

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, über die Beschwerde vom 12.08.2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2009 der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 15.07.2011 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

Bei der AB SA (in der Folge: Beschwerdeführerin [BF]), einem Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, fand eine Außenprüfung statt, die die Jahre 2005 bis 2009 umfasste. Diese Außenprüfung führte zu einer Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2005 bis 2008 und zu den beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2009, mit dem Hinweis auf die Ergebnisse der Außenprüfung als Begründung.

Im Außenprüfungsbericht wurde ausgeführt:

"Steuerliche Feststellungen:

Reihengeschäfte:

Die BF betreibt ein Unternehmen in der italienischen Schweiz (CD), welches mit Computerteilen, Druckerpatronen, CPUs etc. handelt. Die Waren gelangen dabei von einem Mitgliedstaat (z.B. Deutschland, Vereinigtes Königreich, Niederlande, Italien, Frankreich) über Österreich in einen anderen Mitgliedstaat (z.B. Italien, Vereinigtes Königreich, Slowenien). Das geprüfte Unternehmen tritt mit der österreichischen UID-Nummer (ATU111) auf.

Diese Geschäfte werden von der BF als innergemeinschaftliche Erwerbe und innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich jedoch um Reihengeschäfte. Ein Reihengeschäft liegt 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. In der Reihe finden zeitlich hintereinander mehrere

Lieferungen statt, wobei nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG in Betracht kommt.

Im gegenständlichen Fall hat das geprüfte Unternehmen Waren in unterschiedlichen Mitgliedstaaten bestellt, die jeweils vom ersten Unternehmer an den Letzten in der Reihe geliefert wurden. Der Warentransport erfolgte aufgrund der von der Betriebsprüfung ausgewerteten Unterlagen entweder mit der Spedition EE (gesamter Transport, Neutralisierung der Waren im Lager der Spedition in Ort1, Österreich) oder der Spedition FF (Transport ab Ort2 (Österreich), bis Ort2 Spedition des jeweiligen Abgangslandes). Die Transportaufträge wurden von der BF erteilt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung führt die Unterbrechung der Warenbewegung in Ort1, die nur zum Zweck der Neutralisierung der Waren durch Entfernung des Absenders auf der Verpackung erfolgt, nicht zum Vorliegen von zwei getrennten Warenbewegungen. Da die BF die Transportaufträge erteilt hat, vermag ebenso der Umstand, dass zwei Spediteure für einen Warentransport tätig wurden, nichts an einer einheitlichen Warenbewegung zu ändern, zumal es sich nach den Ausführungen des geprüften Unternehmens um bereits verkaufte Ware handelt.

Aufgrund des von der BF erteilten Transportauftrages ist die Lieferung des ersten Unternehmers an das geprüfte Unternehmen die bewegte Lieferung, welche bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 7 UStG) steuerfrei sein kann. Infolge Versendung der Waren durch den ersten Unternehmer wird diese Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG dort ausgeführt, wo der Unternehmer den Gegenstand an den Spediteur übergibt, also in den einzelnen Mitgliedstaaten der jeweiligen Erstlieferanten wie z.B. Deutschland, Vereinigtes Königreich, Niederlande, Italien, Frankreich.

Nach der Bestimmung des Art. 3 Abs. 8 1.Satz UStG wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Versendung befindet (Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten RL und Art. 40 der MWStSystRL).

Das geprüfte Unternehmen hat daher in den einzelnen Mitgliedstaaten der letzten Abnehmer (Bestimmungsland) einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer, so gilt gem. Art. 3 Abs. 8 2.Satz UStG 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 (Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten RL und Art. 41 der MwStSystRL).

Da die AB SA gegenüber dem Lieferer die österreichische UID-Nummer verwendet hat, gilt der Erwerb auch in Österreich als bewirkt. Ein Nachweis, dass der Erwerb durch das jeweilige Bestimmungsland besteuert worden ist, wurde vom geprüften Unternehmen nicht erbracht.

Gem. Art. 12 Abs. 1 Z. 1 UStG kann der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer

abziehen. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht nur für den echten (originären) innergemeinschaftlichen Erwerb, d.h. den Erwerb, der im Bestimmungsland bewirkt wird. Aufgrund des Urteiles des EuGH vom 22.04.2010, Rs 0536/08 und 0539/08, ist der Vorsteuerabzug für die zusätzliche Erwerbsteuer (Verwendung der österreichischen UID-Nummer) nicht möglich.

Daher ist dem geprüften Unternehmen die Erwerbsteuer in Österreich vorzuschreiben, ein entsprechender Vorsteuerabzug besteht nicht.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gem. § 303 Abs. 4 BAO u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde erst aufgrund der im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen (Rechnungen, Frachtpapiere) Kenntnis von den tatsächlichen Warenbewegungen erlangt. Die Kenntnis dieser Umstände hatte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Daher ist die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 zulässig, für das Jahr 2009 ergeht ein Erstbescheid."

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2009 wurde mit 12.08.2011 Berufung (nunmehr und in der Folge: Beschwerde) mit Antrag auf Senatsentscheidung und mündliche Verhandlung eingebracht. Die Wiederaufnahmebescheide 2005 bis 2008 blieben unangefochten.

In der gesonderten Begründung vom 16.09.2011 führte die steuerliche Vertretung der BF aus:

"Ergänzend zu unserer Berufung möchten wir anhand des per 29.08.2011 erhaltenen Betriebsprüfungsberichtes unsere Begründung nachreichen.

Im Wesentlichen begründet die Betriebsprüfung, dass die BF ausschließlich Reihengeschäfte durchgeführt habe, bei denen jeweils eine einzige Warenbewegung von einem EU-Mitgliedsland ohne Österreich-Bezug direkt in ein anderes EU-Mitgliedsland durchgeführt worden sei.

Da die österreichische UID-Nummer verwendet wurde, liege jedoch ein Erwerb vor, der aufgrund des Urteiles des EUGH vom 22.04.2010 (Facet) nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

Unsere Begründung gliedert sich deshalb in drei Bereiche:

- 1) Eine einzige Lieferung oder zwei Lieferungen*
- 2) Vorsteuerabzug einer Erwerbsteuer*
- 3) Zeitfolge Prüfungszeitraum — EuGH-Urteil und Anwendung der Rz 3777*

- 1) Eine einzige Lieferung oder zwei Lieferungen*

Gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die

Umsatzsteuern gilt "[als Lieferung eines Gegenstands [...] die Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

Bei der Unterbrechung der Warenbewegung, die vorwiegend der Neutralisation bzw. Sortierung der Waren diente, ist das Eigentum bzw. die Befähigung wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen, zunächst auf die BF übergegangen. Die BF konnte zu diesem Zeitpunkt - und trotz eventuell vorhandener Kaufverträge - nach wie vor entscheiden, wie und wozu die Ware versendet werden soll. Daher ist die Lieferung zu der Spedition im Inland als getrennte Warenbewegung anzusehen und nicht als Teil einer unmittelbar einheitlichen Warenbewegung vom Lieferanten zum Endkunden, dies vor allem in jenen Fällen, in denen zwei Spediteure tätig wurden. In einigen Fällen wurde zudem der Transportauftrag vom EU-Gebiet ins Inland vom Lieferanten erteilt.

2) Vorsteuerabzug einer Erwerbsteuer

Art 12 (1) Z 1 UStG lautet: "Der Unternehmer kann [...] abziehen die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen." Es gibt keine Bestimmung, die diesen Vorsteuerabzug für den Fall einschränkt, dass der Erwerb nicht im Inland erfolgte. Es wird auch an keiner Stelle ausgeschlossen, dass eine Erwerbsteuer nach Art 3 (8) UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre.

Zu untersuchen ist somit ausschließlich, ob es sich bei der Erwerbsteuer, bei der sich der Ort nach Art 3 (8) UStG richtet (was bei jedem Erwerb der Fall ist) um eine "Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen handelt."

Der EuGH hatte im Urteil vom 22.04.2010 Art 17 (2) und (3) sowie Art 28b Teil A (2) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (idF 92/111/EWG) auszulegen. Art 17 lautet:

"Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, [...] folgende Beträge abzuziehen: [...] die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) geschuldet wird."

In Art 28a Abs 1. Buchstabe a) heißt es: "Der Mehrwertsteuer unterliegen auch der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, [...] bewirkt wird."

Aus diesen Formulierungen hat der EuGH abgeleitet, dass ein Vorsteuerabzug für die Erwerbsteuer, die gem Art 28b Teil A (2) der Sechsten Richtlinie anfällt, nicht zusteht, da Voraussetzung sei, dass der Gegenstand in das Mitgliedsland eingeführt worden sei.

Art 3 (8) des österreichischen UStG fingiert den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes im Inland, sofern die österreichische UID verwendet wird. Daraus folgert ein regulärer innergemeinschaftlicher Erwerb, der aufgrund allgemeiner Regelungen zur Erwerbsteuer führt. Auch hinsichtlich des Vorsteuerabzuges lässt sich dem österr. UStG keine Einschränkung entnehmen, weshalb die österreichische Rechtslage den Vorsteuerabzug auch in diesen Fällen zugesteht.

3) Zeitfolge Prüfungszeitraum — EuGH und Anwendung der Rz 3777

Die Abgabenprüfung begann im März 2010. Zu jener Zeit war in Österreich unstrittig, dass die Erwerbsteuer, die aufgrund der Ortsbestimmung des Art 3 (8) UStG anfällt, als

solche abzugsfähig ist. Dies belegt die im Zuge der Umsetzung des EuGH-Urteiles in die Verwaltungspraxis ergänzte Rz 3777 der UStR, in der es seither heißt:

"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."

Nun für die Jahre 2005 bis 2009 den Abzug der Erwerbsteuer nicht zuzulassen, obwohl in den betreffenden Zeiträumen kein Zweifel über den Vorsteuerabzug bestanden hatte, erscheint doch bedenklich, zumal im vorliegenden Fall zweifelsfrei kein Rechtsmissbrauch vorliegt."

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 22.10.2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und in der gesonderten Begründung dazu ausgeführt:

"... von der BF werde überdies bestritten, dass es sich bei den gegenständlichen Warenlieferungen überhaupt um Reihengeschäfte handle, da die Lieferung zu der Spedition im Inland als getrennte Warenbewegung und nicht als Teil einer unmittelbaren einheitlichen Warenbewegung vom Lieferanten zum Endkunden anzusehen sei. Dies wurde damit begründet, dass die Bf. zum Zeitpunkt der Unterbrechung nach wie vor über die Verwendung der Waren entscheiden habe können und dass in einigen Fällen der Transportauftrag vom Lieferanten erteilt worden sei.

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer in der Reihe dem letzten Abnehmer unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft. Nur für einen Umsatz in der Reihe kann der Ort der Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG bestimmt werden (Beginn der Beförderung oder Versendung; bewegte Lieferung). Im Falle eines einheitlichen Transports im gemischten Versendungs- oder Beförderungsverkehr entweder durch den Verkäufer oder den Erwerber, ist von einem einheitlichen Zeitpunkt des Beginns der Versendung/Beförderung auszugehen. Gleiches gilt für Unterbrechungen des Transports, sofern keine andere Disposition über den Gegenstand seitens des Verkäufers bzw. Erwerbers getroffen wird, als dass dieser zum Erwerber versendet oder befördert werden soll (n. VwGH 27.04.2000, 96/15/0181). Bei gebrochenen Versendungslieferungen, bei denen der Liefernde oder der Erwerber zwei oder mehrere Frachtführer oder Spediteure beauftragt, liegt ebenfalls eine einheitliche Versendung vor, allerdings in mehreren Teilabschnitten (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Auflage 2012, Art 1, Rz 34-37; Nieskens in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, dUStG, § 3 Rz 3442). Im Falle des gebrochenen oder gemischten Transports durch einen Unternehmer in der Reihe erfolgt also eine einheitliche Beurteilung hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Nur bei Aufteilung des Transports durch mehrere an der Lieferkette beteiligte Unternehmer, d.h. Beförderung oder Versendung durch verschiedene Unternehmer, liegt keine einheitliche Warenbewegung innerhalb einer Reihenlieferung vor (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Auflage 2012, Art 1, Rz 60 f; Gurtner/Pichler SWK 2006, S. 793).

Im vorliegenden Fall wurden laut den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, welche sich auf die Auswertung der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen stützen, sämtliche Transportaufträge von der Bf. erteilt. Die Unterbrechung der Warenbewegungen in Ort1 diene nur dem Zweck der Neutralisierung der Waren durch Entfernung des Absenders auf der Verpackung, es wurden keine anderen Dispositionen über die Gegenstände getroffen.

Dass die Bf. vermeint, sie hätte zu diesem Zeitpunkt noch abweichende Entscheidungen hinsichtlich der Verwendung der Ware treffen können, vermag nichts an der Tatsache zu ändern, dass tatsächlich nicht anders über die Waren disponiert wurde. Da also im vorliegenden Fall der Transport jeweils durch einen Unternehmer, nämlich die Bf., beauftragt wurde, ist nicht davon auszugehen, dass die Unterbrechung des Transportweges die Annahme einer einheitlichen und unmittelbaren Warenbewegung verhindern kann. Betreffend die Behauptung der Bf., dass in einigen Fällen der Transportauftrag vom Lieferanten erteilt wurde, wurden seitens der Bf. bis dato keinerlei Unterlagen zu deren Untermauerung vorgelegt, was ihr jedoch spätestens im Zuge der Beschwerde möglich gewesen wäre. Es ist diesbezüglich auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hinzuweisen (vgl. § 138 BAO). Diese inkludiert auch eine Aufklärungspflicht bzw. erhöhte Offenlegungspflicht in dem Sinne, dass der Abgabepflichtige für die Behörde überprüfbar eine Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhaltes zu geben hat (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 90 Rz 66), sowie weiters eine Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht. Es ist folglich davon auszugehen, dass die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Einstufung der von der Bf. gemeldeten innergemeinschaftlichen Erwerbe und innergemeinschaftlichen Lieferungen als Reihengeschäfte zu Recht erfolgte.

Gem. Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 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. Das gilt nicht für die sich auf Grund des Abs. 4 ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb.

Gem. Art. 3 Abs. 8 UStG 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 (vgl. auch Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten MwStRL).

Laut Judikatur des EuGH (Entscheidung C-536/08, 'X', und C-539/08, 'Facet', vom 22.04.2010) dient Art 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten MwStRL dazu, sicherzustellen, dass die Erwerbsteuer im Staat der verwendeten UID-Nummer erhoben wird, wenn kein Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland erfolgt. Wird der Erwerb im

Bestimmungsland nachgewiesen, verringert sich gem Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabsatz 2 der innergemeinschaftliche Erwerb im UID-Staat ('Korrekturmechanismus'). Normzweck des Art 28b Teil A Abs. 2 ist daher die Sicherstellung der Erwerbsbesteuerung sowie die Verhinderung einer Doppelbesteuerung. Ein Vorsteuerabzug steht nach Art. 17 der Sechsten MwStRL nur für Gegenstände und Dienstleistungen zu, die der Unternehmer für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs auf Grund der UID-Nummer werden die Gegenstände jedoch tatsächlich nicht in diesen Mitgliedstaat eingeführt. Die Gewährung des Vorsteuerabzuges beim innergemeinschaftlichen Erwerb auf Grund der UID-Nummer würde daher die praktische Wirkung des Art. 28b Teil A Abs. 2 beeinträchtigen, da kein Anreiz mehr bestünde, die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland nachzuweisen. Ein sofortiger Vorsteuerabzug beim innergemeinschaftlichen Erwerb gem. Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten MwStRL ist somit unzulässig.

Im vorliegenden Fall wurden die gehandelten Waren von der Bf. jeweils in einem EU-Mitgliedstaat bestellt und durch von der Bf. beauftragte Spediteure vom Lieferer an den Abnehmer in einen anderen Mitgliedstaat versendet, teils mit Unterbrechung der Warenbewegung zum Zweck der Neutralisierung der Waren. Dass es sich dabei um unmittelbare Warenbewegungen handelt, welche die Annahme des Vorliegens von Reihengeschäften rechtfertigen, wurde oben bereits ausgeführt. Die bewegte Lieferung wurde aufgrund der von der Bf. erteilten Transportaufträge jeweils an die Bf. bewirkt und gilt gem. § 3 Abs. 8 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung begonnen hat. In den einzelnen Mitgliedstaaten der Letztabnehmer (Bestimmungsland) hat die Bf. jeweils einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt. Da jedoch die Bf. gegenüber dem Lieferer eine ihr von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer verwendete (nämlich ihre österreichische UID ATU111), hat sie gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG auch solange einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich bewirkt, bis nachgewiesen wird, dass der Erwerb jeweils durch den Mitgliedstaat des Letztabnehmers besteuert worden ist. Ein solcher Nachweis ist bislang nicht erfolgt. Ein Vorsteuerabzug für die zusätzliche Erwerbsteuer ist entsprechend der angeführten EuGH-Judikatur nicht vorgesehen.

Da in der Beschwerde ausdrücklich Bezug auf die Rz 3777 der UStR 2000 genommen wird, wird dazu noch ausgeführt, dass diese deshalb nicht zur Anwendung gelangt, da es sich dabei um eine Toleranzregelung handelt, die offenbar negative steuerliche Folgen in einzelnen Fällen der irrtümlichen Verwendung einer 'falschen' UID-Nummer vermeiden soll. Im gegenständlichen Fall liegt jedoch eine systematisch unrichtige Vorgangsweise vor, da es sich bei den verfahrensgegenständlichen Reihengeschäften um jeweils gleichartige grenzüberschreitende Geschäfte über einen längeren Zeitraum (2005 bis 2009) in einem Ausmaß von mehreren Millionen Euro handelt. Unabhängig von der Frage des Vorliegens eines Rechtsmissbrauchs scheint die Anwendung einer Toleranzregelung bei Gesamtbetrachtung der Umstände daher keinesfalls angezeigt. Überdies ist in der Rz 3777 ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer angesprochen.

Im vorliegenden Fall wurde jedoch kein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer gem. Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG geltend gemacht, da in keinem der Bestimmungsmitgliedstaaten überhaupt ein Primärerwerb erklärt und deklariert wurde, sodass es noch gar nicht zu einer ('primären') Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat gekommen ist. Aufgrund der Annahme der Bf., es würden keine Reihengeschäfte vorliegen, hatte diese auch überhaupt keinen Grund gehabt, innergemeinschaftliche Erwerbe in den jeweiligen Bestimmungsländern zu erklären. Entsprechend der angeführten EuGH-Judikatur soll der Erwerber gezwungen werden, die innergemeinschaftlichen Erwerbe im richtigen Land - gegebenenfalls auch nachträglich - zu erklären. Dies ist offenbar bislang nicht erfolgt und läuft daher auch dem Kontrollmechanismus des MIAS-Systems zuwider.

Ein Vorsteuerabzug konnte daher aus genannten Gründen nicht gewährt werden, weshalb die Beschwerde abzuweisen war. Es bleibt der Bf. jedoch nach wie vor unbenommen, den Nachweis der Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG zu erbringen."

Mit Schreiben vom 11.11.2014 (Poststempel vom 24.11.2014) brachte die steuerliche Vertretung der BF einen Vorlageantrag ein mit Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde, welche dem BFG mit Vorlagebericht vom 12.12.2014 unter Zusammenfassung des wesentlichen bisherigen Verfahrensablaufs vorgelegt wurden.

Mit Schreiben vom 31.03.2017 wurde der von der BF gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Weiteres Vorbringen erfolgte trotz Nachfrage nicht.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (BF) ist in Österreich (umsatz)steuerlich erfasst und wurde ihr mit 01.12.2005 eine UID-Nummer erteilt.

Die BF betreibt ein Unternehmen in der italienischen Schweiz und handelt mit Computerteilen, Druckerpatronen, Central Processing Units (CPUs = Recheneinheiten von PCs) etc.

Die Waren gelangen dabei von einem Mitgliedstaat (z.B. Deutschland, Vereinigtes Königreich, Niederlande, Italien, Frankreich) über Österreich in einen anderen Mitgliedstaat (z.B. Italien, Vereinigtes Königreich, Slowenien). Das geprüfte Unternehmen tritt unter seiner österreichischen UID-Nummer (ATU111) auf. Die Gültigkeit dieser UID-Nummer wurde mit 15.03.2011 begrenzt.

Diese Geschäfte wurden in Österreich von der BF als innergemeinschaftliche Erwerbe und innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt.

Der Warentransport erfolgte entweder mit der Spedition EE ee GmbH (gesamter Transport, Neutralisierung der Waren im Lager der Spedition in Ort1, Österreich) oder der Spedition FF Transporte (Transport ab Ort2, Österreich).

In Ort2 erfolgte die Übergabe der Waren an die Spedition FF, der Transport bis Ort2 erfolgte durch eine Spedition des jeweiligen Abgangslandes.

Sämtliche Transportaufträge wurden von der BF erteilt, also auch die Transportaufträge an die jeweiligen Spediteure des Abgangslandes der Waren.

Die Unterbrechung der Warenbewegung in Ort1 erfolgte nur zum Zweck der Neutralisierung der Waren durch Entfernung des Absenders auf der Verpackung. Es wurden hier nicht - entgegen der bereits fixierten Abnehmer der Waren - Verfügungen über die Waren getroffen. Das heißt, die bereits mit Beginn der Transporte bestimmten Abnehmer wurden nicht geändert, die Waren wie von Beginn der Beförderung an beabsichtigt, an diese Abnehmer (Käufer) auch geliefert.

Bei den Transporten zur Spedition FF erfolgte die Neutralisierung der Waren vor dem Weitertransport an die (bereits bestimmten) Abnehmer in Ort2.

Eine Erwerbsbesteuerung dieser Lieferungen (durch die BF oder deren Abnehmer) in den jeweiligen Mitgliedstaaten der Abnehmer ist nicht ersichtlich oder nachgewiesen.

Die BF unterhält kein eigentliches Lager. Bei den Warenvorräten handelte es sich um bereits bezahlte und gekaufte Ware, die zum Spediteur der BF unterwegs oder bei diesem bereits eingelagert, aber noch nicht an die Kunden weiter transportiert worden war.

Die Gründe für den Warenverkehr über Österreich lagen laut BF einerseits darin, dass schneller, flexibler und kostengünstiger innerhalb der EU geliefert werden konnte und lagen andererseits in der Verlässlichkeit und der guten Zusammenarbeit mit den österreichischen Spediteuren. Der Spediteur sollte sich auf neutralem Boden befinden, um für den Lieferanten möglichst nicht nachvollziehbar zu machen, wohin die Ware geht und um für den Kunden nicht nachvollziehbar zu machen, woher die Ware kommt.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den der Außenprüfung zur Verfügung gestellten und ausgewerteten Unterlagen und der Aktenlage.

Insbesondere wurden seitens der BF keine Nachweise zur Behauptung vorgelegt, es lägen teilweise Transportaufträge seitens der Lieferanten vor.

Weiters wurden keinerlei Nachweise dazu vorgelegt, dass die BF die Erwerbe jeweils in den Bestimmungsmitgliedstaaten versteuert hätte, obwohl eine nicht erfolgte Besteuerung der Erwerbe in den Bestimmungsmitgliedstaaten auch in der Beschwerdeentscheidung festgestellt und damit vorgehalten wurde.

Zur Vorhaltswirkung einer Beschwerdeentscheidung vgl. die ständige Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 28.05.2008, 2006/15/0125; 21.02.2007, 2005/17/0088; 16.11.2004, 2005/17/0010; 26.02.2004, 2004/16/0034).

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 24.03.2011 führte die steuerliche Vertretung der BF selbst aus, dass die BF (auch) in Österreich kein Lager unterhält und der Warentransport lediglich zu Neutralisationszwecken (Entfernung des Absenders, des Erst-Lieferanten, um dem Abnehmer diese Information vorzuenthalten) bei der jeweiligen österreichischen Spedition unterbrochen wird.

Weiters wird in der E-Mail vom 30.11.2010 vom Direktor des Verwaltungsrates der BF darauf hingewiesen, dass die BF in Österreich nie Warenlager betrieb. Die Waren seien in Österreich (bei den Spediteuren) lediglich solange verblieben, bis der Lastwagen für den

(Weiter)Transport bereit stand, es habe sich dabei durchwegs um bereits verkaufte Ware gehandelt.

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 zusammenhängenden, gebrochenen Reihenerlieferung:

Nach den Sachverhaltsfeststellungen hat die BF verschiedene Waren in einzelnen Mitgliedstaaten eingekauft und an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten verkauft. Die Lieferungen erfolgten über Auftrag der BF von den Lieferanten über Österreich an die einzelnen Abnehmer. In Österreich erfolgte lediglich eine Unterbrechung, um die Lieferantenadresse zu entfernen und allenfalls bis ein Lastwagen für den Weitertransport zu den (bereits mit Beginn des Transports bei den Lieferanten bestimmten) Abnehmern bereitstand.

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 (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.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass diese Lieferungen in Ort1 unterbrochen wurden bzw. in Ort2 von einem weiteren Spediteur fortgesetzt wurden. Über die Waren wurde anlässlich dieser Unterbrechungen nicht disponiert, sie wurden danach an den bereits feststehenden Abnehmer weiter transportiert.

Dass die theoretische Möglichkeit bestanden hätte, über die Waren ab der Unterbrechung anderweitig zu disponieren, ändert am wie ursprünglich feststehend durchgeführten einheitlichen Liefervorgang nichts.

Der Einwand der BF, der Abnehmer wäre hier noch änderbar gewesen, beeinflusst die rechtliche Beurteilung solange nicht, als nicht tatsächlich ein Austausch der mit Abgang der Waren beim Lieferanten bestimmten Abnehmer erfolgt.

Es ist hier kein fiktiver, sondern der tatsächliche Sachverhalt zu bewerten, und nach diesem wurde über die aufgrund einer Bestellung gelieferten Waren in Österreich nicht neu verfügt, sondern am ursprünglichen Abnehmer festgehalten.

Auch bei einem Transport ohne Unterbrechung könnte während der Fahrt die geladene Ware betreffend umdisponiert werden (etwa durch einen Anruf zu einer Änderung des Transportauftrags) und trotzdem wird erst ab der tatsächlichen Änderung des Abnehmers allenfalls eine Änderung der rechtlichen Beurteilung erfolgen.

§ 3 Abs. 8 UStG 1994 ist auch anwendbar, wenn mehrere Frachtführer beauftragt werden, den Gegenstand nacheinander zu befördern (sogenannte gebrochene Lieferung).

Maßgebend ist in diesem Fall die Übergabe an den ersten Frachtführer (vgl. Ruppe/ Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 168).

Es ist bei einem einheitlichen Transport im gemischten Versendungs- oder Beförderungsverkehr von einem einheitlichen Zeitpunkt des Beginns der Beförderung auszugehen. Gleiches gilt für Unterbrechungen des Transports ohne Disposition über den Transportgegenstand.

Dies wurde auch in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung ausgeführt: *"Bei gebrochenen Versandungslieferungen, bei denen der Liefernde oder der Erwerber zwei oder mehrere Frachtführer oder Spediteure beauftragt, liegt ebenfalls eine einheitliche Versendung vor, allerdings in mehreren Teilabschnitten (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Auflage 2012, Art 1, Rz 34-37; Nieskens in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, dUStG, § 3 Rz 3442). Im Falle des gebrochenen oder gemischten Transports durch einen Unternehmer in der Reihe erfolgt also eine einheitliche Beurteilung hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Nur bei Aufteilung des Transports durch mehrere an der Lieferkette beteiligte Unternehmer, d.h. Beförderung oder Versendung durch verschiedene Unternehmer, liegt keine einheitliche Warenbewegung innerhalb einer Reihenlieferung vor (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Auflage 2012, Art 1, Rz 60 f; Gurtner/Pichler SWK 2006, S. 793)."*

Aus Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 ergibt sich, dass eine Be- oder Verarbeitung des Liefergegenstandes vor der Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat am Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nichts ändert. Entscheidend ist der innere Zusammenhang zwischen Lieferung und Warenbewegung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art 1 BMR Tz 16).

Die Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses als Vereinfachungsmaßnahme darauf geeinigt, dass auch eine Be- oder Verarbeitung in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers unschädlich ist. Dadurch wird eine steuerliche Erfassung des Auftraggebers in diesem Mitgliedstaat vermieden.

(Vgl. dazu das Beispiel in Rz 3776 der Umsatzsteuerrichtlinien: *der Unternehmer F in Frankreich liefert einen Gegenstand an den Unternehmer Ö in Österreich. Ö lässt diesen Gegenstand, bevor er nach Österreich kommt, durch den Unternehmer D in Deutschland bearbeiten.*

F tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung an Ö. Ö versteuert einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Es liegt kein Erwerb in Deutschland vor.)

Wenn aber sogar in dem beschriebenen Fall noch *eine* zusammenhängende (innergemeinschaftliche) Lieferung vorliegt, muss eine Unterbrechung des Transports zur bloßen Neutralisierung der Warenpakete (ohne dass die Waren in irgendeiner Form verändert oder die Abnehmer ausgetauscht werden) erst recht unbeachtlich sein im Hinblick auf das Vorliegen einer einheitlichen Lieferung.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich ausgeführt wurde, hat die BF keine Nachweise dazu vorgelegt, dass die Transportaufträge nicht insgesamt von der BF erfolgt wären.

Dass die Transporte (auch nur teilweise) von den Erstlieferanten oder den Letztabnehmern beauftragt worden wären, stünde auch den Intentionen der BF entgegen, möglichst die Herkunft der Waren und den Transportweg für ihre Geschäftspartner zu verschleiern.

Es ist daher davon auszugehen, dass sämtliche Lieferungen als Reihengeschäfte mit einer unmittelbaren Warenbewegung zu werten und der BF zuzurechnen sind und dort ausgeführt wurden, wo die Lieferungen begonnen haben (also in den jeweiligen Mitgliedstaaten der Herkunftsländer der Waren).

Es liegt ein einheitlicher Transport in mehreren Teilabschnitten vor.

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 (da in Österreich ja nur ein Zwischenstopp zur Neutralisation der Waren bzw. die Übernahme der Waren durch einen weiteren Spediteur erfolgte), 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 und die Rechnungen als auch die Zusammenfassenden Meldungen berichtigen hätte können.

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 2005 bis 2009 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 sei, 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.

Ergänzend wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 20.10.2014 und den Außenprüfungsbericht vom 14.07.2011 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.

Sachverhaltsfragen (wie die Bewertung der Lieferungen als gebrochene einheitliche Reihenslieferungen) sind einer Revision nicht zugänglich.

Graz, am 11. Mai 2017