

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, über die Beschwerde vom 15.12.2014 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 der belangten Behörde Finanzamt vom 07.11.2014, betreffend zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen.

In den Streitjahren 2011 und 2012 erwarb sie ua. Rohstoffe von einem österreichischen Unternehmen (=ÖGmbH) und verkaufte diese weiter an eine konzernzugehörige Produktionsgesellschaft in Tschechien (=CzGmbH).

Für diese Erwerbe verwendete sie ihre österreichische Umsatzsteuer Identifikationsnummer (=UID). Die ÖGmbH stellte der Bf. für ihre Lieferungen österreichische Umsatzsteuer in Rechnung, die die Bf. in der Folge als Vorsteuer in Abzug brachte.

Die Weiterverkäufe an die CzGmbH behandelte sie als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, welche auch als solche in den Zusammenfassenden Meldungen (=ZM) erklärt wurden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung kam die Prüferin zum Ergebnis, dass die Lieferungen der ÖGmbH an die Bf. als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Tschechien zu werten seien und die Bf. durch Verwendung ihrer österreichischen UID in Österreich Erwerbsteuer gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 schulde.

Diese Erwerbsteuer könne nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der in Rechnung gestellten österreichischen Umsatzsteuer wurde entsprechend der Verwaltungspraxis gewährt.

In der Folge setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren mit den angefochtenen Bescheiden die Umsatzsteuer 2011 und 2012 wie folgt fest.

Betrag alt in Euro Betrag neu in Euro

2011 -279.795,20 -46.632,53

2012 -50.993,17 -8.498,86

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und die Neufestsetzung der Umsatzsteuer 2011 sowie 2012 brachte die Bf. mit Eingabe vom 15.12.2014 via Telefax Beschwerde ein.

Sie wandte sich darin gegen die Festsetzung der Erwerbsteuer gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994.

Sie ging davon aus, dass bereits in Österreich die Verfügungsmacht an den Waren, die ihr von der ÖGmbH geliefert worden waren, erlangt habe.

In der Folge habe sie innergemeinschaftliche Lieferung an die CzGmbH nach Tschechien getätigt.

Eine Korrektur in Tschechien sei auch nicht möglich, da die Tschechische Finanzverwaltung die gewählte Vorgangsweise für korrekt erachte, weshalb auch kein Wiederaufnahmegrund in Tschechien vorliege. Nach tschechischem Recht habe nämlich der mittlere Erwerber im Reihengeschäft ein Wahlrecht.

Für das Jahr 2011 liege außerdem schon Verjährung vor, da nach tschechischem Recht eine Wiederaufnahme nur innerhalb von drei Jahren möglich sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.07.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren ab.

Das Finanzamt führte darin aus:

Die Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheiden jeweils vom 07.11.2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO sei aufgrund der Feststellungen der abgebenbehördlichen Prüfung erfolgt.

Die Feststellungen seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

Die Beschwerde vom 15.12.2014 richte sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Da erst im Zuge der Betriebsprüfung erstmals Rechnungen zu sämtlichen Kennzahlen der Umsatzsteuererklärung vorgelegt wurden, die genaue Geschäftsabwicklung mit der

ÖGmbH sowie mit der CzGmbH dargelegt wurde und auch die Abrechnungsmodalitäten mit der CzGmbH erstmals genau erläutert wurden, sei auch erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden, dass zusätzliche innergemeinschaftliche Erwerbe der Bf. im Inland zu versteuern sind. Für diese stehe der Vorsteuerabzug nicht zu. Es lägen daher Neuerungstatbestände im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, welche zu einer Wiederaufnahme der Verfahren berechtigten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 03.07.2015 (gesonderte Begründung vom 02.07.2015) wies das Finanzamt auch die Beschwerde gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 07.11.2014 ab.

Das Finanzamt führte begründend dazu aus:

Die Rechnungen der ÖGmbH an die Bf. seien mit österreichischer Umsatzsteuer fakturiert und enthielten die österreichische Umsatzsteuer der Bf. als Empfängerin der Waren. Tatsächlich seien aber die Lieferungen der ÖGmbH jeweils die *bewegten Lieferungen* gewesen und stellten deshalb innergemeinschaftliche Lieferungen an die Bf. in Tschechien dar.

Die Bf. ihrerseits hätte den Erwerb in Tschechien als innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern müssen.

Durch die Verwendung der österreichischen UID-Nummer habe die Bf. bis zum Nachweis der Versteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat, zusätzlich innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland bewirkt, hinsichtlich derer sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Ein Reihengeschäft liege 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 stattfänden.

Der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 müsse für jeden einzelnen Umsatz gesondert bestimmt werden (vgl. auch EuGH 06. 04.2006, Rs C-245/O4, EMAG Handel Eder, Rn 45).

Im Beschwerdefall seien die Wirtschaftsgüter direkt von Österreich nach Tschechien zum Letztabnehmer gelangt, weshalb vom Vorliegen eines Reihengeschäftes auszugehen sei.

Es sei daher festzustellen, welche Lieferung die bewegte Lieferung darstellt (für die sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt), und welche die ruhende (für die sich der Lieferort nur noch nach § 3 Abs. 7 UStG bestimmen könne).

In den Urteilen EuGH 06.04.2006, Rs C 245/04, EMAG, EuGH 16.12.2010, Rs C 430/09, Euro Tyre Holding BV, hatte der EuGH darüber zu entscheiden, welcher Lieferung bei

einem Reihengeschäft, bei dem der mittlere Unternehmer für die Warenbewegung verantwortlich zeichnete, die bewegte Lieferung zuzuordnen war.

In beiden Entscheidungen habe der EuGH keine allgemeingültige Antwort gegeben. Insbesondere in letztgenannter Entscheidung vertrete er die Ansicht, dass eine solche Zuordnung anhand objektiver Kriterien und in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu erfolgen haben, wobei er im konkreten Fall die Zuordnung zur ersten Lieferung als gerechtfertigt erachtete.

In seiner Entscheidung VwGH 25.06.2007, 2006/14/0107, sei der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gekommen, dass der Zwischenerwerber einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirke, wenn *keine besonderen Umstände* vorliegen, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Verkäufers an den Zwischenerwerber entgegenstehen.

Gegenständlich sei der Transportauftrag unstrittig jeweils von der Bf. als mittlerem Unternehmer (erstem Erwerber) erteilt worden. Sie habe also die Versendung veranlasst, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass die Bf. zu diesen Zeitpunkten bereits die Verfügungsmacht über die Wirtschaftsgüter hatte und die Lieferungen der ÖGmbH an sie nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 als dort ausgeführt gälten, wo die Versendung oder Beförderung beginnt (somit in Österreich). Es seien keine Anhaltspunkte erkennbar, die solche vom VwGH angesprochenen besonderen“ Umstände darstellten, die einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Erstverkäufers entgegenstünden.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergebe sich nicht, dass die Übertragung der Verfügungsmacht an den Zweitabnehmer (CzGmbH) bereits im Versendungsmitgliedstaat stattgefunden habe, also noch bevor die innergemeinschaftliche Beförderung erfolgt sei.

Die Anführung der österreichischen UID-Nummer der Bf. in den Rechnungen der ÖGmbH anstelle der tschechischen UID-Nummer könne für sich allein noch keinen „besonderen Umstand“ darstellen, der einer Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Verkäufers an den Zwischenerwerber entgegenstehe.

Ein Wahlrecht, wem die bewegte Lieferung zuzurechnen sei (wie dies etwa in Deutschland der Fall sei; vgl. § 3 Abs. 6 Satz 6 dUStG), kenne das österreichische UStG nicht (Scheiner/Caganek, ÖStZ 1999, 410 f; vgl. auch Ruppe/Achatz Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Tz 54 zu § 3).

Mit den angefochtenen Bescheiden seien daher in den Jahren 2011 und 2012 die innergemeinschaftlichen Lieferungen der Bf. um die Lieferungen an die CzGmbH zu kürzen gewesen.

Die Bf. brachte in der Folge innerhalb verlängerter Frist mit Eingabe vom 03.08.2015 einen Vorlageantrag sowohl betreffend die Beschwerde gegen die

Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 264 BAO ein.

Sie führte darin aus:

Die belangte Behörde stütze sich nur auf die UStR, die aber keine rechtserhebliche Grundlage darstellten, sondern lediglich als Auslegungsbehelf zur Vereinheitlichung der Steueranwendung dienten.

Sie habe die Umstände des Beschwerdefalles nicht zur Gänze gewürdigt und lege auch nicht dar, warum im Sinne der Gesetzesbestimmungen die innergemeinschaftliche Lieferung der ÖGmbH zuzuordnen sei.

Zur Untermauerung ihres Standpunktes stützt sich die Bf. auf die Urteile des EuGH EMAG Handel Eder OHG, Rs C 245/04, Euro Tyre Holding BV, Rs C 430/09 und Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), Rs C 587/10.

Zum einen sei es Ziel der sechsten Richtlinie die Steueraufnahmen auf den Mitgliedstaat des Endverbrauches zu verlagern.

Zum anderen habe der Gerichtshof unter RN 32 Rs C 430/09 zum Ausdruck gebracht, dass die Abholung der Waren am Lager der Euro Tyre Holding BV durch einen Vertreter des Ersterwerbers als Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, anzusehen und der ersten Lieferung zuzurechnen sei.

Unter RN 34 habe der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Absichten des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erwerbs, soferne diese durch objektive Gesichtspunkte gestützt würden, zu berücksichtigen seien.

Unter Berücksichtigung der Aussagen des EuGH und nach Würdigung der Umstände im Beschwerdefall gehe die Bf. davon aus, dass sie bereits in Österreich die Verfügungsmacht an den Liefergegenständen von der ÖGmbH erhalten habe.

Auch der zwischen der ÖGmbH und der Bf. verwendete Incoterm FCA (benannter Ort) beweise, dass die Bf. den Haupttransport organisiert habe und ihr die innergemeinschaftliche Lieferung zuzurechnen sei.

Nach Artikel 32 MWStSystRL und auch nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 gelte in jenen Fällen, in denen der Gegenstand vom Lieferer oder vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt/befördert wird, als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung/Beförderung an den Erwerber befindet.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist es somit unerheblich, ob der Gegenstand vom Lieferer oder vom Erwerber versandt bzw. befördert wird.

Fakt sei, dass bei einem Reihengeschäft dem mittleren Unternehmer sowohl die Funktion eines Lieferers als auch eines Erwerbers zukomme.

Unbestritten ist darüber hinaus auch, dass das Gesetz kein bestimmtes Zuordnungskriterium enthalte, welcher Partei in einem Reihengeschäft die bewegte Lieferung zugeordnet werden muss.

Das Gesetz lasse vielmehr einen Gestaltungsspielraum, den der VwGH auch insofern würdigt, als dieser in seiner Entscheidung (Anmerkung: 2006/14/0107) festalte, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung zwinge.

Die belangte Behörde verkenne (siehe Bescheidbegründung vom 02.07.2015), dass die Bf. sehr wohl die jene vom EuGH aufgestellten Kriterien erfülle, wonach ihr die bewegten Lieferungen zurechnen seien.

Die Behörde behauptete dennoch, dass die Übertragung der Verfügungsmacht an den Zweitabnehmer (die CzGmbH) nicht bereits im Versendungsmitgliedstaat, also in Österreich stattgefunden habe.

Auch wenn laut EuGH die Angabe der UID des mittleren Erwerbers für sich allein noch nicht der Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung zur Lieferung des Verkäufers an den Zwischenerwerber entgegenstünde, so seien doch alle Umstände des Einzelfalles zu würdigen, ob die bewegte Lieferung dem mittleren oder dem ersten Unternehmer zuzuordnen sei.

Laut Behörde bestehe nach dem österreichischen Umsatzsteuergesetz kein Wahlrecht, wem die bewegte Lieferung zuzurechnen sei.

Diese Auffassung widerspreche aber der Entscheidung des VwGH 26.07.2007, 2006/14/0107.

Danach zwinge das Gemeinschaftsrecht nicht zu einer bestimmten Zuordnung und auch das UStG 1994 sehe keine Zuordnungsregelungen vor.

Der EuGH habe ua folgende Leitsätze gebildet.

- Es sind soweit möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden (vgl Rs. C-430/09, RN 34).
- Die UID-Nummer, unter welcher der mittlere Unternehmer auftritt, habe Bedeutung für den ersten Unternehmer (vgl. Rs C-43 0/09, RN 35).
- Es könnte der erste Lieferant jener sein, der die Mehrwertsteuer schuldet, wenn ihm der Erwerber mitgeteilt hatte, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde (vgl Rs C-430/09, RN 36).
- Ziel ist es, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, nicht aber, die Person zu bestimmen, die einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirk hat (vgl. Rs C-430/09, RN 43).
- Es hat eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen (vgl Rs C-430/09, RN 44).

- Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also der Ersterwerber, der das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der ersten Lieferung erlangt hat, seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, müsste die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde.

Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Bedingung erfüllt ist (vgl. Rs. C 430/09, RN 45).

Beurteile man den vorliegenden Sachverhalt anhand der Leitsätze des EuGH, so ergebe sich folgendes Bild:

Fakt sei, dass die Bf. unter ihrer österreichischen UID gegenüber der ÖGmbH aufgetreten sei. Sie habe daher die Ware unter ihrer österreichischen UID in Österreich erworben. Da die Bf. in Deutschland ansässig und über eine deutsche UID verfüge, könne daraus geschlossen werden, dass die Bf. bewusst unter ihrer österreichischen UID aufgetreten sei.

Darüber hinaus habe die Bf. der ÖGmbH bekanntgegeben, dass sie die Waren nach Tschechien an die CzGmbH weiterverkaufe. Dies sei ua. auch aus den von der ÖGmbH erstellten Versandanzeigen ersichtlich, aus denen die Adresse der CzGmbH hervorgehe.

Die bewusste Wahl der österreichischen UID habe in diesem Zusammenhang sehr wohl Bedeutung.

Zwischen der ÖGmbH und der Bf. sei der Incoterm „FCA (Kärnten)“ vereinbart gewesen. Sowohl der Gefahrenübergang als auch der Kostenübergang habe somit in Kärnten stattgefunden.

Zwischen der Bf. und der CzGmbH sei die Lieferung frei Haus per Adresse der CzGmbH vereinbart worden.

Da die Bf. ein in Deutschland ansässiges Unternehmen sei, habe nach höchstgerichtlichen Entscheidungen in Deutschland die CzGmbH im Verhältnis zur Bf. das Transportrisiko getragen. Danach sei der Gefahrenübergang von der Bf. auf die CzGmbH bereits mit Übergabe der Ware an den Frachtführer in Kärnten, somit in Österreich erfolgt.

Die Bf. hätte lediglich die Transportkosten tragen müssen.

Die Bf. habe daher schon in Österreich das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, auf CzGmbH übertragen.

Die innergemeinschaftliche Lieferung habe folglich zwischen der Bf. und der CzGmbH in Österreich stattgefunden.

Die Festsetzung der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb bei der Bf. gemäß

Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 sei somit unrechtmäßig.

Die belangte Behörde verkenne die Zielsetzung dieser Bestimmung.

Gemäß Art. 20 MwStSystRL gelte als innergemeinschaftlicher Erwerb die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder Erwerber nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befindet, versandt oder befördert wird.

Art. 20 MwStSystRL setze für die Verwirklichung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs daher voraus, dass der Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelange.

Art. 40 MwStSystRL bestimmt als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs den Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

Art 41 Abs. 1 MwStSystRL bestimme darüber hinaus, dass der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen als im Gebiet des Mitgliedstaates gelegen gilt, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete UID-Nummer erteilt hat.

Es sei davon auszugehen, dass Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL den Zweck verfolge, eine Besteuerung im Mitgliedsstaat, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung befinden, sicherzustellen.

Laut EuGH Rs C-536/08 und C-539/08 Rz 33 und 35 solle diese Bestimmung zum einen die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland sicherstellen, zum anderen verhindern, dass dieser Erwerb doppelt besteuert werde.

Hierzu sei anzumerken, dass die Gegenstände bereits in Tschechien als innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert wurden.

Das angestrebte Ziel, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, sei dadurch erreicht worden.

Eine zusätzliche Besteuerung nach Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL bzw. Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 würde aber zu einer Doppelbesteuerung im vorliegenden Fall führen.

Die Bf. bringt auch vor, dass die dreijährige Verjährungsfrist in Tschechien einer Berichtigung bzw. Änderung der Steuerbemessungsgrundlagen bei der CzGmbH entgegenstehe.

Abgesehen davon würden die tschechischen Behörden keiner Wiederaufnahme zustimmen, da nach tschechischer Rechtslage für den mittleren Erwerber ein Wahlrecht bestehe.

Die Bf. beantragte die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide, da die die Wiederaufnahme auslösende Steuer gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 von der Bf. nicht geschuldet werde.

Maßgebliche gesetzliche und gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen:

§ 303 Abs. 1 BAO

in durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

UStG 1994

§ 3 Abs. 7

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

§ 3 Abs. 8

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.

Innergemeinschaftliche Lieferung

Art. 7 Abs. 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. 3 Abs. 8

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.

Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG) – Abl. 2006 Nr. L 347/1 in der Fassung der Richtlinie 2010/88/EU vom 7.12.2010, ABl. Nr. L 326/1.

Art. 31

Wird der Gegenstand nicht versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

Art. 32

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 138

1. Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen

Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Erwägungen

Der Wiederaufnahme - und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können.

Sind beide Bescheide angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme zu entscheiden (siehe *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar, 6. Auflage, § 307 Tz 7 und die dort zitierte umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Beschwerdefall wurde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 damit bekämpft, dass die rechtliche Würdigung der belangten Behörde, die zur Wiederaufnahme der Verfahren führte rechtswidrig sei.

Die von der Bf. gegen die Wiederaufnahme vorgebrachten Gründe decken sich mit den Beschwerdeausführungen gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012.

Es ist daher zunächst die zur Wiederaufnahme führende rechtliche Beurteilung zu prüfen:

Das Finanzamt stützt sich in seiner Begründung zur Wiederaufnahme von Amts wegen darauf, dass im Zuge der Außenprüfung Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren der Behörde nicht bekannt waren und deren Kenntnis zu anderen rechtlichen Schlüssen und somit zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führte.

Nach Einsichtnahme in die Belege und Dokumente die den Rechtsgeschäften der Bf. mit der CzGmbH zu Grunde lagen, kam die Außenprüfung zur Überzeugung, dass die strittigen Lieferungen in Österreich der Erwerbsteuer im Sinne des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 unterliegen. Erst durch Prüfung der Belege sei der wahre Sachverhalt hervorgekommen und die entsprechende rechtliche Würdigung möglich gewesen.

Die belangte Behörde begründet die Wiederaufnahme der Verfahren mit den Feststellungen und der rechtlichen Würdigung der Außenprüfung.

Dem wird vom BFG entgegenzuhalten:

Im vorliegenden Fall liefert ein inländisches Unternehmen (Erstlieferantin =ÖGmbH) an die Bf. (Zweitlieferantin) mit Sitz in Deutschland. Die Ware wird vom Erstlieferanten im Auftrag des Zweitlieferanten von Österreich an die Abnehmerin der Bf. in Tschechien versandt. Es liegt demnach ein Reihengeschäft vor.

Die Bf. tritt gegenüber der Erstlieferantin mit ihrer österreichischen UID auf. Die Erstlieferantin verrechnet österreichische Umsatzsteuer, die Bf. als Zweitlieferantin erklärt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Tschechien.

Das Finanzamt geht nun davon aus, dass die Bf. auf Grund der Verwendung ihrer österreichischen UID den Tatbestand des Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 erfüllt habe und daher Erwerbsteuer in Österreich schulde.

Nach der Judikatur des EuGH berechtige die nach dieser Bestimmung geschuldete Umsatzsteuer auch nicht zum Vorsteuerabzug.

Erst wenn die Bf. nachweise, dass sie diesen Vorgang in Tschechien erwerbsteuerpflichtig behandelt habe, würde die nach Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 entstandene Steuerschuld berichtigt werden können.

Nach den Feststellungen der belannten Behörde wurden die innergemeinschaftliche Lieferung der Bf. an ihre Tochter in den Zusammenfassenden Meldungen erklärt.

Die vorgelegten Umsatzsteuererklärungen der tschechischen Tochter der Bf. lassen auf die Erwerbsbesteuerung der tschechischen Tochter schließen. Gegenteilige Feststellungen oder Behauptungen der belannten Behörde liegen nicht vor.

Strittig ist im vorliegenden Fall *die Frage*, ob die Bf. durch die Verwendung ihrer österreichischen UID den Tatbestand des *Art. 3 Abs. 8 UStG Satz 2 1994* in Österreich verwirklicht hat.

Entsprechend der österreichischen und deutschen Verwaltungspraxis war für die Beurteilung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung die Transportverantwortlichkeit maßgeblich. Folglich kommt man bei Weiterführung dieser Rechtsauffassung zum Schluss, dass die erste Lieferung die bewegte und damit die innergemeinschaftliche Lieferung war. Der Umsatzsteuerausweis der ÖGmbH sei daher dem Grunde nach unrichtig, da die Umsatzsteuer nicht geschuldet würde.

Auf Grund der Verwaltungspraxis wurde im Beschwerdefall zwar der Vorsteuerabzug zugelassen, jedoch ein innergemeinschaftlicher Erwerb kraft verwendeter (inländischer) UID gemäß Art 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 angenommen.

Für die auf Grund dieser Bestimmung vorgeschriebene Erwerbsteuer wurde der Vorsteuerabzug aber nicht zugelassen, sodass sie eine Belastung für die Bf. darstellt.

Dem ist entgegenzuhalten:

Laut den Aussagen im Urteil des **EuGH 16.12.2010, Rs. C-430/09, Euro Tyre**, ist davon auszugehen, dass die Abholung der Waren bei der Erstlieferantin durch Vertreter des Ersterwerbers als Übertragung des Rechts wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, anzusehen und der ersten Lieferung zuzurechnen sei (Rz. 32).

Dieser Umstand allein genüge jedoch nicht, um daraus abzuleiten, dass die erste Lieferung die innergemeinschaftliche Lieferung darstellt. Es könne nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer

über den Gegenstand zu verfügen, ebenfalls im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der ersten Lieferung erfolgt, und zwar bevor die innergemeinschaftliche Beförderung erfolgt. In einem solchen Fall könnte die *innergemeinschaftliche Beförderung nicht* mehr dieser Lieferung zugerechnet werden (Rz. 33).

In dem Fall, in dem der Erwerber die Befähigung, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Liefermitgliedstaat erlangt und sich verpflichtet, den Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat zu befördern, sind so weit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Erwerber (Bf.) zum Zeitpunkt des Erwerbs hätte (Rz. 34).

Haben die Käufer als Ersterwerber die Absicht bekundet, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat als den Liefermitgliedstaat zu befördern, und sind sie mit ihrer von diesem anderen Mitgliedstaat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten, konnte die Lieferantin davon ausgehen, dass die von ihr getätigten Umsätze innergemeinschaftliche Lieferungen darstellten (Rz. 35).

Letzterer Sachverhalt liegt im Beschwerdefall allerdings nicht vor – im Gegenteil: Die Bf. ist mit ihrer inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten und die ÖGmbH als Erstlieferantin hat die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung *nicht* für sich beansprucht.

Laut oa. Urteil des EuGH könnte der Erstlieferant (ÖGmbH) für denjenigen gehalten werden, der die Mehrwertsteuer für diesen Umsatz schuldet, wenn ihm der Ersterwerber (Bf.) mitgeteilt hatte, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen hat, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde.

„Was schließlich die Bedingung der Versendung oder Beförderung des Gegenstands an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats betrifft, ist klarzustellen, dass es nicht auf die Frage ankommt, wer während der innergemeinschaftlichen Beförderung die Befähigung besitzt, über die Gegenstände zu verfügen, dass aber der Umstand, dass diese Beförderung vom Eigentümer des Gegenstands oder für seine Rechnung durchgeführt wird, gleichwohl eine Rolle spielen könnte bei der Entscheidung, ob diese Beförderung der ersten oder der zweiten Lieferung zugerechnet wird. In den Fällen jedoch, in denen die Beförderung durch die Person, die an beiden Vorgängen beteiligt ist, oder für deren Rechnung durchgeführt wird, ist dieser Umstand nicht ausschlaggebend (Rz. 41).“

Damit hat der EuGH dem bloßen Abstellen auf die Transportverantwortlichkeit eine Absage erteilt. In diesem Urteil hat der EuGH die Steuerbefreiung auf Grund des Vertrauensschutzes auf Grund der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsstaats der ersten Lieferung zugerechnet.

Im EuGH-Urteil vom 26.7.2017, Rs. Tordas, C-386/16, hält dieses zwar an den Grundsätzen der bisherigen Judikatur fest, sieht jedoch in der Mitteilung über den Weiterverkauf der Waren, bevor diese das Land verlassen, ein maßgebliches Kriterium dafür, dass die bewegte Lieferung nicht der ersten, sondern der zweiten zuzuordnen

ist (Rz. 36, 37). In der Literatur wird daraus geschlossen, dass der EuGH das Kriterium der Absichtsbekundung für die Zuordnung der Warenbewegung wieder stark in den Vordergrund stellt. Die bewegte Lieferung soll laut Tenor des Urteils der zweiten Lieferung in der Reihe zugeordnet werden, wenn der erste Abnehmer den ersten Lieferer vor der Lieferung darüber informiert, dass er die Waren unmittelbar an einen in einem dritten Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen weiterverkaufen werde („Reihengeschäfte: EuGH definiert neue [alte] Kriterien für Transportzuordnung“, Langer, Ronny in: Küffner-Maunz-Langer-Zugmaier, Umsatzsteuer Newsletter 22/2017).

Im Urteil vom 21.02.2018, Rs. C-628/16, Kreuzmayr GmbH, ging der EuGH sogar soweit, dass er selbst für den Fall, dass der Erstlieferant keine Kenntnis vom Weiterverkauf an einen Dritten hatte und der Dritte durch Weitergabe der Abholnummer ohne Wissen des Erstlieferanten die Ware abholte, die bewegte Lieferung der zweiten zuordnete. Dies, obwohl der mittlere Erwerber unter der UID des Bestimmungslandes aufgetreten war.

Daraus folgt, dass im Beschwerdefall die bewegte Lieferung dem Liefervorgang zwischen Bf. an die CzGmbH zuzuordnen ist, zumal die Bf. als Ersterwerberin unter der UID des Abgangslandes aufgetreten und der *Erstlieferant Kenntnis vom Weiterverkauf hatte*.

Im Beschwerdefall wollten danach sowohl die Erstlieferantin als auch die Bf. die erste Lieferung als umsatzsteuerpflichtige Lieferung in Österreich betrachten und verwendeten die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Liefermitgliedstaates Österreich. Damit scheidet schon konkludent die Geltendmachung der Steuerbefreiung aus.

Aus der oa. Rechtsprechung des EuGH lässt sich ableiten, dass die Transportbeauftragung (allein) nicht entscheidend für die Zuordnung der Warenbewegung sein kann.

Die Bf. gab der ÖGmbH ihre österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bekannt, damit konnte die ÖGmbH ihre Lieferung nicht mehr als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandeln und stellte daher Umsatzsteuer in Rechnung.

Die belangte Behörde geht nun angesichts ihrer Rechtsansicht davon aus, die Bf. hätte jedenfalls einen Erwerb in Tschechien zu versteuern. Da sie aber nicht die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsmitgliedstaats, sondern die österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (des Liefermitgliedstaats) verwendete, habe sie gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 einen zusätzlichen Erwerb aus der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu versteuern. Die entsprechend vorzuschreibende Erwerbsteuer sei entsprechend der EuGH-Judikatur nicht abzugsfähig.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung innerhalb von Österreich ist aber schon begrifflich ausgeschlossen, weshalb die Verwendung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch die Bf. auch nicht zu einem fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 Satz UStG 1994 führen kann.

Der Zweck dieser Bestimmung liegt darin, die Besteuerung des Erwerbs wenigstens in einem Mitgliedstaat sicherzustellen. Da der Lieferer in seiner zusammenfassenden

Meldung die UID jedes *Erwerbers*, die diesem in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die innergemeinschaftlichen Lieferungen an ihn ausgeführt worden sind, anzugeben hat und diese Informationen in den Mitgliedstaat gelangen, der die UID erteilt hat, ist die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat gewährleistet.

Wie bei einer solchen Konstellation die Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 im Bestimmungsmitgliedstaat gewährleistet werden soll, lässt sich nicht erklären. Angesichts des Zwecks, die Besteuerung wenigstens in einem Mitgliedstaat sicherzustellen, ist eine Anwendung der genannten Vorschrift ausgeschlossen, wenn es an einem innergemeinschaftlichen Erwerb fehlt, weil die Ware nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist (vgl. Marchal in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum deutschen Umsatzsteuergesetz, § 3d, Rz. 17, 18).

Eine Doppelqualifikation einerseits als steuerpflichtigen Umsatz des (Erst-)Lieferanten und andererseits ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Erwerbers im gleichen Staat ist mit diesen Überlegungen nicht vereinbar und dürfte aus der reinen Wortinterpretation herrühren.

Auch die österreichische Finanzverwaltung (BMF 010219/0105-VI/4/2016 vom 01.03.2016) geht davon aus, dass im Falle eines verunglückten Dreiecksgeschäftes, der Ersterwerber sich nicht im Bestimmungsland registrieren lassen muss, wenn er nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert wurde. In diesem Fall fällt auch der Doppelerwerb weg. Die Vorgänge im Beschwerdefall können auch als missglücktes Dreiecksgeschäft interpretiert werden. Abgesehen davon ist ein fiktiver Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 im Ursprungsland nicht denkmöglich (anders UStRL Rz. 3777).

Dazu kommt, dass eine Berichtigung der Erklärungen bei der CzGmbH auf Grund der dreijährigen Verjährungsfrist in Tschechien nicht mehr möglich ist.

Abgesehen davon ist Tschechien auch nicht zur Wiederaufnahme bereit, da in Tschechien ein Wahlrecht für den mittleren Erwerber besteht.

Die zusätzliche Erwerbsbesteuerung nach Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 im Abgangsland Österreich ist rechtswidrig, widerspricht dem Regelungszweck und führt zu einer irreparablen Doppelbesteuerung.

Gerade in der mit den Urteilen EuGH 15.09.2016, C-516/14, Rs. Barlis 06, 15.09.2016, C-518/14, Rs. Senatex, hat der Gerichtshof erneut das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität unterstrichen und die Maßgeblichkeit der Erfüllung materieller Voraussetzungen bestätigt.

Im Beschwerdefall sind die Gegenstände der Lieferung unbestritten im Zuge der Versendung von Österreich nach Tschechien zum Zweitabnehmer gelangt, welcher den Erwerb besteuert hat.

Es wurde damit weder ein Missbrauch noch eine Steuerhinterziehung oder Vermeidung bewirkt. Für eine zusätzliche Besteuerung nach Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 bleibt kein Raum.

Abgesehen davon, dass die Besteuerung nach Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG 1994 im Beschwerdefall keine Deckung im Gesetz findet, stellt sie eine überschießende Maßnahme dar, die dem Grundsatz der Steuerneutralität widerspricht.

Wenn der Steuerverwaltung keine Einnahmen entgangen sind und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung/Missbrauch vorliegen, ist diese Doppelbesteuerung unverhältnismäßig.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 ist unzulässig, da die von der belangten Behörde ins Treffen geführten rechtlichen Schlussfolgerungen unrichtig sind (*siehe in diesem Sinne: Bundesfinanzgericht 02.06.2016, RV/2101353/2014 und 30.11.2017, RV/2101122/2016*).

Die Wiederaufnahmbescheide sind daher *spruchgemäß* ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Die Frage, ob die Vorlage der UID des Abgangsortes bei einem Reihengeschäft den Tatbestand des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 erfüllt, hat grundsätzliche Bedeutung. Es liegt zu dieser Frage keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision ist daher zulässig.

Graz, am 27. April 2018