

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom gegen die Bescheide der belangten Behörde - Finanzamt Graz-Stadt - vom 27.10.2015 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2011
2. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2012
3. Umsatzsteuer für das Jahr 2013

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

1. Die angefochtene Bescheide über die Wiederaufnahmen des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 werden – ersatzlos – aufgehoben.

2. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit 0,00 €.

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

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. In ihrem Bericht führt die Außenprüfung Folgendes aus:

„Tz. 2 Tätigkeitsbereich des Unternehmens nach eigenen Angaben:

Das geprüfte Unternehmen hat seinen Sitz in der Schweiz (Zug) und betreibt Handel mit Mineralölprodukten, wobei der Handel von Rohölen im Vordergrund steht.

Im Zuge der Lieferung von Rohölmengen an die O. GmbH (R.S.) kam es auch in Österreich zu steuerbaren Umsätzen.

...

Tz. 4 Feststellung missglückter Dreiecksgeschäfte – Nichtabzugsfähigkeit der Erwerbssteuer daraus:

Im Prüfungsverfahren wurden vom geprüften Unternehmen Dreiecksgeschäfte (Rohöllieferungen) an die slowenische UID-Nr. SI 57.xxx.yyy (O. d.o.o.) in nachstehend angeführtem Ausmaß erklärt.

igL an Slowenien	2011	2012	2013
SI 57.xxx.yyy	212.893.463,05	250.061.581,98	166.467.306,27

Das geprüfte Unternehmen übt bei den oben angeführten Dreiecksgeschäften jeweils die Funktion des „Erwerbers“ (mittleres Unternehmen) aus.

Weiters wurde zum geprüften Unternehmen festgestellt, dass dieses seit 25.9.2008 auch eine gültige slowenische UID-Nr. (SI 29.xxx.yyy) innehat.

Diesfalls sieht die Rechtslage jedoch eindeutig vor, dass nach Art. 141 Buchstabe a MwSt-RL 2005/112/EG die Vereinfachung (Dreiecksgeschäft) nur dann angewendet werden kann, wenn der Erwerber nur in einem anderen Mitgliedstaat – als dem Bestimmungsmitgliedstaat – für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.

Dementsprechend kann im Falle eines nicht nur im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sondern auch im Bestimmungsmitgliedstaat erfassten Erwerbers die Dreiecksgeschäftsregelung nicht angewendet werden.

Bei gegebenem Sachverhalt sind daher Erwerbe in nachstehend angeführtem Ausmaß (insoweit das geprüfte Unternehmen mit seiner österreichischen UID-Nr. aufgetreten ist) der Erwerbsbesteuerung (KZ 070 bzw. 072) zu unterziehen, wobei die Vorsteuer aus igE bis zum Nachweis der Versteuerung im Bestimmungsland (Slowenien) nicht abzugsfähig ist.

	2011	2012	2013
Erwerbe zu igL an Slowenien	45.103.701,62	209.556.553,74	136.681.287,67
20%	9.020.740,32	41.911.310,75	27.336.257,53
			78.268.308,61

Tz. 5 Bescheidmäßige Nacherfassung von Dreieckserwerben gemäß Art. 3/ 25 UStG für 2011 und 2012:

Im Zuge der Außenprüfung waren für die Zeiträume 2011 und 2012 bislang erklärungs- bzw. bescheidmäßig nicht erfasste Erwerbe aus Dreiecksgeschäften gemäß Art. 3/ 25 UStG unter Beachtung der Nachversteuerung der missglückten Dreiecksgeschäfte und

der erklärten Dreiecksgeschäfte mit Slowenien ohne Verwendung einer österreichischen UID-Nr. in nachstehend angeführter Höhe entsprechend nach zu erfassen.

....

Der Wert für 2013 (Euro 299.079.169) wurde bereits in der Umsatzsteuererklärung entsprechend angegeben. Die Werte für 2011 und 2012 wurden im AP-Verfahren mitgeteilt.

Hinsichtlich der getätigten Erwerbe aus Dreiecksgeschäften waren bereits die entsprechenden Zusammenfassenden Meldungen in nachstehend angeführter Höhe erstellt worden.

...

Die Berichtigung der jeweiligen ZM unter Beachtung der im gegenständlichen AP-Bericht getroffenen Prüfungsfeststellungen hat durch das geprüfte Unternehmen zu erfolgen.

T. 7 Prüfungsabschluss – Verfahrensschritte:

Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen im Zuge der Außenprüfung (Bekanntwerden des Vorliegens einer UID-Nr. des geprüften Unternehmens im Bestimmungsland Slowenien anhand vorgelegter Rechnungs-Dokumente von L. SA) ist für die Zeiträume 2011 und 2012 gemäß § 303 (1) BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen und ein neuer Sachbescheid entsprechend den getroffenen Prüfungsfeststellungen zu erstellen bzw. hat für 2013 die Erstveranlagung entsprechend zu erfolgen.

Die getroffenen Prüfungsfeststellungen wurden dem geprüften Unternehmen in der Schlussbesprechung am 20. Mai 2015 zur Kenntnis gebracht. Bis zur gegenständlichen Berichtsausfertigung waren zahlreiche Richtigstellungen vorzunehmen, welche dem geprüften Unternehmen per E-Mail am 14.9.2015 zur Abstimmung übermittelt wurden. Mittels E-Mail-Rückantwort wurde vom geprüften Unternehmen mitgeteilt, dass nach stichprobenartiger Durchsicht keine größeren Abweichungen zu den im Entwurf festgehaltenen Werten feststellbar wären. Somit war seitens der Großbetriebsprüfung gegenständlicher Prüfungsbericht auf Basis der getroffenen Prüfungsfeststellungen auszufertigen und damit das Prüfungsverfahren abzuschließen.“

In ihrer rechtzeitig überreichten Beschwerde führt die Bf. u.a. Folgendes aus:

„Punkt 3.3. Anwendbarkeit des Art. 25 Abs. 3 UStG

Art. 25 Abs. 3 regelt, unter welchen Voraussetzungen der innergemeinschaftliche Erwerb von der Umsatzsteuer befreit ist. Folglich normiert Art. 25 Abs. 3 UStG nur Rechtsfolgen für den Fall, dass der Bestimmungsmitgliedstaat Österreich ist, d.h. die Warenbewegung in Österreich endet.

Dies ergibt sich einerseits daraus, dass bei Anwendbarkeit der Vereinfachungsregel nur der innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG (Ende der Warenbewegung) im Bestimmungsland von der Umsatzsteuer befreit ist. Der sogenannte

fiktive innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG (ig Erwerb auf Grund der UID-Nummer) gilt als besteuert (siehe Art. 25 Abs. 2 UStG).

Darüber hinaus hätte die Anwendung des Art. 25 Abs. 3 UStG auf den Erwerber bzw. die Zuständigkeit zur Prüfung und Entscheidung über das Vorliegen oder Nichtvorliegen der dort normierten Kriterien durch den Mitgliedsstaat, in welchem der mittlere Unternehmer (Erwerber) umsatzsteuerlich erfasst ist, zur Folge, dass die Vereinfachungsregel für das Dreiecksgeschäft nicht anwendbar wäre, wenn der Erwerber (der mittlere Unternehmer), der mit der österreichischen UID-Nummer auftritt, im bzw. in „seinem“ Inland (Österreich) einen Sitz hätte. Diese Auslegung ist unzutreffend; mit „Inland“ kann daher im gegebenen Zusammenhang nur jener Mitgliedsstaat gemeint sein, in dem die Warenbewegung endet (vgl. oben).

Das bedeutet für den gegenständlichen Sachverhalt, dass der „Mitgliedsstaat des Erwerbers“, d.h. Österreich, für die Anwendung bzw. Auslegung des Art. 25 Abs. 3 UStG für den Erwerber (die Bf.) nicht zuständig ist, sodass ausschließlich der Bestimmungsmitgliedstaat, d.h. Slowenien, bestimmen darf, ob die Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat schädlich ist.

Nach den uns vorliegenden Informationen ist nach slowenischem Umsatzsteuerrecht die umsatzsteuerliche Erfassung des Erwerbers in Slowenien unschädlich. Dies wurde mittlerweile auch schriftlich vom slowenischen Finanzministerium bestätigt. Die Bestätigung wurde der Betriebsprüfung übermittelt.

Während gem. Art. 141 lit. a der RL 2006/112/EG der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nicht „niedergelassen“ sein darf, ist gem. Art. 25 Abs. 3 lit. a ein „Wohnsitz oder Sitz“ des Erwerbers im Inland für die Anwendung der Vereinfachungsregelung schädlich.

3.4. Bericht: Umsatzsteuerliche Erfassung „nur“ in einem anderen Mitgliedstaat

In dem uns vorliegenden Bericht gemäß § 150 BAO wird von der Finanzverwaltung folgende Auffassung vertreten (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

,Diesfalls sieht die Rechtslage jedoch eindeutig vor, dass nach Art. 141 Buchstabe a MwSt-RL 2006/112/EG die Vereinfachung (Dreiecksgeschäft) nur dann angewendet werden kann, wenn der Erwerber nur in einem anderen Mitgliedstaat - als dem Bestimmungsmitgliedstaat - für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.‘

Es erschließt sich uns nicht, in welcher Rechtsquelle die Finanzverwaltung das Wort „nur“ auffindet, zumal dieses Wort in keiner der gängigen Sprachversionen aufscheint. Im Folgenden finden Sie Art. 141 lit a der Richtlinie 2006/112/EG in den Sprachen Deutsch, Englisch und Französisch:

- 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;*

- *the acquisition of goods is made by a taxable person who is not established in the Member State concerned but is identified for VAT purposes in another Member State;*
- *l'acquisition de biens est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre, mais identifié à la TVA dans un autre État membre.*

Das Wort „nur“ findet sich somit in keiner der gängigen Sprachversionen, sodass es sich hier entweder um ein Versehen der Finanzverwaltung handeln muss, oder um den Versuch einer teleologischen Auslegung, für die aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts kein Raum ist (siehe Kapitel Auslegung der Begriffe „Wohnsitz oder Sitz“: Kein Raum für Analogien).

Dass der Richtliniengesetzgeber das Wort „nur“ schlichtweg vergessen hat, kann keinesfalls angenommen werden, zumal für den Fall der umsatzsteuerlichen Erfassung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat explizit ein Ausschlusswahlrecht der Mitgliedstaaten in Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehen ist (siehe Kapitel Wahlrecht der Mitgliedstaaten gem. Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG).

Dass der Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich erfasst sein muss, ergibt sich daraus, dass er andernfalls über keine UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates verfügen würde, was unstrittig die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung verhindern würde.

3.5. Interpretation des BMF in den Umsatzsteuerrichtlinien

Die Umsatzsteuerrichtlinien sehen in Rz. 4294 zur Ansässigkeit des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland Folgendes vor:

Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des Art. 25 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.

3.6. Gesetzliche Deckung der BMF-Auffassung

Diese vom BMF in der Rz. 4292 UStR vertretene Auffassung findet keinerlei Deckung im Wortlaut des Art. 25 UStG bzw. des Art. 141 der Richtlinie 2006/112/EG.

Das UStG sowie die EU-Richtlinie unterscheiden nämlich sehr wohl - sogar innerhalb der jeweiligen Bestimmungen, d.h. Art. 25 UStG bzw. Art. 141 der Richtlinie 2006/112/EG – die Begriffe „Sitz“/ „niedergelassen“ und „erfasst“ und fordern hierbei eindeutig, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nicht niedergelassen sein darf.

Die Begriffe „Sitz“ (UStG) bzw. „niedergelassen“ (EU-Richtlinie) sind im Hinblick auf die Ansässigkeitsmerkmale der EU-Richtlinie richtlinienkonform zu interpretieren (vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, dUStG, § 25b, Anm 75). Die Ansässigkeitskriterien sind folglich nur dann erfüllt, wenn der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat entweder seinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung innehält, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr

von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Umsätze, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden (siehe auch Kapitel Auslegung der Begriffe „Wohnsitz oder Sitz“: Kein Raum für Analogien).

Dass die Bf. in Slowenien weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung hat, ist im gegenständlichen Sachverhalt unstrittig.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass Erlässe der Finanzverwaltung nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung keine subjektiven Pflichten der Steuerpflichtigen begründen (vgl. VwGH vom 28.01.2003, 2002/14/0139; VwGH vom 18.09.2013, 2010/13/0138).

3.7. Wahlrecht der Mitgliedstaaten gem. Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG

Art. 197 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG räumt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein, wonach die Mitgliedstaaten eine Ausnahme für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger für jene Fälle vorsehen können, bei denen der steuerpflichtige Umsatz eine Lieferung von Gegenständen iSd Art. 141 darstellt. Dieses Wahlrecht kann nur dann eingeräumt werden, wenn ein Steuervertreter bestellt wurde, der die Steuer schuldet. Das Wahlrecht richtet sich an den Bestimmungsmitgliedstaat, da nur in diesem eine steuerpflichtige Lieferung stattfindet, für die es zum Übergang der Steuerschuld kommen würde.

Dieses Wahlrecht wurde nach den uns vorliegenden Informationen in Slowenien nicht ausgeübt, d.h. nach slowenischem Umsatzsteuerrecht ist die umsatzsteuerliche Erfassung der Bf. in Slowenien für die Anwendung der Vereinfachungsregelung unschädlich.

Darüber hinaus geht aus der Richtlinie eindeutig hervor, dass der Richtliniengesetzgeber die Anwendung der Vereinfachungsregel auch im Fall der umsatzsteuerlichen Erfassung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat bewusst zulassen wollte, zumal sich andernfalls das Ausschlusswahlrecht des Art. 197 Abs. 2 ad absurdum führen würde. Denn wäre eine umsatzsteuerliche Erfassung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat gem. Art. 141 schädlich, dann würde die Ausschlussregel, wonach die Anwendung der Vereinfachung als Wahlrecht von den Mitgliedstaaten versagt werden kann, wenn der Erwerber im Bestimmungsland einen Steuervertreter bestellt hat, der die Steuer schuldet, gänzlich ins Leere gehen. Denn ein Unternehmer wird wohl nur dann einen Steuervertreter bestellen, der die Steuer schuldet, wenn er im jeweiligen Land steuerpflichtige Umsätze bewirkt (und somit im Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich erfasst ist).

Darüber hinaus ist die Ausübung dieses Wahlrechts dem österreichischen UStG in keiner Weise zu entnehmen. Das bedeutet, dass selbst in jenen Fällen, in denen Österreich der Bestimmungsmitgliedstaat ist, die Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat unschädlich ist.

3.8. Auslegung der Begriffe „Wohnsitz oder Sitz“: Kein Raum für Analogien

In der Literatur wird z.T. die Auffassung vertreten, dass die Interpretation des BMF, wonach die Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat für die Anwendung der Vereinfachungsregelung schädlich ist, teleologisch überzeugend sei (keine Anwendung einer Ausnahmeregelung zur Vermeidung der Registrierung, wenn die Registrierung bereits besteht; siehe Scheiner/Kolacny/Caganek; Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG, Art. 25 Anm 10).

Hier wird verkannt, dass für die vorliegende Rechtsfrage keinerlei Raum für eine teleologische Interpretation bleibt.

Denn die Grenze jeglicher Auslegung steckt nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung der äußerst mögliche Wortsinn ab (VwGH 25.10.1990, 89/16/0029; 25.2.2004, 99/13/0135, 18.11.2008, 2006/15/0129). Nur bei einer planwidrigen Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts, gemessen am Maßstab der gesamten Rechtsordnung, liegt eine allenfalls durch Analogie zu schließende Gesetzeslücke vor (VwGH 25.2.1993, 90/16/0204; 18.11.2008, 2006/15/0129).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. § 6 ABGB verweist zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt.

Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten (hier: des BMF bzw. der Außenprüfung) im Vordergrund stehen (vgl. dazu Bydlinski in: Rummel, ABGB I Rz 1 zu § 6).

In diesem Sinne vertreten auch Antoniolli/Koja (Allgemeines Verwaltungsrecht³, S 101 f, 1996) die Auffassung, dass die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm bewirke und den dem Gesetz unterworfenen Organen die Disposition über das Verständnis möglichst zu entziehen sei. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter "korrigierender Auslegungsmethoden". Daher ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2009/05/0080).

Die Begriffe „Wohnsitz oder Sitz“ bzw „niedergelassen“ mit dem Begriff der „umsatzsteuerlichen Erfassung“ gleichzusetzen, übersteigt sowohl nach dem allgemeinen Sprachgebrauch, als auch nach dem gefestigten Sprachgebrauch des Gesetzgebers in jeglicher Hinsicht den äußerst möglichen Wortsinn der Begriffe.

Die Begriffe des UStG sind nach ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform auszulegen. Der Begriff „Sitz“ ist demzufolge als der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit auszulegen und entspricht dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden (vgl Art. 10 VO (EU) 282/2011 zur Bestimmung des Leistungsortes gem. § 3a Abs. 6, in welchem ebenfalls der Begriff „Sitz“ verwendet wird; siehe auch UStR Rz. 639b).

Der in Art. 141 verwendete Begriff „niedergelassen“ umfasst sowohl die Begriffe „Sitz“, d.h. den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, als auch den Begriff der „festen Niederlassung“, d.h. eine feste Niederlassung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Umsätze, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden (siehe auch Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, dUStG, § 25b Tz 75).

Die Begriffe „Sitz“ bzw niedergelassen sind folglich im Sprachgebrauch des Gesetzgebers eindeutig definiert, wodurch kein Raum für Analogien bleibt. Darüber hinaus sind auch im allgemeinen Sprachgebrauch die Begriffe „Sitz“ bzw „niedergelassen“ keinesfalls gleichbedeutend mit dem Begriff „umsatzsteuerlich erfasst“.

Die von der Außenprüfung vertretene Auffassung sprengt folglich jedenfalls die Grenze der Auslegung des äußerst möglichen Wortsinns.

4. Zusammenfassung und Fazit

Der Wortlaut der EU-Richtlinie sowie des österreichischen UStG ist in der gegenständlichen Rechtsfrage eindeutig und lässt keinerlei Zweifel offen.

Eine umsatzsteuerliche Erfassung des Erwerbers (des mittleren Unternehmers) im Bestimmungsmitgliedstaat ist jedenfalls unschädlich,

- 1. solange der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nicht niedergelassen ist und*
- 2. der Bestimmungsmitgliedstaat das Wahlrecht des Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG nicht ausgeübt hat.*

Beide Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Sachverhalt vor, sodass die umsatzsteuerliche Erfassung der Bf. in Slowenien die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung nicht verhindern kann.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide ergingen daher rechtswidrig.

5. Rechtswidrige Wiederaufnahme des Verfahrens

Die vom Finanzamt als „neu“ iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO angeführte Tatsache, nämlich das Bekanntwerden des Vorliegens einer UID-Nr. im Bestimmungsland Slowenien, ist abgabenrechtlich irrelevant. Es liegt daher kein Wiederaufnahmegrund vor. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2011 bis 2013 erfolgte daher zu Unrecht. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind daher aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide als unbegründet abgewiesen. In ihrer Begründung verwies

die belangte Behörde auf den Umstand, dass im Zuge der Ermittlungen die Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die Bf. als „mittlerer Unternehmer in der Reihe“ im Bestimmungsland der Waren zur Umsatzsteuer erfasst und daher die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung nicht zulässig sei. Dies sei als neue Tatsache anzusehen, die im abgeschlossenen Verfahren bisher noch nicht bekannt gewesen seien.

Zu den Sachbescheiden führte die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung u.a. Folgendes aus:

„Im vorliegenden Fall ist aus Sicht des mittleren Unternehmers der hier durchgeführten Reihengeschäfte zu beurteilen, ob die Dreiecksgeschäftsregelung des Art. 25 UStG 1994 angewendet werden konnte.“

Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 definiert das Dreiecksgeschäft iSd UStG 1994 und ist danach neben dem dort näher beschriebenen Reihengeschäft mit drei Unternehmern in drei verschiedenen Mitgliedstaaten erforderlich, dass die in Abs. 3 leg. cit. genannten Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft erfüllt sind. Nur dann liegt ein solches Dreiecksgeschäft vor und nur dann gelangt Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 mit der Folge zur Anwendung, dass der innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 (auf Grund der Verwendung einer anderen UID als der des Bestimmungslands der Waren) als besteuert gilt.

Sind die in Art. 25 Abs. 3 UStG 1994 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, treten die Rechtsfolgen des Abs. 2 leg. cit. nicht ein und unterliegt das Reihengeschäft den allgemeinen Besteuerungsvorschriften.

Die für die Durchführung von Dreiecksgeschäften vorgesehenen besonderen Bestimmungen werden in Art. 25 UStG 1994 - anders als in der MwSt-RL - zusammengefasst geregelt und gelten sowohl für den mittleren Unternehmer (Erwerber) als auch für den letzten Unternehmer (Abnehmer).

Da von einem Dreiecksgeschäft naturgemäß drei Mitgliedstaaten betroffen sind, muss für dessen Vorliegen aber geprüft werden, ob die erforderlichen Voraussetzungen in allen Mitgliedstaaten erfüllt sind, und nicht nur in Österreich bzw. nicht nur in einem anderen Mitgliedstaat (Art. 25 Abs. 1 iVm Abs. 3 UStG 1994).

Zufolge Art. 25 Abs. 3 lit. a UStG 1994 darf der Erwerber im Bestimmungsland der Waren nicht ansässig sein und muss im Unionsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst sein. Dies kommt durch die Verwendung einer UID eines anderen Mitgliedstaats zum Ausdruck. Die Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet ist dabei nicht erforderlich. Die Ansässigkeit im Mitgliedstaat des Empfängers ist jedoch schädlich (s auch Ruppe/Achaz⁴, Art 25 Tz. 10). In diesem Fall würde der Vereinfachungseffekt des Dreiecksgeschäfts ins Leere gehen, da der Erwerber im Bestimmungsmittelstaat ohnehin registriert wäre und seinen Erklärungspflichten nachkommen müsste. 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 (s „Bericht über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr“, KOM [94] 515, Rz 248).

Dieser Vereinfachungseffekt geht aber bereits dann ins Leere, wenn der Erwerber im Bestimmungsland umsatzsteuerlich erfasst ist, ohne dort ansässig zu sein.

Die Dreiecksgeschäftsregelung ist daher immer schon im Falle einer Registrierung und unabhängig davon, ob der Unternehmer im Bestimmungsland ansässig ist oder nicht, nicht erforderlich, da sichergestellt ist, dass der Unternehmer seinen Erklärungspflichten nachkommen kann.

Dass nicht nur eine Niederlassung im Bestimmungsland, sondern bereits die umsatzsteuerliche Erfassung auch aus unionsrechtlicher Sicht nicht gewollt ist, ergibt sich auch aus Rz 252 des bereits erwähnten „Berichts über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr“, KOM [94] 515: „Mit den Vereinfachungsmaßnahmen sollte verhindert werden, dass B (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.“

Zum Nachweis der Erwerbsbesteuerung, ua. durch die am 9.3.2016 ho. vorgelegten Unterlagen, wird ausgeführt:

Die Bf. hat ein Schreiben der slowenischen Finanzverwaltung übermittelt, demzufolge die steuerliche Erfassung der Bf. in Slowenien der Dreiecksgeschäftsregelung nicht entgegensteht. Weiters wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen des letzten Abnehmers (O-Slovenija) und Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, aus denen nachvollziehbar hervorgehen soll, dass die gegenständlichen Umsätze in Slowenien durch Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung besteuert wurden.

Soweit sich aus einer Überprüfung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen und Buchhaltungsunterlagen die - aus slowenischer Sicht - ordnungsgemäße Besteuerung dieser Sachverhalte als Dreiecksgeschäfte ergibt, wird dies im Hinblick darauf, dass Slowenien die Dreiecksgeschäftsregelung in diesem Fall grundsätzlich akzeptiert, für Österreich als Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland angesehen werden können. Die diesen Sachverhalten zuzuordnenden innergemeinschaftlichen Erwerbe gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 würden damit in Österreich in dem Voranmeldungszeitraum (ex nunc), in dem die Nachweise vorgelegt wurden, entfallen.“

In ihrem Vorlageantrag repliziert die Bf. auf die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung u. a. wie folgt:

“...

4. Gegenstellungnahme

Unsere in der Beschwerde ausgeführten Argumente, warum die Dreiecksgeschäftsregelung entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung zur Anwendung kommt, bleiben unverändert aufrecht. Zusätzlich ist den (unter 3. angeführten) Argumenten der Finanzverwaltung noch Folgendes entgegenzuhalten.

Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte

Die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Unternehmer, die bereits im Ankunftsmitgliedstaat über einen steuerlichen Vertreter registriert sind, von der Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäfts auszuschließen, findet sich in Art 197 Abs. 2 MwSt-RL. Diese Richtlinienbestimmung wurde von Österreich aber nicht in nationales Recht umgesetzt. Eine direkte Anwendbarkeit dieser Richtlinienbestimmung ist nicht möglich. Auch der Bericht der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 23. November 1994 mag daran nichts ändern. Der Bericht entfaltet keine normative Kraft. Die Intention der Richtlinie in nationales Recht zu transformieren, obliegt dem Gesetzgeber und nicht der Finanzverwaltung. Da der österreichische Gesetzgeber - im Gegensatz zu anderen Mitgliedstaaten - von der Option des Art 197 Abs. 2 MwSt-RL nicht Gebrauch gemacht hat, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber offensichtlich die Anwendbarkeit der Vereinfachungsbestimmung auch in der gegenständlichen Konstellation zulassen wollte. Darüber hinaus ist es u.E. Sache des Empfängermitgliedstaates zu bestimmen, ob die Bestimmungen der Dreiecksgeschäftsregelung auch dann anwendbar bleiben sollen, wenn der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat steuerlich erfasst ist. Die Meinung der Finanzverwaltung, dass die - in Österreich ohnedies nicht umgesetzte - Möglichkeit, Unternehmer, die bereits im Ankunftsmitgliedstaat über einen steuerlichen Vertreter registriert sind, von der Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäfts auszuschließen, auch für den Mitgliedstaat des Erwerbers gilt, käme einem Eingriff in die Besteuerungshoheit und die Souveränität des Empfängermitgliedstaates gleich und ist damit verfehlt. Träfe die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung zu, würde dies bedeuten, dass der Empfängermitgliedstaat in jedem Fall gezwungen wird, eine Veranlagung des Erwerbers durchzuführen. Dies würde auch für Veranlagungszeiträume gelten - und dieses Beispiel macht den Eingriff in die Souveränität des Empfängermitgliedstaates deutlich - in denen der Erwerber nur Dreiecksgeschäfte abwickelt und sonst keine umsatzsteuerbaren Transaktionen im Empfängermitgliedstaat durchführt. In diesem Fall würde die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung dem Empfangsmitgliedstaat die Dispositionsfreiheit nehmen, für die Erwerbe im fraglichen Zeitraum keine Veranlagung durchführen zu müssen.

Die Gleichsetzung des Begriffes „Ansässigkeit“ mit der Verwendung einer UID eines anderen Mitgliedstaates kann nicht nachvollzogen werden. Wie bereits in der Beschwerde vorgebracht, sind die Begriffe des UStG nach ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform auszulegen. Der Begriff „Sitz“ ist demzufolge als der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit auszulegen und entspricht dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden (vgl. Art 10 VO (EU) 282/2011 zur Bestimmung des Leistungsortes gem. § 3a Abs. 6, in welchem ebenfalls der Begriff „Sitz“ verwendet wird; siehe auch UStR Rz. 639b).

Ansässig ist das Unternehmen an seinem Sitz und dieser wird nicht durch eine umsatzsteuerliche Registrierung und die Erteilung einer UID generiert. Die Bf. ist somit weder in Österreich noch in Slowenien ansässig.

5. Zusammenfassung und Fazit

Der Wortlaut der EU-Richtlinie sowie des österreichischen UStG ist in der gegenständlichen Rechtsfrage eindeutig und lässt keinerlei Zweifel offen. Eine umsatzsteuerliche Erfassung des Erwerbers (des mittleren Unternehmers) im Bestimmungsmitgliedstaat ist jedenfalls unschädlich,

- 1. solange der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nicht niedergelassen ist und*
- 2. der Bestimmungsmitgliedstaat das Wahlrecht des Art 197 der Richtlinie 2006/ 112/EG nicht ausgeübt hat.*

Beide Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Sachverhalt vor, sodass die umsatzsteuerliche Erfassung der Bf. in Slowenien die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung nicht verhindern kann.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

6. Rechtswidrige Wiederaufnahme des Verfahrens

Die vom Finanzamt als „neu“ iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO angeführte Tatsache, nämlich das Bekanntwerden des Vorliegens einer UID-Nr. im Bestimmungsland Slowenien, ist abgabenrechtlich irrelevant. Es liegt daher kein Wiederaufnahmegrund vor. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2011 bis 2013 erfolgte daher zu Unrecht. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind daher ohne gültigen Verfahrenstitel erlassen worden, somit mit formeller Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben.“

In der weiteren Folge wurde die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vorgelegt, wobei inhaltlich auf die bisherigen Ausführungen der belangten Behörde verwiesen wird.

Mit Schreiben vom 17.10.2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat/Einzelrichter zurückgenommen, sodass zur Entscheidung über die Rechtssache der Einzelrichter des Bundesfinanzgerichtes zuständig ist.

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 (SLO) in Slowenien. Die Waren werden von der Bf. ihrerseits bei der italienischen Firma als Lieferantin (IT) bestellt und von dieser direkt an den Warenempfänger in Slowenien gesandt.

Alle Unternehmer treten unter ihrer UID-Nr. auf. **Zusätzlich** verfügt die Bf. auch in Slowenien über eine umsatzsteuerliche Registrierung und SI-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.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein mit Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis dieser Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anderslautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 4.12.1969, 0859/69).

Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

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, ABI. 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 Buchstabens 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, ABI. 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, UStG⁵, 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 Dreiecksgeschäfts primär an den Staat des faktischen innergemeinschaftlichen Erwerbes. Im Inland hat auf Grund der Warenbewegung, die im ersten EU-Staat (Italien) begonnen und im dritten EU-Staat (Slowenien) 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 Dreieckgeschäfts (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 Dreiecksgeschäfts im Sinne des Art. 25 UStG sei, dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland habe, ist in der Weise zu sehen, als vom innergemeinschaftlichen Erwerb d.h. dem tatsächlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat die Rede ist, der zum Ausschluss eines Dreiecksgeschäfts 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 Dreiecksgeschäfts als Unterfall des Reihengeschäfts 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 grundsätzliche 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 Rekurrenz 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, ABI. L 77/1 allein aus der Tatsache, dass eine MWSt-Identifikationsnummer (im Erwerbstaat) 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 Erwerbstaat) 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 Slowenien 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 auch 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

dieselben Mitgliedstaates auf, so ist der Tatbestand des § 25b (d)UStG nicht erfüllt (Stadie in: Rau/Dürrwächter/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.

Hinsichtlich der geltend gemachten Wiederaufnahmegründe erscheint die Tatsache der steuerlichen Erfassung der Bf. im Staat des tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbes als unmaßgeblich, zumal selbst dieses Wissen der belangten Behörde vor Erlassung des angefochtenen Bescheides zu keinem anderen Bescheidergebnis geführt hätte.

Daher waren die Verfügungen der Wiederaufnahmen als rechtswidrig aufzuheben.

Sachbescheid 2013:

Hinsichtlich des Sachbescheides 2013 wird auf die oa. zur Wiederaufnahme der Jahre 2011 und 2012 getätigten Ausführungen verwiesen und die Abgaben entsprechend neu festgesetzt. Von einer Erwerbsbesteuerung wird daher Abstand genommen.

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