



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision der H KG in G, D, vertreten durch Dr. Peter Schulte, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Grabenweg 68, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Jänner 2015, Zl. RV/2100519/2013, betreffend Umsatzsteuer 2012 sowie Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis März 2013, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin, eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Deutschland, betreibt in Deutschland ein Produktions- und Handelsunternehmen.
- 2 Sie erhob Berufung gegen den erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2012 (Festsetzung der Umsatzsteuer mit 0 €) und brachte vor, sie habe seit dem Jahr 2012 Lieferungen (Dreiecksgeschäfte) unter Verwendung ihrer österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) ausgeführt. Sie habe aber die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 und die Umsatzsteuervoranmeldungen für 2013 nicht korrekt ausgefüllt. Sie habe Waren in Deutschland eingekauft und an Kunden in Tschechien verkauft, wobei die Waren immer vom ersten Lieferanten unter seiner deutschen UID direkt an den tschechischen Abnehmer unter seiner tschechischen UID geliefert worden seien. Die Ware sei nicht nach Österreich eingeführt worden. Die Lieferungen des ersten Lieferers in Deutschland an die Revisionswerberin seien in Deutschland umsatzsteuerbar, aber steuerfrei und somit ohne Umsatzsteuerausweis getätigt worden.

==



- 3 Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2013 änderte das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2012 (zu Lasten der Revisionswerberin) ab und setzte die Umsatzsteuer für 2012 fest. Begründend führte das Finanzamt insbesondere aus, die Revisionswerberin habe seit 2012 lediglich „verunglückte“ Dreiecksgeschäfte über die österreichische UID abgewickelt. Sie habe Waren in Deutschland eingekauft und an einen Kunden in der Tschechischen Republik weiterverkauft. Diese Waren seien vom deutschen Lieferanten direkt zum tschechischen Abnehmer transportiert worden; sie seien niemals nach Österreich gelangt. Die Revisionswerberin sei ihrer Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht nachgekommen. Die Revisionswerberin habe - als Erwerberin - einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Tschechien bewirkt, da dort die Warenbewegung an sie geendet habe. Da sie eine österreichische UID verwendet habe, liege aber ein weiterer (kumulativer) innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich vor (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994). Da ein Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat Tschechien nicht erbracht worden sei, sei auch keine Korrektur im Sinne des § 16 UStG 1994 vorzunehmen.
- 4 Mit Bescheiden jeweils vom 12. Juni 2013 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner, Februar und März 2013 fest. Es ging dabei wiederum davon aus, dass „kumulative“ (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994) innergemeinschaftliche Erwerbe vorlägen.
- 5 Die Revisionswerberin beantragte die Entscheidung über die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2012 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhob Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Jänner bis März 2013. Die Revisionswerberin machte insbesondere geltend, sie sei den Erklärungspflichten nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nachgekommen.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrigen) Beschwerden als unbegründet ab und änderte den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2012 im Sinne der Berufungsvorentscheidung ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.



- 7 Das Bundesfinanzgericht führte nach Darlegung des Verfahrensganges im Wesentlichen aus, strittig sei im vorliegenden Verfahren ausschließlich die Frage, ob gemäß Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat der verwendeten UID (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994) als besteuert gelte. Die für die Meldezeiträume Oktober bis Dezember 2012 und Jänner 2013 elektronisch übermittelten Zusammenfassenden Meldungen vom 8. Februar 2013 hätten keinen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts enthalten; dieser Hinweis sei erst mit der Eingabe vom 10. April 2013 („Korrektur Zusammenfassende Meldung“) erfolgt. Die Revisionswerberin sei damit ihrer Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht nachgekommen, weshalb nach Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994 die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen sei. Damit erweise sich die Festsetzung der Erwerbsteuer für das Jahr 2012 und für Jänner 2013 als rechtmäßig.
- 8 Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 normiere im Zusammenhang mit der Nachweisführung hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat die sinngemäße Anwendung der Bestimmung des § 16 UStG 1994. Somit sei im Falle des Nachweises die Korrektur der Steuer ex nunc durchzuführen. Damit vermöge die mit der Eingabe vom 10. April 2013 vorgenommene Berichtigung der jeweiligen Zusammenfassenden Meldungen im gegenständlichen Verfahren keine Korrektur der festgesetzten Erwerbsteuer zu bewirken.
- 9 Auch bezüglich der Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Februar und März 2013 könne der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein: Da die Revisionswerberin im Zeitpunkt der erstmaligen Einreichung der diesbezüglichen Zusammenfassenden Meldungen mit Schriftsatz vom 10. April 2013 nicht mehr im Besitz einer gültigen UID gewesen sei (der rechtskräftige Bescheid vom 7. März 2013 habe die Gültigkeit mit 7. März 2013 begrenzt), sei die Revisionswerberin ihrer Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht nachgekommen. Der Erwerber habe in der Zusammenfassenden Meldung nämlich die UID im Inland, unter der er den



innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt habe, anzugeben.

10 Eine Revision sei iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil es sich bei der Streitfrage, ob die Revisionswerberin der Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nachgekommen sei, um eine Sachverhaltsfrage handle.

11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

12 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die belangte Behörde (Finanzamt) eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

13 Mit Beschluss vom 19. Oktober 2016, Ra 2015/15/0017-5 (EU 2016/0005-1) legte der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV Fragen zur Vorabentscheidung vor.

14 Mit Urteil vom 19. April 2018, C-580/16, *Hans Bühler KG*, erkannte der Gerichtshof der Europäischen Union zu Recht:

- „1. Art. 141 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die dort genannte Voraussetzung erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, aber für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats verwendet.
2. Die Art. 42 und 265 in Verbindung mit Art. 263 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass sie die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats daran hindern, Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung mit der alleinigen Begründung anzuwenden, dass im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, der für die Zwecke einer anschließenden Lieferung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats getätigt wurde, die Abgabe der zusammenfassenden Meldung im Sinne des Art. 265 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung von dem im ersten Mitgliedstaat für



Mehrwertsteuerzwecke erfassten Steuerpflichtigen verspätet vorgenommen wurde.“

15 Die Revision ist zulässig und begründet.

16 Eingangs ist darauf zu verweisen, dass mit dem angefochtenen Erkenntnis keine Entscheidung über eine Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer der Revisionswerberin erfolgte. Eine - wie die Revision ausführt - „Nichtentscheidung“ kann aber nicht mit Revision, sondern könnte nur allenfalls mit Mitteln des Säumnisschutzes bekämpft werden. Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Erkenntnisses hat diese „Nichtentscheidung“ keine Auswirkungen.

17 Artikel 3 Abs. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) lautet (insoweit in der Stammfassung BGBl. Nr. 663/1994):

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

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

„Dreiecksgeschäft

Begriff

Art. 25. (1) Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Dreiecksgeschäft

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, daß ein



Dreiecksgeschäft vorliegt und daß er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.

Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(3) Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

- a) Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfaßt;
- b) der Erwerb erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfaßt ist;
- c) die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfaßt wird;
- d) die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände wird unmittelbar vom ersten Unternehmer oder ersten Abnehmer dem letzten Abnehmer (Empfänger) verschafft;
- e) die Steuer wird gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet.

Rechnungsausstellung durch den Erwerber

(4) Die Rechnung muß bei Anwendung der Befreiung des Abs. 3 zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung

Steuerschuldner

(5) Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.

Pflichten des Erwerbers



(6) Zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs. 2 hat der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu machen:

- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der vom Unternehmer bewirkten nachfolgenden Lieferung, die diesem im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen. Diese Beträge sind für das Kalendervierteljahr anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

Pflichten des Empfängers

(7) Bei der Berechnung der Steuer gemäß § 20 ist dem ermittelten Betrag der nach Abs. 5 geschuldete Betrag hinzuzurechnen.“

19 Mit Wirkung ab 1. Jänner 2013 wurde Absatz 4 dieser Bestimmung dahin geändert, dass dieser (in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012) nunmehr lautet:

„Rechnungsausstellung durch den Erwerber

(4) Die Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Rechnet der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift ab, richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.“



- 20 Gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 hat der Unternehmer bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Zusammenfassende Meldung abzugeben.
- 21 Nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Dabei handelt es sich im vorliegenden Fall - nach dem im Verfahren nicht in Frage gestellten Vorbringen der Revisionswerberin - um die Tschechische Republik.
- 22 Verwendet aber der Erwerber - wie im vorliegenden Fall - gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt nach dem zweiten Satz des Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 der Erwerb (zusätzlich; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, Art. 3 BMR Tz 34) als in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates (hier also: Österreich) als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat (also die Tschechische Republik) besteuert worden ist. Im Fall des Nachweises gilt § 16 UStG 1994. Diese im Staat der Registrierung geschuldete Steuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, aaO).
- 23 Nach Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 gilt aber der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbers als besteuert, wenn dieser nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.
- 24 Zunächst ist zu bemerken, dass mangels ausreichender Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof nicht abschließend geprüft werden kann, ob alle Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäfts im vorliegenden Fall erfüllt sind. Das Bundesfinanzgericht führte aus, strittig sei im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob gemäß Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich als besteuert gelte, wobei sich das Bundesfinanzgericht sodann nur mit der Erklärungspflicht



befasste. Das Bundesfinanzgericht ging dabei davon aus, dass die Steuerfreiheit (im Sinne des Art. 25 Abs. 2 UStG 1994) deswegen weggefallen sei, weil die Revisionswerberin der Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei: Die zunächst übermittelten Zusammenfassenden Meldungen (betreffend Oktober bis Dezember 2012 und Jänner 2013) vom 8. Februar 2013 seien mangelhaft gewesen (kein Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts); die Korrektur vom 10. April 2013 wirke nur ex nunc (daher keine Auswirkung auf die hier zu beurteilenden Zeiträume); zum Zeitpunkt der Zusammenfassenden Meldungen vom 10. April 2013 (für die Zeiträume Februar und März 2013) sei die Revisionswerberin nicht mehr im Besitz einer gültigen UID gewesen.

25 Im Hinblick darauf, dass die Revisionswerberin ihren Sitz in Deutschland hat und unstrittig auch dort zur Umsatzsteuer erfasst ist, aber auch der erste Lieferer ebenfalls dort ansässig ist, war zweifelhaft, ob überhaupt ein Dreiecksgeschäft im Sinne des Art. 25 UStG 1994 vorliegt. Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 definiert das Dreiecksgeschäft dahin, dass 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. Art. 25 Abs. 3 lit. c UStG 1994 verlangt insoweit insbesondere, dass die erworbenen Gegenstände aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem stammen, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfasst wird.

26 Art. 25 UStG 1994 beruht auf verschiedenen Vorschriften der Richtlinie 2006/112, vor allem auf deren Art. 42, 141 und 197 (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, Art. 25 BMR Tz 2). Art. 25 UStG 1994 ist im Sinne dieser Richtlinienbestimmungen auszulegen (vgl. hierzu allgemein *Ruppe/Achatz*, aaO, Einf Tz 27).

27 Nach dem in diesem Verfahren eingeholten Urteil des EuGH ist die Voraussetzung des Art. 141 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112 (die im Wesentlichen mit Art. 25 Abs. 3 lit. c UStG 1994 übereinstimmt) auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, von dem aus die



Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, aber für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats verwendet. Wenn sohin Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 als Voraussetzung für ein Dreiecksgeschäft verlangt, dass drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, so ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn - wie im vorliegenden Fall - der „mittlere Unternehmer“ (der Erwerber) zwar seinen Sitz im selben Mitgliedstaat wie der erste Unternehmer (hier Deutschland) hat und auch dort für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, er aber die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Staates (hier jene Österreichs) verwendet (ebenso bereits *Schwab* in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg, Art. 25 Tz 23; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 25 BMR Tz 6; *Melhardt* in Melhardt/Tumpel, UStG² Art. 25 Tz 3).

- 28 Eine der Voraussetzungen dafür, dass der innergemeinschaftliche Erwerb (im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994) in Österreich als besteuert gilt, ist nach Art. 25 Abs. 2 UStG 1994, dass der Unternehmer (Erwerber) seiner Erklärungspflicht nachgekommen ist.
- 29 Bei dieser Erklärungspflicht handelt es sich allerdings nicht um eine materielle Voraussetzung, sondern lediglich um eine formelle Anforderung. Die Nichterfüllung (oder nicht rechtzeitige Erfüllung) dieser Anforderung kann die Wirkung, dass der innergemeinschaftliche Erwerb als besteuert gilt, im Allgemeinen nicht in Frage stellen, wenn die materiellen Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind (vgl. Urteil EuGH Rn 49 f).
- 30 Die Revisionswerberin ist aber - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - tatsächlich der gebotenen Erklärungspflicht (wenn auch zum Teil verspätet) nachgekommen.
- 31 Nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 hat der Erwerber zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben: die inländische UID, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat; die UID (des



Bestimmungsmitgliedstaates) des Empfängers der von ihm bewirkten nachfolgenden Lieferung; sowie für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise bewirkten Lieferungen.

- 32 Dies entspricht auch Artikel 265 der Richtlinie 2006/112. Nach Artikel 266 der Richtlinie 2006/112 können die Mitgliedstaaten verlangen, dass die Zusammenfassende Meldung weitere Angaben enthält. Es mag zu Unterscheidungs- und Kontrollzwecken zweckmäßig sein, dass Dreiecksgeschäfte separat gekennzeichnet werden (vgl. *Berger/Kindl/Wakounig* in Scheiner/Kolacny/Caganek, Mehrwertsteuer, 50. Lfg., Art. 192a bis 280, Anm. 183). § 18a Abs. 7 Z 4 lit. c des deutschen UStG sieht insoweit auch vor, dass die Zusammenfassende Meldung im Falle von Dreiecksgeschäften einen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes enthalten muss.
- 33 Dem österreichischen Recht kann ein derartiges Erfordernis aber entgegen den Darlegungen des Bundesfinanzgerichtes (unter Hinweis auf Scheiner/Kolacny/Caganek, Mehrwertsteuer, Art. 25 Anm. 16 und 17; vgl. nunmehr *Schwab* in Scheiner/Kolacny/Caganek, 46. Lfg., Art. 25 Anm 40) nicht entnommen werden. Lediglich für die Rechnungsausstellung des Erwerbers verlangt Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 - soweit dazu österreichisches Recht anwendbar ist - einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts.
- 34 Einen Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft in der Zusammenfassenden Meldung sehen weder Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG 1994 (vgl. hingegen Art. 21 Abs. 11 UStG 1994 über die gesonderte Erklärung der Lieferungen im Sinne des Art. 25 Abs. 5 UStG 1994 in der Voranmeldung nach § 21 Abs. 1 und 2 UStG 1994) noch Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 vor.
- 35 Im Rahmen der Erklärungspflicht hat der Unternehmer jene UID bekannt zu geben, unter der er den Erwerb und die Lieferung „bewirkt hat“. Es ist also jene UID bekannt zu geben, die der Unternehmer im Rahmen des Dreiecksgeschäfts verwendet hat. Ob diese UID zum Zeitpunkt der Erfüllung der Erklärungspflicht noch aufrecht bestand oder der Bescheid über die Erteilung



der UID zwischenzeitig (allenfalls rechtskräftig) zurückgenommen wurde, ist insoweit - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes nicht entscheidend (vgl. hiezu auch die Ausführungen des EuGH - zu Art. 265 RL 2006/112 - in Rn 54 des Urteils).

- 36 Damit waren aber die von der Revisionswerberin erstatteten Zusammenfassenden Meldungen zutreffend; sie bedurften daher auch keiner Berichtigung oder Ergänzung.
- 37 Im Hinblick darauf, dass - nach der hier anwendbaren Rechtslage (vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) - die Beträge in der Zusammenfassenden Meldung für ein Kalendervierteljahr anzugeben waren, war diese Meldung nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 jeweils bis zum Ablauf des auf diesen Meldezeitraum (Kalendervierteljahr) folgenden Kalendermonates zu erstatten. Die Zusammenfassende Meldung für das Jahr 2012 am 8. Februar 2013 erweist sich demnach als verspätet.
- 38 Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbers auch dann als besteuert gilt, wenn die materiellen Voraussetzungen des Dreiecksgeschäfts vorliegen, auch wenn der Erwerber seiner Erklärungspflicht nicht rechtzeitig nachgekommen ist (vgl. Urteil des EuGH, Rn 55).
- 39 Dass die verspätete Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen den sicheren Nachweis verhindert hätte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt seien, nimmt das Bundesfinanzgericht offenbar nicht an.
- 40 Das angefochtene Erkenntnis war gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.
- 41 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Mai 2018