



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, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der H KG in G, 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, den

B e s c h l u s s

gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 141 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112, von welcher Bestimmung gemäß Artikel 42 (in Verbindung mit Artikel 197) der Richtlinie 2006/112 die Nicht-Anwendung des Artikels 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 abhängt, dahin auszulegen, dass die dort genannte Voraussetzung dann nicht erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige in jenem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, auch wenn dieser Steuerpflichtige für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates verwendet?
2. Sind Artikel 42 und Artikel 265 in Verbindung mit Artikel 263 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass nur die fristgerecht abgegebene zusammenfassende Meldung die Nicht-Anwendbarkeit des Artikels 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bewirkt?





Begründung:

- 1 A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren
- 2 Die Revisionswerberin, eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Deutschland, betreibt in Deutschland ein Produktions- und Handelsunternehmen. Sie verfügt über eine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden: UID). Im Zeitraum Oktober 2012 bis April 2013 verfügte sie überdies über eine österreichische UID, wobei sie - nach ihrem Vorbringen - beabsichtigt hatte, in Österreich eine Betriebsstätte zu errichten; diese Absicht wurde bisher nicht verwirklicht.
- 3 Die Revisionswerberin verwendete die österreichische UID im Zeitraum Oktober 2012 bis März 2013 nur für „Dreiecksgeschäfte“. Sie kaufte mehrmals bei in Deutschland ansässigen Lieferanten Waren ein und verkaufte diese weiter an einen in Tschechien ansässigen Kunden. Die Waren wurden jeweils vom ersten (deutschen) Lieferanten direkt an den tschechischen Abnehmer geliefert.
- 4 Die deutschen Lieferanten führten in den Rechnungen an die Revisionswerberin ihre deutsche UID sowie die österreichische UID der Revisionswerberin an. Die Revisionswerberin führte in ihren Rechnungen an den tschechischen Kunden ihre österreichische UID sowie die tschechische UID ihres Kunden an. Überdies verwies sie darauf, es liege ein „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ vor; der (tschechische) Rechnungsempfänger sei Steuerschuldner.
- 5 Die Revisionswerberin erstattete erstmals am 8. Februar 2013 für die Monate Oktober bis Dezember 2012 sowie Jänner 2013 zusammenfassende Meldungen, in denen sie ihre österreichische UID, jene des tschechischen Empfängers sowie die Summe der Bemessungsgrundlage angab. Zu einem in dem verwendeten Formular vorgesehenen Feld „Dreiecksgeschäfte“ machte sie keine Eintragungen. Mit Schreiben vom 10. April 2013 korrigierte die Revisionswerberin diese Meldungen, indem sie zu diesem Feld bekanntgab, es lägen Dreiecksgeschäfte vor. Ebenso erstattete sie mit diesem Datum





(10. April 2013) zusammenfassende Meldungen für die Monate Februar und März 2013.

- 6 Das Finanzamt Graz-Stadt setzte betreffend diese Umsätze zwischen den deutschen Lieferanten und der Revisionswerberin Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe (in Österreich) fest. Begründend führte es aus, es lägen „verunglückte“ Dreiecksgeschäfte vor. Die Revisionswerberin habe innergemeinschaftliche Erwerbe in Tschechien getätigt. Da die Revisionswerberin aber eine österreichische UID verwendet habe, gelte der Erwerb überdies in Österreich als bewirkt. Die Revisionswerberin sei ihrer Erklärungspflicht nicht nachgekommen. Auch habe sie die Besteuerung ihres innergemeinschaftlichen Erwerbs in Tschechien nicht nachgewiesen.
- 7 Mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die gegen die Bescheide des Finanzamtes erhobene Beschwerde als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht führte aus, strittig sei ausschließlich die Frage, ob der innergemeinschaftliche Erwerb der Revisionswerberin in Österreich als besteuert gelte. Dies hätte insbesondere zur Voraussetzung, dass die Revisionswerberin (als Erwerberin) ihrer besonderen Erklärungspflicht nachgekommen wäre. Hiefür wäre wiederum unter anderem erforderlich gewesen, dass sie auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts in der zusammenfassenden Meldung hingewiesen hätte. Ein derartiger Hinweis sei in der ursprünglichen zusammenfassenden Meldung nicht enthalten gewesen. Damit sei aber nach Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994 die Steuerfreiheit rückwirkend weggefallen. Da die österreichische UID der Revisionswerberin zum Zeitpunkt der zusammenfassenden Meldungen vom 10. April 2013 nicht mehr gültig gewesen sei, sei sie auch hinsichtlich der Zeiträume Februar und März 2013 ihrer Erklärungspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nicht nachgekommen.
- 8 B. Maßgebende Bestimmungen des nationalen Rechts
- 9 Artikel 3 Abs. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) lautet:
„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.“

10 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.“



- 11 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.“
- 12 Zusammenfassende Meldungen sind nach Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonates abzugeben.
- 13 C. Erläuterungen zu den Vorlagefragen
- 14 zu Frage 1:
- 15 Die Revisionswerberin, das Finanzamt und auch das Bundesfinanzgericht gehen übereinstimmend davon aus, dass auf die vorliegenden Geschäftsfälle die Regelungen über Dreiecksgeschäfte (Art. 25 UStG 1994) anzuwenden sind. Diese Beurteilung erscheint aber zweifelhaft.
- 16 Zunächst ist darauf zu verweisen, dass nach der Definition in Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 ein Dreiecksgeschäft nur dann vorliegt, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen. Im vorliegenden Fall befinden sich aber zwei dieser Unternehmer im selben Mitgliedstaat (nämlich in Deutschland). In





der österreichischen Lehre wird freilich ganz überwiegend vertreten, dass hiezu „wohl auf die UID“ abzustellen sein werde (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 25 BMR Tz 6). Diese allgemeine Definition des Dreiecksgeschäfts in Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 hat - soweit ersichtlich - keine Entsprechung in den MwSt-Richtlinien der EU.

- 17 Es liegen unstrittig innergemeinschaftliche Erwerbe der Revisionswerberin im Sinne des Art. 40 der Richtlinie 2006/112 in Tschechien vor. Überdies liegen im Hinblick auf die Verwendung einer österreichischen UID ebenfalls unstrittig innergemeinschaftliche Erwerbe der Revisionswerberin im Sinne des Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Österreich vor. Nach Art. 42 der Richtlinie 2006/112 ist aber Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht anzuwenden, wenn u.a. der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 der Richtlinie 2006/112 als Steuerschuldner bestimmt worden ist. Art. 197 der Richtlinie 2006/112 verweist wiederum auf Art. 141 der Richtlinie 2006/112.
- 18 Nach Art. 141 der Richtlinie 2006/112 trifft jeder Mitgliedstaat besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Art. 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn die sodann genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Buchstabe c dieser Bestimmung verlangt, dass die von dem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem dieser Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, versandt oder befördert werden.
- 19 Im hier vorliegenden Fall wurden die Gegenstände von einem Staat aus versandt oder befördert, in welchem der Steuerpflichtige (die Revisionswerberin als mittlere Unternehmerin des Dreiecksgeschäfts) für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, nämlich aus Deutschland.
- 20 Es könnte daraus abgeleitet werden, dass - entgegen der Ansicht der Beteiligten im Verfahren - die vorliegenden Geschäftsfälle von vornherein keine innergemeinschaftlichen Erwerbe im Sinne des Art. 141 der Richtlinie 2006/112 wären. Würde man diese Auslegung im vorliegenden Fall zu Grunde legen, wären die in Art. 42 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112



genannten Bedingungen nicht erfüllt. Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Mitgliedstaat der verwendeten UID (also in Österreich) wäre unabhängig davon zu besteuern, ob der Erwerber der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist (Art. 42 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112).

- 21 In der österreichischen Literatur (vgl. insbesondere *Schwab* in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lieferung, Art. 25 Tz 26; ebenso *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 508) wird aber vertreten, es sei auch in diesem Zusammenhang die vom Erwerber im konkreten Fall verwendete UID maßgeblich.
- 22 Nach dem Bericht der Kommission über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr vom 23. November 1994, KOM(94) 515 endg., ist es das Ziel der Vereinfachungsmaßnahmen zum Dreiecksgeschäft, zu vermeiden, dass sich der Erwerber im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung/Versendung mehrwertsteuerlich registrieren lassen und eine Steuererklärung abgeben muss (Tz 248 des Berichtes). Die Vereinfachungsmaßnahme komme u.a. dann nicht zum Zuge, wenn der Erwerber keine UID hat oder *nur* im Abgangsmitgliedstaat mehrwertsteuerlich registriert ist (Tz 252).
- 23 Darauf, dass es nur darauf ankommt, welche UID der Steuerpflichtige im konkreten Fall verwendet hat, könnte auch Art. 265 (in Verbindung mit Art. 42) der Richtlinie 2006/112 hindeuten. Nach dieser Bestimmung ist in der zusammenfassenden Meldung jene UID anzugeben, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände erworben und anschließend geliefert hat. Es erscheint sohin jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass Art. 141 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112 dahin zu verstehen ist, dass dann, wenn der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten mehrwertsteuerlich registriert ist, entscheidend ist, welche UID der Steuerpflichtige im konkreten Fall verwendet hat.



- 24 Dagegen könnte aber wiederum sprechen, dass nicht vorgesehen ist, eine UID nur für die Vornahme von Dreiecksgeschäften zu erteilen (vgl. den genannten Bericht der Kommission vom 23. November 1994, Tz 254 f).
- 25 Würde man zu dem Ergebnis gelangen, dass es auf die konkret verwendete UID ankommt, wären die Bedingungen des Art. 42 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112 erfüllt. In diesem Fall wäre der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Österreich dann nicht zu besteuern, wenn der Erwerber (die Revisionswerberin) der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist (Art. 42 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112).
- 26 zu Frage 2:
- 27 Der Verwaltungsgerichtshof teilt nicht die Meinung des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes, wonach die (ursprünglichen) zusammenfassenden Meldungen mangelhaft waren. Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 sieht - in Übereinstimmung mit Art. 265 der Richtlinie 2006/112 - vor, dass die UID des Erwerbers, die UID des Empfängers sowie die jeweiligen Entgelte (Bemessungsgrundlagen) in den zusammenfassenden Meldungen anzugeben sind. Nach Art. 266 der Richtlinie 2006/112 können die Mitgliedstaaten zwar verlangen, dass die zusammenfassende Meldung weitere Angaben enthält. Die österreichischen Bestimmungen sehen derartige weitere Angaben aber nicht vor.
- 28 Zu bemerken ist freilich, dass die ursprünglichen zusammenfassenden Meldungen (für die Monate Oktober bis Dezember 2012) verspätet waren. Diese Meldungen waren - nach der damaligen Rechtslage - jeweils für ein Kalendervierteljahr (vgl. Art. 25 Abs. 6 UStG 1994) bis zum Ablauf des auf dieses Kalendervierteljahr folgenden Kalendermonats zu erstatten. Für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 wäre sohin eine zusammenfassende Meldung bis Ende Jänner 2013 zu erstatten gewesen; tatsächlich erfolgte diese Meldung aber erst am 8. Februar 2013.
- 29 Damit stellt sich die Frage, welche Rechtsfolge die Verspätung hat. Hiezu wird in der österreichischen Literatur (vgl. neuerlich *Schwab*, aaO, Tz 64) - unter



Verweis auf die Meinung der Verwaltung - vertreten, dass eine verspätet eingereichte zusammenfassende Meldung nicht zur Folge habe, dass der bereits eingetretene innergemeinschaftliche Erwerb wieder wegfalle. Gestützt wird diese Meinung u.a. darauf, dass nach Art. 42 der Richtlinie 2006/112 der innergemeinschaftliche Erwerb nur dann als besteuert gilt, wenn der Erwerber der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist. Wenn er aber dieser Pflicht nicht rechtzeitig nachgekommen sei, könne eine Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs nur mehr im Sinne des Art. 41 der Richtlinie 2006/112 durch den Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat erzielt werden.

- 30 Ginge man von diesem Interpretationsergebnis aus, könnte die zusammenfassende Meldung für die Monate Oktober bis Dezember 2012 die Nicht-Anwendung des Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 endgültig nicht bewirken.
- 31 Der EuGH hat freilich zur Berichtigung von Rechnungen ausgesprochen, dass die Art. 167, Art. 178 Buchstabe a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 der Richtlinie 2006/112/EG einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukomme (Urteil vom 15. September 2016, C-518/14, *Senatex*).
- 32 Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass die Erwägungen des EuGH zur Frage der Berichtigung von Rechnungen auch auf die Frage der Nachbringung einer zusammenfassenden Meldung zu übertragen sind. Wäre aber eine verspätete zusammenfassende Meldung jedenfalls dann zu berücksichtigen, wenn sie - wie im vorliegenden Fall - bis zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend den zu beurteilenden Zeitraum vorliegt, so würde der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich als besteuert gelten.
- 33 Insgesamt erscheint die Auslegung des Unionsrechts nicht derart offenkundig zu sein, dass für Zweifel im Sinne der Rechtsprechung CILFIT (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81) kein Raum bliebe.



- 34 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 19. Oktober 2016

