

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 20.03.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (belangte Behörde) vom 21.02.2017, betreffend

1. Umsatzsteuer für das Jahr 2015 und
2. Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer 2015

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine im Fürstentum Liechtenstein registrierte Limited, die im Streitzeitraum glaublich über eine inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügte. Die Bf. reichte bei der belangten Behörde eine am 15.6.2016 unterfertigte Umsatzsteuerjahreserklärung ein und wies steuerbare Umsätze und in gleicher Höhe nicht zu versteuernde Erwerbe, die gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG, die nach Art. 25 Abs. 2 im Inland als besteuert gelten, aus. Im Rahmen einer das Jahr 2014 betreffenden Vorhaltsbeantwortung führte sie aus, sie erbringe ihre Lieferungen im Rahmen von Dreiecksgeschäften gemäß Art. 25 UStG. Dabei würden Weine von Italien vorwiegend an

deutsche Unternehmer geliefert. Sie habe dann über Anregung der belangten Behörde berechnete Umsatzsteuererklärungen gelegt und gleichzeitig auch die erforderlichen Zusammenfassenden Meldungen online übermittelt.

Gemäß Art. 25 UStG liege ein Dreiecksgeschäft dann vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten (hier Italien, Österreich, vornehmlich Deutschland) über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und die gelieferten Gegenstände (vorliegend Weine) unmittelbar vom (ersten) Lieferer (vorliegend: italienische Unternehmerin V. srl) an den letzten Abnehmer (vorliegend deutsche od. dänische Unternehmer) gelangen und die Voraussetzungen des Art. 25 Abs. 3 UStG erfüllt seien.

Im angefochtenen Bescheid wurden keine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze, jedoch innergemeinschaftliche Erwerbe, die mit dem Normalsteuersatz besteuert wurden, jedoch keine Vorsteuern ausgewiesen. Daher kam es materiell zur Vorschreibung von Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.

Gleichzeitig wurde ein Verspätungszuschlagsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 3% festgesetzt und auf die gesetzlichen Bestimmungen des [§ 135 BAO](#) verwiesen.

In ihrer Bescheidbegründung des Sachbescheides führte die belangte Behörde aus, beim vorliegenden Fall liege ein sogenanntes „Reihengeschäft“ vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten sei, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bestimmt werden kann. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass Waren (Weine) im Zuge von Reihengeschäften mit drei involvierten Unternehmern direkt von Italien nach Deutschland gelangten, wobei die Bf. ein liechtensteinisches Unternehmen, als mittlere Unternehmerin mit ihrer österreichischen UID auftrat. Laut den Ausführungen der Bf. habe die bewegte Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) jeweils zwischen dem italienischen Lieferanten und der Bf. stattgefunden.

Da die dabei stattfindende Warenbewegung von Italien ausgehend in einem anderen Mitgliedstaat (Deutschland) ende, handle es sich hier um innergemeinschaftliche Lieferungen, die bei Vorliegen der Voraussetzungen in Italien steuerfrei sein können. Diese innergemeinschaftlichen Lieferungen führen für die Bf. jeweils zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland, da dieser in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt wird, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befinde.

Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung der Bf. an die deutschen Abnehmer handelt es sich um die ruhende Lieferung in der Reihe, für die der Lieferort nach [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) bestimmt werde, und an jenem Ort steuerbar sei, an dem die Verfügungsmacht über die Waren verschafft wird, somit am Bestimmungsort in Deutschland.

Durch das Auftreten mit der österreichischen UID gegenüber den italienischen Lieferanten habe die Bf. zudem einen innergemeinschaftlichen Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) bewirkt. Verwende nämlich der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gelte gemäß [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) 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. Für diesen zusätzlichen Erwerb aufgrund der UID-Nummer bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug (EuGH 22.4.2010, Rs [C-536/08](#) und Rs [C-539/08](#), X und Facet BV/Facet Trading BV). Zu prüfen sei, ob im gegenständlichen Fall die Vereinfachungen der Dreiecksgeschäftsregelung nach [Art. 25 UStG 1994](#) zur Anwendung gelangen können, welche u.a. darin bestehen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb aufgrund der UID-Nummer iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) als besteuert gilt.

Gemäß [Art. 25 Abs. 1 UStG 1994](#) liegt ein Dreiecksgeschäft 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.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. gilt der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz 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. Gemäß Abs. 6 leg.cit. hat der Unternehmer zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs. 2 in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) 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.

[Art. 21 Abs. 3 UStG 1994](#) bestimmt, dass der Unternehmer im Sinne des § 2 bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben hat (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs. 6 zu machen hat.

Aus ihrer Sicht des Finanzamtes seien im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung, insbesondere für die Anwendung der in [Art. 25 Abs. 2 UStG 1994](#) vorgesehenen Fiktion der Besteuerung des zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerbs nach [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#), nicht gegeben.

Nach dem genauen Wortlaut des [Art. 141 Buchstabe e MwSt-RL 2006/112/EG](#) und der dabei verwendeten Vergangenheitsform sei Voraussetzung für die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs auf Grund der Verwendung der UID des Ansässigkeitsstaates (in Österreich in [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) umgesetzt), dass der letzte Abnehmer (Empfänger) zum Steuerschuldner für die Lieferung des Erwerbers im Bestimmungsland bestimmt worden ist. Demzufolge müsse der letzte Abnehmer bereits vor oder allenfalls im Zuge der Tatbestandsverwirklichung zum Steuerschuldner bestimmt worden sein.

Im vorliegenden Fall gibt die Bf. im Schreiben vom 20.01.2017 selbst an, dass die ZM mit Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes erst im Zuge der Abgabe von berichtigten Umsatzsteuererklärungen am 15.06.2016 eingereicht wurden. Aus dem Mehrwertsteuerinformationssystem (MIAS) sei ersichtlich, dass tatsächlich die ZM für den Zeitraum 04/2015 erst am 09.11.2016 abgegeben wurde. In beiden Fällen sei die Einreichung als verspätet anzusehen. Für andere Quartale des Jahres 2015 seien gar keine ZM abgegeben worden.

Bei Nichtabgabe bzw. verspäteter Abgabe der Zusammenfassenden Meldung könne die Dreiecksgeschäftsregelung nicht zur Anwendung gelangen, da die Fiktion nach [Art. 25 Abs. 2 UStG 1994](#), nach der der innergemeinschaftliche Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) als besteuert gelte, wie erwähnt zur Voraussetzung habe, dass der Erwerber nachweist, dass

- ein Dreiecksgeschäft vorliegt und

- er in dem Mitgliedstaat, von dem ihm die von ihm verwendete UID erteilt worden ist, seiner besonderen Erklärungspflicht nach [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) nachgekommen sei.

Bei Nichtabgabe der Zusammenfassenden Meldung sei die Erklärungspflichten gemäß [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) nicht erfüllt worden, damit nach [Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994](#) die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen. Eine (nachträgliche) ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldung könne nicht zur Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung führen, da eine verspätet eingereichte Zusammenfassende Meldung nicht zur Folge habe, dass der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) weg falle.

Dies ergebe sich daraus, dass die Bestimmung des [Art. 3 Abs. 8 UStG 1994](#) im Zusammenhang mit der Nachweisführung hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbes im Bestimmungsmitgliedstaat ausdrücklich die sinngemäße Anwendung der Bestimmung des [§ 16 UStG 1994](#) normiert. Somit sei im Falle des Nachweises die Korrektur der Steuer nach den Grundsätzen des [§ 16 UStG 1994](#), also ex nunc durchzuführen.

Überdies sei darauf hinzuweisen, dass die Bf. im Zeitpunkt der Einreichung der ZM bereits nicht mehr im Besitz einer gültigen UID-Nummer gewesen wäre, da diese mit Bescheid vom 11.04.2016 begrenzt wurde. Sie sei folglich ihrer Erklärungspflicht nach Abs. 6 leg. cit. auch deshalb nicht nachgekommen, da nach dem ersten Teilstrich der Erwerber in der ZM die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, anzugeben habe. Folglich könne im gegenständlichen Fall die Dreiecksgeschäftsregelung nicht nachträglich angewandt werden, weshalb der innergemeinschaftliche Erwerb der Bf. im Inland aufgrund der Verwendung der österreichischen UID-Nummer gemäß [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht als besteuert gelte.

Weise der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, könne die zusätzliche Erwerbsteuer berichtigt werden (vgl. [Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG 1994](#)). Eine Korrektur könne im Falle dieses Nachweises, wie bereits ausgeführt, jedoch nur ex nunc erfolgen und führe im Streitjahr nicht zum Wegfall der Steuerpflicht.

In ihrer dagegen überreichten Beschwerde führte die Bf. u.a. aus, nach Ansicht der belangten Behörde könne der Wegfall der Begünstigung gemäß [Artikel 25 UStG 1994](#) auch nicht durch Rechnungsberichtigungen und korrigierte ZM beseitigt werden. Beim missglückten Dreiecksgeschäft entstehe die Steuerschuld beim mittleren Erwerber, sofern er mit der österreichischen UID-Nummer aufgetreten ist, auch in Österreich. Für diesen innergemeinschaftlichen Erwerb bestehe nur dann das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Besteuerung im Bestimmungsland der Ware nachgewiesen werde.

Zur Frage, wie die Besteuerung im Bestimmungsland der Ware nachgewiesen werden müsse habe sich das Bundesministerium für Finanzen im Jahr 2016 dreimal geäußert:

Mit Schreiben vom 01.3.2016 habe es die Meinung vertreten, dass im Fall von missglückten Dreiecksgeschäften eine Bestätigung des anderen Mitgliedstaates erforderlich sei oder alternativ auch eine Bestätigung der ordnungsgemäßen Besteuerung durch den Abnehmer ausreichend wäre.

Mit Schreiben vom 13.7.2016 legte das BMF fest, dass eine abstrakte Bestätigung der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung des entsprechenden Mitgliedstaates ausreichend sei, um eine korrekte Besteuerung im Empfängerland nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 19.10.2016 verweise das BMF darauf, dass neben den Anforderungen in den beiden vorangegangenen BMF-Schreiben eine Heilung missglückter Dreiecksgeschäfte auch dann möglich ist, wenn eine zeitgerechte Korrektur der Ausgangsrechnung/ZM erfolgt und Zielland eines der folgenden Länder sei:

Belgien, Bulgarien, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowenien, Slowakei, Spanien, Ungarn, Großbritannien, Zypern.

Im vorliegenden Fall seien die Ausgangsrechnungen und die Zusammenfassenden Meldungen zeitgerecht korrigiert (die Korrektur erfolgte im Mai 2016 gemeinsam mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2015, später aufgrund der Nachfrage der belangten Behörde die nochmalige Übermittlung in elektronischer Form.) und das Zielland der Ware war in fast allen Fällen Deutschland. Zwei Lieferungen gingen nach Dänemark. Folge man der Rechtsmeinung des BMF seien im vorliegenden Fall zwar die Voraussetzungen für das Dreiecksgeschäft nicht gegeben. Eine Sanierung der Folgen sei jedoch möglich. Insbesondere gebe es keinen Grund, die Abzugsfähigkeit der Erwerbssteuer im vorliegenden Fall in Zweifel zu ziehen.

Diese Auslegung gehe auch in die Richtung der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs wonach auch in der Umsatzsteuer die materiellen Voraussetzungen mehr wiegen als die Einhaltung von formellen Bestimmungen (zuletzt im Urteil vom 9.2.2017, EuroTyre, C-21/16 oder im Urteil vom 15.9.2016, Barlis 06, C-516/14). Der EuGH gehe sogar noch etwas weiter. Wenn sie hier über die Möglichkeiten der Beseitigung unangenehmer Folgen missglückter Reihengeschäfte nachdenke, lasse der VwGH gerade prüfen (Vorabentscheidungsantrag vom 19.10.2016), ob Artikel 42 und 265 in Verbindung mit Artikel 263 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass nur die fristgerecht abgegebene zusammenfassende Meldung die Nichtanwendbarkeit des Artikels 41 Abs 1 der Richtlinie 2006/112 bewirke.

Hintergrund dieser Anfrage sei die Entscheidung vom 15.9.2016, C-518/14, Senatex, in der der EuGH ausgesprochen habe, dass die Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie einer nationalen Bestimmung, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukomme, entgegenstehe.

Wenn der EuGH diese Linie der Rechtsprechung auch im Bereich der Dreiecksgeschäfte fortsetze, stelle sich nicht mehr die Frage, ob und wie die unangenehmen Folgen eines missglückten Dreiecksgeschäfts beseitigbar sind, sondern ob eine nachträgliche Berichtigung der Rechnung und/oder der Zusammenfassenden Meldung ein Geschäft zu einem Dreiecksgeschäft mache, für das die begünstigenden Regeln des Artikels 25 UStG 1994 anzuwenden seien. Die Bf. stelle daher den Antrag, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben oder den Umsatzsteuerbescheid so abzuändern, dass sich keine Restschuld ergebe.

Was den Verspätungszuschlagsbescheid anlangt, enthält die Beschwerde keine inhaltlichen Ausführungen, sodass angenommen werden kann, dass dieser in Anlehnung an den Beschwerdeantrag des Sachbescheides ebenfalls aufgehoben werden sollte.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führt die belangte Behörde zum Sachbescheid u.a. aus, die Bf. habe entsprechend ihren Beschwerdeausführungen selbst angegeben, sowohl die Ausgangsrechnungen als auch die Zusammenfassenden Meldungen korrigiert zu haben. Dies bestätige die Ansicht des Finanzamtes, es sei zum Zeitpunkt der Lieferungen auch ursprünglich kein Dreiecksgeschäft vorgelegen.

Es müsse daher der letzte am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer durch die Hinweise in der Rechnung eindeutig und leicht erkennen können, dass er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird. Mit einer nachträglichen Rechnung iSd [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) kann diesem Erfordernis hingegen nicht entsprochen und die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs iSd [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht verhindert werden. Laut Angaben der Bf erfolgte die Korrektur der Rechnungen sowie der Zusammenfassenden Meldung im Mai 2016. Aus dem Mehrwertsteuerinformationssystem (MIAS) ist ersichtlich, dass die ZM für den Zeitraum 04/2015 tatsächlich erst am 09.11.2016 abgegeben wurde. Für andere Quartale wurde gar keine ZM abgegeben.

Ein missglücktes Dreiecksgeschäft sei folglich nicht sanierbar. Von dieser Ansicht werde auch in den von der Bf. in der Beschwerde angeführten Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.10.2016 nicht abgewichen. Diese Schreiben enthielten auch keine Hinweise auf einen allfälligen ex-tunc-Wegfall des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Vielmehr würden darin nur die erforderlichen Nachweise zur Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat näher konkretisiert. Selbst wenn

insbesondere die letztgenannte Information für den gegenständlichen Fall einschlägig wäre, würde dies folglich nicht zu einem Wegfall der Erwerbsbesteuerung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum führen. Es werde überdies darauf hingewiesen, dass die genannte BMF-Information ausdrücklich Fälle nennt, wo die Rechnung oder Zusammenfassende Meldung berichtigt wurde. Gemeint sein können daher nur Fälle, wo ein von Beginn an gewolltes Dreiecksgeschäft an einem Formfehler scheitert und nicht Fälle wie der vorliegende, in denen es ursprünglich gar keine Anhaltspunkte für das Vorliegen von Dreiecksgeschäften gegeben habe. Schließlich wurde ursprünglich weder in den Rechnungen, noch in den Zusammenfassenden Meldungen oder Umsatzsteuererklärungen auf das Vorliegen von Dreiecksgeschäften hingewiesen.

Weiters betreffe die von der Bf angeführte Entscheidung des EuGH vom 15.9.2016, Rs [C-518/14](#) (Senatex) einen anders gelagerten Sachverhalt, nämlich die rückwirkende Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Berichtigung einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung während einer Außenprüfung, und sei somit zum hier gegenständlichen Sachverhalt nicht einschlägig. Weise der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, könne dann die zusätzliche Erwerbsteuer ex nunc berichtigt werden (vgl. Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG).

Der Erwerb des Bf im Sinne des Art. 3 Abs 8 bleibe steuerpflichtig und berechtige auch nicht zum Vorsteuerabzug (EuGH vom 22.04.2010, Rs [C-536/08](#) und Rs C-539/08, X bzw. Facet BV, FacetTrading BV, Rz. 41-45).

In der Beschwerdeentscheidung zum Verspätungszuschlagsbescheid führt die belangte Behörde aus, sowohl die ZM für das Quartal 4/2015 als auch die berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2015 sei erst am 09.11.2016 übermittelt worden.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liege dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 11.12.2009, [2009/17/0151](#); 14.12.2011, [2009/17/0125](#)). Das durch [§ 135 BAO](#) eingeräumte Ermessen sei gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben. Voraussetzung für die Festsetzung sei, dass die Frist, bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht eingehalten wurde und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung sei nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen an der Verspätung ein Verschulden i.S. einer leichten Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei. Die gebotene Sorgfalt der Bf als am Binnenmarkt beteiligte Unternehmerin setze zumindest voraus, sich regelmäßig mit ihren internationalen Abgabe- und Erklärungspflichten auseinander zu setzen und hierbei geltende rechtliche Rahmenbedingungen zu beachten. Der Bf hätte ihre Fristversäumnis umgehend(er) auffallen müssen, diesbezüglich kann nicht von einem entschuldbaren minderen Grad des Versehens ausgegangen werden. Das Ausmaß der

Fristversäumung ist mit rund fünf Monaten nicht unbeträchtlich, auch konnte die Bf durch die verspätete Einreichung der Erklärung bzw. Vorauszahlung einen finanziellen Vorteil erzielen. Unter Bedachtnahme auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf, als auch unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände sei die festgelegte Höhe des Verspätungszuschlages von 3 % angemessen.

Mit einem weiteren Schriftsatz beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur weiteren Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

In Ergänzung zum Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, es habe zum Zeitpunkt der Lieferungen überhaupt kein Dreiecksgeschäft vorgelegen. Anders als im gegenständlichen Fall enthielten die Rechnungen im Verfahren vor dem EuGH (EuGH 19.4.2018. C-580/16) einen Hinweis darauf, dass die Umsätze „innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte“ seien und Mehrwertsteuerschuldner der Enderwerber sei. Ein solcher Hinweis wäre in den ursprünglichen Rechnungen des beschwerdegegenständlichen Verfahrens nicht enthalten. Gemäß 42 lit. a MWSt-RL sei materielle Voraussetzung des Dreiecksgeschäfts, dass der letzte Abnehmer (Empfänger) zum Steuerschuldner für die Lieferung des Erwerbers im Bestimmungsland bestimmt worden sei. Eine fristgerechte, den Vorschriften des Art. 25 Abs. 4 iVm. § 11 UStG entsprechende Rechnung sei demnach materielle Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts (s. Rz. 49 EuGH 19.4.2018, [C-580/16](#)).

Demzufolge müsse der letzte Abnehmer bereits vor oder allenfalls im Zuge der Tatbestandsverwirklichung zum Steuerschuldner bestimmt worden sein. Hierfür müsse auch der letzte am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer durch die Hinweise in der Recht eindeutig und leicht erkennen können, dass er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird. Mit einer nachträglichen Rechnung iSd. [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) könne diesem Erfordernis nicht entsprochen und die Steuerpflicht nach [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht verhindert werden. Es fehle an einer materiellen Voraussetzung zur Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung, da ursprünglich nicht erkennbar gewesen sei, dass ein solches überhaupt beabsichtigt war, da weder Rechnung noch ZM den Vorschriften des [Art. 25 UStG 1994](#) entsprochen hätten.

In der weiteren Folge wurden von der belangten Behörde weitere Unterlagen wie MIAS-Ausdrucke, Eingangsrechnungen über das Vorliegen innergemeinschaftlicher Erwerbe aus Italien, abgegebene hinsichtlich der Zeiträume unvollständige Zusammenfassende Meldungen (ZM), die ursprünglichen und berichtigten Ausgangsrechnungen der Bf. angefordert. Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes konnte nicht festgestellt werden, ob die Waren nicht tatsächlich in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangten und beim Warenempfänger erfasst wurden.

In ihrer Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, die Bf. habe in ihrer Beschwerde selbst vorgebracht sowohl die ZM als auch die Ausgangsrechnungen nachträglich berichtigt zu haben. Trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangte Behörde seien weder die ursprünglichen noch die berichtigten Ausgangsrechnungen vorgelegt worden.

Da die ursprünglichen Rechnungen nach Angaben der Beschwerdeführerin in Hinblick auf die Dreiecksregelung berichtigt worden seien, sei davon auszugehen, dass in diesen keine Hinweise auf die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung enthalten waren. Es sei somit davon auszugehen, dass die Bestimmung des letzten Abnehmers (Empfängers) zum Steuerschuldner als materielle Voraussetzung des Dreiecksgeschäfts in den ursprünglichen Rechnungen fehle. Zudem wurden seitens der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 29.12.2018 die ursprünglichen Rechnungen des Jahres 2014 vorgelegt, und es war auch in diesen kein Hinweis auf die Anwendung des Dreiecksgeschäfts angeführt.

Darüber hinaus wurde seitens der Beschwerdeführerin kein Nachweis erbracht, ob die ursprünglichen Ausgangsrechnungen überhaupt tatsächlich berichtigt worden sind. Somit sei nicht nachgewiesen, dass die Bestimmung des letzten Abnehmers (Empfängers) zum Steuerschuldner in den nach Angaben der Beschwerdeführerin berichtigten Ausgangsrechnungen enthalten sei. Wie bereits ausgeführt, könnten jedoch auch etwaig nachträglich berichtigte, korrekte, Rechnungen nicht zur Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung führen.

Es sei daher mangels Bestimmung des letzten Abnehmers (Empfängers) zum Steuerschuldner in den Ausgangsrechnungen nicht davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung vorliegen. Selbst wenn die Ausgangsrechnungen nachträglich korrigiert worden wären - was jedoch nicht nachgewiesen wurde - könnte dies nichts an der ursprünglichen Beurteilung ändern.

Im gegenständlichen Fall sei der zusätzliche innergemeinschaftliche Erwerb aufgrund der Verwendung einer österreichischen UID des Erwerbers (gegenständlich die Bf) bzw. die Anwendung der Dreiecksregelung strittig. Voraussetzung eines solchen zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb (igE) aufgrund der UID nach Art 3 Abs 8 UStG ist gerade, dass die Waren in einen anderen Mitgliedsstaat gelangt sind, in welchem der Erwerber einen „primären“ innergemeinschaftlichen Erwerb aufgrund der Warenbewegung tätigt. Bei Nachweis der Besteuerung dieses igE aufgrund der Warenbewegung im Bestimmungsland kann die Besteuerung des zusätzlichen igE aufgrund der abweichenden UID allenfalls ex nunc, nicht aber rückwirkend wegfallen. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass das Vorliegen eines Missbrauchs bzw. die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung keine

Anwendungsvoraussetzung für die Besteuerung des zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerbs ist (vgl. EuGH, Rs [C-536/08](#) und Rs C-539/08, X und Facet BV/Facet Trading BV, Rn 36 ff, wonach es sich bei dieser Regelung zunächst um einen Korrekturmechanismus zur Sicherstellung der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland handelt und nicht um eine Maßnahme zur Betrugsbekämpfung).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsquellen:

[Artikel 3 Abs. 8 Umsatzsteuergesetz 1994](#) (UStG 1994):

"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."

[Artikel 25 UStG 1994](#) in der für das Jahr 2012 anwendbaren Fassung ([BGBl. I Nr. 34/2010](#)) lautet (samt Überschrift):

"Dreiecksgeschäft

Begriff

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.

Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MWStSystRL)

Artikel 40

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

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.

Artikel 42

Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Art. 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;

b) der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung gemäß Art. 265 nachgekommen.

Artikel 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.*

Artikel 197

(1) Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;*
- b) der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;*
- c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.*

(2) Wurde gemäß Artikel 204 ein Steuervertreter bestellt, der die Steuer schuldet, können die Mitgliedstaaten eine Ausnahme von Absatz 1 des vorliegenden Artikels vorsehen.

Nach der oa. gesetzlichen Bestimmung sieht Art. 25 Abs. 2 UStG-BMR ausdrücklich vor, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz als besteuert gilt, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und er seiner Erklärungspflicht nachgekommen sei.

Das sog. Dreiecksgeschäft im Sinne des Abs. 1 liegt dann vor, wenn der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

Abs. 3 sieht insbesondere in lit. e vor, dass die Steuer gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet sei. Für den Übergang der Steuerschuld maßgeblich ist, wenn die ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.

Abs. 4 sieht neben der Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers als auch die des Empfängers der Lieferung sowie den ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes vor.

Wird eine den Vorschriften des Art. 25 Abs. 4 iVm Art. 11 entsprechende Rechnung nicht fristgerecht ausgestellt, liegt nach der Verwaltungspraxis kein Dreiecksgeschäft vor. Im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des EuGH zur Rechnungsberichtigung (EuGH 15.9.2016, [C-518/14](#), „Senatex“) ist dies auch zutreffend, wenn keine Rechnung oder eine mangelhafte Rechnung, in der wesentliche Merkmale fehlen, ausgestellt wird. In allen anderen Fällen sollte eine Berichtigung ex-nunc vertretbar sein (*Ruppe/Achatz, UStG 19945, Art. 25 BMR, Rz. 11*). Unter wesentlichen Merkmalen, welche die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug dokumentieren, wird die Person des Lieferanten, Art und Umfang der Leistung sowie Entgelt und Steuerbetrag (oder Steuersatz) verstanden (*Ruppe/Achatz, UStG 19945, § 11, Rz. 57* unter Hinweis auf *Aigner/Kofler/Tumpel, SWK 2016, 1299*). Nach Art. 226 Nr. 11a MwStSyst-RL ist bei der Steuerschuldnerschaft des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers in der Rechnung die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ notwendig.

Diese Vorschrift dient u.a. dazu, dass den Beteiligten, dem Erwerber und Empfänger klar ist, dass die Steuerschuld auf den Empfänger übergeht. In der Rechnung darf die Steuer auf die Lieferung nicht gesondert ausgewiesen sein. Liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, geht die Steuerschuld nicht über. Wegen der Schwere der Folgen des Schuldübergangs und der Warnfunktion der Rechnung wird man insoweit strenge Anforderungen stellen müssen und die Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld anzusehen haben. Dies steht jedoch einer späteren Erstellung oder Vervollständigung einer Rechnung nicht entgegen; lediglich die Steuerschuld geht dann erst im Zeitpunkt der

Erstellung bzw. Vervollständigung der Rechnung auf den Empfänger über (vgl. *Robisch in: Bunjes/Geist, (d)UStG, 11. Auflage 2012, § 25b, Rz. 22*).

In ähnlicher Weise äußert sich auch der EuGH in seinem Urteil (EuGH 19.4.2018, [C-580/16](#), Firma Hans Bühler KG), indem er unter Rz. 49 festhält, dass Art 42 Buchst. a der Mehrsteuerrichtlinie) die materielle Voraussetzung dafür regelt, dass ein Erwerb als besteuert gilt, während Art. 42 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie die Modalitäten für die Erbringung des Nachweises der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung festlegt, indem er auf die besonderen Pflichten verweist, denen der Erwerber bei der Abgabe der zusammenfassenden Meldung nachkommen muss. Solche Pflichten in Bezug auf die zusammenfassenden Meldungen sind als formell anzusehen. Nachdem Grundsatz der steuerlichen Neutralität kann aber die Nichterfüllung der formellen Anforderungen des Art. 42 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie durch einen Steuerpflichtigen nicht dazu führen, dass die Anwendung dieses Art. 42 in Frage gestellt wird, wenn die in seinem Buchst. a aufgeführten materiellen Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind.

Artikel 41 Absatz 1 Buchst. a führt ausdrücklich aus, dass einerseits der innergemeinschaftliche Erwerb für den Zweck einer anschließenden Lieferung und andererseits die Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner nachzuweisen ist. Ein solcher Nachweis kann nur mit einer entsprechenden Rechnung, die auch als Nachweispapier anzusehen ist, erfolgen. Somit wird daran festgehalten, dass nur eine Rechnung mit dem Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts begründen kann.

Später berichtigte Rechnungen können daher zu keiner rückwirkenden Korrektur einer entstandenen Steuerschuld führen. Die gegenteilige Rechtsansicht (*Aigner/Tumpel, SWK 23-23/2018 unter Hinweis auf EuGH in den Rs. Barlis06 und Senatex*) wie auch von der Bf. vertreten, wird nicht geteilt, weil die korrekte Rechnung mit dem Hinweis auf das Übergehen der Steuerschuld zu den materiellen Voraussetzungen des Vorliegens eines Dreiecksgeschäftes (vgl. Art. 197 MwStSyst-RL) zählt. Ohne eine entsprechende Rechnung liegt überhaupt kein Dreiecksgeschäft vor. Der Vergleich mit etwa nachgereichten berichtigten Zusammenfassenden Meldungen ist nicht zulässig, weil gegenständlich nicht bloß formelle Mängel verbessert werden sollen. Im Übrigen wurden trotz mehrmaliger Anforderung weder die ursprünglichen noch die berichtigten Rechnungen (abschriftlich) beigebracht. Die Bf. ist daher objektiv ihrer Mitwirkungsverpflichtung nicht ausreichend nachgekommen.

Was den Verspätungszuschlag betrifft, hat die Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag gesonderte Ausführungen erstattet, sodass unter Bezugnahme auf die

ausführlich begründete Beschwerdeentscheidung im angefochtenen Bescheid keine Rechtswidrigkeit erblickt werden konnte.

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, ob das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd. [Art. 25 Abs. 3 lit. e UStG 1994](#) Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ist, liegt noch keine einheitliche Rechtsprechung vor.

Graz, am 24. Jänner 2019