsland aufweist.

Art. 11 der EU MwStDVO weist sogar explizit darauf hin, dass eine bloße UID Nummer für sich allein nicht den Schluss zulässt, dass der Abgabepflichtige im betreffenden Land eine Niederlassung hätte.

Art. 265 iVm Art. 42 der RL2006/112 führt aus:

(1) Im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbes von Gegenständen im Sinne des Art. 42 hat der Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, der ihm die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der er diesen Erwerb getätigt hat, in die zusammenfassende Meldung folgenden Einzelangaben zu machen: .....

In Verbindung mit dem ob bereits zitierten Art. 141 Buchstabe c der RL 2006/112 kommt, dass das entscheidende Kriterium die verwendete UID-Nummer ist. Es wird nicht bestimmt, dass ein Abgabepflichtiger für den Fall, dass er über mehrere UID Nummern verfügt, eine bestimmte zwingend zu verwenden hat; e contrario der Abgabepflichtige ist in der Verwendung seiner UID-Nummer frei.

Daraus ist abzuleiten, dass die Bedingungen des Art 42 Buchstabe a der RL 2006/112 durch den Abgabepflichtigen erfüllt sind und der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich nicht zu besteuern ist.

Die erweiterten Voraussetzungsvorschriften der österreichischen Finanzverwaltung in Rz. 4294 UStR sind daher im Gesetz nicht gedeckt und damit auch EU- rechtlich gesehen gesetzeswidrig.

*Die Umsetzung des Dreiecksgeschäftes mit der Erweiterung der Richtlinien- Meinung wäre darüber hinaus auch außerhalb des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union zu sehen, der in Art. 288 festhält:*

*„Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt den innerstaatlichen Stellen jedoch die Wahl der Form und der Mittel...“*

*Ergänzend sei noch angeführt, dass nach EuGH Rs. C-536/08 X/Facet, das Werkzeug „Doppelerwerb ohne Vorsteuerabzug“ ausschließlich der Sicherstellung der Besteuerung im Bestimmungsland dient. Da die Besteuerung durch die Kunden im Bestimmungsland unstrittig erfolgt ist und auch keinerlei Hinweise auf Missbrauch vorliegen, ist die vertretene Rechtsauffassung der Rz. 4294 UStR überschießend und im Hinblick auf den Schutzzweck und das Ziel der Norm als gesetzwidrig zu sehen.*

*In diesem Kontext sei auch auf die Ausführungen zur Steuerneutralität der international OECD-vat-guidelines Chapter 2:“Neutrality of Value Added Taxes in the Context of Cross-Border Trade“ verwiesen, die ausdrücklich darauf hinweisen, dass „The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable business...“*

*Aus verschiedenen Erkenntnissen des EuGH (EuGH 1.3.2012, C-280/10, Polski Trawertyn, EuGH, 21.10.2010 C-385/09, EuGH 9.7.2015 C-183/14 und die dort angeführte Rechtsprechung) zu Formmängeln ist ableitbar, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität als Postulat zu verstehen ist und der Vorsteuerabzug bei Erfüllung der materiellen Voraussetzungen gewährt werden muss. Aus diesem Grund darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechts keine zusätzlichen Voraussetzungen verlangen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln könnten. Gerade dies geschieht aber durch das Einziehen der UStR Rz. 4294.*

*Zur Besteuerung eines Doppelerwerbes nach Art. 3 Abs. 8 UStG führt selbst das BFG, Außenstelle Graz in GZ. RV/2101353/2014 aus, dass für die Beurteilung des Doppelerwerbs der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland Genüge getan werden muss und bei Nichtvorliegen von Missbrauch oder Steuerhinterziehung eine Besteuerung eines Doppelerwerbs der Steuerneutralität entgegenläuft.*

*Der guten Ordnung halber sei erwähnt, dass die Vereinfachungsregelung für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft in Deutschland durch § 25b dUStG geregelt und im Sinne des Art. 141 i.V.m. Art. 197 der MwStSystRL umgesetzt wurde. § 25 b dUStG sagt aus, dass das Vorliegen einer UID-Nummer im Bestimmungsland nicht schädlich ist, solange diese UID-Nummer nicht verwendet wird. Niederlande hat eine wie in Deutschland vergleichbare Regelung. Somit sind aus Sicht der beiden betroffenen Bestimmungsländer die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft ebenso erfüllt.*

*Zusammenfassend kann daher festgehalten werden:*

*Die Rz. 4294 UStR ist, wie dargelegt, eine nicht rechtskonforme Ergänzung der abgabenrechtlichen Bestimmungen in Österreich und darüber hinaus auch in der unionsrechtlichen Gesetzgebung nicht gedeckt. Die betroffenen Sachverhalte sind daher*



*als Dreiecksgeschäfte im Sinne des Art. 25 zu werten und unterliegen daher keiner doppelten Erwerbsbesteuerung in Österreich.“*

In ihrer Beschwerdeentscheidung hielt die belangte Behörde an der bisher vertretenen Rechtsansicht fest und führte u.a. aus:

*„Nach den allgemeinen Vorschriften müsste der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994). Des Weiteren hätte der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat eine Lieferung zu versteuern. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist allerdings unter anderem unter der folgenden Voraussetzung steuerfrei:*

*Der Erwerber hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Bestimmungsmitgliedstaat, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst.*

*Zufolge Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG 1994 darf der Erwerber also im Bestimmungsmitgliedstaat der Waren nicht ansässig sein und muss im Unionsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst sein. Dies kommt durch die Verwendung einer UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates zum Ausdruck.*

*Ein Wohnsitz oder Sitz ist allerdings auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat zur Umsatzsteuer (Steuernummer bzw. UID-Nummer) erfasst ist (s. Melhardt /Tumpel, UStG Kommentar, Rz. 5 zu Artikel 25 UStG).*

*Die Dreiecksgeschäftsregelung soll eine Vereinfachung dahingehend ermöglichen, dass sich Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sie ansässig sind, steuerbare und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe bewirken, unter bestimmten Voraussetzungen dort nicht registrieren lassen müssen.*

*In diesem Zusammenhang wird die Ansicht vertreten, dass in jenen Fällen, in denen ein solcher Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat steuerlich erfasst ist, kein Vereinfachungsbedarf besteht und die „Dreiecksgeschäftsregelung“ nicht zur Anwendung gelangen soll. Dies entspricht jedenfalls der Zielsetzung der Regelung, da mit den Vereinfachungsmaßnahmen verhindert werden sollte, dass sich der mittlere Unternehmer (Erwerber) im Bestimmungsland der Waren registrieren lassen muss.*

*Dass nicht nur eine Niederlassung im Bestimmungsland, sondern bereits die umsatzsteuerliche Erfassung auch aus unionsrechtlicher Sicht für die Anwendbarkeit schädlich und nicht gewollt ist, ergibt sich auch aus Rz. 252 des Berichts über das Funktionieren der MwSt- Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, KOM [94] 515: „Mit den Vereinfachungsmaßnahmen soll verhindert werden, dass (Anm: der mittlere Unternehmer) im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer benötigt. Die Mitgliedstaaten haben demnach die Möglichkeit, Unternehmer, die bereits im Ankunftsmitgliedstaat über einen Steuervertreter registriert sind, von der Vereinfachungsregelung auszuschließen“. Im Hinblick darauf ergibt sich eindeutig, dass Art. 141 Buchstabe a MwSt-RL 2006/112/EG dahingehend zu verstehen ist, dass die Vereinfachung nur dann angewendet werden kann, wenn der Erwerber „nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber (bzw.*

*und nur) in einem anderen Mitgliedstaat - als dem Bestimmungsmitgliedstaat - für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist“.*

*Demgemäß ist Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG 1994 gemeinschaftsrechtskonform so zu interpretieren, dass danach für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung erforderlich ist, dass der Unternehmer (Erwerber) keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, und nur im übrigen Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst ist.*

*Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass im Falle eines nicht nur im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sondern auch im Bestimmungsmitgliedstaat erfassten Erwerbers die Dreiecksgeschäftsregelung nicht angewendet werden kann.*

*Rz 4294 der UStR 2000 entspricht demzufolge durchaus dem Gemeinschaftsrecht und ist daher die Erfassung des Erwerbers, ausgenommen die Erfassung im Rahmen der Vorsteuererstattung, schädlich für die Anwendbarkeit des Art. 25 UStG 1994.“*

In ihrem Vorlageantrag widerspricht die Bf. der Ansicht der Finanzverwaltung (UStR Rz. 4294), dass eine steuerliche Erfassung dem Wohnsitz gleichgehalten werden kann und verweist ausdrücklich auf Art. 141 lit. a MWStSystRL iVm Art. 11 Abs. 3 DVO 282/201, die ausdrücklich auf eine Niederlassung im Bestimmungsland abstelle.

Aus Rz. 252 des Berichts über das Funktionieren der MWSt Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, KOM [94] 515, der ein Staatenwahlrecht über den Ausschluss der Vereinfachungsregel (Dreiecksgeschäft) für Fälle vorsehe, in denen Steuerpflichtige bereits im Ankunftsmitgliedstaat registriert seien, könne eine derartige Interpretation nicht herausgelesen werden. Abgesehen davon sei ein derartiger Bericht der Kommission nicht als nationales Recht bindend.

Hätte daher der österreichische Gesetzgeber von dieser Möglichkeit Gebrauch machen wollen, hätte er die „Ausübung des Wahlrechtes“ durch den legistischen Weg beschritten und eine diesem Sachverhalt entsprechende gesetzliche Regelung geschaffen. Diese ist aber in den entsprechenden innerstaatlichen Normen nicht gegeben.

Weiters sei aus dem vom VwGH angestrebten Vorabentscheidungsverfahren (EU 2016/0005-1, Ra 2015/15/0017 anhängig beim EuGH unter C-580/16) ein weitgehendes Wahlrecht der zu verwendenden UID-Nummer abzuleiten. Nach Ansicht des deutschen Gesetzgebers soll nur eine andere UID-Nummer als vom Abgangs- oder Bestimmungsmitgliedstaat verwendet werden. Diese Rechtsmeinung werde auch von anderen EU-Mitgliedstaaten wie Niederlande und Italien vertreten.

Ebenfalls soll erwähnt werden, dass im vorliegenden Sachverhalt für die Qualifizierung als Dreiecksgeschäft nicht die Bestimmungen des österr. Art 25 UStG relevant seien - dieser ziele auf Dreiecksgeschäfte ab, die in Österreich enden - sondern die Bestimmung des Bestimmungslandmitgliedstaates, also dessen Normen betreffend innergemeinschaftlichen Erwerb, lokaler Lieferung und insbesondere Anwendbarkeit der Vereinfachungsregeln bei Dreiecksgeschäften.

Mit Schreiben vom 17.10.2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat von der Bf. zurückgenommen. Somit entscheidet über den Rechtsfall der Einzelrichter.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zusammengefasster Sachverhalt:

Gegenständlich geht es um die Beurteilung von Lieferungen der Bf. (AT als mittlere Unternehmerin und Erwerberin) an ihre Abnehmer (NL) in den Niederlanden. Die Waren werden von der Bf. ihrerseits bei der belgischen Firma als Lieferantin (BE) bestellt und von dieser direkt an den Warenempfänger in den Niederlanden gesandt.

Alle Unternehmer treten unter ihrer UID-Nr. auf. **Zusätzlich** verfügt die Bf. auch in den Niederlanden über eine umsatzsteuerliche Registrierung und NL-UID-Nr. hat aber keine entsprechende Niederlassung.

Nach Meinung der belangten Behörde würde dies die Anerkennung als Dreiecksgeschäft verhindern und somit zu einem zusätzlichen Erwerb in Österreich führen, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

Maßgebliche Gesetzesbestimmungen

UStG 1994 - Binnenmarktregelung

Art. 25

*Art. 25. (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.

Gemeinschaftsrecht:

MWSt-RL 2006/112/EG, ABl. 2006 Nr. 347/1 idgF

#### *Art. 141*

*Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:*

*a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;*

*b) der Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch den unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;*

*c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;*

*d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;*

*e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.*

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77/1

#### *Art. 11*

*(1) Für die Anwendung des Artikels 44 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.*

*(2) Für die Anwendung der folgenden Artikel gilt als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen:*

*a) Artikel 45 der Richtlinie 2006/112/EG;*

*b) ab 1. Januar 2013 Artikel 56 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG;*

*c) bis 31. Dezember 2014 Artikel 58 der Richtlinie 2006/112/EG;*

*d) Artikel 192a der Richtlinie 2006/112/EG.*

*(3) Allein aus der Tatsache, dass eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, kann nicht darauf geschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine „feste Niederlassung“ hat.*

UStR

*Rz. 4294:*

*Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des Art. 25 UStG 1994 ist ua., dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat. Ein Wohnsitz oder Sitz im Inland ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist (inländische Steuernummer bzw. UID). Die Erfassung im Rahmen der Vorsteuererstattung ist nicht schädlich.*

*Ebenfalls nicht schädlich für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ist die umsatzsteuerrechtliche Registrierung oder Ansässigkeit des Erwerbers im Abgangsstaat der Waren, wenn der Erwerber die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet (EuGH 19.4.2018, Rs C-580/16, Firma Hans Bühler KG; VwGH 29.5.2018, Ra 2015/15/0017).*

*Beispiel:*

*Der italienische Unternehmer I bestellt Waren beim österreichischen Unternehmer Ö und dieser seinerseits beim deutschen Unternehmer D. Es wird vereinbart, dass D die Waren direkt an den Abnehmer I nach Italien versendet. I und D treten unter der UID ihres Ansässigkeitsstaates auf.*

*Ö hat zwar seinen Sitz in Österreich, ist aber auch in Deutschland umsatzsteuerrechtlich erfasst und verfügt daher über eine österreichische und eine deutsche UID. Tritt Ö bei diesem Geschäft unter seiner österreichischen UID auf, ist die Dreiecksgeschäftsregelung iSd Art. 25 UStG 1994 bei Vorliegen aller weiterer Voraussetzungen zulässig.*

Vorerst ist voraus zu schicken, dass die grundsätzlichen Voraussetzungen der Erfüllung der gesetzlichen Regelungen nicht weiter strittig sind.

Die Dreiecksgeschäftsregelung des Art. 25 UStG 1994 stellt eine wesentliche Vereinfachung bei der Besteuerung des mittleren Unternehmers dar. Er hat unter den von Art. 25 geforderten Voraussetzungen weder im eigenen Mitgliedstaat noch im Staat des letzten Abnehmers weitere steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen. Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat wird befreit (Abs. 3), der fiktive Erwerb im Mitgliedstaat seiner UID (i.d.R. Ansässigkeitsstaat) gilt als besteuert; für die im Bestimmungsmitgliedstaat getätigte Lieferung geht die Steuerschuld auf den letzten Abnehmer über. Es geht somit darum, „die Besteuerung des im Prinzip im Mitgliedstaat (des Ortes der Beendigung der Beförderung) steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs auf den „Enderwerber“ zu verlagern (s.a. Schlussanträge des GA Bot vom 30.11.2017, Rs. C-580/16 Firma Hans Bühler, Rz. 58). Wenn alle anderen Voraussetzungen nach Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind, insbesondere diejenige bezüglich der Bestimmung des Steuerschuldners, kann folglich die Verwendung einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats als die des Mitgliedstaats der Ankunft der Gegenstände für den innergemeinschaftlichen Erwerb nicht dazu führen, dass dieser Erwerb in dem Mitgliedstaat zu besteuern ist, der eine

Identifikationsnummer an den Zwischenhändler vergeben hat ( s.a. Schlussanträge des GA Bot vom 30.11.2017, Rs. C-580/16 Firma Hans Bühler, Rz. 59).

Die Vereinfachung ist als Wahlrecht ausgestaltet. Die Inanspruchnahme erfordert die Ausstellung einer Rechnung, in der der Erwerber auf diese Regelung hinweist (*Ruppe/Achatz, UStG*<sup>5</sup>, Art. 25 BMR, Rz. 1).

Nach der Regel des Art. 3 Abs. 8 wird der innergemeinschaftliche Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer die von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb (zusätzlich) auch in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Gemäß Art. 25 Abs. 2 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb als besteuert, wenn der Erwerber nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht nach Abs. 6 nachgekommen ist. Unter diesen Voraussetzungen ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbes befreit (gilt als besteuert).

Daher richten sich die Regelungen des Art. 25 über das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes primär an den Staat des faktischen innergemeinschaftlichen Erwerbes. Im Inland hat auf Grund der Warenbewegung, die im ersten EU-Staat (Belgien) begonnen und im dritten EU-Staat (Niederlande) geendet hat, kein innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden. Der inländische Bezugspunkt am Dreiecksgeschäft ist umsatzsteuerliche Erfassung und der Auftritt mit einer österreichischen UID-Nummer, die auch eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes (drei verschiedene EU-Unternehmer) darstellt.

Die unbesehene eher aus dem Zusammenhang gerissene Interpretation der Auslegung der Rz. 4294 UStR, die besagt, dass Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des Art. 25 UStG sei, dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland habe, ist in der Weise zu verstehen, als grundsätzlich vom innergemeinschaftlichen Erwerb d.h. dem tatsächlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat die Rede ist, der zum Ausschluss eines Dreiecksgeschäftes führt; kommt gegenständlich nicht zur Anwendung, weil Österreich nicht der Staat ist, in dem der tatsächliche innergemeinschaftliche Erwerb stattgefunden hat. Dieser hat nach den Regeln des Bestimmungsmitgliedstaates zu erfolgen, denn durch die Regelung des Art. 25 des Dreiecksgeschäftes als Unterfall des Reihengeschäftes soll einerseits die Besteuerung im Mitgliedstaat des tatsächlichen Erwerbes durch den Übergang der Steuerschuld sicherstellen und andererseits eine steuerliche Erfassung des Erwerbers (zweiten – mittleren - Unternehmers) im Bestimmungsmitgliedstaat (Mitgliedstaat des Warenempfängers) nicht voraussetzen, wie es nach den allgemeinen Regeln der Fall wäre (steuerliche Erfassung und Ausführen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatzes im Bestimmungsmitgliedstaat). In diese Richtung geht auch die Argumentation der belangten Behörde unter Hinweis auf den Kommissionsbericht über das Funktionieren

der MWSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, Komm 94, 515, die daraus ableitet, dass eine steuerliche Erfassung im Bestimmungsmitgliedstaat überflüssig, weil nicht erforderlich und daher schädlich sei.

Ebenso missinterpretierend ist die Rekurrierung auf Art. 141 lit. a MwStSystRL, wonach der Erwerb von Gegenständen von einem Steuerpflichtigen bewirkt werde, der nicht in diesem Mitgliedstaat (des tatsächlichen Erwerbes) niedergelassen ist, weil die belangte Behörde den Begriff der umsatzsteuerlichen Niederlassung mit dem der steuerlichen Erfassung vereinfachend gleichsetzt. In diesem Sinne verweist die Bf. zu Recht darauf, dass nach Art 11 Abs. 3 DV EU Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77/1 allein aus der Tatsache, dass eine MWSt-Identifikationsnummer (im Erwerbsstaat) zugeteilt wurde, nicht geschlossen werden könne, dass ein Steuerpflichtiger eine „feste Niederlassung“ hat. Sowohl Art. 141 lit. a MwStSystRL als auch deren innerstaatliche Umsetzung in Art. 25 Abs. 3 lit. a, der ausdrücklich eine das Dreiecksgeschäfts hindernde steuerliche Ansässigkeit im Bestimmungsmitgliedstaat des Erwerbes ansieht, stellen diese ausdrücklich auf die Begriffe wie Niederlassung, Wohnsitz oder Sitz (im Bestimmungsmitgliedstaat des Erwerbes) und nicht auf eine bloße steuerliche Erfassung zur Umsatzsteuer ab.

Wie bereits erwähnt, richten sich diese Regeln primär an den Staat des tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbes. Nach dem inneren Zusammenhang betrifft die Interpretation der gesetzlichen Vorschrift, wonach eine inländische Erfassung (des Erwerbers) dann schädlich wäre, wenn dieser im Inland zur Umsatzsteuer erfasst wäre. Abgesehen davon kann im gegenständlichen Fall (steuerliche Erfassung als mittlerer Unternehmer im Erwerbsstaat) diese Vorschrift wohl nur in der Weise verstanden werden, dass sie ausschließlich ausländische Unternehmer betrifft, die in Österreich (als Bestimmungsmitgliedstaat) im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes einen innergemeinschaftlich Erwerb verwirklichen. Ob dies tatsächlich der Fall ist, muss gegenständlich nicht gewürdigt werden, da ein derartiger Erwerb nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat stattgefunden hat. Derartiges wäre allenfalls von der ausländischen Finanzbehörde des anderen Mitgliedstaates zu beurteilen.

M.a.W. erweist sich die additive steuerliche Erfassung (neben der des UID-Staates Österreich) des aus österreichischer Sicht in den Niederlanden getätigten innergemeinschaftlichen Erwerbes wohl als nebensächlich. Aus der Sicht der Beteiligten kann die „Erfassung“ nur anhand der von den jeweils anderen verwendeten UID-Nummern beurteilt werden. Die Beteiligten müssen grundsätzlich nicht innerhalb der EU ansässig sein, sodass auch Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet am innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft beteiligt sein können. Ist ein Unternehmer in mehreren Mitgliedstaaten erfasst, so kommt es für die Frage, ob er im Verhältnis zu den anderen Beteiligten in einem anderen Mitgliedstaat erfasst ist, auf die verwendete UID-Nummer an. Treten mehrere der an dem Dreiecksgeschäft beteiligten Unternehmer unter UID-Nummern



desselben Mitgliedstaates auf, so ist der Tatbestand des § 25b (d)UStG nicht erfüllt (Stadler in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, § 25b, Rz. 31).

In ähnlicher Weise äußert sich auch der EuGH Rs. C-580/16, Firma Hans Bühler KG, Rz. 37ff wenn er bemerkt, Art. 141 lit. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sei im Licht der Art. 42 und 265 dieser Richtlinie zu sehen, die die Voraussetzungen für die Anwendung der nach Art. 141 der Mehrsteuerrichtlinie vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahme präzisieren und ergänzen. Insoweit sei festzustellen, dass sich Art. 265 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Mitgliedstaat bezieht, der dem Erwerber die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der er seinen Erwerb getätigt habe. Demzufolge sei, wenn der Erwerber in mehreren Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, nur die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt habe, für die Beurteilung heranzuziehen, ob die Voraussetzung des Art. 141 lit. c Mehrsteuerrichtlinie erfüllt ist. Zum anderen gehe aus dem 38. Erwägungsgrund der Mehrsteuerrichtlinie hervor, dass es für steuerbare Umsätze, einschließlich Reihengeschäfte, im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, die während der Übergangszeit im inneren Anwendungsbereich der Steuer von Steuerpflichtigen bewirkt werden, die nicht im Gebiet des Mitgliedstaats des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Gegenstände ansässig sind, Vereinfachungsmaßnahmen vorzusehen, die eine gleichartige Behandlung in allen Mitgliedstaaten gewährleisten. Sinngemäß geht der EuGH weitgehend von der Maßgeblichkeit und Wahlfreiheit der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aus, sodass auch eine bloß umsatzsteuerliche Erfassung im Bestimmungsmitgliedstaat bei dem hier zu beurteilenden Dreiecksgeschäft dem Unternehmer nicht zum Schaden gereichen soll. Abgesehen davon ist, wie bereits erwähnt, die umsatzsteuerliche Erfassung nicht mit einer umsatzsteuerlichen Niederlassung im Sinne der Mehrsteuerrichtlinie gleichzusetzen. Somit bleibt es dem Unternehmer, der in mehreren Staaten über eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verfügt, bei jeder Lieferung überlassen, ob er von der Vereinfachungsmöglichkeit des Dreiecksgeschäftsregelung Gebrauch machen möchte.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur 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.

Über die Rechtsfrage, ob eine (zusätzliche) umsatzsteuerliche Erfassung im Bestimmungsmitgliedstaat für die Annahme eines Dreiecksgeschäftes schädlich ist,

liegt keine gesicherte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb die ordentliche Revision zugelassen wird.

Graz, am 24. Oktober 2019