

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25.11.2011 betreffend betreffend Umsatzsteuer 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.), einer schweizerischen Aktiengesellschaft fand eine Außenprüfung statt, anlässlich der folgende Feststellungen getroffen wurden:

Die Bf. verfügte über eine österreichische UID-Nummer und erklärte innergemeinschaftliche Erwerbe. Fallweise seien diese Lieferungen in den Zusammenfassenden Meldungen (ZM) als Dreiecksgeschäft erklärt worden. Die Bf. trat dabei als mittlerer Unternehmer (Erwerber) auf.

Auf Grund der vorlegten Unterlagen sei davon auszugehen, dass sich die von der Bf. in Umlauf gebrachten Waren niemals körperlich in Österreich befunden hätten. Die Waren sind von den einzelnen Lieferanten der Bf. in verschiedene Lager in der EU gelangt und wurden von dort an die jeweiligen Endkunden in unterschiedliche EU-Länder weitergeleitet.

Daher tätige die Bf. innergemeinschaftliche Erwerbe in den jeweiligen Bestimmungsländern und auf Grund der verwendeten österreichischen UID-Nummer zusätzliche Erwerbe (Art. 3 Abs. 8, 2. Satz UStG 1994). Der zusätzliche Erwerb in Österreich gelte solange als bewirkt, bis der Erwerber nachweise, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert worden sei. Im Falle des Nachweises gelte § 16 UStG 1994 sinngemäß. In Fällen des zusätzlichen Erwerbes in Österreich sei der Erwerber nicht zum Abzug der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt. Da die Waren nie körperlich in Österreich waren, könnten sich auch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen daran anschließen.

In ihrer Berufung (Beschwerde) führte die Bf. aus, in den Umsatzsteuererklärungen seien die innergemeinschaftlichen Erwerbe, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften gemäß Art. 25 UStG standen, fälschlicherweise unter der KZ (Kennzahl) 072 (d.s. *innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz*) anstatt unter der KZ 077 (d.s. *nicht zu versteuernde Erwerbe gemäß Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz, die gemäß Art 25 Abs. 2 im Inland als besteuert gelten*) gemeldet worden. Die entsprechend berichtigten Umsatzsteuererklärungen wurden angefügt.

In der Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

Als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung des Art. 25 UStG 1994 (Dreiecksgeschäft) sehe Abs. 2 den Nachweis des Vorliegens eines Dreiecksgeschäfts sowie die Einhaltung bestimmter Formalvorschriften (entsprechende Erklärungen und Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen) vor, deren Einhaltung materielle Voraussetzung für ein Vorliegen dieses und im Zeitpunkt der Lieferung gegeben sein müsse.

Wenn ein entsprechendes Dreiecksgeschäft möglich gewesen wäre, aber ein entsprechendes Vorgehen z.B. fehlende Erklärungen oder fehlende Aufnahme in die Zusammenfassende Meldung nicht gewählt wurde, so sei die Anwendung des Art. 25 ausgeschlossen. Eine Sanierung durch (nachträgliche) Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung und einer Rechnungsberichtigung anlässlich einer späteren Prüfung sei nicht möglich. Dies ergebe sich schon aus dem Wortlaut des Art. 25 Abs. 2 UStG 1994, wonach die Steuerfreiheit rückwirkend wegfalle, wenn der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nachkomme.

Die Ausgangsrechnungen entsprachen zwar den Erfordernissen des Art. 25 Abs. 4 UStG 1994. Die Erklärung in den Zusammenfassenden Meldungen erfolgte erst nachträglich entweder am 4.4., 5.4. oder 6.4.2011, jeweils im Zuge einer ZM- Berichtigung. Für Zeiträume, in denen keine Dreiecksgeschäfte erklärt wurden, seien auch keine Berichtigungen vorgenommen worden.

Eine nachträgliche Sanierung sei nicht möglich, denn ein Dreiecksgeschäft müsse für alle Beteiligten eindeutig erkennbar sein, da die Steuerschuld auf den Empfänger übergehe.

Weiters stützte sich die belangte Behörde auf Art. 42 MwStRL, wonach der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen nur dann als versteuert gelte, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt seien:

a) Der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt habe, 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 sei;

b) der Erwerber sei der Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung gemäß Art. 265 nachgekommen.

Für die Annahme des Vorliegens eines Dreiecksgeschäftes und der Vereinfachungsbestimmung des Art. 42 müsse daher die Abgabe der entsprechenden Zusammenfassenden Meldung für den jeweiligen Kalendermonat innerhalb eines Monats erfolgen. Eine spätere Berichtigung sei nicht vorgesehen.

Weiters verwies das Finanzamt auf Differenzen der vorgelegten berichtigten Erklärungen gegenüber den erstellten Ausgangsrechnungen hin. Ebensowenig seien Transportbelege (wie Lieferscheine) für die verfahrensgegenständlichen Jahre vorgelegt worden, sodass nicht einwandfrei nachvollziehbar sei, welche Warenbewegungen tatsächlich stattgefunden hätten und für welche betragliche Höhe Dreiecksgeschäfte vorliegen könnten.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde innerhalb offener Frist die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die Bestimmung des Art. 25 UStG 1994 lautet:

„(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.

...
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.“

Die Bestimmung des Art. 21 lautet:

„(3) Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs. 6 zu machen hat.

...

(8) Erkennt der Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er verpflichtet, die ursprüngliche Zusammenfassende Meldung innerhalb eines Monates zu berichtigen.

...

(10) Die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.“

Gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 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.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Frage, ob gemäß Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994), somit in Österreich, als besteuert gilt.

Diese Fiktion hat gemäß Abs. 2 zur Voraussetzung, dass der Erwerber nachweist, dass

- ein Dreiecksgeschäft vorliegt und

- er in dem Mitgliedstaat, von dem ihm die von ihm verwendete UID erteilt worden ist, einer besonderen Erklärungspflicht nach Abs. 6 nachgekommen ist.

Seiner besonderen Erklärungspflicht kommt der Erwerber nach, indem er in seiner ZM folgende Angaben über den Vorgang macht:

- Die UID, unter der er seinem Lieferanten bzw. seinem Abnehmer gegenüber aufgetreten ist,
- die UID des Empfängers im Bestimmungsmitgliedstaat,
- für jeden einzelnen Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise im Bestimmungsmitgliedstaat bewirkten Lieferungen,
- einen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts (im Falle, dass der Erwerber zur Abgabe einer österreichischen ZM verpflichtet ist, wird dem durch das Eintragen der Zahl 1 im Formular U 13 entsprochen) (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, Art. 25, Anm. 16 und 17 sowie *Berger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON*^{2.06}, Art. 25 Rz. 17).

Da die für die Meldezeiträume (2007-2009) elektronisch übermittelten Zusammenfassenden Meldungen keinen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes enthalten - dieser ist erst im Rahmen der Berichtigungen der Zusammenfassenden Meldungen vom 6.4.2011 für März 2007, 4.4.2011 für April 2007, 5.4.2007 für Mai 2007, Juni 2007, Juli 2007, August 2007, September 2007, 6.7.2011 für Oktober 2007, 5.4.2011 für November 2007, 5.4.2011 für Jänner 2008 – Oktober 2008, 5.4.2011 für März 2009, Mai 2009, Juli 2009, September – Dezember 2009 durch Eintragung (Dreiecksgeschäfte ja) erfolgt – ist die Bf. der Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht ausreichend bzw. rechtzeitig nachgekommen, weshalb nach Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz leg. cit. die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen ist. Damit erweist sich die Festsetzung der Erwerbsteuer – die Höhe der Bemessungsgrundlagen ist unbestritten – als rechtmäßig.

Die Bestimmung des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 normiert im Zusammenhang mit der Nachweisführung hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbes im Bestimmungsmitgliedstaat ausdrücklich die sinngemäße Anwendung der Bestimmung des § 16. Somit ist im Falle des Nachweises die Korrektur der Steuer nach den Grundsätzen des § 16 – also ex nunc – durchzuführen (*Ruppe/Achatz, UStG 1994*⁴, Art. 3 BMR, Tz. 35 und Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, Art. 3 Abs. 8, Anm. 6).

Damit können die auch im elektronischen Verfahren vorgenommenen Berichtigungen der jeweiligen Zusammenfassenden Meldungen durch Ergänzung um „Dreiecksgeschäfte: ja“, wie vom Finanzamt bereits in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung dargestellt worden ist, im gegenständlichen Verfahren keine Korrektur der festgesetzten Erwerbsteuer zu bewirken.

Nur unter diesen Voraussetzungen ist der innergemeinschaftlicher Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbers befreit (gilt als besteuert). Wird die Erklärungspflicht nicht erfüllt, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg (Art 25 Abs. 2 letzter Satz). Materiell ist dies von Bedeutung, da nach der Rechtsprechung des EuGH die im Staat der Registrierung geschuldete Steuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist.

Die Bf. behandelte den Vorgang in der ZM nicht als Dreiecksgeschäft, weshalb sie auch nicht ihrer Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nachgekommen ist. Bei Abgabe unvollständiger Zusammenfassender Meldungen sind nämlich die Erklärungspflichten gemäß Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht erfüllt worden und ist nach Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994 damit die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen.

Eine (nachträgliche) ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldung kann nicht zur Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung führen, da eine verspätet eingereichte Zusammenfassende Meldung nicht zur Folge hat, dass der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 wegfällt. Dies schon deswegen, weil dieser innergemeinschaftliche Erwerb kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 beim Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland allenfalls ex nunc, nicht aber rückwirkend, wegfallen kann (siehe auch BFG 05.01.2015, RV/2100519/2013 und 19.11.2015, RV/2101484/2014).

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 führt nur der Nachweis der Besteuerung im Empfängerland zum Wegfall der Steuerpflicht nach Maßgabe des § 16 UStG 1994. Das heißt, dass die Steuerpflicht niemals im Streitzeitraum wegfallen kann. Dies unabhängig davon, ob man der hier vertretenen Ansicht, dass die einmal verwirkte Steuerfreiheit eines Dreiecksgeschäftes nicht nachträglich wieder aufleben kann, folgt oder nicht.

Da ein missglücktes Dreiecksgeschäft nicht sanierbar ist, kann die Bf. der steuerlichen Belastung in Österreich nur durch Registrierung und Besteuerung im Staat des tatsächlichen Erwerbes (z.B. Deutschland, Frankreich etc.) mit Wirkung ex nunc entgehen.

Nur durch die Erfüllung der im Art. 25 UStG 1994 normierten Voraussetzungen wird der Tatbestand eines steuerfreien Dreiecksgeschäftes erst erfüllt. Im Beschwerdefall sind aber die materiell rechtlichen Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäftes strittig. Derartige materielle Mängel sind aber nicht sanierbar.

Der Erwerb des Bf. im Sinne des Art. 3 Abs. 8 bleibt somit steuerpflichtig und berechtigt auch nicht zum Vorsteuerabzug (siehe EuGH vom 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X bzw. Facet BV, Facet Trading BV, Rz. 41-45).

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 führt der Nachweis der Besteuerung im Empfängerland zum Wegfall der Steuerpflicht nach Maßgabe des § 16 UStG 1994. Das heißt, dass die Steuerpflicht niemals im Streitzeitraum wegfallen kann. Dies unabhängig davon, ob man der hier vertretenen Ansicht, dass die einmal verwirkte Steuerfreiheit eines Dreiecksgeschäftes nicht nachträglich wieder aufleben kann, folgt oder nicht. Der Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 ist eindeutig und lässt keinen Spielraum offen. Da die gegenständliche Entscheidung auf einer klaren gesetzlichen Regelung beruht, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im Übrigen wird auf das oa. Urteil des EuGH verwiesen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 2. Juni 2016