

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Reichterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, dieser vertreten durch die WTH-GmbH, über die Beschwerde vom 24.04.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 01.04.2014 betreffend die Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 01-03/2012, 04-06/2012, 07-09/2012, 10-12/2012, 01-03/2013 und 04-06/2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1)

Der Beschwerde betreffend die Festsetzungsbescheide der Zeiträume 01-03/2012, 04-06/2012, 07-09/2012 und 04-06/2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

2)

Der Beschwerde betreffend die Festsetzungsbescheide der Zeiträume 10-12/2012 und 01-03/2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Erstattungsbeträge sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die der Beschwerdeführerin (=Bf.) hat ihren Sitz in der Slowakei, betreibt ein Transportunternehmen und wird in Form einer spoločnosť s ručením obmedzeným (abgekürzt s.r.o.) geführt. Dies entspricht einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Österreich.

Die Bf. ist ein Schwesterunternehmen der österreichischen GmbH.

Bei beiden Gesellschaften ist MM, wohnhaft Österreich Alleingesellschafter und Geschäftsführer.

Die Fahrzeuge der Bf. werden ua. bei der Schwestergesellschaft in Österreich betankt, repariert und serviert.

Die Schwestergesellschaft verrechnete im Streitzeitraum für die Treibstofflieferungen an die Bf. österreichische Umsatzsteuer.

Die Bf. stellte für die Quartale 1-4/2012 und 1-2/2013 beim Finanzamt Erstattungsanträge betreffend die von der Schwestergesellschaft verrechnete Umsatzsteuer und andere in Österreich für ihr Unternehmen bezogene Leistungen.

Den Erstattungsanträgen der Bf. wurde antragsgemäß Folge geleistet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Außenprüfung fest, dass eine Reihe von Rechnungen oder Rechnungspositionen über Treibstofflieferungen der Schwestergesellschaft an die Bf. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten und daher auch nicht erstattungsfähig seien.

Im Bericht der Außenprüfung vom 17.03.2014 führt der dazu Prüfer aus:

a) Die Rechnung vom 31.5.2012 (geltend gemacht als Sequenznummer 7 im IV.Quartal/2012) stellt eine Nachverrechnung von 447.659,25 l Diesel für das Jahr 2011 in Höhe von 533.374,10 Euro plus 106.674,82 Euro Umsatzsteuer dar.

b) Die Rechnung vom 25.3.2013 (geltend gemacht als Sequenznummer 26 im 1. Quartal/2013) stellt eine Nachverrechnung von 443.500 l Diesel Jahr 2012 in Höhe von 500.791 Euro netto plus 100.158,20 Euro Umsatzsteuer dar.

*Die in den genannten Rechnungen nachverrechneten Dieselmengen resultierten einerseits aus **händisch geführten Tanklisten** und andererseits aus sogenannten „**elektronische Reserve – Tankkarten - Listen**“ (=Reservekartenlisten).*

Die Fahrzeuge der Bf. würden in der Werkstätte der Schwestergesellschaft in Österreich regelmäßig überprüft, repariert und serviert.

Im Zuge dessen würden diese auch betankt. Diese Betankungen erfolgten in der Werkstätte der Schwestergesellschaft.

*Über diese Betankungen gebe es **andersals** für die restlichen Betankungen, keine elektronischen Aufzeichnungen.*

Laut Auskunft der Schwestergesellschaft hätten deren Werkmeister händische Aufzeichnungen (Uraufzeichnungen) über diese Betankungen geführt.

Diese Uraufzeichnungen seien bei einer Besprechung des Prüfers mit Vertretern der Bf. am 05.02.2014 nicht mehr vorhandenen gewesen

(Anmerkung der RichterIn: siehe dazu Antwort der Bf. vom 25.10.2018 Pkt. 4b auf den schriftlichen Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 24.08.2018: danach seien die Uraufzeichnungen auf Grund des Werkstättenbetriebes verschmutzt gewesen, weshalb man diese in der Folge im Büro händisch übertragen hatte. Die Uraufzeichnungen seien nach Erstellung der nunmehr vorliegenden händischen Listen vernichtet worden).

Diese dem Bundesfinanzgericht vorliegenden händischen Listen sind lose, nicht nummerierte Blätter, die weder Anfangs – und Endbestand der Zapfsäule, noch das betankte Fahrzeug ausweisen.

*Auch die elektronisch geführten Reservekartenlisten weisen die betankten Fahrzeuge **nicht** aus.*

Neben den strittigen Jahresnachverrechnungen stellte die österreichische Schwester laufende Monatsabrechnungen über die Betankungen an die Bf. aus.

Diesen Monatsrechnungen liegen elektronische Aufzeichnungen zu Grunde. Die Rechnungen weisen ua. die Kennzeichen der betankten slowakischen Fahrzeuge aus. Daneben enthalten die Monatsrechnungen auch **Pauschalpositionen** mit der Bezeichnung „**Diesel divers.**“

Als Grundlage für diese Pauschalpositionen dienten ebenfalls elektronische Reservekartenlisten, ebenfalls *ohne Bezeichnung* der betankten Fahrzeuge.

Diese Pauschalpositionen führten keine Mengen, sondern nur den Endpreis an.

Beispiel:

Rechnung 201200048 vom 29.02.2012:

29.02.2012	1,00 pau	Diesel divers	16.591,9800	20	16.591,98 Euro
------------	----------	---------------	-------------	----	----------------

Laut Prüfer liege hinsichtlich dieser Pauschalpositionen keine handelsübliche Verrechnung vor. Es seien daher die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu erstatten. Hinsichtlich dieser pauschalen monatlichen Nachverrechnungen bestehe Grund zur Annahme der Doppelverrechnung.

Im Prüfungsverfahren wurden noch weitere - hier nicht strittige - Feststellungen getroffen, die zu einer Kürzung der Erstattungsbeträge führten.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und setzte im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO die Erstattungsbeiträge der Quartale I bis IV/2012 sowie I bis II/2013 mit Bescheiden vom 01.04.2014 **neufest**.

Die Neufestsetzungen stellen sich wie folgt dar:

Zeitraum	Erstbescheid Datum	Erstbescheid Betrag in Euro	Betrag nach Wiederaufnahmen vom 01.04.2014	Nach- forderungen
01-03/2012	08.05.2012	264.617,20	254.552,48	10.064,72
04-06/2012	13.08.2012	159.277,41	148.463,25	10.814,16
07-9/2012	22.11.2012	343.039,67	335.024,00	8.012,97
10-12/2012	03.04.2013	346.134,38	230.351,01	115.783,37
01-03/2013	13.06.2013	357.748,61	238.834,37	118.914,24
04-06/2013	09.10.2013	298.953,94	279.134,15	19.819,79

Mit Eingabe vom 24.04.2014 brachte die Bf. Beschwerde gegen die oa. Festsetzungen und Kürzung der Erstattungsbeträge ein.

Streitgegenstand sind die vom Finanzamt als nicht erstattungsfähig erachteten **Jahresnachverrechnungen für 2011 und 2012** sowie die **monatlichen Pauschalverrechnungen** der Schwestergesellschaft.

Nach Ansicht der Bf. wiesen die beanstandeten Rechnungen die handelsüblichen Leistungs- und Mengenbezeichnungen auf und enthielten alle für die Erstattung erforderlichen Merkmale einer Rechnung.

Die Vermutung, dass Beträge in den Monats- und Jahresabrechnungen teilweise doppelt erfasst seien, treffe keineswegs zu. Eine Detailbegründung sowie der Nachweis, dass keine Mehrfachverrechnungen stattgefunden hätten, werde die Bf. nachreichen.

Nach wiederholten Fristverlängerungen brachte die Bf. ergänzend vor :

Anders als vom Prüfer dargelegt, seien diesem die *Uraufzeichnungen* für die Betankungen in der Werkstätte vorgelegt worden. Diese beinhalteten die vom Werkstättenmeister entnommenen Mengen. Darin seien ausreichende Aufzeichnungen zu erblicken. Diese Aufzeichnungen bildeten in weiterer Folge die Grundlage für die an die Bf. gelegten Rechnungen.

Art und Umfang der Lieferungen sowie der Zeitpunkt der Lieferung und die Lieferempfängerin seien diesen Aufzeichnungen zu entnehmen.

Bei den jährlichen Nachverrechnungen habe es sich zum Teil auch um Nachverrechnungen von Preisanpassungen unter Berücksichtigung der Fremdüblichkeit gehandelt. Dieser Umstand sei auch im Rahmen der *Außenprüfung* bei der österreichischen Schwestergesellschaft geprüft und für ordnungsgemäß befunden worden. Die strittigen Rechnungen an die Bf. beinhalteten sämtliche nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Rechnungsmerkmale.

Anhand der eingekauften Dieselmengen der Schwestergesellschaft sei auch nachvollziehbar, dass im Rahmen der Nachverrechnungen keine Doppelverrechnung erfolgt sei.

In der Anlage werde eine Zusammenstellung des Ein- und Verkaufs der Schwestergesellschaft von Diesel pro Jahr vorgelegt (*Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes:*

Die vorgelegte Zusammenstellung ist eine durch nichts belegte, formlose Excelaufstellung; sie beinhaltet auch keine Lagerbestände und Bestandsveränderungen).

Das Finanzamt, wies die Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidungen vom 13.05.2015 ab und begründete diese wie folgt:

Aus der Begründung zur Beschwerde bzw. aus der nachgereichten Ergänzung ergeben sich keine Anhaltspunkte, wonach die in der Außenprüfung beanstandete Praktik der

pauschalen Erfassung der Dieselmengen nunmehr nachvollziehbar sei und Zweifel hinsichtlich der Doppelverrechnung ausgeräumt seien.

Das Argument, dass eine Außenprüfung bei der österreichischen Schwestergesellschaft zu keinen Beanstandungen geführt habe, vermöge die Zweifel an der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der zugrundeliegenden Mengenermittlungen nicht zu entkräften.

Auch die vorgelegten Aufstellungen über die Einkäufe und Verkäufe von Diesel der österreichischen Schwestergesellschaft seien mangels Bekanntgabe der Anfangs- und Endbestände nicht aussagekräftig.

Soweit die Bf. hinsichtlich der jährlichen Nachverrechnungen auf die händisch geführten Tanklisten und sogenannten „Reservekartenlisten“ verweise, sei zu entgegnen, dass es sich dabei um nicht durchnummerierte „Loseblatt-Listen“ handle, deren Vollständigkeit nicht überprüfbar sei.

Anfangs- oder Endstände der Zapfsäulenanzeige seien nicht vermerkt und gebe es auch keine Hinweise auf die betankten Fahrzeuge (Kennzeichen).

Im Übrigen habe der Prüfer dargestellt, dass die händischen Aufzeichnungen seines Erachtens erst im Zuge der Prüfung hergestellt worden seien, weshalb die erwähnten Grundaufzeichnungen dafür weder im Außenprüfungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren vorgelegt werden konnten.

Zu den sogenannten „Reservekartelisten“ sei auszuführen, dass diese einzelnen Fahrzeugen nicht zugeordnet werden könnten und doppelte Verrechnungen mit den Monatsabrechnungen nicht auszuschließen seien.

Im Übrigen könnten Betankungen von Personenkraftwagen nicht ausgeschlossen werden. Die Dieselnachverrechnung für das *Kalenderjahr 2012 im Kalenderjahr 2013* sei von der Schwestergesellschaft im Übrigen **nicht** versteuert worden.

Mit Eingabe vom 28.05.2015 brachte die Bf. beim Finanzamt einen Vorlageantrag ohne weiteres Vorbringen ein und beantragte gemäß § 274 Abs. 2 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Bundesfinanzgericht richtete mit Vorhalt vom 24.08.2018 eine Reihe von Fragen an die Bf., die mit Schriftsatz vom 25.10.2018 beantwortet wurden:

Frage:

1) Warum wurden die nicht unbeachtlichen Mengen an Treibstoff erst in den Folgejahren nachverrechnet?

Antwort:

Ad 1) Hinsichtlich der jährlichen Nachverrechnung gilt festzuhalten, dass es sich zum Teil auch um Nachverrechnungen in Folge von Preisanpassungen unter Berücksichtigung der

Fremdüblichkeit handelt. Dieser Umstand wurde ebenso im Rahmen der Außenprüfung bei der Schwestergesellschaft geprüft und für ordnungsgemäß befunden und führte zu keinerlei Prüfungsfeststellungen. Unterjährig wurde ein vereinbarter Basispreis verrechnet und über die Jahresverrechnung wurden aufgrund von Preisschwankungen Nachverrechnungen vorgenommen.

Frage:

2) Um Nachweis der Bezahlung der Nachverrechnungen wird gebeten.

Antwort:

Ad 2) In der Anlage übermitteln wir Ihnen das Kontoblatt, aus welchem die Bezahlung ersichtlich ist. Aufgrund der laufenden Geschäftsbeziehung wurden laufend Teilzahlungen geleistet. Aus den Kontoblättern ist ersichtlich, dass die Bezahlung erfolgt ist. (Hinweis: die Bezahlung wird auch durch die Abgabenbehörde nicht bestritten).

(Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes:

Nach den vorgelegten Kontoblättern hatte die Bf. ständige sich ändernde Rückstände bei der Schwestergesellschaft, zu deren Begleichung sie laufend unregelmäßige Raten entrichtete.

Der genaue Entrichtungszeitpunkt geht daraus zwar nicht hervor, doch lässt sich aus der kontokorrentmäßigen Verrechnung die Entrichtung ableiten).

Frage:

3) Die Nachverrechnung für 2011 erfolgte im Mai 2012, die Erstattung der Vorsteuer aus dieser Rechnung wurde erst im 4. Quartal 2012 beantragt.

Warum?

Antwort:

Ad 3) Der Grund kann aus heutiger Sicht nicht mehr genannt werden; möglicherweise ist dies auf ein Versehen zurückzuführen, so dass die Erstattung wohl im Rahmen der „Jahresverprobung“ beantragt wurde.

Frage:

4) Laut Rechnung 201200697 vom 31.05.2012 wurden 420.000 l und 27.659,25 l Diesel nachverrechnet.

Aus der Rechnung gehen weder die Lieferzeitpunkte und noch die Nachverrechnungszeiträume hervor.

Dem Prüfer wurde erklärt, dass von den 420.000 l eine Menge von 119.269,269,41 l aus Betankungen mit Reservekarten stammt.

Dazu wurde eine Tankdatenliste für den Zeitraum 02.01.2011 bis zum 31.12.2011 vorgelegt, wonach eben die Bf. im Jahr 2011 eine Menge von 119.269,41 l über Reservekarten bezogen habe. Für die Menge von 27.659,25 l Diesel wurden keine Grundlagen vorgelegt.

a)

aa) Welche Funktion hatten diese Reservekarten?

bb) Von welcher Zapfsäule erfolgten diese Betankungen mit Reservekarten?

Worin liegt der Unterschied zwischen Reservekartenbetankungen und jenen auf Grund der händischen Aufzeichnungen?

Die restlichen 300.700 l laut Rechnung stammen laut Ihren Angaben ausschließlich aus Zapfsäule 2.

Für den Monat Dezember 2011 wurden händische Listen des Platzmeisters Josef L. und des Mitarbeiters BR zu Grunde gelegt.

Diese Listen wurden der Gleichmäßigkeit des Schriftbildes nach zu schließen im Nachhinein in Einem verfasst.

b) Liegen diesen Aufzeichnungen Uraufzeichnungen zu Grunde?

Wenn ja, wird um Vorlage derselben gebeten.

c) Dem Bundesfinanzgericht liegen diese handschriftlichen Listen nur für den Dezember 2011 vor.

Bitte die Listen der Monate 01-11/2011 Monate beibringen.

d) Bitte um Nachweis, dass die Rechnung 201200697 vom 31.05.2012 in die Umsatzsteuervoranmeldung Mai 2012 aufgenommen wurde.

e) Bitte um Nachweis der Zahlung durch die Bf.

f) Bitte um Vorlagen der Grundlagen zur zweiten Rechnungsposition über einen Bezug von 27.659,25 l Diesel und deren Niederschlag in der Umsatzsteuervoranmeldung 05/2012.

Antwort:

Ad 4a)

aa) Nach der Reparatur von Fahrzeugen in der Werkstätte wurden die Fahrzeuge durch die Werkstättenmitarbeiter mittels sogenannter Reservekarten betankt.

bb) Die Betankungen erfolgten an der Tankstelle 1.

Wenn aufgrund technischer Mängel eine Betankung mittels Reservekarte nicht möglich war, wurden händische Notizen vorgenommen.

Weiters ist festzuhalten, dass bei Tankstelle 2 durch die Werksmeister ausschließlich Betankungen der Bf. vorgenommen wurden.

Ad 4b)

Uraufzeichnungen liegen nicht mehr vor.

Es ist korrekt, dass die Betankungslisten ein gleichmäßiges Schriftbild aufweisen.

Diese Listen wurden im Büro erstellt. Die durch die Werkstättenmeister erstellten Aufzeichnungen liegen nicht mehr vor, da diese größtenteils aufgrund des Werkstättenbetriebes verschmutzten Zettel nachträglich im Büro übertragen wurden. Die zu Grunde liegenden Aufzeichnungen wurden im Anschluss vernichtet. Dies wurde bereits im Rahmen der Außenprüfung entsprechend vorgebracht.

Ad 4c)

Die Listen für den Zeitraum 01-11/2011 werden als Anlage beigelegt.

Ad 4d), Ad 4e) und Ad 4f)

Beilagen: Umsatzsteuerjournale laut Buchhaltung, Kontoblatt

(Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: die Rechnungsgrundlagen für die Position über 27.659,25 l Diesel wurden nicht vorgelegt).

Frage:

5) Mit Rechnung vom 31.03.2012 (Position 6) wurden pauschal **33.731,59 Euro** für „Diesel divers“ in Rechnung gestellt.

Dazu fällt auf:

Dass die Eurobeträge als Menge herangezogen wurden und dann mit dem Verkaufspreis von 1,148 Euro multipliziert wurden.

Tatsächlich waren 23.337,3 l zu verrechnen und sollte das Nettoentgelt 26.791,30 Euro betragen.

a) Wie erklären Sie sich diese Abrechnung?

b) Es wird um Nachweis gebeten, dass das Entgelt von 33.731,59 Euro netto für Diesel div in der Umsatzsteuervoranmeldung 03/2012 enthalten ist und die Bf. (richtig: Schwestergesellschaft) auch entrichtet hat.

c) Wurden die oa. Mengen von Zapfsäule 1 oder 2 entnommen?

d) Außerdem ist die Menge von 16.583,49 l Reservekartenbetankungen sowohl in der Rechnung für 3/2012 als auch in der Jahresabrechnung vom erfasst.

e) Eine Menge von 2.556,99 l wurde nicht an die Bf., sondern an die Schwestergesellschaft oder die LLGmbH geliefert.

Antwort:

Ad 5)

a) Es handelt sich - wie bereits im Rahmen der Außenprüfung mitgeteilt - um ein Versehen im Zuge der Abrechnung.

b) Vgl. Umsatzsteuerjournal und Kontoblatt lt. Anlage

c) Aus heutiger Sicht kann nicht mehr erhoben werden, ob die Entnahme von Zapfsäule 1 oder 2 erfolgte. Dies ist nach unserem Ermessen für einen etwaigen Vorsteuerabzug irrelevant.

d) Es handelt sich - wie bereits im Rahmen der Außenprüfung mitgeteilt - um ein Versehen im Zuge der Abrechnung.

Frage:

6) Für nachstehende Rechnungspositionen wird um Vorlage folgender Unterlagen gebeten:

a) Rechnungsgrundlagen nach Mengen und Lieferzeitpunkten (Tankdatenlisten, händische Aufzeichnungen etc.);

b) Nachweis der Aufnahme der jeweiligen Rechnungen in die Umsatzsteuervoranmeldungen

c) Bekanntgabe der Abgabestelle: Zapfsäule 1 oder 2

Rechnungsnummer	Datum	Nettoentgelt	Position	Sequenznummer	Quartal
201200048	29.02.2012	16.591,98	7	15	I/12
201200158	31.03.2012	33.731,59	6	25	I/12
201200283	30.04.2012	20.073,90	6	5	II/12
201200633	31.05.2012	16.907,70	6	11	II/12

201200884	30.06.2012	17.089,18	6	17	II/12
201201181	31.07.2012	11.984,45	13	8	III/12
201201443	31.08.2012	15.061,22	13	14	III/12
201201718	30.09.2012	13.019,19	15	19	III/12
201202019	31.10.2012	16.043,93	12	10	III/12
201202269	30.11.2012	15.458,69	16	24	III/12
201202461	31.12.2012	13.910,96	16	31	III/12
Summe		189.872,79			
201300133	31.03.2013	16.560,00	1	27	I/13
		17.160,00	2	27	I/13
201300931	30.06.2013	16.005,00	1	20	II/13
		16.526,05	2	20	
201300333	30.04.2013	15.896,34	1	23	II/13
		15.544,00	2	23	
201300633	31.05.2013	16.880,36	1	32	II/13
		15.960,00	2	32	

Antwort:

Ad 6 a bis c)

Die Rechnungen sowie Grundlagen für die Verrechnung werden in der Anlage übermittelt. Ebenso die Umsatzsteuerjournale über die Entrichtung der Umsatzsteuern (Hinweis: die Entrichtung wird auch durch die Abgabenbehörde nicht bestritten).

Die Abgabestelle wurde nicht vermerkt und ist nicht zu den einzelnen Betankungen zuordenbar.

Im Rahmen der Prüfungsfeststellungen wurden sowohl Vorsteuern aus monatlichen (pauschalen) Verrechnungen, als auch aus einer jährlichen (Nach-)Verrechnung nicht anerkannt. Zu den monatlichen Verrechnung gilt festzuhalten, dass dem zuständigen Prüfer die Aufzeichnungen für die Werkstättenbetankungen vorgelegt wurden. Aus diesen sind die durch die Werkstättenmitarbeiter entnommenen Mengen ersichtlich, was nach unserem Ermessen eine ausreichende Grundaufzeichnung darstellt. Diese Aufzeichnungen bildeten in weiterer Folge auch die Grundlage für an die Bf. gelegten Rechnungen.

Art und Umfang der Lieferungen sind auf den Grundaufzeichnungen zu entnehmen, ebenso der Zeitpunkt der Lieferung. Der Leistungsempfänger, nämlich die Bf. war ebenso bekannt.

Die Rechnungen an die Bf. beinhalten sämtliche Rechnungsmerkmale gemäß UStG, die vorliegenden Grundaufzeichnungen beinhalten Art, Umfang und Zeitpunkt der Lieferung, womit nach unserem Ermessen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen. Anhand der eingekauften Dieselmengen ist nachvollziehbar, dass keine Doppelverrechnung im Rahmen der Nachverrechnungen erfolgt ist.

Mit weiteren Eingaben in Form von elektronischen Nachrichten legte die Bf. die ausstehenden Unterlagen, vor allem aber die Umsatzsteuerjournale der Schwestergesellschaft vor, worin die strittigen Umsätze erfasst sind.

Die erklärten Zahllasten der Schwester wurden danach auch entrichtet, mit Ausnahme der Dieselnachverrechnung 2012; diese wurde erst im Zuge einer Außenprüfung bei der Schwester festgesetzt und bezahlt; (siehe unten).

Zu den Dieselnachverrechnungen für 2011 und 2012 wird ergänzend ausgeführt:

a) Dieselnachverrechnung 2011 mit Rechnung vom 31.05.2012, Nr.:201200697:

Die Schwestergesellschaft verrechnete mit dieser Rechnung an die Bf. für das Jahr 2011 im Nachhinein 420.000 l Diesel zu á 1,2000 Euro, das sind 504.000 Euro und 27.659,25 l á 1,0620 Euro, das sind 29.374,12 Euro, zusammen 533.374,12 Euro, plus 106.674,82 Euro Umsatzsteuer, in Summe 640.048,94.

Der Rechnungstext lautet:

Nachverrechnung Diesel:

Datum	Menge		E-Preis	MwSt %	G-Preis
31.05.2012	420.000 Ltr.	Diesel	1,2000	20	504.000,00 Euro
31.05.2012	27.659,25 Ltr.	Diesel	1,0620	20	29.374,12 Euro
				Netto:	533.374,12 Euro
				MwSt:	106.674,82 Euro
				Brutto	640.048,94 Euro

Die Rechnung verweist auf keine Annexe und noch auf den Lieferzeitraum 2011.

Die Schwester belastete die Bf. laut Verrechnungskonto erst im Oktober 2012 mit dieser Rechnung.

b) Dieselnachverrechnung für 2012 mit Rechnung vom 25.03.2013, Rechnungsnummer 201100037:

Für das Jahr 2012 verrechnete die Schwestergesellschaft der Bf. im Nachhinein 443.000 l Diesel um 500.791,00 Euro netto plus 100.158,20 Euro Umsatzsteuer, zusammen 600.949,20 Euro.

Die Bf. beantragte die Erstattung der Vorsteuer aus dieser Rechnung im I. Quartal 2013 unter Sequenznummer 26.

Die Dieselnachverrechnung wurde von der Schwestergesellschaft weder im Kalenderjahr 2012 noch in der Umsatzsteuervoranmeldung 03/2013 erklärt und auch nicht abgeführt.

Der Prüfer der Bf. meldete dies an das zuständige Finanzamt der Schwester.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Schwestergesellschaft Ende 2014 wurde die geschuldete Umsatzsteuer aus dieser Rechnung schließlich mit Bescheid vom 20.02.2015 als Umsatzsteuer 12/2012 festgesetzt, da der Umsatz der Schwester dem Jahr 2012 zuzurechnen war.

Die Rechnung selbst nimmt keinen Bezug auf irgendwelche Annexe. Als Liefergegenstand sind runde Pauschalmengen (z.B.: 15.000 l Diesel div.) angeführt.

Das Datum der Lieferungen ist fiktiv und korreliert offensichtlich mit den Preisänderungen des gelieferten Treibstoffes. Sowohl die Lieferzeitpunkte als auch die Liefermengen sind willkürlich gewählt und können weder aus den *elektronischen* noch aus den *händischen* Tanklisten erschlossen werden.

Die Rechnung ist wie folgt aufgebaut:

Datum	Menge	Einheit	Leistung	E-Preis	MwSt (%)	G-Preis in Euro
11.01.2012	14500	Ltr.	Diesel div.	1,1370	20	16.486,50
20.01.2012	15000	Ltr.	Diesel div.	1,1260	20	16.890,00
08.02.2012	13500	Ltr.	Diesel div.	1,1380	20	15.363,00
15.02.2012	15.000	Ltr.	Diesel div.	1,1370	20	17.055,00
usw.						

In der mündlichen Verhandlung am 16.05.2019 wurden den Vertretern der Bf. die Nachverrechnung 2011, Rechnung vom 31.5.2012, Re.Nr. 201200697 und die Nachverrechnung 2012, Rechnung vom 25.3.2013, Re.Nr. 201300115, vorgehalten. Sie werden befragt, woraus die behaupteten Preisanpassungen in diesen Rechnungen ersichtlich sein sollen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. kontrolliert die Rechnungen und stellt dann fest, dass diese Rechnungen keine Preisanpassungen beinhalten, sondern über Lieferungen abrechnen.

Über die Frage der Richterin, warum im bisherigen Verfahren die Nachverrechnungen mit Preisanpassungen begründet wurden.

Der steuerliche Vertreter führt dazu aus, dass sich die von der Bf. im Verfahren vorgebrachten Preisanpassungen auf allgemeine unterjährige Preisanpassungen oder Nachverrechnungen zwischen den Schwestergesellschaften bezogen hätten. Die beiden Jahresnachverrechnungen beinhalten derartige Preisanpassungen jedoch nicht.

Die Richterin führt aus, dass die Überprüfung der Beilagen zur Nachverrechnung 2012 vom 25.3.2013 ergeben hat, dass sämtliche Verrechnungen betreffend Reservekartenlisten sowohl in den monatlichen pauschalen Verrechnungen als auch in der Nachverrechnung für 2012 erfasst sind.

Diese Doppelverrechnung wird von der Bf. anerkannt und schränkt die Bf. ihre Beschwerde in diesem Punkt ein.

Rechtslage

Die für die Beschwerde maßgeblichen Bestimmungen in der im Beschwerdezeitraum gültigen Fassung lauten auszugsweise:

Umsatzsteuersteuergesetz 1994:

§ 12 Abs. 1 UStG 1994

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.....

§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994:

Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

.....
c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, **soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt**;

.....
Die Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 389/2010

(Erstattungsverordnung) regelt das Verfahren über die Erstattung (Vergütung) von Vorsteuern für nicht im Inland ansässige Unternehmer in einem besonderen Verfahren. :

§ 1 Abs. 1

Die Erstattung abziehbarer Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994), ausgeführt hat;
4. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch gemacht hat

.....

Unionsrecht:

Maßgeblich ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112

Art. 168 der Richtlinie:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

Art. 178 der Richtlinie::

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

- a) Für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

Art. 220 der Richtlinie:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person;

Art. 226 der Richtlinie:

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

6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;

7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden
oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird,

.....
Art. 273 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes:

Im Beschwerdefall ist das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Erstattungsfähigkeit aus einer Reihe von Rechnungen strittig.

Das Finanzamt geht davon aus, dass den beanstandeten Rechnungen wesentlichen Rechnungsmerkmale gemäß „ 11 Abs. 1 Z 3 und Z 4 UStG 1994“ fehlen, weshalb der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

Laut Bf. seien die Rechnungen hinreichend spezifiziert und der Leistungsaustausch nachgewiesen. Die Versagung des Vorsteuerabzuges sei daher rechtswidrig.

Der EuGH hat mit Urteil vom 15.09.2016, C-516/14, Barlis 06, entschieden, dass eine Rechnung nach Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 die Angabe von Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten muss. Der Wortlaut der Bestimmung impliziert, dass es erforderlich ist, Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen zu präzisieren. Die Angaben sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (Rn. 26 und 27).

Da das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, darf die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deswegen verweigern, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Rn. 42 bis 44 des Urteils in der Rechtssache Barlis 06).

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten

Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. EuGH 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn. 28, siehe diesbezüglich auch)

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Aussagen im Erkenntnis VwGH vom 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, übernommen.

Die strittigen Rechnungen sind unter diesem Lichte zu betrachten.

I) Nachverrechnungen für 2011 und 2012

Rechnungen a) vom 31.05.2012, Rechnungsnummer 201200697 betreffend 2011 und Rechnung b) vom 25.03.2013, Rechnungsnummer 201100037 betreffend 2012:

ad a) und b)

Die Bf. behauptete, dass die beiden Rechnungen die formalen gesetzlichen Kriterien erfüllen.

Vorzustellen ist, dass auch eine formell vollständige und richtige Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ihr kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt.

Zu den Formerfordernissen:

In den strittigen Rechnungen sind weder die betankten Fahrzeuge, das Lieferdatum oder die Liefermenge angeführt. Die Rechnungen verweisen auch nicht auf Annexe.

Auch die von der Bf. vorgelegten Listen geben darüber keine Auskunft.

Im Gegensatz dazu, weisen die **unstrittigen Rechnungspositionen** der **Monatsrechnungen** das betankte Fahrzeug unter Anführung des behördlichen Kennzeichens aus.

Der Leistungsgegenstand lässt sich weder aus den strittigen Rechnungen, noch aus den vorgelegten Annexen hinreichend determinieren. Folglich ist die Überprüfung des Leistungsinhaltes mit den vorliegenden Dokumenten weder durch die Bf. als Empfängerin der Leistung, noch für die Abgabenbehörde nachprüfbar.

Die Bf. vermeint, die Angabe von Menge und Preis sei für den Vorsteuerabzug ausreichend.

Dem ist zu entgegen:

Es liegen Sammelrechnungen vor, mit denen abschnittsweise abgerechnet wird.

Nach § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 ist die abschnittsweise Abrechnung nur über maximal einen Kalendermonat zulässig.

Eine Sammelrechnung über ein Kalenderjahr ist nicht zulässig.

Diese Form der Abrechnung ist schon im Hinblick auf die Verpflichtung des Lieferanten zur Berücksichtigung der Lieferungen in der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung gesetzeswidrig.

Die Lieferdaten laut Rechnungen sind fiktiv.

Die Rechnung a) für 2011 weist den 31.05.2012 als Lieferdatum aus.

Die Rechnung b) für 2012 weist zwar verschiedene Lieferzeitpunkte im Kalenderjahr 2012 aus, diese sind aber fiktiv und beziehen sich auf Preisänderungen des Treibstoffes.

Als Liefergegenstand sind runde Pauschalmengen (z.B.: 15.000 l Diesel div.) angeführt.

Sowohl die Lieferzeitpunkte als auch die Liefermengen sind willkürlich gewählt und können weder aus den vorgelegten Annexen (*elektronische* und *händischen* Tanklisten) erschlossen werden.

Beide Rechnungen a) und b) erfüllen, entgegen der Ansicht der Bf. nicht die *formalen* Kriterien des § 11 UStG 1994, weil die Lieferzeitpunkte nicht richtig und willkürlich gewählt wurden. Auch die Liefermengen in Rechnung b) wurden willkürlich gewählt und sind mit den vorliegenden Annexen nicht in Einklang zu bringen.

Hinsichtlich des Abrechnungszeitraumes liegt ein Verstoß gegen § 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 (Abrechnungszeitraum maximal ein Monat) vor.

Die Rechnungen a) und b) entsprechen nicht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 kann ein Unternehmer nur die Vorsteuer abziehen, die in einer Rechnung im Sinne des § 11 ausgewiesen ist. Es ist eine Rechnung erforderlich, die den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entspricht.

Die Rechnungen a) und b) entsprechen diesen Anforderungen nicht, weshalb schon aus *formalen* Gründen der Vorsteuerabzug *nicht* zusteht.

Laut der o.a. Judikatur von Verwaltungsgerichtshof und EuGH darf die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deswegen verweigern, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen

Folglich ist zu klären, ob die Lieferungen materiell nachgewiesen werden können und deshalb ein Vorsteuerabzug zusteht.

Zu prüfen ist nun, ob die von der Bf. vorgelegten Unterlagen die behaupteten Lieferungen nachweisen.

Laut Bf. wurden die Fahrzeuge der Bf. nach der Wartung, Reparatur oder dem Service, durchgeführt von der Schwestergesellschaft auch betankt. Da die Fahrer der betankten Fahrzeuge in diesen Fällen nicht anwesend waren, wurden die Betankungen mit Reservekarten der Mitarbeiter der Werkstätten durchgeführt.

Über diese Vorgänge gibt es elektronische Listen, die allerdings keinen Bezug auf die Bf. oder deren Fahrzeuge nehmen.

Laut Bf. wurden über diese Betankungen immer dann, wenn die Reservekarten nicht funktionierten, händischen Aufzeichnungen in der Werkstätte gemacht.

Diese Grundaufzeichnungen liegen unbestritten nicht mehr vor.

Dem Prüfer wurden schließlich nach Urgezen handschriftliche Listen vorgelegt, die als Nachweis für Betankungen dienen sollen.

Diese Listen sind lose, nicht nummerierte Blätter, die ein Datum, eine Liefermenge und die Unterschrift eines Werkmeisters aufweisen und **unbestritten** im Nachhinein erstellt wurden.

Die handschriftlichen Listen sollen neben den elektronischen Reservekartenlisten im Wesentlichen als Grundlage für die Rechnungen a) und b) gedient haben.

Danach soll die Schwestergesellschaft im Jahr 2011 rund 300.700 l und im Jahr 2012 rund 338.500 l Treibstoff laut besagten händischen Aufzeichnungen geliefert haben.

Als *wesentlichen Grund* für die jährlichen Nachverrechnungen gab die Bf. an, dass mit den Nachverrechnungen unterjährig unterlassenen Preisanpassungen Rechnung getragen worden sei.

Die behaupteten Preisanpassungen stimmen aber mit dem Inhalt der Jahresrechnungen nicht überein.

In der mündlichen Verhandlung am 16.05.2019 wurden den beiden Vertretern der Bf. die strittigen Rechnungen vorgehalten und befragt, in welcher Form sich die vorgebrachten Preisanpassungen in den Rechnungen erschließen.

Seitens der Bf. wurde einbekannt, dass die beiden Rechnungen, anders als bisher behauptet, *keine* Preisanpassungen zum Inhalt haben.

Auf die Frage an die Bf., warum sie im bisherigen Verfahren als Grund für die Nachverrechnungen wiederholt Preisanpassungen angeführt hatte, konnte sie keine plausible Erklärung abgeben.

Das bisherige Vorbringen der Bf. über nachträgliche Preisanpassungen ist schlichtweg falsch. Andere Gründe für die Nachverrechnungen wurden nicht vorgebracht.

Die Bf. hat laut Monatsrechnungen im Jahr 2011 um rund netto 1.570.000 Euro und im Jahr 2012 um rund netto 2.027.805 Euro netto Diesel von der Schwestergesellschaft bezogen.

Die Nachverrechnung laut den händischen Listen **für 2011** über 300.700 l á 1,20 Euro betrug netto 360.840 Euro, **für 2012** netto 382.179 Euro (500.791 Euro minus 118.612,03 Euro [Doppelverrechnung]), das sind für 2011 ca. 23 %, für 2012 ca. 19% des Jahreserwerbs.

Der Gesamtumsatz der Schwestergesellschaft 2011 betrug rund 6,8 Mio Euro, 2012 rund 7,7 Mio. Euro.

Es ist nicht glaubwürdig, dass ein Unternehmen in der Größenordnung der Schwestergesellschaft es sich wirtschaftlich leisten kann, eine derart hohe Summe erst fünf bzw. drei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres in Rechnung zu stellen.

Auch der *prozentuelle Anteil der Nachverrechnung* (23% und 19%) ist gemessen am Gesamterwerb laut Monatsrechnung unverhältnismäßig hoch.

Warum die behaupteten Lieferungen laut den händischen Tankdatenlisten nicht ebenfalls monatlich mitabgerechnet worden waren, ist nicht verständlich und wurden auch keine Gründe dafür angegeben. Die von der Bf. immer behaupteten Preisanpassungen sind falsch, was von der Bf. zugegeben wurde.

Für die Bf. als Leistungsempfängerin und die Finanzverwaltung bieten die vorgelegten händischen Listen, für die es keine Grundaufzeichnungen gibt, keinen Nachweis für den Erhalt von Lieferungen.

Anders als bei den unstrittigen Lieferungen werden die betankten Fahrzeuge nicht genannt, es gibt auch keine Gegenzeichnung durch den Fahrer des betankten Fahrzeuges. Eine solche Bestätigung wäre bei der Übernahme des Fahrzeuges durch den Fahrer möglich und logisch gewesen.

Laut Bf. habe es die händischen Aufzeichnungen immer dann gegeben, wenn die Reservekarten nicht funktioniert hätten. Das hieße, dass die Reservekarten im Großteil der Fälle nicht funktioniert hätten.

Diese Behauptung ist völlig unglaubwürdig. Es entspricht nicht den logischen Denkgesetzen, dass unter diesen Umständen das System nicht verbessert wurde, zumal die händischen Listen sowohl für die Schwester als Lieferantin als auch für die Bf. als Empfängerin keine Kontrollmöglichkeiten boten.

Die Nachverrechnung für ein ganzes Kalenderjahr ist durch nichts begründet und auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten unglaubwürdig.

So erfolgte für 2011 die Nachverrechnung erst im Mai 2012 und wurde die Bf. laut Kontoblatt der Schwestergesellschaft erst im Oktober 2012 damit belastet.

Die Nachverrechnung 2012 erfolgte im März 2013.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass die Schwestergesellschaft die Bf. mit Kraftstoffverkäufen, die sie selbst vorfinanzieren musste, erst im Oktober bzw. März des Folgejahres belastet.

Dass die Betankungen im Zusammenhang mit den Reparaturen und dem Service der Fahrzeuge der Bf. in Abwesenheit der Fahrer mit sogenannten Reservekarten der Mitarbeiter der Werkstätte betankt wurden ist glaubwürdig.

Es ist daher nachvollziehbar, dass diese Betankungen unter der Position „Diesel divers“ monatlich verrechnet wurden.

In den Monatsrechnungen für das Jahr 2011 gab es im Unterschied zum Jahr 2012 noch keine *monatlichen* Pauschalverrechnungen (Positionen „Diesel divers“).

Die Rechnung a) setzt sich zusammen aus der Abrechnung mit elektronischen Reservekarten über 119.269,41 l und der Abrechnung auf der Grundlage der händischen Listen über 300.700 l.

Die elektronischen Aufzeichnungen (Reservekarten) für 2011 können zwar die Zuordnung zum Unternehmen der Bf. nicht eindeutig nachweisen, doch ist die Erklärung der Bf. betreffend Betankung im Zuge von Wartungsarbeiten in Abwesenheit der Fahrer Bf. nachvollziehbar und glaubhaft. Aus diesem Grunde werden die Vorsteuern aus den Betankungen über 119.269,41 l laut Rechnung Sequenznummer 7 im IV. Quartal als erstattungsfähig anerkannt.

Die Vorsteuern aus den Betankungen im Ausmaß von 300.700 I laut händischen Listen sind mangels nachgewiesener Lieferungen nicht erstattungsfähig.

Ebenso verhält es sich mit der zweiten Rechnungsposition über 27.659,25 I, deren Richtigkeit durch keinerlei Unterlagen dokumentiert wurde.

Die Vorsteuern aus der Rechnung b) sind zur Gänze nicht abzugsfähig.

Hinsichtlich der Reservekartenbetankungen im Ausmaß von 104.966,40 I liegen unbestritten Doppelverrechnungen vor, deshalb wurde die Beschwerde in diesem Punkt zurückgenommen wurde.

Die Lieferungen im Ausmaß von 338.500 I für 2012 laut den händischen Listen konnten nicht nachgewiesen werden, die behaupteten Lieferungen sind unglaubwürdig (siehe obige Ausführungen).

Auch der Umstand, dass die *Bf. als Empfängerin der Lieferungen die Doppelverrechnung nicht beanstandet hatte*, ist ein weiterer Hinweis für die willkürliche Inrechnungstellung von Lieferungen durch die Schwestergesellschaft an die Bf. und untermauert das Nichtvorliegen von verrechneten Lieferungen laut händischen Listen.

Da die Bf. die Lieferungen laut *händischen* Listen aus den Rechnungen a) und b) nicht nachweisen konnte, sind die darin ausgewiesenen Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994 nicht abzugsfähig und folglich auch nicht erstattungsfähig.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass der Bf. hinsichtlich der formell mangelhaften Rechnungen a) und b) der materielle Nachweis der stattgefundenen Lieferungen nicht gelungen ist (siehe oben).

Die Nachverrechnung laut elektronischen Reservekarten Liste für 2012 erfolgte unstrittig doppelt.

Lediglich die Lieferungen laut elektronischer Reservekarten Liste für 2011 konnten glaubhaft gemacht werden, weil es im Jahr 2011 noch keine monatliche Reservekartenabrechnung gab, sodass die Vorsteuern in diesem Punkt erstattet werden.

Die erstattungsfähigen Vorsteuern laut Rechnung a) betragen:

119.269,41 I mal 1,2 Euro = netto 143.129,29 Euro, davon 20% Umsatzsteuer = 28.624,66 Euro.

Die Vorsteuern laut Rechnung b) werden zu Gänze gestrichen.

Ergänzend wird ausgeführt, dass die vorgelegte Zusammenstellung über den Ein- und Verkauf von Diesel der Schwestergesellschaft im Jahr 2012 eine völlig formlose durch nichts belegte Liste ist. Sie beinhaltet auch keine Lagerbestände oder Bestandsveränderungen.

Sie bietet keinerlei Beweis für das Vorliegen eines Leistungsaustausches betreffend die Jahresnachverrechnungen.

II) Monatsrechnungen:

In den Jahren 2011 und 2012 wurden die Treibstofflieferungen an die Bf. monatlich abgerechnet. Den monatlichen Rechnungen 2011 liegen ausschließlich elektronische Tankdatenlisten mit Anführung der Kennzeichen der betankten Fahrzeuge zu Grunde.

Diese Tankdaten samt Kennzeichen wurden in die Rechnungen übernommen.

Die Lieferungen sind nachvollziehbar dokumentiert.

Im Jahr 2012 erfolgte die monatlich Abrechnung auf dieselbe Weise mit dem *Unterschied*, dass zusätzlich zu den nach Fahrzeug aufgelisteten Betankungen monatlich jeweils die Pauschalposition „Diesel divers“ ohne Anführung von Kennzeichen in den Rechnungen enthalten ist.

Auch wenn die Rechnungspositionen „Diesel divers“ in den strittigen Monatsrechnungen formal den Liefergegenstand nicht ausreichend beschreiben, konnte die Bf. durch die Vorlage der elektronischen Reservekartenlisten und ihre Sachverhaltsdarstellung glaubhaft machen, dass die Betankungen laut diesen Listen für Zwecke ihres Unternehmens erfolgten. Der Umstand, dass die Fahrzeuge im Zuge von Wartung, Reparatur oder Service aufgetankt wurden und für diesen Zweck Tankkarten (sogenannten Reservekarten) von Mitarbeitern der Werkstätte verwendet wurden, ist plausibel. Auch im Hinblick darauf, dass die Nachverrechnung monatlich und daher zeitnah erfolgte, ist dieser Sachverhalt nachvollziehbar. Dazu kommt, dass die auf diese Rechnungspositionen entfallende Umsatzsteuer von der Schwester erklärt und abgeführt wurde.

Es wird für diese Positionen, auch wenn es an einer ausreichenden Dokumentation fehlt und der Liefergegenstand (keine Mengenangabe) in der Rechnung nicht präzisiert wurde, von der Richtigkeit der behaupteten Lieferungen ausgegangen. Da das Bundesfinanzgericht an diesen Lieferungen nicht zweifelt, sind die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus den Positionen „Diesel divers“ der unten angeführten Rechnungen erfüllt. Diese Würdigung stützt sich auf die Grundsätze der oa. Judikatur von EuGH und VwGH .

Neufestsetzung bzw. Änderung der Erstattungsbeträge lt. Erkenntnis in Euro:

Erstattungszeitraum	SN	RechnNr.	Datum	Betrag in Euro	Vorsteuern	Erstattungsbetrag
01-03/2012	15	201200048	29.02.2012	16.591,98	3.318,40	
	25	201200158	31.03.3012	33.731,59	6.746,32	
Summe					10.064,72	
						264.617,20
04-06/2012	5	201200283	30.04.2013	20.073,90	4.014,78	
	11	201200633	31.05.2012	16.907,70	3.381,54	
	17	201200884	30.06.2012	17.089,18	3.417,84	

Summe					10.814,16	
						159.277,41
07-09/2012	8	201201181	31.07.2012	11.984,45	2.396,89	
	14	201201443	31.08.2012	15.061,22	3.012,24	
	19	2012001718	30.09.2012	13.019,19	2.603,84	
Summe					8.012,97	
						343.036,97
10-12/2012	7	201200697	31.05.2012		28.624,66	
	10	201202019	31.10.2012	16.043,93	3.208,79	
	24	201202269	30.11.2012	15.458,69	3.091,74	
	31	201202461	31.12.2012	13.910,96	2.782,19	
Summe					37.707,38	
						268.059,40
01-03/2013	16	201300013	31.01.2013	31.974,08	5.951,84	
	22	201300050	28.02.2013	28.319,70	6.060,20	
	27	201300133	31.03.2013	32.933,86	6.744,00	
Summe					18.756,04	
						257.590,41
04-06/2013	20	201300931	30.06.2013	32.531,05	6.506,21	
	23	201300333	30.04.2013	31.440,34	6.288,07	
	32	201300633	31.05.2013	32.840,36	6.568,07	
Summe					19.362,35	
						298.497,10

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.

Im gegenständlichen Verfahren hängt die Lösung des Falles nicht von einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung ab. Es waren vielmehr die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges bzw. der Erstattungsfähigkeit von verrechneter Umsatzsteuer zu prüfen. Diese Frage war ausschließlich auf der Sachverhaltsebene zu lösen und ist folglich eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 6. Juni 2019