



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der Luxury Trust Automobil GmbH in Neusiedl am See, vertreten durch die BDO Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1100 Wien, Am Belvedere 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. Mai 2020, Zl. RV/7100084/2019, betreffend Umsatzsteuer 2014 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling), 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 Art. 42 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit Art. 197 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie (insoweit in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010) dahin auszulegen, dass eine Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner auch dann vorliegt, wenn in der Rechnung, in der kein Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen wird, angegeben wird: „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“?

2. Für den Fall der Verneinung der ersten Frage:

a) Kann eine derartige Rechnungsangabe nachträglich wirksam berichtigt werden (durch Angabe: „Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. Art. 25 UStG. Die Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über“)?

b) Ist es für eine wirksame Berichtigung erforderlich, dass die berichtigte Rechnung dem Rechnungsempfänger zugeht?

==



c) Tritt die Wirkung der Berichtigung rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung ein?

3. Ist Art. 219a der Richtlinie 2006/112/EG (in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 und der Berichtigung ABl. L 299/46 vom 17. November 2010) dahin auszulegen, dass die Vorschriften über die Rechnungsstellung jenes Mitgliedstaats anzuwenden sind, dessen Vorschriften anzuwenden wären, wenn (noch) keine Bestimmung eines „Erwerbers“ zum Steuerschuldner in der Rechnung erfolgt ist; oder sind die Vorschriften jenes Mitgliedstaats anzuwenden, dessen Vorschriften bei angenommener Wirksamkeit der Bestimmung des „Erwerbers“ zum Steuerschuldner anzuwenden wären?

Begründung:

- 1 A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren
- 2 Die Revisionswerberin ist eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich. Ihre Geschäftstätigkeit umfasst die grenzüberschreitende Vermittlung und den grenzüberschreitenden Verkauf von Luxusfahrzeugen.
- 3 Im Jahr 2014 kaufte die Revisionswerberin von einem Lieferanten im Vereinigten Königreich mehrmals Fahrzeuge und veräußerte diese weiter an ein Unternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik (die M s.r.o.). Die drei beteiligten Unternehmer traten jeweils mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) ihres Sitzstaates auf. Die Fahrzeuge gelangten direkt vom Lieferanten im Vereinigten Königreich an den Empfänger in der Tschechischen Republik; der Transport der Fahrzeuge war von der Revisionswerberin veranlasst worden. In drei Rechnungen der Revisionswerberin (jeweils aus dem März 2014) wurden die tschechische UID des Empfängers, die österreichische UID der Revisionswerberin und die britische UID des Lieferanten angeführt. Die Rechnungen enthielten jeweils den Hinweis „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“. Umsatzsteuer wurde in den Rechnungen keine ausgewiesen (nur jeweils der „Rechnungsbetrag Netto“; auch in den Kaufvereinbarungen wurde - wie aus





den Verfahrensakten hervorgeht - jeweils nur ein „Netto-Kaufpreis“ angegeben). In der Zusammenfassenden Meldung für den Monat März 2014 wies die Revisionswerberin diese Warenlieferungen betreffend die UID des tschechischen Empfängers aus und meldete dazu das Vorliegen von Dreiecksgeschäften.

- 4 Das tschechische Unternehmen M s.r.o. wird von der tschechischen Steuerverwaltung als „Missing Trader“ eingestuft. Das Unternehmen war für die tschechische Steuerverwaltung nicht erreichbar und hat in der Tschechischen Republik keine Umsatzsteuer aus den Dreiecksgeschäften erklärt und abgeführt. Im Zeitraum der Ausführung der streitgegenständlichen Lieferungen war die M s.r.o. in Tschechien zur Umsatzsteuer erfasst.
- 5 Mit Bescheid vom 25. April 2016 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer betreffend die Revisionswerberin für das Jahr 2014 fest. In der Begründung führte das Finanzamt - unter Verweis auf einen Bericht über eine finanzbehördliche Prüfung - aus, die drei Rechnungen der Revisionswerberin an die tschechische M s.r.o. enthielten keinen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld (Art. 25 Abs. 4 UStG 1994). Es liege daher ein „missglücktes Dreiecksgeschäft“ vor, das nachträglich nicht sanierbar sei. Aufgrund der Verwendung der österreichischen UID sei gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich anzunehmen.
- 6 Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde der Revisionswerberin ab.
- 7 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht ergänzend aus, die Revisionswerberin habe die drei Rechnungen mit Berichtigungsnoten vom 23. Mai 2016 unter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger berichtigt.
- 8 Die Bestimmungen zum Dreiecksgeschäft seien bei Vorliegen einer Sachverhaltskonstellation im Sinn des Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 nicht zwingend anzuwenden. Vielmehr habe der Erwerber (der mittlere Unternehmer eines Dreiecksgeschäfts) ein Wahlrecht, ob er hinsichtlich einer bestimmten





Lieferung das Regime des Dreiecksgeschäftes anwenden möchte oder nicht. Das Wahlrecht müsse im Zeitpunkt der Geschäftsabwicklung den gesetzlichen Vorgaben entsprechend ausgeübt werden. Wolle der Erwerber die Steuerfreiheit seines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat und den Übergang der Steuerschuld für seine Lieferung auf den Empfänger erreichen, müsse er die Angaben nach Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 in die Rechnung aufnehmen. Die Rechnungsausstellung der Revisionswerberin erweise sich als mangelhaft, da in den streitgegenständlichen Rechnungen der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers fehle.

- 9 Entspreche die Rechnung des Erwerbers nicht den inhaltlichen Erfordernissen des Art. 25 Abs. 4 UStG 1994, sei die Regelung des Art. 25 UStG 1994 nicht anwendbar. In diesem Fall müsse das Reihengeschäft nach den allgemeinen Vorschriften behandelt werden.
- 10 Die Revisionswerberin habe glaubhaft dargetan, dass sie Berichtigungsnoten zu den streitgegenständlichen Ausgangsrechnungen erstellt und sodann versucht habe, diese an das tschechische Unternehmen zu versenden. Der Nachweis der tatsächlichen Zustellung der Rechnungsberichtigungen an das tschechische Unternehmen sei jedoch nicht gelungen, sodass die Revisionswerberin der sie treffenden Nachweispflicht nicht nachgekommen sei.
- 11 Da somit eine Berichtigung der mangelhaften Rechnungen nicht vorliege, müsse nicht näher auf die Frage eingegangen werden, ob durch eine nachträgliche Rechnungskorrektur eine Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelungen des Dreiecksgeschäftes möglich sei. Im vorliegenden Fall sei keine Steuer im Bestimmungsland abgeführt worden.
- 12 Da die Rechnungen keinen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthielten, könnten die Vereinfachungsregelungen für Dreiecksgeschäfte nicht zur Anwendung gelangen; die Umsatzvorgänge seien daher anhand der Regelungen für Reihengeschäfte zu beurteilen. Da die Revisionswerberin ihre österreichische UID verwendet habe, habe sie einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich getätigt. Der Erwerb gelte



solange in Österreich als bewirkt, bis die Revisionswerberin nachweise, dass der Erwerb im Bestimmungsland Tschechien besteuert worden sei. Diese auflösende Bedingung sei nicht eingetreten. Außerdem stehe der Revisionswerberin aus dem kumulativen innergemeinschaftlichen Erwerb kein Vorsteuerabzug zu.

13 B. Maßgebende Bestimmungen

14 I. Nationales Recht

15 Artikel 25 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) in der im Jahr 2014 anwendbaren Fassung (BGBl. I Nr. 112/2012) 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 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.

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.“

16 Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 lautet (samt Überschrift):

„Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

(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.“

17 2. Unionsrecht

18 Die folgenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG (Art. 197, Art. 219a und Art. 226 in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010, Art. 219a überdies in der Fassung der Berichtigung ABl. L 299/46 vom 17. November 2010) des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind von Bedeutung:

„Artikel 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.“

„Artikel 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.“

„Artikel 42

Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Artikel 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;
- b) der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265 nachgekommen.“

„Artikel 141

Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- b) der Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch den unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;
- c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;
- d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.“



„Artikel 197

(1) Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;
- b) der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;
- c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.

(2) Wurde gemäß Artikel 204 ein Steuervertreter bestellt, der die Steuer schuldet, können die Mitgliedstaaten eine Ausnahme von Absatz 1 des vorliegenden Artikels vorsehen.“

„Artikel 219a

Unbeschadet der Artikel 244 bis 248 gilt Folgendes:

1. Die Rechnungsstellung unterliegt den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung nach Maßgabe des Titels V als ausgeführt gilt.
2. Abweichend von Nummer 1 unterliegt die Rechnungsstellung den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von dem bzw. der aus die Lieferung oder die Dienstleistung ausgeführt wird, oder - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung - des Mitgliedstaats, in dem er seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, wenn
 - a) der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Lieferung oder die Dienstleistung im Einklang mit Titel V als ausgeführt gilt, oder seine Niederlassung in dem betreffenden Mitgliedstaat im Sinne des Artikels 192a nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt ist, und wenn die Mehrwertsteuer vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger geschuldet wird.

Wenn jedoch der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger die Rechnung ausstellt (Gutschriften), gilt Nummer 1.
 - b) die Lieferung oder die Dienstleistung im Einklang mit Titel V als nicht innerhalb der Gemeinschaft ausgeführt gilt.“



„Artikel 226

Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

[...]

11. Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende nationale Bestimmung oder Hinweis darauf, dass für die Lieferung von Gegenständen beziehungsweise die Dienstleistung eine Steuerbefreiung gilt;

11 a. bei Steuerschuldnerschaft des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers: die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“;

[...]“

19 C. Erläuterungen der Vorlagefragen

20 1. Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass ein Reihengeschäft vorliegt, wobei die Lieferung des britischen Lieferanten die „bewegte Lieferung“ ist. Demnach bewirkte die Revisionswerberin in der Tschechischen Republik einen innergemeinschaftlichen Erwerb; daran anschließend erfolgte eine „ruhende Lieferung“ der Revisionswerberin in der Tschechischen Republik an die M s.r.o. Darüber hinaus gilt gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 der innergemeinschaftliche Erwerb auch in Österreich als bewirkt, da die Revisionswerberin die österreichische UID verwendet hat. Dass der innergemeinschaftliche Erwerb oder die folgende ruhende Lieferung in der Tschechischen Republik besteuert worden sei, wird von der Revisionswerberin nicht behauptet.

21 Gegenstand des Verfahrens ist die in Österreich anfallende Besteuerung nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994, also die zusätzliche Besteuerung eines (fiktiven) innergemeinschaftlichen Erwerbs im Hinblick auf die Verwendung der österreichischen UID. Mit dieser Umsatzsteuer ist die Revisionswerberin wirtschaftlich belastet, weil dazu kein Vorsteuerabzug zusteht (vgl. EuGH 22.4.2010, *X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 und C-539/08).



- 22 Der innergemeinschaftliche Erwerb nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 gilt nach Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 nachgekommen ist. Dass die Revisionswerberin dieser Erklärungspflicht nachgekommen ist, ist im vorliegenden Verfahren unbestritten.
- 23 Ob ein Dreiecksgeschäft vorliegt, richtet sich nach Art. 25 Abs. 1 UStG 1994. Von den dort genannten Voraussetzungen ist lediglich strittig, ob die dort verwiesenen Voraussetzungen des Art. 25 Abs. 3 UStG 1994 erfüllt sind.
- 24 Nach Art. 25 Abs. 3 UStG 1994 (der an sich jene Fälle regelt, in denen der dritte Beteiligte am Dreiecksgeschäft - also der „Empfänger“ - seinen Sitz in Österreich hat) ist der innergemeinschaftliche Erwerb insbesondere nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Steuer gemäß Art. 25 Abs. 5 UStG 1994 vom Empfänger geschuldet wird (Art. 25 Abs. 3 lit. e UStG 1994). Dies erfordert nach Art. 25 Abs. 5 UStG 1994 wiederum, dass die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.
- 25 Nach Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 muss die Rechnung insbesondere einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthalten.
- 26 Diese Voraussetzung erfüllten die Rechnungen der Revisionswerberin nicht, da sie zwar auf ein Dreiecksgeschäft verwiesen; einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthielten sie jedoch nicht. Ausgehend hievon wäre - bei Zugrundelegung nur des nationalen Rechts - die Fiktion der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich nicht eingetreten.
- 27 Auch nach Art. 42 der Richtlinie ist Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie (wonach ein innergemeinschaftlicher Erwerb auch im Gebiet des Mitgliedstaates der verwendeten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vorliegt) nicht anzuwenden, wenn insbesondere der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 der Richtlinie als Steuerschuldner bestimmt worden ist.



Art. 197 Abs. 1 Buchst. c sieht insoweit nur vor, dass die Rechnung Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 zu entsprechen hat. Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass eine „Bestimmung“ als Steuerschuldner im Sinne des Art. 42 Abs. 1 der Richtlinie dann vorliegt, wenn die Rechnung eine Angabe enthält, wie sie in Art. 226 Nr. 11a angeführt ist („Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“).

- 28 In den ursprünglichen Rechnungen der Revisionswerberin fehlte aber gerade die auch nach der Richtlinie erforderliche Angabe („Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“).
- 29 Der Hinweis in den ursprünglichen Rechnungen der Revisionswerberin beruht offenbar auf einer unrichtigen Vermengung der Angabe betreffend eine „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ mit jener einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei einem Dreiecksgeschäft. In der Zusammenfassenden Meldung wurden die Lieferungen von der Revisionswerberin hingegen formal eindeutig als Dreiecksgeschäfte ausgewiesen.
- 30 Nach dem Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften sollten bestimmte Vorschriften über die obligatorischen Rechnungsangaben so geändert werden, dass sie eine bessere Steuerkontrolle gewährleisten und eine einheitliche Behandlung von grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen ermöglichen. Dies spricht dafür, eine strikte Einhaltung der Vorschriften über die Rechnungsstellung - insbesondere der in Art. 226 Nr. 11a der Richtlinie geforderten Angabe: „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ - als Voraussetzung für darauf gestützte Begünstigungen (hier die Anwendung der Regelungen über Dreiecksgeschäfte) zu fordern.
- 31 Zweck der Rechnungsangabe bei Dreiecksgeschäften ist es insbesondere, dass der letzte Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft eindeutig und leicht erkennen kann, dass die Steuerschuld auf ihn übertragen wird. Dieser Zweck könnte allenfalls auch durch die vorliegende



Rechnungsangabe erfüllt werden, vor allem wenn berücksichtigt wird, dass ein Mehrwertsteuerbetrag in der Rechnung nicht ausgewiesen wird, sondern der Betrag ausdrücklich als „Rechnungsbetrag Netto“ bezeichnet wird. Allenfalls könnte auch zu berücksichtigen sein, dass die steuerlichen Einnahmen aus diesen Lieferungen dem Mitgliedstaat zustehen sollen, in dem der Endverbrauch erfolgt (im vorliegenden Fall also nicht in Österreich; vgl. EuGH 27.9.2007, *Albert Collée*, C-146/05, Rn. 37).

- 32 Vor diesem Hintergrund scheint es nicht ausgeschlossen, dass die ursprüngliche Rechnungsangabe den unionsrechtlichen Voraussetzungen für die Bestimmung des Empfängers zum Steuerschuldner genügen könnte (vgl. auch EuGH 18.5.2017, *Litdana*, C-624/15, Rn. 21, wo - wenn auch ohne eigene Stellungnahme des EuGH - nicht angenommen wurde, dass eine Rechnungsangabe, die nicht mit dem Wortlaut der Richtlinie übereinstimmte, an sich der Anwendung der Sonderregelung entgegenstehe). In diesem Fall wären aber die Voraussetzungen dafür erfüllt, dass der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich als besteuert gilt.
- 33 2. Für den Fall, dass die erste Frage verneint wird, stellt sich die weitere Frage, ob eine derartige Rechnungsangabe wirksam berichtigt werden kann.
- 34 Im Urteil vom 19. April 2018 in der Rechtssache *Firma Hans Bühler*, C-580/16, Rn. 49, führte der Europäische Gerichtshof aus, Art. 42 Buchst. a der Richtlinie regle die materielle Voraussetzung dafür, dass ein Erwerb wie der (dort) im Ausgangsverfahren in Rede stehende als gemäß Art. 40 der Richtlinie besteuert gelte, Art. 42 Buchst. b der Richtlinie lege hingegen die Modalitäten für die Erbringung des Nachweises der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat fest; diese zuletzt genannten Modalitäten seien als formell anzusehen.
- 35 Eine der materiellen Voraussetzungen nach Art. 42 Buchst. a ist demnach der Umstand, dass der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 der Richtlinie als Steuerschuldner bestimmt worden ist. Darauf verweist auch Art. 141 Buchst. e der Richtlinie. Diese Bestimmung des Empfängers zum Steuerschuldner erfolgt nach Art. 197 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie in der Rechnung.



- 36 Im Zusammenhang mit einem Vorsteuerabzug sind Rechnungen als formelle Voraussetzungen anzusehen. Rechnungen können im Allgemeinen berichtigt werden, wobei die Berichtigung auf das Jahr, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, zurückwirkt (vgl. EuGH 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14). Auch wenn Mehrwertsteuer fälschlich in Rechnung gestellt wird, können Rechnungen berichtigt werden, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist oder der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. EuGH 2.7.2020, *SC Terracult*, C-835/18, Rn. 27 und 28).
- 37 Es stellt sich aber die Frage, ob eine derartige Berichtigungsmöglichkeit auch im Hinblick auf eine materielle Voraussetzung besteht. Dabei ist auch zu beachten, dass die Anwendung der Regelung über Dreiecksgeschäfte nicht verpflichtend ist; die Steuerpflichtigen können sich auch dazu entscheiden, von der Vereinfachungsmaßnahme nicht Gebrauch zu machen (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts in der Rechtssache C-580/16, insbesondere Fußnote 15). Eine Berichtigung der Rechnung wäre demnach nicht bloß eine formelle Maßnahme, sondern würde zur Anwendung anderer Regelungen (begünstigtes Dreiecksgeschäft statt gewöhnlichem Reihengeschäft) führen. Wäre die Rechnung aber wirksam berichtigungsfähig, so könnte dies dazu führen, dass damit auch der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich als besteuert gilt.
- 38 In diesem Zusammenhang stellt sich im vorliegenden Verfahren die weitere Frage, ob es ausreicht, dass der Rechnungsaussteller diese Rechnung berichtigt und diese an den Empfänger versendet, oder ob es für eine wirksame Rechnungsberichtigung auch erforderlich ist, dass diese Rechnung dem Empfänger zugegangen ist. Schließlich scheint offen, ob eine Rechnungsberichtigung in einem derartigen Fall - entsprechend dem Urteil in der Rechtssache *Senatex* - auf den ursprünglichen Zeitpunkt der Rechnung zurückwirken könnte oder erst für den Zeitraum wirksam wäre, in dem die Rechnungsberichtigung erfolgt. Würde diese Rechnungsberichtigung nicht zurückwirken, so wäre im vorliegenden Verfahren, das die Umsatzsteuer 2014 betrifft, eine Berichtigung im Jahr 2016 nicht zu berücksichtigen.



- 39 3. Gemäß Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 richtet sich die Rechnungsausstellung (im Allgemeinen) nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Im vorliegenden Fall betreibt der Erwerber (also die Revisionswerberin) ihr Unternehmen von Österreich aus, sodass die Rechnungsausstellung nach Art. 25 Abs. 4 UStG 1994 nach österreichischem Recht zu beurteilen wäre.
- 40 Die Revisionswerberin macht aber geltend, für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in der Tschechischen Republik sei nicht österreichisches Recht, sondern das Recht der Tschechischen Republik maßgeblich. Abweichend vom österreichischen Recht komme es nach dem Recht der Tschechischen Republik auch dann zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger (die M s.r.o.), wenn die Rechnung einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld nicht enthalte; es reiche hierfür - wie aus dem bisherigen Vorbringen der Revisionswerberin hervorgeht - ein Hinweis in der Rechnung, dass es sich um ein Dreiecksgeschäft handle (ob diese Darstellung zum tschechischen Recht zutrifft, wurde bisher noch nicht geprüft).
- 41 Nach Art. 42 Buchst. a der Richtlinie ist die Regelung über den fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb des Art. 41 Abs. 1 der Richtlinie dann nicht anwendbar, wenn u.a. der Empfänger gemäß Art. 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist. Art. 197 Abs. 1 Buchst. c sieht wiederum vor, dass die Rechnung Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 entspricht.
- 42 Nach Art. 219a Nr. 1 der Richtlinie (in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU und der Berichtigung der deutschen Sprachfassung ABl. L 299/46 vom 17. November 2010) unterliegt die Rechnungsstellung grundsätzlich den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung nach Maßgabe des Titels V als ausgeführt gilt.
- 43 Die Rechnung, die von der Revisionswerberin auszustellen ist, betrifft die „ruhende“ Lieferung der Revisionswerberin an die M s.r.o.; diese erfolgt in der Tschechischen Republik, sodass nach dieser allgemeinen Regelung tschechisches Recht anzuwenden wäre.





- 44 Allerdings unterliegt nach Art. 219a Nr. 2 der Richtlinie unter gewissen Voraussetzungen die Rechnungsstellung österreichischem Recht, da die Revisionswerberin als Lieferer ihren Sitz in Österreich hat und nicht in der Tschechischen Republik ansässig ist. Zusätzlich wäre hierfür aber auch Voraussetzung, dass die Mehrwertsteuer vom „Erwerber“ geschuldet würde.
- 45 Zunächst ist hier davon auszugehen, dass mit „Erwerber“ in diesem Zusammenhang nicht der „Erwerber“ im Sinne des Art. 25 UStG 1994, nämlich der „mittlere“ Beteiligte (Zwischenhändler) des Dreiecksgeschäfts gemeint ist, sondern der Empfänger der Leistung (im vorliegenden Fall also die M s.r.o.). Dabei ist aber zu beachten, dass die M s.r.o. nicht von vornherein Schuldner der Mehrwertsteuer ist, sondern dies nur allenfalls dann, wenn sie zum Schuldner bestimmt wurde; diese Bestimmung erfolgt in der Rechnung.
- 46 Wäre das Vorbringen der Revisionswerberin (das - wie bereits erwähnt - noch nicht inhaltlich geprüft ist) zutreffend, könnten die Angaben in der Rechnung dazu führen, dass nach tschechischem Recht eine wirksame Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner vorliegt. Dies würde nach Art. 219a Nr. 2 der Richtlinie bewirken, dass - eben weil der Empfänger wirksam als Steuerschuldner bestimmt wurde - die Rechnungsausstellung nach österreichischem Recht zu beurteilen wäre. Nach österreichischem Recht läge aber mit dem bloßen Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft keine wirksame Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner vor, sodass wiederum tschechisches Recht anzuwenden wäre.
- 47 Um diesen logischen Zirkel zu durchbrechen, könnte das auf die Rechnungsausstellung anwendbare Recht danach zu bestimmen sein, wie es vor Rechnungsausstellung (unabhängig von dieser) der Fall war. Demnach würde die Rechnungsausstellung tschechischem Recht unterliegen. Nach dem Vorbringen der Revisionswerberin läge nach tschechischem Recht eine wirksame Bestimmung der M s.r.o. als Steuerschuldner vor. Dies könnte weiters zur Folge haben, dass damit der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich als besteuert gilt.






- 48 Eine ähnliche Rechtsfrage wird in der Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I) behandelt. Nach Art. 3 Abs. 5 dieser Verordnung finden auf das Zustandekommen und die Wirksamkeit der Einigung der Parteien über das anzuwendende Recht die Artikel 10, 11 und 13 Anwendung. Nach Art. 10 Abs. 1 dieser Verordnung beurteilen sich das Zustandekommen und die Wirksamkeit des Vertrags oder einer seiner Bestimmungen nach dem Recht, das nach dieser Verordnung anzuwenden wäre, wenn der Vertrag oder die Bestimmung wirksam wäre.
- 49 Auch wenn diese Verordnung - wie sich schon aus Art. 1 Abs. 1 dieser Verordnung ergibt - „insbesondere nicht für Steuer- und Zollsachen sowie verwaltungsrechtliche Angelegenheiten“ gilt, könnte der Gedanke dieser Regelung auf die hier zu beurteilende Rechtsfrage allenfalls analog angewandt werden. Bei Zugrundelegung der Wirksamkeit der Bestimmung der M s.r.o. zum Steuerschuldner (wovon gerade die Revisionswerberin ausgeht) wäre die Rechnungsstellung gemäß Art. 219a Nr. 2 der Richtlinie nach österreichischem Recht zu beurteilen. Ausgehend (nur; vgl. aber die erste Frage) von österreichischem Recht entspricht die Rechnungsangabe aber nicht den Voraussetzungen für eine Bestimmung der M s.r.o. zum Steuerschuldner. Dies könnte zum Ergebnis führen, dass der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich nicht als besteuert gilt.
- 50 Insgesamt scheint die Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf diese Fragen nicht derart offenkundig zu sein, dass für vernünftige Zweifel keinerlei Raum bliebe (vgl. EuGH 4.10.2018, *Kommission/Französische Republik*, C-416/17, Rn. 110).
- 51 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 8. April 2021

Dr. N o w a k o w s k i

Mag. S c h r a m e l

	Unterzeichner	Verwaltungsgerichtshof
	Datum/Zeit	2021-04-14T10:56:30+02:00
	Aussteller-Zertifikat	CN=a-sign-corporate-05,OU=a-sign-corporate-05,O=A-Trust Ges. f. Sicherheitssysteme im elektr. Datenverkehr GmbH,C=AT
	Serien-Nr.	1182209822
Hinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert.	
Prüfinformation	Informationen zur Prüfung des elektronischen Siegels bzw. der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signaturpruefung.gv.at Informationen zur Prüfung des Ausdrucks finden Sie unter: https://www.bka.gv.at/verifizierung	