

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch Stb, Adr2., über die Beschwerde vom 21.12.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Fa vom 29.11.2012, betreffend

- 1.) Umsatzsteuer für das Jahr 2007 und
 - 2.) Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 11/2011 und 02/2012
- zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

- 1.) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für 2007 bleibt unverändert.
- 2.) Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 11/2011 und 02/2012 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 11/2011 wird mit € 15.586,50, die Umsatzsteuervorauszahlung für 02/2012 wird mit € - 3.036,17 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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

A) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

- 1.) Die Bf. als Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 06.04.1992 errichtet. Gegenstand des Unternehmens bildet vornehmlich die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr.

2.) Bei der Bf. fand eine die Abgabenarten Kapital-, Umsatz-, Körperschaft- und Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 umfassende Außenprüfung sowie eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 01/2010 bis 03/2012 statt.

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sind u. a. folgende Feststellungen zu entnehmen:

Tz 1 VORSTEUERABZUG

Nicht anerkannte Vorsteuern

Vorsteuern im Zusammenhang mit Lieferungen der Fa. MO 2007

Von 12.9.2007 bis 31.10.2007 wurden Diesellieferungen von der Firma MO an das geprüfte Unternehmen durchgeführt.

Aus den Niederschriften im Zuge der Prüfungshandlungen durch die Steuerfahndung des Jahres 2007 geht hervor, dass diese Lieferfirma in einen Mehrwertsteuerbetrug involviert war. Die Firma Fa. MO war Nachfolgefirma der AR, welche die Bf. von 13.7.2007 bis 5.9.2007 mit Diesel beliefert hatte. Aus den Unterlagen der Steuerfahndung geht hervor, dass GB und BV die Geschäfte sowohl der AR als auch der Fa. MO geführt hatten.

Schon die Firma AR war in Malversationen verwickelt, welche sich so zusammenfassen lassen, dass Mineralöl unter dem Einkaufspreis verkauft wurde und somit billiger angeboten werden konnte als von der Konkurrenz. Der dadurch entstehende Verlust wurde aus der nicht abgeführten Umsatzsteuer finanziert, da es von Anfang an die Absicht von GB und BV war, die Umsatzsteuer nicht abzuführen und die Firma in die Insolvenz zu schicken.

Nach Versendung von Pfändungsbescheiden durch das Finanzamt Y an die Kunden der AR konnten GB und BV ihre Geschäfte nicht mehr über die AR abwickeln und die AR musste ihren Handel mit Treibstoffen einstellen. Ab 10.9.2007 betrieben GB und BV als „Generalbevollmächtigte“ den Treibstoffhandel über die Firma MO nach dem exakt gleichen Muster wie oben beschrieben weiter. Der Geschäftsführer der MO, MG, welcher die Anteile an der MO im September 2007 erworben hatte, gab an, dass er über die Geschäfte der Fa. MO nicht Bescheid wisse und keine Kunden oder Lieferanten angeben könne. Die Kunden seien von BV akquiriert worden. GB und BV hätten sein vollstes Vertrauen, würden die Geschäfte führen und seien mit Generalvollmachten ausgestattet worden.

Eine Einsichtnahme in die beschlagnahmten Unterlagen der Fa. MO führte zu dem Ergebnis, dass die Geschäfte von GB und BV unverändert weitergeführt wurden, jedoch anstatt mit der AR über die Fa. MO.

Für Lieferungen an das Unternehmen der Firma Bf. im Zeitraum vom 12.9.2007 bis 31.10.2007 konnten der Betriebsprüfung keine Lieferscheine vorgelegt werden.

Treibstofflieferungen insgesamt netto 20 % 163.517,39

Begründung nicht anerkannte Vorsteuern

Die Firma Bf. hätte wissen müssen, dass die von der Firma MO an sie ausgeführten Lieferungen im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen.

Dies aus folgenden Gründen:

Das Einspringen der Firma MO als Diesellieferant für die Firma AR bei gleichbleibenden handelnden Personen auf Seiten dieser beiden Firmen in Verbindung mit dem billiger als von der Konkurrenz angebotenen Diesel bei vernünftiger Betrachtung bei der Abgabepflichtigen zum Schluss führen müssen, dass die AR beim Finanzamt als Missing Trader aufgefallen ist und von den handelnden Personen durch eine neue Firma ersetzt werden musste. Hinzu kommt, dass lt. Firmenbuchauszug der Geschäftszweig der MO mit „Erbringung von Dienstleistungen jeder Art im Marketingbereich sowohl im Inland als auch im Ausland“ angegeben ist; das heißt GB und BV machten sich nicht einmal die Mühe, den Geschäftszweig des vom vorgeschobenen MG im September 2007 erworbenen GmbH-Mantels auf Mineralölhandel zu ändern; ebenso machten sie sich nicht die Mühe, den Firmennamen („MO“) entsprechend zu ändern, was die MO für die Abgabepflichtige verdächtig hätte machen müssen. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die MO Lieferungen teilweise von der SI (siehe dazu unten) abrechnen ließ und das Zusammenwirken von MO und SI - welches nur der Verschleierung von Malversationen dienen konnte - der Abgabepflichtigen unmöglich verborgen bleiben konnte.

Wenn es hinsichtlich der AR noch fraglich erscheinen mag, ob die Abgabepflichtige wissen musste, dass die Umsätze dieser Firma in Zusammenhang mit Umsatzsteuer hinterziehungen stehen, so kann daran hinsichtlich der MO aus den angeführten Gründen kein Zweifel bestehen, weswegen das Recht auf Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz UStG 1994 bzw. EuGH 6.7.2006, Rs C-439, 440/04, Kittel entfällt.

Vorsteuer n in Zusammenhang mit Lieferungen der Fa. SI 2007

Lt. Feststellungen der Steuerfahndung stellte die Firma MO für den Zeitraum 2.10.2007 bis 24.10.2007 für von ihr durchgeführte Diesellieferungen keine Rechnungen an die Bf. aus, sondern Rechnungen über 242.127,65 zuzüglich Ust an die Fa. SI.

Die Bf. erhielt 5 Rechnungen der Fa. SI über die gleichen Lieferungen mit exakt den gleichen Beträgen. Es wurde kein Aufschlag weiterverrechnet.

Die Fa. SI hatte nie mit Treibstoffen gehandelt; sie handelte mit Holz und Holzwaren. BV und GB (siehe oben) sind Ende September 2007 an den Geschäftsführer der Fa. SI, gfsi, herangetreten und schlugen diesem vor, über die Fa. SI die Abrechnung von Diesellieferungen von eigentlichen Kunden der Fa. MO vorzunehmen. Als Provision für das Bereitstellen der Fa. SI als Abrechnungsplattform wurde ihm eine Provision von 1 Cent pro Liter in Aussicht gestellt. In weiterer Folge wurden von der Fa. MO Rechnungen

über Diesellieferungen an die Fa. SI ausgestellt und Ausgangsrechnungen der Fa. SI an die Kunden der Fa. MO. Geschrieben wurden diese Ausgangsrechnungen in einem Büro der Fa. MO in Adr8. Auch der gesamte Bestellvorgang wurde über das Büro in Adr8 abgewickelt. Tatsächlich hat die Fa. SI weder Diesel an irgendwelche Kunden geliefert noch hat die Fa. SI jemals und tatsächlich Diesellieferungen erhalten. Die Fa. SI wurde von der Fa. MO als reine Zwischenfakturierungsfirma verwendet.

Für Lieferungen der Fa. SI an das geprüfte Unternehmen konnten im Übrigen keine Lieferscheine vorgelegt werden.

Begründung für nicht anerkannte Vorsteuer n

Da die Fa. SI keine einzige Lieferung an die Abgabepflichtige durchgeführt hat, handelt es sich bei den Rechnungen der Fa. SI an die Abgabepflichtige um Scheinrechnungen, die die Abgabepflichtige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Im Übrigen hat die Fa. SI die in Rede stehenden Rechnungen mit „Gutschrift“ vom 29.11.2007 storniert und damit der Abgabepflichtigen die Grundlage für den Vorsteuerabzug entzogen. Die Vorsteuern des Jahres 2007 sind daher wie folgt zu kürzen:

Treibstofflieferungen insgesamt netto 20 % 242.127,65

Nichtanerkannte Vorsteuern lt. Bp 48.425,53

Vorsteuern im Zusammenhang mit Lieferungen der Firma Fa. ST (Nachschauzeitraum 2011)

Die Firma ST wurde am tt.mm.2009 als „X GmbH“ gegründet. Der Geschäftszweck der Firma X GmbH war bzw. ist lt. Firmenbuch „Transport, Logistik, Handel mit Waren aller Art“. Bis Mitte 2011 wurde der normalen Tätigkeit, der Übernahme von Transportaufträgen von großen Speditionen, nachgegangen; danach wurden die gemieteten Fahrzeuge vom Vermieter eingezogen und der Transportbetrieb eingestellt. Am 14.7.2011 erwarb die mutmaßlich tschechische Staatsbürgerin DS die Anteile an der X GmbH und wurde auch als Geschäftsführerin eingetragen. Im Zuge des Gesellschafterwechsels wurde der Firmenname auf „ST“ geändert. In der Folge wurden bis 21.12.2011 Mineralöllieferungen in großem Umfang getätigt; eine Meldung dieser Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgte jedoch nicht.

Am 28.9.2011 wurden im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung sowie einer GPLA-Prüfung die Räumlichkeiten unter der Firmenadresse Adr6 D, betreten. Es wurden nur Belege über die seinerzeitigen Transportumsätze, aber keinerlei Belege über Treibstofflieferungen vorgefunden. Buchhaltungsdaten wurden ebenfalls keine übergeben. Offensichtlich falsche Umsatzsteuervoranmeldungen wurden bis 11/2011 auf elektronischem Weg eingebracht. Von wem die Zugangsdaten verwendet werden,

konnte nicht eruiert werden. Spätestens seit dem Zeitpunkt der USO-Prüfung ist an der Firmenadresse kein Hinweis auf die Firma ST zu finden; es ist fraglich, ob unter dieser Adresse (nach dem Gesellschafterwechsel am 14.7.2011) jemals eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde.

Während der kurzen Geschäftsverbindung mit der Bf. von 17.8.2011 bis 21.12.2011 gab die ST zweimal eine Änderung ihrer Kontonummer bekannt. Dies deshalb, weil die hohen Barabhebungen der jeweiligen Bank auffielen und daher jeweils ein neues Konto eröffnet werden musste.

Das Muster, nach welchem die ST vorging, lässt sich einmal mehr so zusammenfassen, dass Mineralöl unter dem Einkaufspreis verkauft wurde und somit billiger angeboten werden konnte als von der Konkurrenz. Der dadurch entstehende Verlust wurde aus der nicht abgeführten Umsatzsteuer finanziert, da es von Anfang an die Absicht bestand, die Umsatzsteuer nicht abzuführen und die Firma in die Insolvenz zu schicken.

Am 12.10.2011 führte die Abgabepflichtige eine UID-Abfrage der ST durch und erhielt als Antwort, dass die UID ungültig sei. Nach einigen Tagen wurde die UID wieder gültig gestellt. Angeblich hat sich der Geschäftsführer der Bf. bei der ST nach dem Grund für die zwischenzeitige Ungültigkeit erkundigt und sich mit der Antwort begnügt, dass es nur einen kleinen Rückstand gegeben habe und nun wieder alles in Ordnung sei.

Gegen die handelnden Personen der ST, welche untergetaucht sind und deren wahre Identität nicht bekannt ist, da sie mit gefälschten Reisepässen aufzutreten pflegten, sind umfangreiche Finanzstrafverfahren und sonstige Strafverfahren anhängig.

Anzumerken ist noch, dass über die Lieferungen der ST nur in drei Fällen ein Lieferschein vorgelegt werden konnte.

Begründung für nicht anerkannte Vorsteuern

Die Firma Bf. hätte spätestens ab 12.10.2011 wissen müssen, dass die von der Firma ST an sie ausgeführten Lieferungen im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen.

Dies aus folgenden Gründen:

Die Vorgangsweise der ST folgt genau demselben Muster wie die Vorgangsweise der AR und der Fa. MO im Jahr 2007. Es wird ein GmbH-Mantel gekauft, der bisher mit Mineralöllieferungen nichts zu tun hatte, was nicht zuletzt im Firmenbuch ersichtlich ist, und es wird von dieser neuen Firma Diesel billiger angeboten als von der Konkurrenz. Als auffällig ist auch zu betrachten, dass die Kontonummer zweimal geändert wurde, was auf eine Verschleierungstaktik hinweist. Spätestens nachdem die UID-Nr. der ST - wenn auch nur vorübergehend — gesperrt worden war, musste dem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen aufgefallen sein, dass es bei der ST nicht mit rechten Dingen zugehen kann, zumal er durch den Mehrwertsteuerbetrugsskandal des Jahres 2007, von welchem

er als Brancheninsider jedenfalls Kenntnis erlangt haben muss, in Bezug auf Billiganbieter sensibilisiert sein müsste.

Da aufgrund des Gesagten die Bf. spätestens seit 12.10.2011 wissen musste, dass die Lieferungen der ST mit Umsatzsteuerhinterziehungen im Zusammenhang stehen, entfällt gem. § 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG das Recht auf Vorsteuerabzug für Lieferungen nach dem 12.10.2011.

Außerdem ist davon auszugehen, dass die ST zumindest seit Ende September 2011 unter der Rechnungsadresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, sodass der Vorsteuerabzug aus danach ausgestellten Rechnungen aus diesem Grund nicht zusteht (fehlendes Rechnungsmerkmal der Anschrift des leistenden Unternehmers, 5 11 Abs 1 Z 1 UStG).

Treibstofflieferungen insgesamt netto 20 % 725.221,51 .

Treibstofflieferungen bis 12.10.2011 netto 20 % 342.277,92

Nicht anerkannte Vorsteuern lt. Bp 68.455,59

Vorsteuern im Zusammenhang mit Lieferungen der Firma SH (Nachschauzeitraum 2012)

Die im November 2011 ins Firmenbuch eingetragene SH führte zwischen 21.2.2012 und 5. 3. 2012 vier Diesellieferungen an die Bf. durch und gab als typischer Missingtrader für die kurze Zeitspanne ihrer Tätigkeit keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung ab. Die Ermittlungen der Finanzverwaltung haben ergeben, dass an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift Adr7 keine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Ein dem Finanzamt vorgelegter Mietvertrag war gefälscht da der darin angeführte Vermieter keinerlei Bezug zu diesem Objekt hatte. Der angebliche Vermieter war weder Eigentümer noch Vermieter noch Untermieter des Objektes. Von der Hausverwaltungsgesellschaft wurde ebenfalls erklärt, dass ihr eine SH völlig unbekannt ist. Ein anderer Mieter gab bei einer Befragung an, dass ihm der Name des Geschäftsführers Antonin Proksch und die Firma SH nicht bekannt seien.

Da unter der auf den Rechnungen ausgewiesenen Geschäftsadresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde, mangelt es an dem Rechnungserfordernis „Anschrift des liefernden Unternehmers“, sodass eine mehrwertsteuergerechte Rechnung nicht vorliegt und ein Vorsteuerabzug mangels Vorliegens einer Rechnung nicht zulässig ist. Lt. VwGH liegt in so einem Fall kein bloßer Formmangel vor (der für die Versagung des Vorsteuerabzugs schon ausreichen würde), sondern der Vorsteuerabzug ist sogar aus materiellen Gründen zu versagen (VwGH 27.11.2007, 2004/13/0133).

Abgesehen davon gilt auch in diesem Fall, dass die SH ihre Malversationen nach dem gleichen Muster wie die oben genannten Firmen abgewickelt hat und der Geschäftsführer der Abgabepflichtigen als Branchenkenner wissen musste, dass die Umsätze der SH

im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen, weshalb das Recht auf Vorsteuerabzug auch aus diesem Grund entfällt.

Treibstofflieferungen insgesamt netto 20 0/6 124.174,30

Nichtanerkannte Vorsteuern lt. Bp 24.834,86

	2007	11/2011	2/2012
Vorsteuer lt. Erkl.	816.856,29		
Tz. 1 Vorsteuerabzug MO	27.255,69		
Tz. 1 Vorsteuerabzug SI	48.425,53		
Tz. 1 Vorsteuerabzug Fa. ST		68.455,59	
Tz. 1 Vorsteuerabzug Fa. SH			24.834,86
Vorsteuer lt. BP	741.175,07		

3.) Gegen die auf diesen Feststellungen basierenden Bescheide erhob die Bf. fristgerecht **Beschwerde vom 21.12.2012** und führte im Wesentlichen ins Treffen, dass das Vorliegen von Lieferscheinen keine zwingende Voraussetzung für die Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges ist, zweifellos weisen sämtliche Rechnungen die gemäß § 11 UStG erforderlichen Merkmale auf.

Mittels einer Mengenrechnung ist belegt, dass die Diesellieferungen an die Bf. tatsächlich stattgefunden hätten.

Zudem ist die Bf. der sie treffenden Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Unternehmens nachgekommen, da laufend Firmenbuchabfragen getätigt und die Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummern via Finanzonline abgefragt wurden.

Die vom Finanzamt vertretene Auffassung, die Bf. hätte als Branchenkennerin wissen müssen, dass die an sie ausgeführten Lieferungen in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen, ist damit haltlos.

4.) Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung.

5.) Zu Beginn des auf Anregung des steuerlichen Vertreters stattgefundenen Erörterungstermins und bezüglich des „normalen Geschäftsablaufes“ befragt, erklärte der Geschäftsführer der Bf., dass es sehr wohl Hauptlieferanten (wie z.B. Ö, S, C und weitere) gegeben hat und gebe, deren Angebote täglich abgerufen werden. Üblicherweise

machten „neue“ Firmen immer Angebote, die etwa 1 Cent unter dem Normalpreis lägen. Diese Einstiegssonderangebote gelten normalerweise nur sehr kurze Zeit, etwa einen Tag oder einige Tage. Nach der Kontaktaufnahme erfolge eine UID-Abfrage und nach erfolgter Lieferung werde die Rechnung für diese bezahlt, wenn die UID-Abfrage passe.

Hinsichtlich der Geschäftsverbindung zur Fa. MO befragt, äußerte der Geschäftsführer der Bf., diese wurde dergestalt hergestellt, dass jemand, dessen Name dem Geschäftsführer nicht mehr erinnerlich ist, anrief und ein Angebot machte.

Für die liefernden Mineralölfirmen fahren im Prinzip immer die gleichen Frächter. Es handelt sich diesbezüglich um rund 6 Firmen, die die Bf. beliefern. Ein Hauptlieferant ist die Fa. R, sie ist wohl aufgrund der höheren Beimengung von Biodiesel eine der günstigeren Firmen. Bei C wird beispielsweise sicher schon seit 10 Jahren Öl bezogen.

Bezüglich der Preisdifferenzen von 0,0245 für Diesellieferungen (beispielsweise am 04.10.2007) zwischen der Fa. R und der Fa. SI gab der Geschäftsführer der Bf. an, dass auch bei der Firma Ö oder S am selben Tag Preisunterschiede von bis zu zwei Cent pro Liter bestehen könnten. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass der Markt nicht so geglättet sei, dass nicht durchaus mehr als ein Cent Preisunterschied pro Liter bestehen könnte.

Zudem sei für die Bf. die Personenidentität von GB und BV und das Tätigwerden sowohl für die AR als auch die Fa. MO nicht so leicht erkennbar gewesen sei, da auch mit Disponenten gesprochen wurde. Die beiden Namen GB und BV sagen dem GF heute nichts mehr.

Der Amtsvertreter verwies insbesondere darauf, dass es sich bei den handelnden Personen der Firma Firma MO, nämlich bei BV und GB, um jene Personen handelte, die bei der Vorgängerfirma AR tätig geworden waren. Die Firma AR war in einen großen Betrugsfall verwickelt und hätte der Bf. aufgrund dieser Personenidentität auffallen müssen, dass es sich um eventuelle Malversationen handeln könnte.

Bereits durch einen kurzen Blick ins Firmenbuch aufgrund des Umstandes, dass von einen auf den anderen Tag nicht mehr von der Firma AR, sondern von der Fa. MO geliefert wurde, hätte sich für die Bf. ergeben müssen, Verdacht zu schöpfen. Es ist nicht erforderlich, dass die Bf. wusste, dass die Lieferfirmen in Umsatzsteuermalversationen verwickelt waren, sondern dass die Bf. aufgrund der Verdachtsmomente hätte erkennen können, und sie Verdacht schöpfen hätte müssen, dass Umsatzsteuer hinterzogen wird. Für die Verwirklichung des Tatbestandes „wissen musste“ reicht es, dass Verdachtsmomente ignoriert wurden.

Befragt zu der Geschäftsbeziehung mit der Fa. SI und wie diese begonnen hat, erklärte der GF, dass der Ablauf immer gleich gewesen sei. Wahrscheinlich war seitens der Fa. SI der Kontakt hergestellt worden. Auch der um rund 2 bis 2,5 Cent pro Liter geringere Treibstoffpreis sei mit dem üblichen Rahmen erklärbar.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass der Beschwerdepunkt Firma SI aufrecht bleibe, weil die Gutschrift dem Bf. nicht zugestellt wurde.

Bezüglich der Fa. ST wurde laut Amtsvertreter das Splittung in zwei Zeiträume, nämlich vor (Anerkennung des Vorsteuerabzuges) und ab dem 12.10.2011 (Nichtanerkennung desselben), deshalb vorgenommen worden, weil das FA aufgrund des Abfrageergebnisses „UID-Nummer ungültig“ (für den 12.10.2011 und 13.10.2011) davon ausgegangen war, dass ab diesem Zeitpunkt die Bf. jedenfalls nicht mehr gutgläubig gewesen sein konnte und dies sozusagen ein „Entgegenkommen“ seitens des FA gewesen sei.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass genau die Wiedergültigstellung der UID-Nummer der ST die zentrale Frage darstelle, denn wäre der Finanzverwaltung der Umstand, dass Malversationen vorgelegen waren, bereits bekannt gewesen, so hätte diese die UID-Nummer sicher nicht wieder gültig gestellt. Die Bf. hatte sich demnach darauf verlassen können, dass die Finanzverwaltung entsprechend gehandelt und die UID Nummer nicht wieder gültig gestellt hätte.

Der Amtsvertreter ergänzte, dass sich die Bf. nicht nur auf den Umstand der gültigen UID-Nummer (speziell bei ST) verlassen hätte können, es komme nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bzw. des EuGH immer auf die Gesamtumstände an.

6.) Per **Mail vom 29.05.2018** übermittelte der steuerliche Vertreter diverse Preisangebote zum Nachweis dafür, dass sich die Preise der in Rede stehenden Firmen immer in der „üblichen“ Bandbreite bewegten diverse Dieselangebote (exkl. Ust) wie folgt:

Email-Anbot/Schreiben	vom	für Lieferdatum	Qualität	Preis /100 Liter in €	Anm. BFG
LAG	28.05.2018	29.05.2018	?	96,15	
C	28.05.2018	29.05.2018	DK B7	94,30	
MM	28.05.2018	28.11.2011	Diesel Add.gem.EEffG	105,50	

C	28.05.2018	25.11.2011	B 7	1067,00	106,70
C		13.12.2011	B 7	1064,00	106,40
MM	28.05.2018	13.12.2011	Diesel Add.gem.EEffG	105,10	

Dieser Mail vom 30.05.2018 war eine Stellungnahme der Fa. C (ohne Datum) mit nachfolgendem Inhalt beigefügt:

„ ...

hiermit bestätigen wir Ihnen, dass die täglichen Dieselpreise aufgrund unserer diversen Zulieferanten um bis zu 2,5 Cent schwanken können.

Dies ist dadurch erklärbar, dass wir Diesel in Italien und Slowenien günstiger zukaufen können, sofern unser Kontingent hierzu ausreichend ist. Können wir nicht auf ausländische Ware zugreifen, müssen wir auf unsere österreichische Ware zurückgreifen, die in der Regel um einiges teurer (um bis zu Cent 2,5 pro Liter) ist...“

Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter vor, dass insbesondere in Bezug auf die Lieferungen der Fa. ST und der Fa. SH eine ausreichende Kontrolle durch die Bf. erfolgt sei.

Hinsichtlich der Lieferungen durch die Fa. MO und Fa. SI seien rückwirkend betrachtet aufgrund der Erhebungen durch die Steuerfahndung mehrere unübliche Umstände zutage getreten, die aber für die Bf. im Zeitpunkt der Lieferungen nicht erkennbar gewesen waren, sodass deren Gutgläubigkeit nicht in Frage zu stellen sei.

In weiterer Folge übermittelte die Bf. Rechnungen der Fa. ST und die diesbezüglich vorgenommenen UID-Abfragen [siehe unter B) I.) 3.)].

Die im anschließenden Vorhalteverfahren per Mail eingebrachten Unterlagen wurden inklusive Mails dem Finanzamt zu Kenntnis gebracht.

Im Wesentlichen erfolgte seitens des Finanzamtes der Hinweis, dass sich die Feststellungen des Finanzamtes betreffend die Fa. ST sowie Fa. SH in erster Linie darauf stützten, dass die beiden Unternehmen (die Fa. ST zumindest ab 28.09.2011) nicht unter der auf der Rechnung aufscheinenden Anschrift postalisch erreichbar, bzw. für umsatzsteuerliche Zwecke greifbar waren, sodass es am Rechnungsmerkmal der (richtigen) Anschrift mangle.

Auf diesen Einwand replizierte der steuerliche Vertreter mit dem Hinweis auf die in regelmäßigen Abständen vorgenommenen UID-Abfragen, Stufe 2, und dem erfolgten Vergleich der Anschrift auf der Rechnung.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

I.) Sachverhalt und Feststellungen:

Unzweifelhaft geht auch das Finanzamt davon aus, dass die in Rede stehenden Diesellieferungen an die Bf. erfolgten.

1.) ad Fa. MO – Vorsteuern 2007

a) Laut Firmenbuchabfragen ergibt sich:

Mit Gesellschaftsvertrag vom tt.mm.2005 wurde die Firma KEG (Geschäftszweig: Betrieb von Sportstätten) gegründet. Nach einer weiteren Umfirmierung und Änderung des Unternehmensgegenstandes erfolgte am 14.12.2006 die Eintragung der AR mit dem Geschäftszweig „Transporte und Mineralölhandel“ unter der Adresse Adr9.

Am 26.10.2019 wurde nach gem. § 139 IO vorgenommener Schlussverteilung im Konkursverfahren die amtswegige Löschung der AR eingetragen.

b) Die folgenden Feststellungen ergeben sich aus den im Arbeitsbogen des Finanzamtes einliegenden behördlichen Erhebungsergebnissen sowie aus den **Urteilen des LG Y zu xxxxx**.

Mit den genannten Urteilen wurden **GB** (Urteil vom 17.03.2010) als Zweitangeklagter und als handelsrechtlicher Geschäftsführer der AR und **BV** (Urteil vom 02.12.2009) als Erstangeklagter und als faktischer Geschäftsführer der AR rechtskräftig vom LG Y wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit a, 38 Abs. 1 lit a FinStrG und anderer Delikte zu Geldstrafen in Millionenhöhe bzw. zu Ersatzfreiheitsstrafen verurteilt.

Die genannten Urteile des LG Y stützten sich in den Entscheidungsgründen auf die nachfolgend dargelegten und die in diesen - von der Offizialmaxime getragenen - Strafverfahren u.a. getroffenen Feststellungen:

- Der Erstangeklagte BV war faktischer Geschäftsführer, der Zweitangeklagte GB handelsrechtlicher Geschäftsführer der AR.

- Im Tatzeitraum Jänner bis Mai 2007 verkauften der Erst- und der Zweitangeklagte im bewussten Zusammenwirken ohne zuvor auf dem Mineralölmarkt positioniert gewesen zu sein - enorme Treibstoffmengen. Die AR erwarb den Treibstoff größtenteils als innergemeinschaftliche Lieferung ohne Umsatzsteuer, veräußerte diesen verbilligt und unter dem Einstandspreis, jedoch zuzüglich österreichischer Umsatzsteuer an Kunden weiter. Es war ihnen somit möglich, Diesel und Heizöl billiger als die Konkurrenz anzubieten. Da der Bruttobetrag des Verkaufspreises höher war als der Nettobetrag des Einkaufspreises, wurden sowohl der Verlust als auch die mit dem Verkauf anfallenden Betriebskosten aus der nichtabgeführten Umsatzsteuer finanziert.

Die malversive Art der Geschäftsführung und die absichtliche Hinterziehung der Umsatzsteuer war von beiden Angeklagten von Anfang an geplant (Erstangeklagter BV, Bd. V., AS 92 ff in ON 111; Bd. IV., AS 111 in ON 85).

- Die Aufgabenverteilung stellte sich derart dar, dass der Erstangeklagte BV für das Operative, das Akquirieren der Geschäfte, die Einkäufe, die Verkäufe, den Transport, den Börsenhandel und den normalen Handel zuständig war, während sich der Zweitangeklagte GB um die Buchhaltung, die Finanzierungen, die Steuererklärungen und die Repräsentation des Unternehmens nach außen kümmerte (Erstangeklagte BV, Bd. V., AS 92 ff, AS 97 in ON 111; ZV LK, Bd. V., AS 122 ff in ON 111; ZV Z Bd. V., AS 133 f in ON 111;). Sämtliche Geschäfte und Firmengründungen waren zwischen dem Erst- und dem Zweitangeklagten abgesprochen.

- Nachdem das Finanzamt Forderungen der AR bei deren Kunden gepfändet hatte, führten die beiden Angeklagten ihre Geschäftspraktiken mit der am 29.09.2006 in das Firmenbuch eingetragenen MO fort (Bd. 11., AS 325 ff in ON 61; Erstangeklagter, Bd. V., AS 95 ff in ON 111; ZV LK, Bd. V., AS 123 ff in ON 111; ZV Z Bd. V., AS 133 ff in ON 111;), da beide Angeklagten die Forderungspfändung umgehen wollten.

- Am 24.09.2007 wurden Hausdurchsuchungen in den Geschäftsräumlichkeiten der „AR“ und MO sowie in den Privaträumlichkeiten des Erst- und Zweitangeklagten durchgeführt (Bd. I., AS 213 ff in ON 11, Bd. II., AS 241 ff in ON 57).

- Trotz Forderungspfändungen in Millionenhöhe seitens des Finanzamtes und der Hausdurchsuchung am 24.09.2007, bei der dem Zweitangeklagten der Hausdurchsuchungsbefehl übergeben und der Sachverhalt dargestellt worden sei, stellten die beiden Angeklagten ihre Tätigkeit nicht ein, sondern führten vielmehr die Geschäftspraktiken mit der MO fort. Die MO gehörte zu jenen Firmen, die der Zweitangeklagte zur Verfügung hatte und dem Erstangeklagten im Juni 2006 anbot, weil der Erstangeklagte wegen vorliegender Gewerbeausschließungsgründe und Vorverurteilungen weder als Gesellschafter noch als Geschäftsführer aufscheinen konnte.

c) Der – im Firmenbuch eingetragene - Geschäftszweig der Fa. MO lag in der **„Erbringung von Dienstleistungen jeder Art im Marketingbereich sowohl im Inland als auch im Ausland“**. Bei dieser fand per 10.09.2007 sowohl ein Gesellschafterwechsel als auch ein Wechsel in der Funktion des Geschäftsführers statt: **ab 10.09.2007** war MG Gesellschafter -Geschäftsführer. Dieser überließ die faktische Geschäftsführung BV und GB (MG als Geschäftsführer der Fa. MO hatte GB am 10.09.2007 Generalhandlungsvollmacht erteilt, einliegend im Arbeitsbogen).

d) Kurz zusammenfassend wird festgestellt, dass

die AR die Bf. vom 13.07.2007 bis 05.09.2007 mit Diesel belieferte.

BV und GB traten als handelnde Personen der AR auf, wobei BV als faktischer Geschäftsführer insbesondere für das Operative, die Kundenakquirierung und -betreuung und die Organisation der Treibstofflieferungen zuständig war.

Nach Aufdeckung der Umsatzsteuerumversationen der AR und Forderungspfändungen durch das Finanzamt erfolgten keine weiteren Lieferungen durch diese Gesellschaft.

Ab 10.09.2007 bedienten sich BV und GB für die Fortführung der Diesengeschäfte der Fa. MO und setzten als faktisch Handelnde die Diesellieferungen der AR mittels der Fa. MO fort.

Im Zeitraum **12.09.2007 bis 31.10.2007** erhielt die Bf. – laut den im Arbeitsbogen einliegenden Rechnungen - folgende Diesellieferungen von der **Fa. MO**:

Rechnung (mit Rechnungsnummer) vom	Lieferung am	Bezeichnung	Menge in Liter	Preis/Liter
2007-10-013 vom 12.09.2007	10.Sep.	Diesel	30.813	0,8200
2007-10-021 vom 14.09.2007	13.Sep.	Diesel	34.052	0,8150
2007-10-032 vom 18.09.2007	14.Sep.	Diesel	33.095	0,8200

2007-10-089 vom 30.10.2007	25. Okt.	Diesel	33.186	0,8350
2007-10-092 vom 30.10.2007	29. Okt.	Diesel	33.212	0,8400
2007-10-095 vom 31.10.2007	23. Okt.	Diesel	33.236	0,8350

Die im Arbeitsbogen einliegenden sechs Rechnungen der MO weisen neben Lieferdatum und Lieferort, die UID-Nummer, die gelieferte Menge, den Preis pro Liter sowie als Bezeichnung der gelieferten Ware „Diesel“ aus und werden sodann Nettobetrag, Umsatzsteuer und Bruttobetrag dargestellt.

Besonders festzuhalten ist, dass auf den **ersten** Eingangsrechnungen der Fa. MO an die Bf. vom 12.09.2007, vom 14.09.2007 und vom 18.09.2007 der folgende Hinweis **„ACHTUNG! NEUE KONTONUMMER: xxx !!!!“** aufscheint.

2.) ad Firma SI – Vorsteuern 2007

a) Die Fa. SI wurde mit Gesellschaftsvertrag vom tt.mm.1991 auch mit dem Geschäftszweck „Handel mit Waren aller Art“ mit Sitz in Adresse gegründet.

b) Aufgrund der im Arbeitsbogen der Außenprüfung einliegenden Unterlagen/Dokumente ergibt sich:

Die Fa. SI legte im Zeitraum 02.10.2007 bis 24.10.2007 - wie nachfolgend dargestellt - sechs Rechnungen an die Bf. (laut Lieferantenkonto), welche an die Bf. als Empfängerin adressiert sind und die - wie im Folgenden dargestellt – das Lieferdatum, den Lieferort, die Menge in L , den Preis / L und den jeweiligen Netto- und Bruttobetrag sowie die Umsatzsteuer ausweisen.

Rechnung vom	Lieferung am	Bezeichnung	Menge in Liter	Preis/Liter	Netto
Nr. 99 vom 02.10.2007	19.Sep.	Dieselkraft stoff	33.057	0,8240	27.238,97
	22.Sep.		34.085	0,8000	27.268,00
Nr. 112 vom 09.10.2007	04.Okt	Dieselmkraft stoff	31.455	0,8050	25.321,28
	. 08.Okt.		31.476	0,8100	25.495,56
Nr. 120 vom 12.10.2007	10. Okt.	Dieselmkraft stoff	32.907	0,8100	26.654,67

Nr. 126 vom 17.10.2007	15. Okt.	Diesekraft stoff	32.881	0,8300	27.291,23
Nr. 134 vom 22.10.2007	18. Okt. 18. Okt	Diesekraft stoff	33.271 33.181	0,8300 0,8300	27.614,93 27.540,23
Nr. 138 vom 24.10.2007	22. Okt.	Diesekraft stoff	33.177	0,8350	27.702,80

c) BV war Ende September 2007 an den Geschäftsführer der Fa. SI herangetreten und schlug diesem vor, über die Fa. SI die Abrechnung von Diesellieferungen von eigentlichen Kunden der Fa. MO vorzunehmen. Als Provision für das Bereitstellen der Fa. SI als Abrechnungsplattform wurde eine Provision von 1 Cent pro Liter in Aussicht gestellt. Sodann wurden unter Anleitung von BV sowohl die Ausgangsrechnungen über Diesellieferungen von der Fa. MO an die Fa. SI als auch die Ausgangsrechnungen der Fa. SI an die Bf. erstellt.

Geschrieben wurden diese Ausgangsrechnungen im Büro der Fa. MO in Adr8 (siehe Aussage der in diesem Büro tätigen Angestellten der Fa. MO Z am 16.11.2007, sowie des Geschäftsführers der Firma Fa. SI).

Auch der gesamte Bestellvorgang wurde über das Büro in der Adr8 abgewickelt.

Tatsächlich lieferte die Firma Fa. SI weder Diesel an die Bf. noch erhielt selbst Diesellieferungen von der Fa. MO. Sie fungierte als reine Zwischenfakturierungsfirma.

Der Geschäftsführer der Fa. SI war einige Male bei der Bf. vor Ort um Schecks persönlich abzuholen und diese sodann an Herrn „B“ (BV war dem Geschäftsführer unter diesem Namen geläufig) in Villach abzuliefern bzw. um in Folge diese Schecks persönlich einzulösen und das Geld an BV zu übergeben.

Laut Buchhaltungsunterlagen wurden drei Rechnungen der Fa. SI an die Bf. mittels Scheck beglichen (Barscheck vom 23.10.2007 über € 32.749,48, vom 02.10.2007 über € 65.408,36 und vom 15.10.2007 über € 60.980,20) Die beiden zeitlich ersten Barschecks waren vom Geschäftsführer der Bf., der Barscheck vom 23.10.2007 von GFF unterfertigt worden.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Niederschriften vom 05.11.2007 und vom 13.07.2012 anlässlich der erfolgten zeugenschaftlichen Einvernahmen des Geschäftsführers der Fa. SI sowie der im Villacher Büro der Fa. MO tätigen Angestellten Z nach entsprechender Belehrung über die strafrechtlichen Folgen einer Falschaussage.

Am 29.11.2007 erstellte der Geschäftsführer der Fa. SI eine Gutschrift an die Bf. hinsichtlich der im Namen der Fa. SI an die Bf. ausgestellten Rechnungen. Ob diese der Bf. zukam, konnte nicht festgestellt werden.

d) Laut einliegenden Rechnungen der Fa. R (Kärntner Lieferfirma) zeigt sich (deren) nachfolgend dargestellte Preisgestaltung:

Rechnung vom	Lieferung am	Bezeichnung	Preis/Liter	
25.09.2007	25.09.2007	Biodiesel EN 14214	0,68000	
27.09.2007	27.09.2007	Diesel	0,8310	
01.10.2007	01.10.2007	Diesel	0,8370	
02.10.2007	02.10.2007	Biodiesel EN 14214	0,6900	
04.10.2007	04.10.2007	Diesel	0,8295	
08.10.2007	08.10.2007	Biodiesel EN 14214	0,6900	
11.10.2007	11.10.2007	Biodiesel EN 14214	0,6900	

Bezüglich der Lieferungen der Fa. MO und der Fa. SI wurden keine Lieferscheine vorgelegt.

3.) ad Firma ST, Vorsteuern November 2011

a) Die Fa. ST wurde am tt.mm.2009 als "X GmbH" gegründet. Der Geschäftszweck der Firma X GmbH bestand lt. Firmenbuch in „Transport, Logistik, Handel mit Waren aller Art“ mit Sitz in D. Die Eintragung der Umfirmierung in das Firmenbuch erfolgte am 25.08.2011. Über das Vermögen der Fa. ST wurde am 25.**06.2012** das Konkursverfahren eröffnet

b) Die Bf. erhielt im Zeitraum vom 17.08.2011 bis 11.10.2011 von der Fa. ST 13 Lieferungen von Dieselöl sowie vom 18.10.2011 bis zum 21.12.2011 weitere 11 Lieferungen. In den Rechnungen waren die im Firmenbuch eingetragene Anschrift des Unternehmens sowie die UID-Nummer ausgewiesen.

Anhand der von der Bf. übermittelten bzw. der im Arbeitsbogen einliegenden Rechnungen von der Fa. ST an die Bf. sowie Saldenlisten und der von der Bf. diesbezüglich vorgenommen UID-Abfragen zeigt sich Nachfolgendes:

Rechnungen vom	Nr.:	Preis/L	Nettobetrag (Vorsteuer)	Bei Bf. eingelangt	UID-Abfrage durch die Bf. vom:
----------------	------	---------	-------------------------	--------------------	--------------------------------

					mit Ergebnis
17.08. – 11.10.			383.043,59 (76.608,72)		 gültig
					12.10.2011: ungültig
					13.10.2011: ungültig
					17.10.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
18.10.2011	324	101,20	29.874,23 (5.974,85)	20.10.2011	21.10.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
					08.11.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
08.11.2011	331	106,00	33.518,26	21.11.2011	22.11.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
11.11.2011	334	106,00	31.527,58	21.11.2011	
17.11.2011	336	107,00	32.314,00		18.11.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
22.11.2011	337	105,00	31.605,00		22.11.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
24.11.2011	338	105,00	31.035,90		29.11.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
28.11.2011	340	105,00	30.996,00		01.12.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
Summe November 2011			190.996,74 (38.199,35)		
02.12.2011	341	105,00	31.311,00		
					15.12, Stufe 2, gültig, Adr6
13.12.2011	342	104,50	29.835,07	18.12.2011	21.12.2011, Stufe 2, gültig, Adr6
16.12.2011	343	140,50	30.288,28	19.12.2011	
21.12.2011	344	102,50	29.872,60		
Summe Dezember			121.306,95 (24.261,39)		
Summe ab 18.10.			342.177,92 (68.435,58)		

Zuzügl bis 11.10.			383.043,59 (76.608,72)		
Summe gesamt			725.221,51 (145.044,31)		Laut Lieferantenkonto der Bf.

Anzumerken ist, dass es in der vorletzten Zeile in TZ1 die Fa. ST betreffend richtigerweise heissen muss:

*„Treibstofflieferungen **ab** (anstatt bis) **12.10.2011 netto 20% 342.177,92**“*

Im Arbeitsbogen der Außenprüfung befinden sich weitere Kopien von UID- Abfragen, Stufe 2, bezüglich der Fa. ST u.a. vom 14.09.2011 und vom 28.09.2011 sowie Eingangsrechnungen der Fa. ST an die Bf..

Auf Basis von vorgenommenen (auch finanz-) behördlichen Erhebungen und Prüfungen wurden die unter Punkt A)2.) **Tz 1 zur Fa. ST** angeführten Feststellungen getroffen.

c) Die Anmeldung zur USO-Prüfung durch das Finanzamt D erfolgte am 13.09.2011, Prüfungsbeginn war am 28.09.2011.

In TZ1 des Berichtes der Außenprüfung des Finanzamtes D vom **12.03.2012** wird u.a. festgehalten:

„An der Firmenadresse ist bereits seit mindestens Ende September 2011 kein Hinweis auf die Fa. ST zu finden. Zustellungen blieben erfolglos. Die Räumlichkeiten wurden am 28.09.2011 von einem nicht mit der Sachlage betrauten Vertreter geöffnet, Belegordner waren vorhanden, Buchhaltungsdaten wurden keine übergeben.

Offensichtlich falsche bzw. unvollständige UVA bis 11/2011 auf elektronischem Weg eingebracht. Von wem die Zugangsdaten verwendet werden, konnte nicht eruiert werden.

In weiterer Folge stellte sich heraus, dass die handelnden Personen dieser Firma in massive Umsatz- und Abgabenverkürzungen durch den Handel mit angeblichen Dieseltreibstoff verwickelt sind.“

Im Arbeitsbogen findet sich ein Mail-Verkehr vom 19.09.2011 zwischen dem Prüfer in D und der Fa. ST an deren E-Mail-Adresse zwecks Terminvereinbarung des Beginns der USO-Sonderprüfung, in welcher es u.a. heißt:

“Wie soeben telefonisch besprochen beabsichtige ich eine USO für den Zeitraum 7-12/2010 und 01-06/2011. Ich ersuche die notwendigen Buchhaltungsunterlagen bereitzustellen und um Bekanntgabe, wo zu prüfen sein wird.

„Da ich wieder niemanden telefonisch erreichen konnte bitte ich um dringenden Rückruf. Sollte kein Kontakt zustande kommen, werde ich wieder die UID und alle Rückzahlungen sperren.“

In einer Antwortmail im Rahmen dieser USO-Prüfung wurde seitens der Fa. ST als Termin der 29.09.2011 vorgeschlagen.

In einer weiteren Mail vom **04.10.2011** ersuchte der Prüfer unter dem Betreff „Antw: Re Umsatzsteuersonderprüfung“ um „Übermittlung der Journaldateien 2010 und 2011 zur Verwendung mit ACL wie besprochen“.

Am **12.10.2011** wird per Mail von der Fa. ST an den Prüfer zum Betreff „UID Nr“ geschrieben:

„ will eben die Umsatzsteuerrückerstattung 2010 Frankreich absenden – schreibt euer System: UID-NR UNGÜLTIG !!!!!

Könnten Sie bitte die UID-NR dringend wieder frei schalten?

Danke

MfG

GFst “

Anmerkung: GFst war bis 25.08.2011 als Geschäftsführerin der Vorgängerfirma eingetragen.

d) Aus einem im Arbeitsbogen befindlichen Zwischenbericht eines GPLA-Organs vom **19.11.2012** an den Prüfer hier vor Ort in diesem Verfahren ergibt sich, dass ab Mitte Juli 2011 nur mehr 11 Fahrer zur Sozialversicherung angemeldet waren.

Dem Bericht eines Erhebungsorgans (in D) an die Staatsanwältin vom **27.07.2012** ist entnehmbar, dass (bis) zu diesem Zeitpunkt nicht geklärt war, wann die Fa. ST ihren Betrieb einstellte und wer als handelnde Personen der ST die Geschäfte führte.

Laut eigenen Angaben erkundigte sich der Geschäftsführer der Bf. nach Ungültigstellen der UID-Nummer bei der ST nach dem Grund für die Ungültigkeit und erhielt die Antwort, dass es nur einen kleinen Rückstand gegeben habe und nun wieder alles in Ordnung sei.

Für Lieferungen bis 11.10.2011 anerkannte das Finanzamt die begehrten Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Fa. ST. Hinsichtlich der ab 18.10.2011 erfolgten Lieferungen bzw. Rechnungen wurde der Vorsteuerabzug mit dem Argument

versagt, dass aufgrund des Abfrageergebnisses „UID-Nummer ungültig“ (für den 12.10.2011 und 13.10.2011) die Bf. ab diesem Zeitpunkt jedenfalls nicht mehr gutgläubig gewesen sein konnte.

4.) ad Lieferungen der Fa. SH - Vorsteuern Feber 2012

Die Eintragung dieser Firma in das Firmenbuch erfolgte am 01.01.2011 unter der Adresse Adr7 Wien mit dem Geschäftszweig Handel mit Waren aller Art.

Laut Rechnungen vom 21.02.2012, 05.03.2012, 27.02.2012 und 29.02.2012 der Fa. SH sowie im Arbeitsbogen einliegenden korrespondierenden Lieferscheinen mit demselben Datum erhielt die Bf. zwischen 21.02.2012 und 05. 03. 2012 vier Diesellieferungen.

Ab der zweiten Jahreshälfte 2012 durchgeführte Ermittlungen der Finanzverwaltung ergaben, dass an der im Firmenbuch eingetragenen und auf den Rechnungen ausgewiesenen Geschäftsanschrift Adr7 Wien, von der Fa. SH keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden war. Ein dem Finanzamt vorgelegter Mietvertrag war gefälscht, der darin angeführte Vermieter hatte keinerlei Bezug zu diesem Objekt. Der angebliche Vermieter war weder Eigentümer noch Vermieter noch Untermieter des Objektes.

Von der Hausverwaltungsgesellschaft wurde ebenfalls erklärt, dass ihr eine SH völlig unbekannt ist. Ein anderer Mieter gab bei einer Befragung an, dass ihm der Name des Geschäftsführers und die Firma SH nicht bekannt seien.

5.) Streitpunkte:

Strittig ist ausschließlich die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 aus Rechnungen hinsichtlich der hier streitgegenständlich angeführten Unternehmen, da nach der vom Finanzamt vertretenen Ansicht jene Unternehmer, von welchen die den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug bewirkenden Leistungen ausgeführt wurden, in Umsatzsteuermalversationen verstrickt gewesen waren und dies die Bf. bei Aufbringung der gehörigen Sorgfalt auf Basis der Gesamtumstände hätte erkennen bzw. wissen müssen.

Zudem sei von den Finanzbehörden festgestellt worden, dass die Fa. ST (zumindest ab Ende September 2001) und die Fa. SH an den auf deren Rechnungen aufscheinenden Anschriften postalisch nicht erreichbar bzw. keine Geschäftstätigkeiten entfaltet worden waren.

II.) Rechtslage

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen u.a. folgenden Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000,-- Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.;*
- 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz,;*
- 6. den auf das Entgelt (§ 11 Abs. 1 Z 5 leg. cit.) entfallenden Steuerbetrag.*

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum,*
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;*
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.*

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in seiner Stammfassung, BGBl. 663/1994, kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Mit dem AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, wurden in § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die letzten beiden Sätze angefügt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, wobei dies insbesondere auch gilt, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. RV 270 BlgNr. 23. GP, 12 f) kommt dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu, da nach der (damaligen) Judikatur des EuGH einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-354/03, C- 355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a., sowie vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling).

Zugleich wurde mit dieser Vorschrift aber der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bestätigt, wenn er von dem Finanzvergehen in der Lieferkette weder wusste noch wissen musste. Damit sichert die Vorschrift, der Rechtsprechung des EuGH folgend, den Vorsteuerabzug für gutgläubige Mehrwertsteuerbetrugsoffer ab. Ein Wissenmüssen ist dann auszuschließen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. Nur dann kann er auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Dabei wird man in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen haben, welche Maßnahmen angesichts der konkreten Verhältnisse im Einzelfall dem Abnehmer zumutbar sind. Allgemein wird hierbei gelten, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werden muss, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse im Einzelfall darstellen.

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat (VwGH 26.3.2014, 2009/17/0172).

Dabei ist auf einen objektiven Maßstab abzustellen, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann. Entscheidend sind die konkreten Umstände des Einzelfalls. Hierbei gilt, dass die Sorgfaltspflicht des Unternehmers umso höher sein muss, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert ist. Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissen können trägt der Abnehmer. Er trägt sie aber nur dann, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiierte Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die die Gutgläubigkeit des Abnehmers in Frage stellen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 12, Tz 95 und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung).

Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es folglich den zuständigen Steuerbehörden, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf eine vorhergehende oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen (vgl. EuGH C-285/11).

Auf dieser Basis ist zu beurteilen, ob der Bf. in den streitgegenständlichen Fällen der Vorsteuerabzug zusteht.

III.) Beweiswürdigung

ad B) 1.) und 2.) Diesellieferungen der Firma MO und Rechnungen der Fa. SI an die Bf.:

Die im Strafverfahren gegen BV und GB getroffenen Feststellungen werden dem streitgegenständlichen Verfahren zugrunde gelegt, da diese in einem von der Offizialmaxime getragenen Verfahren erfolgten.

Außer Zweifel steht daher, dass BV nicht nur die Geschäfte der AR als deren faktischer Geschäftsführer sondern auch die Geschäfte der Fa. MO führte und somit bei beiden Firmen für das Operative, die Kundenakquirierung und – Betreuung, für Einkäufe und Verkäufe, Transport etc. zuständig war und folglich in deren Namen aufgetreten sein musste.

Dass die Fa. MO als „Nachfolgefirma“ der AR in Villach ein Büro unterhielt und BV dort als faktisch Handelnder fungierte, geht übereinstimmend aus den Aussagen sowohl des Geschäftsführers der Fa. SI (im Rahmen der Einvernahme durch die Finanzbehörden) als auch der Angestellten der Fa. MO, Z hervor.

Es zeigt sich auch kein Grund, warum die Aussagen des Geschäftsführers vom 13.07.2012 (unter Hinweis auf strafrechtliche Folgen einer falschen Zeugenaussage) nicht zutreffend bzw. glaubwürdig sein sollten, nämlich dass BV an ihn mit dem Anliegen herantrat lediglich für die Abrechnung von – von der Fa. SI nicht getätigte - Lieferungen als bloße Abrechnungsfirma zur Verfügung zu stehen, zumal diese Aussagen unter Hinweis auf strafrechtliche Folgen einer falschen Zeugenaussage erfolgten und zudem der Geschäftsführer der Fa. SI die eigene Verwicklung in Umsatzsteuermalversationen offenlegte.

Des Weiteren wird von der (bereits im Strafverfahren als Zeugin einvernommenen) Angestellten der Fa. MO bestätigt, dass sowohl die Rechnungen der Fa. MO an die Fa. SI als auch die Ausgangsrechnungen der Fa. SI an die Bf. unter Anleitung von BV im Büro der Fa. MO in Villach geschrieben wurden.

Kann ohne Zweifel davon ausgegangen werden, dass bei BV „die Fäden“ als faktisch handelnden Geschäftsführer zusammenliefen, weil er als faktischer Geschäftsführer unstrittig bereits bei der AR und nachfolgend bei der Fa. MO – und dies quasi vor Ort in Villach (aus Kärntner Sicht) – für die Kundenakquirierung und –betreuung zuständig war, lässt dieser Umstand die logische Schlussfolgerung zu, dass BV sehr wohl persönlichen (zumindest telefonischen) Kontakt mit seinen Kunden gesucht und aufgenommen haben

musste und folglich der Bf. zumindest namentlich als Handelnder der involvierten Firmen bekannt gewesen sein musste.

An die von der AR im Zeitraum vom **13.07.2007 bis 05.09.2007 erhaltenen Diesellieferungen** schlossen die Lieferungen durch die Fa. MO zeitlich nahtlos an, wurden sie doch ohne nennenswerte zeitliche Unterbrechung ab **10.09.2007 bis 29.10.2007** (mit einer Unterbrechung vom 15.09.2007 bis 22.10.2007) von der Fa. MO an die Bf. vorgenommen.

Es musste also eine entsprechende Kommunikation mit bzw. Information der Bf. stattgefunden haben, dass die Lieferungen nicht mehr von der AR sondern von der Fa. MO erfolgen würden.

Auf Basis des dargelegten Tätigkeitsfeldes von BV kann daher schlüssig davon ausgegangen werden, dass dieser die Kunden der AR über den Wechsel der Lieferfirmen informierte.

Der dargestellte Wechsel in den Lieferfirmen bei gleichbleibendem handelnden faktischen Geschäftsführer musste der Bf. bzw. deren Geschäftsführer als nicht üblich, aber zumindest als hinterfragenswert auffallen, da der im Firmenbuch eingetragene Unternehmenszweck der Fa. MO nicht im Handel mit Treibstoffen oder im Handel bestand, und bereits im Namen der Lieferfirma auf eine Dienstleistungserbringung hingewiesen wurde.

Dafür, dass die Fa. MO die Lieferungen anstatt der AR übernahm und durchführte und dies der Bf. hätte auffallen müssen bzw. bekannt gewesen sein müssen, spricht als weiteres Indiz der fettgedruckte Hinweis auf den ersten Eingangsrechnungen der Fa. MO an die Bf. „**ACHTUNG! NEUE KONTONUMMER: xxx !!!!**“. Ein solcher Hinweis macht grundsätzlich nur dann Sinn, wenn im Laufe einer bestehenden Geschäftsverbindung eine Änderung der Kontonummer erfolgt. Hätte es sich bei der Fa. MO aus der Sicht der Bf. tatsächlich um eine „neue“ Lieferfirma“ gehandelt, wäre ein solcher Hinweis entbehrlich gewesen.

Die Gutgläubigkeit der Bf. bzw. des für sie handelnden Geschäftsführers ist aber spätestens ab jenem Zeitpunkt zu verneinen, ab welchem die Bf. bzw. deren Geschäftsführer darüber informiert worden sein musste, dass die Bf., die bis dahin drei Rechnungen von der Fa. MO für Diesellieferungen erhalten hatte, nun für Diesellieferungen von der Fa. SI ausgestellte Rechnungen erhalten würde.

Denn hatte BV mit dem Geschäftsführer der Fa. SI die Absprache getroffen, dass die Fa. SI für eine Provision von 1 Cent per Liter als Abrechnungsplattform fungieren würde, wurde diese Vorgangsweise also von BV als Handelnden in die Wege geleitet, so mussten bei ihm die Fäden zusammengelaufen und somit auch die Kundenbetreuung

und die Bestellungen über ihn vorgenommen worden sein. Er musste also weiterhin als Ansprechperson fungiert haben.

Das bedeutet aber für die Durchführung dieses Vorhabens, dass eine entsprechende Information der Bf. über die beabsichtigte Vorgangsweise (unter Einbindung der Fa. SI) erfolgt sein musste. Wie wäre es ohne entsprechende Information der Bf. – aus der Sicht der Bf. – nachvollziehbar erklärbar gewesen, dass für die – exakt in der „Rechnungslücke“ der Fa. MO – erhaltenen Diesellieferungen plötzlich sechs Eingangsrechnungen der Fa. SI einlangten und zwar für Lieferungen beginnend am 19.09.2007 und letztmalig am 22.10.2007 (siehe Tabellen unter Feststellungen), also für Lieferungen in genau jenem Zeitraum, für welchen die Bf. keine einzige Rechnung von der Fa. MO erhielt.

Dass eine solche Information durch den weiterhin alle Geschäfte abwickelnden BV, unter dessen Leitung sowohl die Rechnungen der Fa. MO an die Fa. SI als auch die Rechnungen der Fa. SI an die Bf. erstellt wurden, stattgefunden haben musste, dokumentiert auch der Umstand, dass der Geschäftsführer der Bf. im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung mit der Fa. SI – in drei Fällen – darüber hinaus Barzahlungen in Form von Barschecks akzeptierte (und zwei hiervon selbst unterzeichnete), welche der Geschäftsführer der Fa. SI bei der Bf. abholte.

Eine derartige Vorgangsweise ist nicht nur angesichts der nicht kleinen Geldbeträge als unüblich und ungewöhnlich zu beurteilen, sie wurde laut den vorliegenden Lieferantenkonten auch bei den sonstigen Diesellieferungen nicht gepflogen.

Angesichts der dargelegten Umstände kann die vom Geschäftsführer vorgetragene Verantwortung (siehe Niederschrift Erörterungstermin), dass als Überprüfungshandlungen sehr wohl Firmenbuchabfragen getätigt worden waren, in diesem Fall keineswegs als Beweis für die Gutgläubigkeit herangezogen werden, war doch zudem als Geschäftszweig der Fa. MO im Firmenbuch die „Erbringung von Dienstleistungen jeder Art im Marketingbereich sowohl im Inland als auch im Ausland“ eingetragen, womit jeder Hinweis auf die Vornahme von Handel (mit Dieselöl) fehlt, und dies – bereits zu Beginn der Lieferungen der Fa. MO hätte auffallen müssen und Nachfragebedarf bestanden hätte.

Die streitgegenständlich konkret aufgezeigten objektiven Umstände lassen in einer Gesamtbetrachtung den Schluss zu, dass die Bf. bzw. deren Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter wusste oder hätte wissen müssen, dass die Umsätze der Fa. MO und der Fa. SI in Umsatzsteuerverhandlungen eingebunden waren.

Keineswegs unwesentlich erscheint es das bereits dargestellte Gesamtbild ergänzend und abrundend festzuhalten, dass sich die Einkaufspreise für **Dieseltreibstoff** von der Fa. MO und der Fa. SI im selben Rahmen bewegen (vgl. Preise in den Tabellen [B)1.)b)3.) und B)1.)c)))] auch unter Bedachtnahme auf die täglichen Preisschwankungen, siehe dazu € 0,8350 für die Lieferung am 22.10. durch Fa. SI und € 0,8350 für die Lieferung am

23.10. durch Fa. MO), während im Gegensatz hierzu für eine am 04.10.2007 von einem „Hauptlieferanten“ (siehe Aussage Geschäftsführer beim Erörterungstermin) vergleichbare erhaltene Lieferung für „Diesel“ pro Liter um Euro 0,0245 mehr zu bezahlen war.

Für die am selben Tag von der Fa. SI in Rechnung gestellte, von der Fa. MO gelieferte Menge an Dieseldieselkraftstoff von 31.455 Liter errechnet sich bei einem Literpreis von 0,8050 alleine für diese Lieferung eine Differenz von € 770,6545 ($31.455 \text{ Liter} \times € 0,8295 = € 26.091,9295$, $31.455 \text{ Liter} \times € 0,8050 = € 25.321,275$ [Anm.: in der Rechnung gerundet auf € 25.321,28]).

Umgelegt auf die von der Fa. MO erhaltenen sechs Lieferungen und die über die Fa. SI in Rechnung gestellten neun Lieferungen von Dieseltreibstoff ergibt sich eine Summe von rund € 11.550,00 ($€ 770,00 \times 15$), um welche in einem Zeitraum von rund eineinhalb Monaten „günstiger“ Dieseltreibstoff eingekauft werden konnte. Ein solcher Betrag stellt durchaus einen nicht als geringfügig zu bezeichnenden Kostenfaktor dar (wobei der genannte Betrag von € 11.550,00 als die geringste günstigste Differenzsumme anzusehen ist, da die in den Rechnungen ausgewiesenen Liefermengen – abgesehen von einer Ausnahme am 10.09.2007 – immer über der hier vergleichsweise herangezogenen Menge lagen).

Dass die Einkaufspreise für den zum Vergleich herangezogenen Diesel/Dieseltreibstoff (nicht für Biodiesel) bei der Fa. MO und Fa. SI über einen Zeitraum von nahezu zwei Monaten wesentlich günstiger waren, entspricht auch nicht der Aussage des Geschäftsführers zu Beginn des Erörterungstermins, wonach „Einstiegsangebote“ etwa einen Tag oder wenige Tage gelten und etwa einen Cent unter dem Normalpreis liegen würden.

Auf der Hand liegt, dass seitens des Geschäftsführers bzw. seines steuerlichen Vertreters im Zuge des Erörterungsgesprächs **nach** Nachfrage bezüglich der aufgezeigten Preisunterschiede zwischen Fa. SI und Fa. R in Folge versucht wurde diese Erstaussage zu relativieren, weshalb der Erstaussage in freier Beweiswürdigung durchaus mehr Bedeutung beizumessen ist.

Eine andere Gesamtbetrachtung betreffend das Jahr 2007 vermag auch die „Stellungnahme“ der Firma C (siehe E-Mail vom 30.05.2018) nicht zu bewirken, handelt es sich bei dieser um eine „Hauptlieferantin“ der Bf., die über Ersuchen der Bf. ein entsprechendes Schreiben verfasste, wie dem Wortlaut „hiermit bestätigen wir Ihnen, dass die täglichen Dieselpreise um bis zu 2,5 Cent pro Liter schwanken können“ entnommen werden kann, wobei „Dieselpreise“ auch unterschiedliche Qualitäten und damit schon naturgemäß entsprechende Preisdifferenzen umfassen kann.

Ergänzend ist anzumerken, dass sich die weiteren vorgelegten Preisangebote (Punkt A) 6.) einerseits auf unterschiedliche Qualitäten (DK B7, Add. Gem EEffG, ...) und andererseits auf unterschiedliche Lieferdaten in den Jahren 2011 bzw. 2018 – und nicht auf das Jahr 2007 - beziehen.

Auch das Vorbringen, wonach Firmenbuchauszüge vorlagen und die Gültigkeit der UID Nummer abgefragt und bestätigt worden sei, ändern an der vorstehenden Gesamtbeurteilung hinsichtlich der Geschäftsbeziehungen mit der Fa. MO und der Fa. SI angesichts der dargelegten objektiven Umstände Slallem, dass die Bf. auch noch Barzahlungen (Barschecks) akzeptierte, widerspricht deutlich dem, was in dieser Branche üblich ist (keine Barzahlungen, sondern Überweisungen, siehe Buchhaltung), ist also als ungewöhnliche Geschäftsabwicklung zu qualifizieren und wäre im Hinblick auf die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns zu hinterfragen gewesen.

Bei einer solchen Vorgehensweise ist zu verneinen, dass die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet und alle Maßnahmen getroffen wurden, die vernünftigerweise von einem Unternehmer verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.

Rechtlich folgt:

Da die dargelegten objektiven Umstände in der der aufgezeigten Gesamtbetrachtung den (eindeutigen) Schluss zulassen, dass die Bf. bzw. deren Geschäftsführer wusste oder hätte wissen müssen, dass die Umsätze der Fa. MO in eine begangene Steuerhinterziehung einbezogen waren, stehen die von der Bf. begehrten Vorsteuern aus den Rechnungen der Fa. MO nicht zu.

Wie vom Amtsvertreter zutreffend ausgeführt wurde, müssen zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnungen gem. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten.

Wie unstrittig festgestellt wurde, hat die Bf. Diesellieferungen nicht von der Fa. SI, sondern von der Fa. MO erhalten.

Denn umsatzsteuerlich sind Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143). Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch andere (natürliche) Personen erbringen lässt (vgl. VwGH 18.12.1996, 95/15/0149). Tritt nach außen eine juristische Person in Erscheinung, kann das tatsächliche Tätigwerden notwendigerweise nur von einer im Namen der juristischen Person handelnden natürlichen Person gesetzt werden. Leistender ist grundsätzlich, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 258 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Unternehmereigenschaft einer

Gesellschaft setzt allerdings ein tatsächliches Leistungsverhalten voraus, diese muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten. Ein bloßes "Zwischenschalten durch Fakturierung" reicht nicht aus (vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0003, unter Verweis auf Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 26).

Demnach fehlt das in § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 geforderte Rechnungsmerkmal des leistenden Unternehmers als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Fa. SI, weil die Bf. als Rechnungsadressatin von der Ausstellerin der Rechnungen keine Lieferungen erhalten hat.

Für die Rechnungslegerin entsteht hingegen idR eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung (§ 12 Abs. 14 UStG).

Darüber, ob die Fa. SI mittels Gutschrift die bei dieser aufgrund der Rechnungslegung entstandene Umsatzsteuerschuld berichtigen konnte oder nicht, ist streitgegenständlich nicht zu befinden. Auch ist nicht erwiesen, dass der Bf. die behauptete Gutschrift zugegangen ist.

Selbst bei – im streitgegenständlichen Fall nicht zutreffenden – Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (iSd § 11 UStG 1994) wären die für die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges erforderlichen Kriterien des § 12 Abs. 1 leg.cit., wie bereits oben ausführlich erläutert, zu beachten und stünde ein Vorsteuerabzug mangels Gutgläubigkeit nicht zu.

Aus den Rechnungen der Fa. SI steht daher kein Vorsteuerabzug zu.

Beweiswürdigung ad B 3.) Vorsteuern im Zusammenhang mit Lieferungen der Firma ST (Ust - Festsetzung November 2011)

Kurz zusammengefasste Feststellungen:

Dass Lieferungen an die Bf. im Namen der Fa. ST erfolgten, wurde seitens des Finanzamtes nicht bestritten.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Zeitpunkt der Einstellung des Betriebes der Fa. ST nicht eindeutig feststellbar war, ebenso ab wann an der im Firmenbuch eingetragenen und auf den Rechnungen aufscheinenden Anschrift keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet bzw. der Betrieb eingestellt wurde.

Das Finanzamt stellte die UID-Nummer am 14.10.2011 wieder gültig.

„In Folge“ stellten die Finanzbehörden fest, dass die Fa. ST in Umsatzsteuerhinterziehungen involviert war, die Abfassung der Erhebungsergebnisse, insbesondere der USO-Prüfung und der behördlichen Berichte erfolgten im Jahr 2012.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen der Fa. ST ab 14.10.2011 wird seitens des Finanzamtes mit der Ungültigstellung der UID-Nummer am 12./13. 10. 2011 begründet, da ab diesem Zeitpunkt die Bf. zumindest hätte wissen müssen, dass die Umsätze der Fa. ST im Zusammenhang mit Steuerhinterziehungen stehen. Zudem wäre dieselbe Praxis wie bei der Fa. MO vorgelegen. Ergänzt wurde, dass es am Rechnungsmerkmal „richtige Anschrift“ mangle, da die Fa. ST an der in den Rechnungen angegebenen Anschrift postalisch nicht erreichbar bzw. für umsatzsteuerliche Zwecke nicht greifbar war.

Ob der Abnehmer vom Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat.

Wie in Punkt B)II.) dargelegt ist zu prüfen ist, ob der Abnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet hat, wobei auf einen objektiven Maßstab abzustellen ist. Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissen können trägt der Rechnungsempfänger, jedoch nur dann, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiierte Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechtes geltend gemachte Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem Unternehmer in der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Beweiswürdigung:

Soweit das Finanzamt die Aberkennung der Vorsteuer ab 14.10.2011 im Wesentlichen auf die Ungültigstellung der UID-Nummer der Fa. ST stützt, ist festzuhalten, dass durch die Finanzbehörde gerade auf ein Mail der Fa. ST vom 12.10.2011 hin die UID-Nummer durch das erhebende Finanzamt wieder gültig gestellt wurde. Stellte aber die Abgabenbehörde selbst die UID-Nummer wieder gültig, kann der Bf. nicht vorgehalten werden, dass sie ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gutgläubig gewesen ist, würde doch demnach von der Bf. mehr Einblick und Wissen verlangt werden als von der – die Prüfungshandlungen setzenden – Abgabenbehörde. Man kann es der Bf. nicht verdenken, wenn sie – nach zudem vorgenommener Nachfrage bei der Rechnungsausstellerin - die Wiedergültigstellung als Zeichen dafür wertete, dass alles wieder in Ordnung ist, konnte die Bf. doch davon ausgehen, dass, wenn seitens des Finanzamtes zu diesem Zeitpunkt Zweifel bestanden hätten, eine Gültigstellung dann nicht erfolgt wäre. Demzufolge ist auch nicht ersichtlich, warum die Bf. angesichts der Wiedergültigstellung der UID-Nummer nach Firmenbuch- und UID-Nummer-Abfragen zu diesem Zeitpunkt darüber hinausgehende Nachforschungen hätte anstellen sollen.

Des Weiteren reicht der weitere vom Finanzamt vorgebrachte Einwand, dass an der Rechnungsadresse eine Geschäftstätigkeit zumindest ab Ende September nicht ausgeführt wurde, zur Versagung des Vorsteuerabzuges nicht aus.

Zum einen steht der Zeitpunkt der Einstellung der Geschäftstätigkeit nicht eindeutig fest, ebenso ob bzw. bis wann an der angeführten Adresse eine solche entfaltet wurde.

So wird in TZ1 des im Arbeitsbogen einliegenden Berichtes der USO-Prüfung des Finanzamtes D dargelegt, dass in den Räumlichkeiten der Rechnungsadresse Belegordner vorhanden waren, Buchhaltungsunterlagen jedoch nicht **übergeben** wurden. In TZ1 wurde dazu auch festgehalten, dass via Finanz-Online – wenn offensichtlich unrichtige – unvollständige UVAs auf elektronischem Weg eingereicht wurden.

Fest steht weiters, dass per Mail mit offensichtlich handelnden Personen der Fa. ST kommuniziert wurde und der Zugang zur Rechnungsadresse im Zuge der USO-Prüfung am vereinbarten Termin am 28.09.2011 in die Wege geleitet wurde.

Zudem erfolgte per Mail des Prüfers am 04.10.2011 das Ersuchen um Übermittlung der Journaldateien für 2010 und 2011 und insbesondere auf Ersuchen der Fa. ST (offensichtlich von der vormaligen Geschäftsführerin, was dem Finanzamt zu diesem Zeitpunkt aus dem Firmenbuch bekannt gewesen sein musste) auch die Wiedergültigstellung der UID-Nummer ab 14.10.2011.

Weiteren behördlichen Erhebungsberichten von Mitte des Jahres 2012 zufolge war bis zu diesem Zeitpunkt nicht geklärt, wann die Fa. ST nun tatsächlich ihre betriebliche Tätigkeit eingestellt hatte.

Auch aus dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftszweck der Firma X GmbH, welcher in „Transport, Logistik, Handel mit Waren aller Art“ bestand, konnte sich für die Bf. kein Indiz für eine Abgabenhinterziehung ergeben.

Dass die Umsatzsteuer nicht richtig erklärt und nicht abgeführt wurde, kann nicht zu Lasten der Bf. gewürdigt werden und schließt nicht aus, dass eine Geschäftstätigkeit an der Rechnungsadresse erfolgt sein kann bzw. an einem anderen Ort erfolgt sein muss.

Die Rechnungen der Fa. ST – auch - ab dem 14.10.2011 berechtigen daher zum Vorsteuerabzug.

d) Vorsteuern im Zusammenhang mit Lieferungen der Firma SH (Nachschauzeitraum 2012)

Zugrunde gelegte Feststellungen:

Aufgrund von in der zweiten Jahreshälfte 2012 erfolgten Erhebungen der Finanzbehörden steht fest, dass die Fa. SH an der – auch im Firmenbuch eingetragenen –

(Rechnungs-)Adresse unbekannt und der Mietvertrag für die genannten Räumlichkeiten gefälscht war.

Das Finanzamt stellt nicht in Frage, dass die Bf. vier Diesellieferungen von der Fa. SH erhielt. Hierzu liegen vier korrespondierende Lieferscheine im Arbeitsbogen auf, Schein- oder Deckungsrechnungen liegen demnach nicht vor.

Die Bf. erstellte – wie in jedem Fall und ihrem Vorbringen nach – Firmenbuchauszug sowie UID-Abfragen.

Die Fa. SH führte die von ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht ab, sie wurde als Missing Trader beurteilt.

Das Finanzamt verneint das Recht auf Vornahme des Vorsteuerabzuges, weil

- an der Rechnungsadresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden und
- die Fa. SH in Umsatzsteuermalversationen involviert gewesen sei und der SH Bf. als Branchenkenner hätte wissen müssen, dass diese Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen.

Beweiswürdigung:

Wie der EuGH u.a. bereits im Urteil vom 22. Oktober 2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, darlegte, kann eine wirtschaftliche Tätigkeit auch an anderen Orten als dem Geschäftssitz ausgeführt werden.

Das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer ist nicht mit der Begründung zu versagen, dass die Rechnung von einem Wirtschaftsteilnehmer ausgestellt wurde, der als ein nicht existenter Wirtschaftsteilnehmer anzusehen ist und es ihm nicht möglich ist, die Identität des tatsächlichen Lieferers festzustellen. Etwas anderes gilt nur, wenn aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Steuerpflichtigen ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern dargelegt wird, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass diese Lieferung iZm einer Mehrwertsteuerhinterziehung steht, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

Lieferungen oder Leistungen sind umsatzsteuerlich dem Unternehmer zuzuordnen, der sie im eigenen Namen erbringt oder die er durch andere Personen erbringen lässt (VwGH 18.12.1996, 95/15/0148).

Die rechtliche Existenz Fa. SH kann auf Grund der Eintragung im Firmenbuch nicht verneint werden.

Ohne Zweifel handelt es sich bei einer juristischen Person um ein Steuerrechtssubjekt, für die als handelnde Person in deren Namen eine natürliche Person tätig geworden sein musste, welche das Dieselgeschäft abwickelte und die Diesellieferungen organisierte.

Ein bloßes Dazwischenschalten der Fa. SH – wie im Fall der Fa. SI - wurde nicht festgestellt.

Auf Basis der finanzbehördlichen Erhebungen ist ex post betrachtet davon auszugehen, dass in den Räumlichkeiten an der angegebenen Rechnungsadresse eine Geschäftstätigkeit nicht entfaltet worden sein konnte, jedoch kann ein operatives Tätigwerden der Fa. SH (durch die für sie handelnde/n Person/en) infolge der stattgefundenen Lieferungen nicht ausgeschlossen werden, da die Abwicklung dieser Lieferungen ein Tätigwerden erforderte.

Für die Organisation der Lieferungen der Fa. SH an die Bf. (bzw. andere Abnehmer) muss diese (bzw. die handelnde Person) zumindest über ein Handy, ein Bankkonto, eine Steuer- und UID-Nummer und höchstwahrscheinlich einen Internetanschluss, einen PC/Laptop sowie Drucker zum Schreiben und Ausdrucken der Rechnungen verfügt haben. Dazu kommen naturgemäß gepflogene Kommunikation und Kontakte zu diversen Abnehmerfirmen.

Des Weiteren wurde die Fa. SH nach ihrer Gründung steuerlich erfasst und verfügte (im inkriminierten Zeitraum) über eine gültige UID-Nummer.

Soweit das Vorbringen des Finanzamtes darauf abzielt, dass unter der auf den Rechnungen ausgewiesenen Geschäftsadresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden ist, somit das Rechnungserfordernis „Anschrift des liefernden Unternehmers“ und demzufolge eine Rechnung iSd § 11 Abs. 1 Z1 UStG 1994 fehle, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht zulässig wäre, ist auf die (weitere) Rechtsprechung des EuGH zu verweisen.

Im Urteil vom 15. November 2017, C-374/16, *Geissel*, und C- 375/16, *Butin*, hat der EuGH zu Recht erkannt, "dass der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Angaben enthält, eine formelle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellt.

Sind die materiellen Anforderungen erfüllt, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist nicht davon abhängig, dass in der Rechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt."

Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs nicht damit zu begründen, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 enthielten, weil die vom Finanzamt inkriminierte Gesellschaft an den in ihren Rechnungen ausgewiesenen

Anschrift nicht auffindbar gewesen ist bzw. dort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hatte (vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0003 unter Verweis auf VwGH 25.4.2018, 2018/13/0001).

Erhielt die Bf. die von der Fa. SH in Rechnung gestellten Lieferungen (was zusätzlich durch Lieferscheine dokumentiert ist und seitens des Finanzamtes nicht strittig ist) und liegen keine Deckungs- oder Scheinrechnungen vor, sind die materiellrechtlichen Voraussetzungen demnach zu bejahen, kann die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs mit dem Argument, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 enthielten, weil die Fa. SH an der in ihren Rechnungen ausgewiesenen Anschrift nicht auffindbar gewesen sei bzw. dort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hätte, nicht begründet werden.

Danach kann bei einer – wie hier - nachgewiesenen Abgabenverkürzung in der Leistungskette das Recht auf Vornahme des Vorsteuerabzuges nur verweigert werden, wenn der Leistungsempfänger vom Umsatzsteuermissbrauch Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, wenn er die aufgrund der jeweiligen Verdachtslage vernünftigerweise und zumutbaren Nachforschungen angestellt hätte.

Dabei darf man vom Leistungsempfänger keine Nachforschungen verlangen, die rein der Finanzbehörde obliegen.

Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es folglich den Behörden, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf eine vorhergehende oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen (vgl. EuGH C-285/11).

Ein Wissenmüssen ist danach auszuschließen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer die ihm zumutbaren Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.

Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissenkönnen trägt der Abnehmer. Er trägt sie aber nur dann, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiierte Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die die Gutgläubigkeit des Abnehmers in Frage stellen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 12, Tz 95 und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung).

Wie es der Gepflogenheit der Bf. bei Geschäftsbeziehungen (vgl. auch Fa. ST) entsprach, tätigte sie entsprechende Firmenbuch- sowie UID-Abfragen und zeigte sich beim Vergleich der im Firmenbuch eingetragenen zu den Rechnungen aufscheinenden Adressen der Fa. SH für die Bf. keine Abweichung.

War auch die UID-Nummer gültig gestellt, haben sich für die Bf. im Fall der Fa. SH im Zeitpunkt der Lieferungen keine Anhaltspunkte dahingehend ergeben, darüberhinausgehende Maßnahmen zu ergreifen.

Für das entscheidende Gericht sind keine objektiven Verdachtsmomente dafür erkennbar, dass bzw. aus welchem Grund sich für die Bf. bereits im Zeitpunkt der Lieferungen Zweifel dafür ergeben hätten können, dass die Lieferungen iZm einer Mehrwertsteuerhinterziehung standen und sie eine Überprüfung dahingehend hätte vornehmen sollen, ob die Fa. SH an der angegebenen Firmenadresse tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübte, wurden derartige Überprüfungshandlungen durch die Finanzämter erst später (August 2012, Arbeitsbogen) begonnen.

Auf Basis des festgestellten Sachverhaltes ist nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund die Bf. „das gleiche Muster“ von Umsatzsteuermalversationen, wie diese im Jahr 2007 von den damals involvierten Firmen AR, Fa. MO und Fa. SI praktiziert worden waren, im Fall der Lieferungen durch die SH hätte erkennen können und deshalb hätte wissen müssen, dass die Lieferfirma in eine Umsatzsteuerhinterziehung involviert war, lag doch im Jahr 2007 ein weitaus komplexerer und verzahnter Sachverhalt vor und war das abgestimmte Zusammenspiel der beteiligten Firmen vor allem durch die für alle beteiligten Firmen handelnde Person des BV erkennbar, sowie auch durch die zeitlichen Abläufe und die gesamten (dargelegten) Umstände.

Ein derartiges Muster wurde (rund dreieinhalb Jahre später) weder im Fall der Fa. ST noch der Fa. SH festgestellt.

Dass neue Firmen auf dem Markt mit günstigeren Einstiegspreisen werben und anbieten, ist nicht von der Hand zu weisen.

In einer Gesamtbetrachtung kann der Bf. die Gutgläubigkeit zum Zeitpunkt der Lieferungen nicht abgesprochen werden.

Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Fa. SH ist daher nicht zu versagen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Berechnung in Euro:

Umsatzsteuer vorauszahlung für 11/2011

Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/2011	15.586,50
Bisher war vorgeschrieben	84.042,09
Bemessungsgrundlagen für Lieferung en und sonstige Leistungen	805.473,99

Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a (Bauleistungen)	- 5.203,95
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	600.270,04
Zu besteuern mit 20 % Normalsteuersatz: 600.270,04	120.054,01
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art.19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	113,86
Summe Umsatzsteuer	120.167,87
Vorsteuern Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art.19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 113,86
Gesamtbetrag Vorsteuern	-104.467,51
Zahllast	15.586,50

Umsatzsteuer vorauszahlung für 02/2012

Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 02/2012	- 3.036,17
Bisher war vorgeschrieben	21.798,69
Bemessungsgrundlagen für Lieferung en und sonstige Leistungen	357.723,36
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	357.723,36
Zu besteuern mit 20 % Normalsteuersatz: 357.723,36	71.544,67
Gesamtbetrag Vorsteuern	- 74.580,84
Zahllast	- 3.036,17

C) Zulässigkeit einer Revision

Durch dieses Erkenntnis werden keine Rechtsfragen iSd Art 133 Abs. 4 B-VG berührt, deren grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage u.a. dann zu, wenn 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.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Zur Frage der Anerkennung von Vorsteuern und des Gutglaubensschutzes liegt eine im Erkenntnis zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes vor. Zudem stützt sich

diese Entscheidung auf die im Beweisverfahren gewonnenen Erkenntnisse und die sich daraus ergebende Würdigung der Beweismittel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Februar 2020