

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RBP Steuerberatung KG, Ernst-Mach-Straße 1, 7100 Neusiedl/See, über die Beschwerde vom 3. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 27. Februar 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin, einer im Transportwesen tätigen GmbH, durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer folgende Feststellungen:

*„Im Zeitraum Juli – September 2017 wurden an die slowenische Firma ***K d.o.o.*** innergemeinschaftliche sonstige Leistungen im Gesamtbetrag von € 234.469,97 erbracht und in der zusammenfassenden Meldung entsprechend ausgewiesen.*

*Bei den betreffenden Leistungen handelt es sich um Güterbeförderungen für die Fa. ***K d.o.o.*** (Auftraggeber), wobei sich die [Beschwerdeführerin] diverser ausländischer Subfrächter bedient, welche die Transporte durchführen und ihre Leistungen der [Beschwerdeführerin] ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Die [Beschwerdeführerin] stellt ihrerseits der ***K d.o.o.*** diese Leistungen mit einem entsprechenden Aufschlag ebenfalls ohne Umsatzsteuerausweis in Rechnung (Übergang der Steuerschuld auf die ***K d.o.o.***).*

Gemäß § 19 (1) 2. Satz UStG kommt es in diesen Fällen zu einem Übergang der Steuerschuld. Wenn die sonstigen Leistungen für das Unternehmen erbracht wurden, sind die aufgrund des Überganges der Steuerschuld geschuldeten Beträge gemäß § 12 (1) Z 3 UStG als Vorsteuern abziehbar. Gemäß § 12 (14) UStG ist der Vorsteuerabzug jedoch trotz Vorliegens der Voraussetzungen, wie zum Beispiel tatsächliche Leistungserbringung und ordnungsgemäße Rechnung, zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

*Im konkreten Fall wurden die für die ***K d.o.o.*** erbrachten Leistungen unter Verwendung einer nicht gültigen Umsatzsteueridentifikationsnummer an diese in Rechnung gestellt und wie bereits erwähnt, in den jeweiligen zusammenfassenden Meldungen entsprechend ausgewiesen. Aus der Beantwortung eines an die slowenische Finanzverwaltung übermittelten Auskunftersuchens geht hervor, dass der ***K d.o.o.*** in Slowenien keine Umsatzsteueridentifikationsnummer zugeteilt wurde, da die genannte Firma mit der slowenischen Steuerbehörde nicht zusammenarbeitet. Folglich wurde die aufgrund des Überganges der Steuerschuld geschuldete Umsatzsteuer in Slowenien weder erklärt noch abgeführt.*

*Die [Beschwerdeführerin] hat in Bezug auf die ***K d.o.o.*** und der von ihr angegebenen, vermeintlichen Umsatzsteueridentifikationsnummer kein Bestätigungsverfahren durchgeführt. Durch das nicht erfolgte Bestätigungsverfahren wurde die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht wahrgenommen. Die [Beschwerdeführerin] hätte nach Durchführung des Bestätigungsverfahrens gewusst, dass die betreffenden Umsätze mit Umsatzsteuerhinterziehungen in Zusammenhang stehen.*

Der mit diesen Leistungen korrespondierende Vorsteuerabzug war daher zu versagen.“

Die belangte Behörde erließ entsprechend dieser Ergebnisse der Außenprüfung am 27. Februar 2019 den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017, in dem der Abzug der strittigen Vorsteuern nicht gewährt wurde.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde vom 3. März 2019 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass die Erlassung des Bescheides erfolgte, ohne dass der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Schlussbesprechung Gelegenheit zum Parteiengehör gegeben worden sei. Die Niederschrift, auf die in der Bescheidebegründung verwiesen werde, sei weder der Beschwerdeführerin noch ihrem Parteienvertreter zur Kenntnis gebracht bzw. übermittelt worden. Der Bescheid sei daher mangelhaft begründet und seine inhaltliche Bekämpfung für die Beschwerdeführerin unmöglich.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. November 2019 (die gesonderte Bescheidbegründung erging am 15. November 2019) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In Hinblick auf die geltend gemachte Verletzung des Parteiengehörs wurde darauf verwiesen, dass nunmehr am 1. April 2019 eine Besprechung der Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfung in Anwesenheit von Vertretern der Beschwerdeführerin stattgefunden habe.

In Hinblick auf die Versagung des Vorsteuerabzugs führte die belangte Behörde begründend aus, dass die Beschwerdeführerin Güterbeförderungsleistungen an die slowenische Gesellschaft ***K d.o.o.*** erbracht habe, die gemäß § 3a Abs 6 UStG 1994 in Slowenien steuerbar seien. Gemäß Art 196 MwStSystRL komme es für diese Leistungen in Slowenien zwingend zum Übergang der Steuerschuld, sodass die ***K d.o.o.*** diese Steuer in Slowenien hätte erklären und abführen müssen, was diese jedoch nachweislich nicht gemacht habe. Die slowenische Finanzverwaltung habe bestätigt, dass die ***K d.o.o.*** keine UID-Nummer erhalten, in Slowenien keine Erklärungen abgegeben und auch auf ihr Ersuchen nicht reagiert habe (unter Hinweis auf den Informationsaustausch mit der slowenischen Finanzverwaltung). Es sei daher davon auszugehen, dass die ***K d.o.o.*** in Slowenien eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen habe, indem sie die auf sie übergegangene Steuer weder abgeführt noch erklärt habe. Der Gegenargumentation, dass die ***K d.o.o.*** in gleicher Höhe den Vorsteuerabzug hätte, sei zu entgegnen, dass der Vorsteuerabzug an das Erfüllen von materiell rechtlichen Voraussetzungen anknüpfe, die unabhängig vom Reverse Charge erfüllt sein müssten. Im Übrigen gebe es keine Hinweise darauf, dass die ***K d.o.o.*** diese Voraussetzungen erfüllen würde. Des Weiteren lägen objektive Umstände vor, die darauf schließen ließen, dass die Beschwerdeführerin von dieser Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen gewusst habe oder hätte wissen müssen. Insbesondere die Tatsache, dass die ***K d.o.o.*** als Geschäftspartner bisher unbekannt gewesen sei und bisher keine Geschäfte für sie ausgeführt worden seien, dass es sich bei den transportierten Waren um besonders sensible Waren (Waffen bzw. militärischem Gerät) gehandelt habe, dass die Beschwerdeführerin trotz neuem Geschäftskontakt in keinem Zeitpunkt eine Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer ihrer Auftraggeberin vorgenommen habe, würden dafürsprechen, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen dieser Umsätze nicht gutgläubig gewesen sei. Außerdem gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen, obwohl noch keine Geschäftsbeziehung bestanden hätten. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen habe, die vernünftigerweise verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass der von ihr getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen würde. Vielmehr sei davon auszugehen, dass sie gewusst habe (oder hätte wissen müssen), dass der von ihr bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft gewesen sei, und nicht alle ihr zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen habe, um dies

zu verhindern. Der Vorsteuerabzug sei deshalb gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 zu versagen und die Beschwerde abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2020 beantragte die Beschwerdeführerin, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend führte die Beschwerdeführerin aus, dass die ihr seitens der Leistungsempfängerin „***K d.o.o.***“ genannte Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) sich anlässlich der ZM-Übermittlung als nicht überprüfbar herausgestellt habe: in Rücksprache mit der Vertreterin der ***K d.o.o.*** habe sich herausgestellt, dass die nationale Steuernummer (***StNr.SLO***) angegeben worden sei, da die ***K d.o.o.*** als umsatzsteuerliche Kleinunternehmerin keine UID-Nummer zugeteilt bekommen hätte. Über die korrekt erfolgte steuerliche Erfassung der ***K d.o.o.*** sei der Beschwerdeführerin eine Bestätigung seitens der slowenischen Finanzbehörde übermittelt und das betreffende Schreiben auch der österreichischen Finanzbehörde vorgelegt worden. Darüberhinaus habe die Beschwerdeführerin der österreichischen Finanzverwaltung aktuelle und gültige Kontaktdaten zur Geschäftsführerin der ***K d.o.o.*** – Frau ***KG*** – übermittelt. Der belangten Behörde seien auch Transportnachweise darüber erbracht worden, dass die betreffenden sonstigen Leistungen auch tatsächlich durchgeführt worden sein (u.a. durch CMR-Papiere). Die Beschwerdeführerin habe alle ihr im Rahmen einer ständigen Geschäftsbeziehung zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um einen formalrechtskonformen Zustand herzustellen.

Schließlich sei hervorzuheben, dass zufolge Art 151 MwStSystRL Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an bestimmte internationale Einrichtungen wie die NATO für Mehrwertsteuerzwecke befreit seien, wobei der Lieferer dennoch das Recht auf Vorsteuerabzug habe. Demzufolge habe im konkreten Fall weder in Österreich noch in Slowenien ein Steuerausfall eintreten können: denn selbst, wenn die ***K d.o.o.*** als Kleinunternehmerin (analog den entsprechenden österreichischen Vorschriften) grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, würde die vorgenannte Bestimmung vorrangig gelten und einen solchen dennoch erlauben — die gesamte Kette der sonstigen Leistungen hätte mehrwertsteuerfrei bleiben müssen. Eine Verkürzung von Mehrwertsteuer im gegenständlichen Fall sei daher denkunmöglich.

Im Rahmen des Erörterungstermins vom 7. Dezember 2023 verzichtete die Beschwerdeführerin auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf die beantragte Entscheidung durch den gesamten Senat. Weiters führte die Beschwerdeführerin zur Geschäftsbeziehung mit der ***K d.o.o.*** aus, dass die erste Kontaktaufnahme mit dieser durch die italienische ***R SRL*** vermittelt worden sei, deren Gesellschafterin ***KG*** ebenfalls Gesellschafterin und Geschäftsführerin der ***K d.o.o.*** sei. Die Geschäftsbeziehung mit der ***R SRL*** habe von 2016 bis 2020 bestanden und sei (auch in Bezug auf die Meldung der UID-Nummer) ohne Probleme verlaufen.

Die Beschwerdeführerin führte weiter aus, dass sie für die Fakturierung die UID-Nummer der ***K d.o.o.*** benötigt habe und ihr diese eine Nummer bestehend aus dem Länderkürzel SI und der nationalen slowenischen Steuernummer angegeben habe. Laut der Vertreterin des Finanzamtes sei keine Abfrage dieser Nummer über FinanzOnline durchgeführt worden und die Beschwerdeführerin habe auch in einer anlässlich der Betriebsprüfung durchgeführten Befragung angegeben, dass kein Bestätigungsverfahren durchgeführt worden sei (unter Hinweis auf Niederschrift vom 29. Oktober 2018), die Ungültigkeit der Nummer habe spätestens durch die Fehlermeldung bei der zusammenfassenden Meldung vom 1. Jänner 2018 bekannt sein müssen. Die Beschwerdeführerin entgegnete, dass eine Abfrage der UID-Nummer durchgeführt worden sei, sie jedoch nicht mehr sagen könnte, über welches Abfragesystem dies erfolgt sei. Finanzonline bzw ein von der österreichischen Finanzverwaltung bereitgestelltes Abfragetool sei nicht verwendet worden.

Zusammenfassend gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass die Beschwerdeführerin alles ihr Zumutbare unternommen habe, damit ein formell richtiger Zustand hergestellt werde. Es seien der belangten Behörde die Kontaktdaten der ***K d.o.o.*** übermittelt worden. Frau ***KG*** habe sich in ihrer bisherigen Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin als zuverlässig erwiesen, weshalb man ihr auch bei der Zusammenarbeit im Rahmen der ***K d.o.o.*** vertraut und eine Zeitlang abgewartet habe, damit sie eine UID-Nummer beantrage und den rechtsrichtigen Zustand herstellen könne. Es sei der Beschwerdeführerin keine Sorgfaltsverletzung vorzuwerfen und sie habe auch sicher nicht vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung gewusst.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine im Bereich des Transportwesens tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im streitgegenständlichen Jahr 2017 für die slowenische ***K d.o.o.*** Beförderungsleistungen erbrachte, wobei sie sich mehrerer Subunternehmer bediente.

Die Kontaktaufnahme zwischen der Beschwerdeführerin und der ***K d.o.o.*** erfolgte über deren Geschäftsführerin und Gesellschafterin ***KG***, die ebenfalls Geschäftsführerin und Gesellschafterin der italienischen ***R SRL*** war, mit der die Beschwerdeführerin von 2016 bis 2020 eine Geschäftsbeziehung unterhielt.

In einem mit „Juni 2017“ datierten Rahmenvertrag vereinbarten die Beschwerdeführerin und die ***K d.o.o.*** eine Geschäftsbeziehung von 2017 bis 2019 („wenn sich beide Seiten nichts zu Schulden kommen lassen“) mit der Option auf eine Verlängerung um weitere 3 Jahre. Die

Auftragserteilung hinsichtlich der konkreten Transportleistungen erfolgte jeweils durch ***KG***. Schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der erteilten Aufträge bestehen nicht.

Die – durch Subunternehmer – an die ***K d.o.o.*** erbrachten Leistungen betrafen den Transport von militärischem Gerät (wie beispielsweise zerlegte Waffen, Zubehörteile für Waffen oder Kraftfahrzeuge der Marke „Hummer“). Die Transporte erfolgten an bzw. zwischen europäischen Truppenstützpunkten (u.a. Vicenza, Italien; Papa, Ungarn; Sliven, Bulgarien; Burgas, Bulgarien; Bezmer, Bulgarien), an denen (auch) internationale Streitkräfte stationiert sind. Für die im Zeitraum Juli bis September 2017 an die ***K d.o.o.*** erbrachte Transportleistungen stellte die Beschwerdeführerin zwölf Rechnungen über insgesamt € 234.650, --. Auf ihrer Homepage (http://***www***; in den Unterlagen der Betriebsprüfung finden sich Screenshots vom 12. März 2018) tritt die ***K d.o.o.*** als europaweit agierendes Transportunternehmen auf. Aufgrund der Kontakte von ***KG*** zum Militär dürfte sie überwiegend als Vermittlerin für Warenlieferungen an bzw. zwischen militärischen Stützpunkten tätig sein.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die ***K d.o.o.*** selbstständig eine wirtschaftliche Tätigkeit bzw. eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. In Slowenien ist die ***K d.o.o.*** nach Maßgabe der slowenischen Kleinunternehmerregelung von der Umsatzsteuer befreit.

Auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die ***K d.o.o.*** ist die Umsatzsteuer nicht ausgewiesen, sondern der „Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem. Art 19/1 UstG“ vermerkt. Als „UID-Nummer“ der ***K d.o.o.*** auf den Rechnungen ist „SI ***StNr.SLO***“ angegeben. Bei dieser Ziffernfolge handelt es sich um die Kombination des Länderkürzels für Slowenien „SI“ und der (nationalen) slowenischen Steuernummer der ***K d.o.o.***, nicht jedoch um eine an sie vergebene UID-Nummer.

Die ***K d.o.o.*** übermittelte der Beschwerdeführerin eine mit 18. Dezember 2017 datierte Bestätigung der slowenischen Finanzverwaltung, „dass [sie] nicht steuerpflichtig ist (MwSt.).“ Weiters teilte sie der Beschwerdeführerin mit, dass sie in Slowenien als Kleinunternehmerin nicht der Umsatzsteuer unterliege und über keine UID-Nummer verfüge.

Mit automationsunterstützter Meldung vom 1. Jänner 2018 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, dass es sich bei der von der Beschwerdeführerin in der Zusammenfassenden Meldung angegebene Nummer „SI ***StNr.SLO***“ um eine ungültige ausländische UID-Nummer handle und forderte sie zur Korrektur auf.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass eine Abfrage der UID-Nummer durch die Beschwerdeführerin im Zeitraum zwischen 13. September 2017 (Datum der letzten an die ***K d.o.o.*** ausgestellten Rechnung) und 18. Dezember 2017 (Datum der Bestätigung der slowenischen Finanzverwaltung hinsichtlich des Nichtvorliegens einer UID-Nummer) erfolgte.

Die Umsatzsteuer betreffend die von der Beschwerdeführerin an die ***K d.o.o.*** erbrachten Transportleistungen wurde von dieser in Slowenien weder erklärt noch abgeführt.

Mit 29. Mai 2018 stellte die ***K d.o.o.*** bei der slowenischen Finanzverwaltung einen Antrag auf Erteilung einer UID-Nummer. Dieser Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass aus den vorgelegten Unterlagen und Feststellungen der slowenischen Finanzverwaltung nicht hervorgegangen sei, dass die ***K d.o.o.*** steuerpflichtige Umsätze in Slowenien erzielen werde. Sie habe keine relevanten Erklärungen zu geplanten Geschäftsbeziehungen gegeben und verfüge über keine Fahrzeuge, um selbst Transporte durchzuführen. Im Antrag sei angegeben worden, dass die UID-Nummer benötigt werde, da die Beschwerdeführerin Zement in Slowenien kaufen werde. Nachfragen, inwieweit hierfür die beantragte UID-Nummer benötigt werde, seien nicht beantwortet worden und die beantragte UID-Nummer daher nicht gewährt worden.

Nachdem der Antrag auf Erteilung der UID-Nummer abgewiesen worden war, beendete die Beschwerdeführerin ihre Geschäftsbeziehung mit der ***K d.o.o.***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Verwaltungsakten – insbesondere dem Arbeitsbogen und dem Schlussbericht der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten USO-Prüfung sowie dem Auskunftersuchen an die slowenische Finanzverwaltung –, das Beschwerdevorbringen sowie das Vorbringen der Parteien im Rahmen des Erörterungstermins.

Der Umstand, dass die ***K d.o.o.*** eine nachhaltige Tätigkeit selbstständig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem – mit den vorliegenden Rechnungen und den durch diese ersichtlichen Warenbewegungen über die Transportleistungen konsistenten – Vorbringen der Beschwerdeführerin und den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde im Rahmen der USO-Prüfung.

Aus den Rechnungen über die Transportleistungen an die ***K d.o.o.*** (sowie die korrespondierenden Rechnungen der Subfrächter) geht hervor, dass für die ***K d.o.o.*** militärisches Zubehör insbesondere zwischen europäischen Truppenstützpunkten transportiert wurde. An den Orten, zwischen denen diese Warenbewegungen stattgefunden haben, befinden sich – laut Internetrecherchen – militärische Stützpunkte, an denen (auch) internationale Streitkräfte stationiert sind.

Vor diesem Hintergrund erachtet das Bundesfinanzgericht die Darstellung der Tätigkeit der ***K d.o.o.*** durch die Beschwerdeführerin – dass Frau ***KG*** über Kontakte zum Militär verfügt und über die ***K d.o.o.*** Warenlieferungen an die Stützpunkte vornimmt bzw. vermittelt – als schlüssig und sieht keinen Anlass, daran zu zweifeln. Angesichts des an die ***K

d.o.o.*** (allein durch die Beschwerdeführerin) erbrachten Volumens an Eingangsleistungen ist zudem davon auszugehen, dass die ***K d.o.o.*** diese Tätigkeit nachhaltig ausübt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des Erörterungstermins sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Vertreterin der belangten Behörde angaben, dass keine Zweifel an der Unternehmereigenschaft der ***K d.o.o.*** bestehen würden und auch nicht im bisherigen Verwaltungsverfahren bestanden hätten.

Die Annahme, dass es sich bei der ***K d.o.o.*** um eine Kleinunternehmerin handelt, basiert auf dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sowie aus der Auskunft der slowenischen Finanzverwaltung, dass die ***K d.o.o.*** in Slowenien keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze erbringt bzw. ihr Antrag auf Erteilung einer UID-Nummer abgelehnt wurde, da nicht nachgewiesen wurde, dass sie in Slowenien umsatzsteuerpflichtige Umsätze erbringen werde.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Abfrage der UID-Nummer geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass eine Abfrage der UID-Nummer der ***K d.o.o.*** nicht vor der Rechnungslegung erfolgte, da nicht anzunehmen ist, dass die Beschwerdeführerin auf ihren Ausgangsrechnungen (und in der Zusammenfassenden Meldung für September 2017) wissentlich eine falsche UID-Nummer angegeben haben sollte. Andererseits ergibt sich aus der der Beschwerdeführerin vorgelegten Bestätigung der slowenischen Finanzverwaltung, dass die ***K d.o.o.*** über keine UID-Nummer verfüge, sodass die Frage nach einer korrekten UID-Nummer wohl bereits im Dezember 2017 zwischen der Beschwerdeführerin und der ***K d.o.o.*** thematisiert wurde. Das Bundesfinanzgericht nimmt an, dass der Anlass dafür eine von der Beschwerdeführerin durchgeführte Überprüfung bzw. Abfrage der von der ***K d.o.o.*** ursprünglich angegebenen „UID-Nummer“ war.

Hinsichtlich der Frage, inwieweit die Überprüfung der UID-Nummer des Geschäftspartners der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entspricht und eine Maßnahme darstellt, die vernünftigerweise verlangt werden kann, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, ist Folgendes auszuführen:

Gerade im für die gegenständliche Beschwerde maßgeblichen Bereich der B2B-Leistungen und in Anwendung des Reverse-Charge-Systems kommt der UID-Nummer in mehrfacher Weise eine besondere Bedeutung zu.

Die in Art 18 DVO (EU) 282/2011 normierten Vertrauensschutzregelung soll es dem Steuerpflichtigen (als Dienstleistungserbringer) ermöglichen, nach (erfolgreicher) Überprüfung der ihm mitgeteilten UID-Nummer, davon ausgehen zu können, dass es sich bei seinem Geschäftspartner (dem Dienstleistungsempfänger) um einen Unternehmer handelt, und in seinem Vertrauen auf dessen Unternehmerstatus geschützt zu sein.

Der Leistungsempfänger weist grundsätzlich durch die Angabe seiner UID-Nummer nach, dass er Unternehmer ist. Der an ihn leistende Unternehmer kann dann auf diesen Umstand vertrauen, wenn er die UID-Nummer einer Überprüfung unterzogen hat. Hingegen muss der Leistende, wenn ihm der Leistungsempfänger keine UID-Nummer nennt (damit ist wohl auch der Fall gleichzusetzen, in dem eine sich bei der Überprüfung als inkorrekt herausstellende UID-Nummer genannt wird), grundsätzlich davon ausgehen, dass es sich bei diesem um einen Nichtunternehmer handelt und die an ihn zu erbringende Leistung als B2C-Leistung zu behandeln ist.

Bei Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger gemäß Reverse Charge dient die UID-Nummer des Empfängers überdies durch die Aufnahme in die Zusammenfassende Meldung als Instrument der steuerlichen Erfassung der grenzüberschreitend erbrachten Leistungen und ist gemäß § 11 Abs. 1a UStG 1994 in der Rechnung auszuweisen.

Aus dem Umstand, dass der Leistungserbringer gemäß Art 18 DVO (EU) 282/2011 (sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen) nach Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer, sowie des zugehörigen Namens und der zugehörigen Adresse, davon ausgehen kann, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, ergibt sich, dass der unionsrechtliche Gesetzgeber davon ausgeht, dass die Kontrolle der erhaltenen UID-Nummer jedenfalls (auch für den Fall, dass keine Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten vorliegen sollten) als dem Steuerpflichtigen zumutbare Maßnahme zur steuerrechtlichen Erfassung der jeweiligen Leistung beurteilt. Zudem ist auf eine Vielzahl von (beispielweise online angebotenen) Services zu verweisen, die einen niederschweligen Zugang zur Überprüfung der UID-Nummer bieten, sodass eine Zumutbarkeit auch in Hinblick auf die faktische Durchführbarkeit jedenfalls gegeben ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die beschwerdegegenständliche Streitfrage ist, ob der Beschwerdeführerin hinsichtlich der von den Subfrächtern an sie erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug zusteht.

Unstrittig ist hierbei, dass es sich bei den gegenständlichen von diesen Subunternehmern an die Beschwerdeführerin erbrachten Transportleistungen um im Inland für ihr Unternehmen ausgeführte Leistungen handelte und gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Strittig ist ausschließlich, ob § 12 Abs. 14 UStG 1994 dem Abzug der Vorsteuer entgegensteht.

Gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen

steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Die nachgelagerten Umsätze, die die belangte Behörde im gegenständlichen Fall als in Verbindung mit einer Steuerhinterziehung bzw. mit sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stehend und damit als dem Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin entgegenstehend qualifiziert, sind die von der Beschwerdeführerin an die ***K d.o.o.*** erbrachten Transportleistungen.

Die für den Beschwerdefall maßgebliche Fragen sind daher einerseits, ob in Zusammenhang mit diesen Umsätzen Steuerhinterziehungen bzw sonstige, die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen verwirklicht wurden, und andererseits, ob die Beschwerdeführerin von diesem Umstand wusste oder wissen musste.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes übt die ***K d.o.o.*** selbstständig und nachhaltig eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus. Ihr kommt somit gemäß § 2 UStG 1994 Unternehmereigenschaft zu bzw. ist sie Steuerpflichtige iSd Art 9 MwStSystRL. Der Umstand, dass die ***K d.o.o.*** über keine UID-Nummer verfügt, steht ihrer Beurteilung als Unternehmerin (vgl. VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0037) bzw. als Steuerpflichtige iSd Art 9 MwStSystRL nicht entgegen. Ebenso wenig kann aus dem Umstand, dass der Antrag der ***K d.o.o.*** auf Erteilung einer UID-Nummer von der slowenischen Finanzverwaltung mangels Nachweises, dass sie steuerpflichtige Umsätze in Slowenien erzielen werde, abgewiesen wurde, auf das (Nicht-)Vorliegen der Unternehmereigenschaft geschlossen werden. Die Unternehmereigenschaft wird nicht allein durch ein Tätigwerden im Inland (hier: in Slowenien) begründet, sie liegt auch bei einem ausschließlichen Tätigwerden im Ausland vor (vgl. VwGH vom 7. Oktober 1955, 3206/53).

Die von der Beschwerdeführerin an die ***K d.o.o.*** erbrachten Transportleistungen unterliegen als an einen Unternehmer erbrachte sonstige Leistungen (B2B) gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 bzw. Art 44 MwStSystRL in Slowenien der Besteuerung. Wer Steuerschuldner für diese Leistungen ist, richtet sich grundsätzlich nach slowenischem Recht, wobei jedoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben des Art 196 MwStSystRL davon ausgegangen werden kann, dass die ***K d.o.o.*** als Leistungsempfängerin in Slowenien die Steuer schuldet (Reverse-Charge).

Nach Auskunft der slowenischen Finanzverwaltung wurden diese Umsätze in Slowenien nicht erklärt und für sie auch keine Umsatzsteuer abgeführt.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin führt betreffend die Frage des Vorliegens eines Steuerausfalls für die slowenische Finanzverwaltung sinngemäß aus, dass Leistungen im B2B-Bereich, also innerhalb der Unternehmerkette in Hinblick auf die Umsatzsteuer kostenneutral seien, da der geschuldeten Umsatzsteuer der entsprechende Vorsteuerabzug

des Leistungsempfängers gegenübersteht. Spiegelbildlich sollte daher auch kein Steuerausfall eintreten, wenn die Steuerschuld nicht entrichtet wurde, dem Leistungsempfänger jedoch in Bezug auf diese Umsätze der Vorsteuerabzug nicht zukommt.

Da es sich im gegenständlichen Fall bei der ***K d.o.o.*** als Leistungsempfängerin jedoch um eine slowenische Kleinunternehmerin handelt, wirkt sich die Umsatzsteuer auf ihrer Ebene insofern aus, als der an sie erbrachte Umsatz der Umsatzsteuer unterliegt, ihr aber aufgrund der unechten Befreiung kein Vorsteuerabzug zusteht.

Der steuerliche Vertreter bringt in diesem Zusammenhang weiters vor, dass die ***K d.o.o.*** außerhalb von Slowenien (nicht von der auf inländische Umsätze beschränkten Kleinunternehmerregelung umfasste) umsatzsteuerbare Leistungen erbracht hätte (genannt werden die Lieferungen bzw sonstige Leistungen an im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates stationierten NATO-Streitkräfte, deren echte Steuerbefreiung gemäß Art. 151 MwStSystRL dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht) und die von der Beschwerdeführerin an sie erbrachten Transportleistungen mit diesen Umsätzen in Zusammenhang gestanden hätten. Diese Auslandsumsätze sind jedoch nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – für die Frage des Vorsteuerabzugs – so zu behandeln, als wären sie ebenfalls im Inland (im gegenständlichen Fall: Slowenien) erbracht worden, sodass dem Vorsteuerabzug auch in diesem Fall die Kleinunternehmerbefreiung entgegensteht (vgl. EuGH vom 15. November 2017, C-507/16, *Entertainment Bulgaria System EOOD*). Es ist daher anzunehmen, dass im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin an die ***K d.o.o.*** erbrachten Transportleistungen ein Steuerausfall in Slowenien eingetreten ist, wobei auch darauf hinzuweisen ist, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes der Nachweis eines konkreten Steuerausfalls bzw. der Gefährdung des Steueraufkommens keine Voraussetzung für die Versagung des Vorsteuerabzuges ist (vgl. EuGH vom 11. November 2021, C-281/20, *Ferimet SL*). Vielmehr ist der „einfachste Fall der Steuerhinterziehung“ bereits dann verwirklicht, wenn der Steuerpflichtige seinen formellen Pflichten vorsätzlich nicht nachkommt, um der Entrichtung der Steuer zu entgehen. Insbesondere kann die Nichtabgabe einer Mehrwertsteuererklärung – da ihre Abgabe die Mehrwertsteuererhebung und deren Kontrolle durch die Steuerbehörde ermöglichen würde – die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Es entspricht daher der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bereits solche Verstöße als Steuerhinterziehung zu sehen (vgl. EuGH vom 28. Juli 2016, C-332/15, *Astone* sowie vom 7. März 2018, C-159/17, *Dobre*).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung und dem Umstand, dass die auf die an die ***K d.o.o.*** erbrachten Transportleistungen entfallende Umsatzsteuer in Slowenien weder erklärt noch abgeführt wurde, ist davon auszugehen, dass diese Umsätze in Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung iSd § 12 Abs. 14 UStG 1994 stehen.

Weiters ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin von dieser Hinterziehung wusste oder hätte wissen müssen.

Ob der Abnehmer von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (vgl. VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172). Zu prüfen ist, ob der Abnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 12 UStG Rz 95).

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Er ist dann als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt. Der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug kann dem Steuerpflichtigen allerdings nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. dazu EuGH 13.2.2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*).

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Hingegen verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. EuGH 21.6.2012, C-80/11, *Mahagében* und C-142/11, *Dávid*).

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sind die vom Steuerpflichtigen notwendigerweise zu treffenden Maßnahmen und Nachforschungen im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Ein Steuerpflichtiger kann bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder das Vorliegen einer Steuerhinterziehung dazu verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Abgabenbehörde kann jedoch von einem Steuerpflichtigen nicht generell verlangen, einerseits zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder andererseits entsprechende Urkunden vorzulegen (vgl. EuGH vom 4. Juni 2020, C-430/19, *SC C.F.*).

Im gegenständlichen Fall geht das Bundesfinanzgericht nicht davon aus, dass für die Beschwerdeführerin konkrete Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder das Vorliegen einer Steuerhinterziehung seitens der ***K d.o.o.*** vorlagen. Die Kontrolle der UID-Nummer ist aus den im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegten Gründen jedoch auch in diesem Fall eine (unter anderem) der Sicherstellung, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, dienende Maßnahme, die dem Steuerpflichtigen zuzumuten ist und von ihm verlangt werden kann.

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die zu der ***R SRL*** und ***KG*** bestehende Geschäftsbeziehung verweist, ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass dadurch einerseits ein Vertrauensvorschuss der Beschwerdeführerin in Hinblick auf das von diesen bisher wahrgenommene umsatzsteuerrechtliche Wohlverhalten in die ***K d.o.o.*** begründet wurde und andererseits ein großes Interesse der Beschwerdeführerin, diese bereits etablierte Geschäftsbeziehung auch im Rahmen der ***K d.o.o.*** weiterzuführen, bestanden hat. Dies entbindet die Beschwerdeführerin jedoch nicht von ihrer im Rahmen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns treffenden Verpflichtung, die Gültigkeit der UID-Nummer zu prüfen.

Da die Beschwerdeführerin, wenn sie im Rahmen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die von der ***K d.o.o.*** übermittelte UID-Nummer auf ihre Gültigkeit überprüft hätte, davon wissen hätte müssen, dass die nachgelagerten Umsätze in Zusammenhang mit Steuerhinterziehungen stehen (jedenfalls hätte dies einen Anhaltspunkt für eine Unregelmäßigkeit begründet, der zu weiteren Nachforschungen verpflichtet hätte), entfällt ihr Recht auf den beschwerdegegenständlichen Vorsteuerabzug.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Hinsichtlich der Rechtsfrage, unter welchen Umständen in Zusammenhang mit einem nachgelagerten Umsatz eine dem Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 entgegenstehende Umsatzsteuerhinterziehung verwirklicht wird, folgt das gegenständliche Erkenntnis der zitierten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes. Ob die Beschwerdeführerin von einer im Zusammenhang mit einem nachgelagerten Umsatz stehenden Umsatzsteuerhinterziehung wusste oder hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen sind (vgl. VwGH vom 3. Juni 2022, Ra 2020/13/0040). Eine solche über den Einzelfall nicht hinausgehende Beurteilung ist nicht revisibel.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 27. März 2024