

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, über die Beschwerde vom 28.11.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 13.11.2013, betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

*Die Rechtssache wurde aufgrund des Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses vom 03.05.2017 nach Pensionierung der bisher zuständigen Richterin an die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung zugeteilt.*

*Die Terminologie wird im Folgenden der neuen Rechtslage angepasst (z.B. Beschwerde statt Berufung, Beschwerdeführer statt Berufungswerber).*

### Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin (BF) handelt es sich um ein Unternehmen, das in der Schweiz betrieben wird, welches mit pharmazeutischen Produkten handelt.

Beim Unternehmen wurde eine u.a. die Jahre 2008 bis 2010 umfassende Außenprüfung durchgeführt, welche zu einer Abänderung der Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 führte. Dabei wurden die (und als steuerfrei) erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen und die als Vorsteuer abgezogene Erwerbsteuer für die beschwerdegegenständlichen Jahre nicht anerkannt.

Die Waren gelangten in den beschwerdegegenständlichen Jahren unter Verwendung der österreichischen UID-Nummer der BF gegenüber ihren Lieferanten (ATU1234 - begrenzt mit 05.12.2012) von einem EU-Mitgliedstaat (z.B. Italien) in einen anderen Mitgliedstaat (z.B. Deutschland).

Für die Jahre 2008 bis 2010 wurden diese Lieferungen von der BF in Österreich als innergemeinschaftliche Erwerbe mit Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer und in der Folge als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in die jeweiligen Bestimmungsländer erklärt.

Die Waren wurden von der BF jeweils in einem Mitgliedstaat bestellt und direkt durch von der BF beauftragte Spediteure vom Lieferer an die Abnehmer in die jeweiligen anderen EU-Mitgliedstaaten befördert bzw. versendet. Die Warenbewegung wurde in Österreich nicht unterbrochen, es erfolgte also eine unmittelbare Warenbewegung in einem Reihengeschäft.

Die Erwerbsbesteuerung der gelieferten Waren in den Bestimmungsländern wurde nicht nachgewiesen.

Mit Schreiben vom 08.08.2017 hat die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch den Senat mit mündlicher Verhandlung zurückgenommen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung sowie der Aktenlage und ist dem Grunde nach unbestritten bzw. nicht widerlegt.

### **Rechtslage**

Die hier maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

§ 3 Abs. 7 UStG 1994

Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

§ 3 Abs. 8 UStG 1994:

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Art. 3 Abs. 8 UStG 1994:

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Diese Regelungen des österreichischen Umsatzsteuerrechts korrespondieren mit den nachstehenden Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL 2006/112/EG).

Artikel 40 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (ex Art. 28b Teil A Abs. 1 Sechste MwStRL)

Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

Artikel 41 (ex Art. 28b Teil A Abs. 2 Uabs.1 und 2 Sechste MwStRL)

Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.

Art. 6 Abs. 1 (BMR) UStG 1994:

Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

Art. 7 (BMR) UStG 1994:

Innergemeinschaftliche Lieferung

Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Art. 12 (BMR) UStG 1994 (Vorsteuerabzug)

Art. 12. (1) Der Unternehmer kann neben den in § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 genannten Vorsteuerbeträgen folgende Beträge abziehen:

1. Die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen. Das gilt nicht für die sich auf Grund des Abs. 4 ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb;
2. die gemäß Art. 25 Abs. 5 geschuldeten Beträge für Lieferungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 180/2004)

(2) Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 3) tritt nicht ein, wenn die Umsätze nach Art. 6 Abs. 1 steuerfrei sind oder steuerfrei wären.

(3) Für Fahrzeuglieferer (Art. 2) gelten folgende Einschränkungen des Vorsteuerabzugs:

1. Abziehbar ist nur die auf die Lieferung, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb des neuen Fahrzeugs entfallende Steuer.

2. Die Steuer kann nur bis zu dem Betrag abgezogen werden, der für die Lieferung des neuen Fahrzeugs geschuldet würde, wenn die Lieferung nicht steuerfrei wäre.

3. Die Steuer kann erst in dem Zeitpunkt abgezogen werden, in dem der Fahrzeuglieferer die innergemeinschaftliche Lieferung des neuen Fahrzeugs ausführt.

(4) § 12 Abs. 2 Z 2 gilt nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb.

## **Erwägungen**

### **A. Zum Vorliegen einer Reihenerlieferung:**

Nach den Sachverhaltsfeststellungen hat die BF pharmazeutische Produkte in einzelnen EU-Mitgliedstaaten eingekauft und an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten verkauft. Die Lieferungen erfolgten über Auftrag der BF von den Lieferanten direkt an die einzelnen Abnehmer. Die Warenbewegung wurde dabei in Österreich nicht unterbrochen, es liegen unmittelbare Warenbewegungen vor.

Wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird umsatzsteuerlich von einem Reihengeschäft gesprochen.

Nur für einen Umsatz in der Reihe kann die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beförderungs- oder Versandungslieferung) in Betracht kommen. Diese Lieferung ist die "bewegte Lieferung" oder "Transportlieferung" und nach Art 6 Abs. 1 UStG 1994 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

Nachdem die BF sämtliche Transportaufträge erteilt hat, ist diese Lieferung an die BF die Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG 1994.

Bei diesen Reihengeschäften wurde die bewegte Lieferung somit an die BF bewirkt und gilt gem. § 3 Abs. 8 UStG 1994 dort als ausgeführt, wo die Beförderung beginnt. In den einzelnen Mitgliedstaaten der Abnehmer (Bestimmungsland) hat die BF jeweils einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 bewirkt. Da die BF jedoch unter ihrer österreichischen UID-Nummer den Lieferanten gegenüber aufgetreten ist, hat sie solange einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich bewirkt, bis nachgewiesen wird, dass der Erwerb in den Bestimmungsländern besteuert worden ist. Einen solchen Nachweis hat die BF während des gesamten Verfahrens nicht erbracht.

### **B. Zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs:**

Nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 (Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs) wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der

Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Diese Regelungen des österreichischen Umsatzsteuerrechts korrespondieren mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL 2006/112/EG, Artikel 40 Mehrwertsteuersystemrichtlinie [ex Art. 28b Teil A Abs. 1 Sechste MwStRL]).

Die BF hat im beschwerdegegenständlichen Fall die in einem Mitgliedstaat übernommenen Waren in einen anderen geliefert.

Die an die BF erfolgte innergemeinschaftliche Lieferung führt im Bestimmungsland zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb.

Da die BF die österreichische UID-Nummer verwendet hat, also nicht die UID-Nummer des Staates, in dem sich die Waren am Ende der Beförderung befanden, gilt der Erwerb solange in Österreich als bewirkt, bis die BF nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert worden ist.

Diesen Nachweis hat die BF weder ansatzweise erbracht oder auch nur angeboten, obwohl sie während des gesamten Verfahrens Gelegenheit dazu gehabt hätte.

Damit wurde aber die Erwerbsteuer in Österreich (als dem Staat der seitens der BF gegenüber den Lieferanten verwendeten UID-Nummer) zurecht vorgeschrieben.

### **C. Zur Vorsteuerabzugsberechtigung der Erwerbsteuer, die sich aufgrund der Verwendung der österreichischen UID-Nummer ergibt:**

Nach Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer neben den in § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG genannten Vorsteuerbeträgen auch die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen abziehen.

Die BF vermeint, dass im österreichischen UStG keine Bestimmung existiere, die den Vorsteuerabzug für den Fall einschränke, dass der (originäre) Erwerb nicht im Inland erfolge. Es werde an keiner Stelle ausgeschlossen, dass eine Erwerbsteuer nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre.

Dieser Ansicht ist aber bereits der EuGH in seinem Urteil vom 22.04.2010, Rs C-536/08 und C-539/08 "X und Facet BV" entgegen getreten, in dem er ausführt, dass der Steuerpflichtige in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 genannten Fall nicht zum sofortigen Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Umsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt ist.

Da die Gegenstände, deren innergemeinschaftlicher Erwerb, der nach Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie als im Mitgliedstaat der UID-Verwendung erfolgt gilt, besteuert wurde, tatsächlich nicht in diesen Mitgliedstaat eingeführt worden sind, liegen nämlich keine Umsätze vor, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Rz 44 des Urteils: Darüber hinaus könnte die Gewährung eines Vorsteuerabzugsrechts in einem solchen Fall die praktische Wirkung des Art. 28 b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, weil für den Steuerpflichtigen, der im Mitgliedstaat der Identifizierung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kein Anreiz mehr bestünde, die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung nachzuweisen. Eine solche Lösung könnte letztlich die Anwendung der Grundregel gefährden, nach der bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb davon auszugehen ist, dass der Ort der Besteuerung im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung, dh im Endverbrauchsmitgliedstaat liegt, was das Ziel der Übergangsregelung ist.

In Rz 37 des Urteils führt der EuGH weiters aus, dass die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 07.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nicht erlassen wurde, um ein System des Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten einzuführen, das diesen die Feststellung ermöglicht, ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung tatsächlich besteuert wurde, falls der Steuerpflichtige selbst nicht in der Lage ist, die insoweit erforderlichen Beweise vorzulegen (mit Hinweis auf Urteil vom 27.09.2007, Twoh International, C-184/05, Randnr. 34).

Daraus folgt somit, dass die BF den Nachweis der erfolgten Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat zu erbringen hat und nicht die Finanzverwaltung Nachforschungen dazu anstellen muss.

Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 ist richtlinienkonform so zu interpretieren, dass der Steuertatbestand zusätzlich im Staat der Verwendung der UID-Nummer verwirklicht wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, Art. 3 Tz 34: Art 41 MwStRL "unbeschadet des Art. 40...).

Die österreichischen Bestimmungen beruhen auf der Sechsten Richtlinie und sind richtlinienkonform im Sinne der EuGH-Judikatur auszulegen.

#### **D. Zum Einwand der Anwendung von Rz 3777 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000:**

Die BF wendet ein, dass die Umsatzsteuerrichtlinien in Rz 3777 den Abzug einer Erwerbsteuer nach Art 3 Abs. 8 UStG 1994 im beschwerdegegenständlichen Fall jedenfalls zuließen, zumindest bis zum 31.12.2010.

Es erscheine doch bedenklich, dass nun für die Jahre 2008 bis 2010 der Abzug der Erwerbsteuer nicht zugelassen werde, obwohl in den betreffenden Jahren kein Zweifel über den Vorsteuerabzug bestanden habe, zumal zweifelsfrei kein Rechtsmissbrauch vorliege.

Grundsätzlich ist dazu auszuführen, dass das BFG nicht an Richtlinien der Finanzverwaltung gebunden ist. Erlässe der Finanzverwaltung sind keine Rechtsnormen und entfalten daher keine Bindungswirkung für die Gerichte wie das BFG (vgl. VwGH 09.12.2004, 2000/14/0048).

Rz 3777 der Umsatzsteuerrichtlinien lautet:

"Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb zusätzlich in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt. In diesem Fall ist der Erwerber nicht zum Abzug der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt (EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X und Facet BV/Facet Trading BV).

Dies gilt in jedem Fall, in dem die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet wird als jene des Mitgliedstaates, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet, somit auch dann, wenn der Erwerber dem Lieferer die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung bekannt gibt.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer A bestellt beim österreichischen Unternehmer B Waren und weist ihn an, diese an ein Lager in Frankreich zu versenden. Der Unternehmer A gibt dem Unternehmer B seine österreichische UID bekannt. B versendet die Waren auftragsgemäß nach Frankreich.

A bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Frankreich, da dort die Warenbewegung an ihn endet und nach Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da er die UID dieses Mitgliedstaates verwendet hat. Dieser Erwerb besteht solange, bis A die Besteuerung seines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Frankreich nachweist.

Weist der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, kann die zusätzliche Erwerbsteuer berichtigt werden (vgl. Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG 1994).

Ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer bis zum 31.12.2010 geltend gemacht worden, ist dies - von Fällen des Rechtsmissbrauchs abgesehen - nicht zu beanstanden."

Hier ist auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung zu verweisen, wonach die Rz 3777 als Toleranzregelung zu verstehen ist, die in einzelnen Fällen einer irrtümlich "falschen" UID-Nummern-Verwendung Abhilfe für negative steuerliche Folgen bringen soll.

Nicht aber wird damit die systematisch unrichtige Verwendung einer UID-Nummer wie im beschwerdegegenständlichen Fall gedeckt, wenn es am Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat völlig fehlt.

Es wurde im beschwerdegegenständlichen Fall kein Vorsteuerabzug einer **zusätzlichen** Erwerbsteuer gem. Art 3 Abs. 8 zweiter Satz geltend gemacht, da es zu keinem (auch nicht nachträglich) nachgewiesenen Primärerwerb in den Bestimmungsmitgliedstaaten gekommen ist.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die BF in Österreich keine innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt hat. Lediglich ein innergemeinschaftlicher Erwerb aufgrund der Verwendung der (abweichenden) österreichischen UID-Nummer

liegt vor. Dieser berechtigt allerdings nicht zum Vorsteuerabzug, solange nicht die Erwerbsbesteuerung in den Bestimmungsmitgliedstaaten der Waren nachgewiesen ist (vgl. auch Mayr / Weinzierl, Reihengeschäfte im Binnenmarkt, SWK 2017, 1038 ff und BFG vom 11.05.2017, RV/2101813/2014).

Ergänzend wird auf die gesonderte Begründung vom 03.10.2014 zu den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 07.10.2014 und den Außenprüfungsbericht vom 07.11.2013 verwiesen und war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit einer nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 geschuldeten Erwerbsteuer bei fehlendem Nachweis der Erwerbsbesteuerung liegt gesicherte Rechtsprechung des EuGH vor, der im Erkenntnis gefolgt wurde.

Graz, am 23. Oktober 2017