

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, LB1 und LB2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Audit Partner Austria Wirtschafts- prüfer GmbH, Wagramer Straße 19/8. Stock, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 16. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. November 2015 (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Juli 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin S

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 werden aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 werden abgeändert.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2014** wird wie folgt festgesetzt:

Gesamtbetrag der BMGI für Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		9.590.088,99 €
--	--	----------------

Eigenverbrauch		+ 299,22 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		9.590.388,21 €
Davon zu versteuern mit:	BMGI	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	8.712.649,84	1.742.529,97 €
10% ermäßigter Steuersatz	877.738,37 €	87.773,84 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		4.070,00 €
Summe Umsatzsteuer		1.834.373,81 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe		
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		709.972,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe		709.972,00 €
Davon sind zu versteuern mit:	BMGI	Umsatzsteuer
10% ermäßigter Steuersatz	709.972,00 €	70.997,20 €
Summe Erwerbssteuer		70.997,20 €

Summe Umsatzsteuer (wie oben)		1.834.373,81 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)		+70.997,20 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)		-1.685.625,99 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		-70.997,14 €
Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs.5		-4.070,00 €
Zahllast		144.677,88 €

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit 17,00 €.

Berechnung der Körperschaftsteuer:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-59.571,53 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		-59.571,53 €
Einkommen		0,00 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:		
Gem. § 22 KStG 1988	25% von0,00	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer		1.437,50 €

Körperschaftsteuer		1.437,50 €
Einbehaltene Steuerbeträge		-1.420,97 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,47 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer		17,00 €

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

III. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 wird gem. § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

IV. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betrieb in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Handel mit Brennstoffen und eine Tankstelle. Der Gewinn wird gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Im Zeitpunkt der Außenprüfung stellen sich die Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar:

ATS 495.000,00 KS.

ATS 5.000,00 bf.

Geschäftsführer der Bf. war bf., der im Jahr 2018 verstorben ist.

Die Bf. ist aufgelöst und befindet sich in Liquidation. Frau KS. ist die Liquidatorin.

Im Zuge einer im Jahr 2015 hinsichtlich der Jahre 2013 und 2014 sowie Umsatzsteuervoranmeldungen 01-07/2015 stattgefundenen Außenprüfung gem. § 147 BAO wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

„.....Tz 16 Allgemeines

Beim gegenständlichen Unternehmen fand eine Außenprüfung für die Jahre 2013 -2014 statt, die (vom Zeitraum hergesehen) direkt an die letzte –von der Großbetriebsprüfung Wien durchgeführte – abgabenbehördliche Prüfung anschließt.

Im Zuge jener Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Bf. im Jahr 2011 Diesellieferungen von zwei Firmen bezog, die in einen Mehrwertsteuerbetrug involviert waren. Diese beiden Firmen („A. GmbH“ bzw. „B. GmbH“) hatten die von ihnen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt abgeführt und konnten dadurch Dieselkraftstoff billiger als die Konkurrenz anbieten und weiterveräußern.

Da der Geschäftsführer bf. damals glaubhaft machen konnte, davon nichts gewusst zu haben und sich die billigeren Einkaufspreise unter anderem mit schlechterer Dieselqualität und sofortiger Bezahlung mittels Eilüberweisungen (gegenüber mehrwöchigen Zahlungszielen bei den Konkurrenzfirmen) erklärte, blieb der entsprechende Vorsteuerabzug unbeanstandet.

bf. wurde allerdings in einer am 26.09.2013 abgehaltenen Besprechung belehrt, dass bei zukünftigen unterpreisigen Dieseleinkäufen von neu am Markt auftretenden Anbietern seinerseits eine erhöhte Aufmerksamkeit bezüglich der Versteuerung des Diesels erforderlich sei und eine allfällige Gutgläubigkeit bei zukünftigen ähnlichen Ereignissen daher einer strengeren Beurteilung unterliegen würde.

Tz 17 Vorsteuer Dieseleinkäufe

In den geprüften Jahren 2013 -2014 wurde abermals Dieselkraftstoff von Firmen eingekauft, deren Geschäftspraktiken mit Umsatzsteuerhinterziehungen in Zusammenhang standen.

Dabei handelte es sich um folgende Lieferanten:

a) C.; Adr.1

Zeitraum der der Dieseleinkäufe: 16.08.2013 bis 25.09.2013 (21 Eingangsrechnungen)

Gesamteinkauf lt. Kto.32505: 859.027,49 brutto= 715.856,24 netto

b) D. GmbH; Adr.2

Zeitraum der Dieseleinkäufe: 14.10.2013 bis 4.12.2013 (22 Eingangsrechnungen)

Gesamteinkauf lt. Kto. 31505: 866.309,30 brutto= 721.924,42 netto

c) E. GmbH; Adr.3

Zeitraum der Dieseleinkäufe 12.03.2014 bis 30.06.2014 (48 Eingangsrechnungen)+ ER Nr. 701, verbucht per 01.08.2014

Gesamteinkauf lt. Kto. 30509: 1.862.181,54 brutto=1.551.817,95 netto

Der mit den Dieseleinkäufen des in Tz 17a angeführten Lieferanten in Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug blieb seitens der Bp unbeanstandet, da die entsprechenden Lieferungen allesamt vor dem 26.09.2013 – also vor besagter Besprechung im Rahmen der Vorprüfung (siehe Tz 16, letzter Satz) - stattgefunden haben und daher von der Bp unterstellt wird, dass das geprüfte Unternehmen vom Umsatzsteuerbetrug des Lieferanten (aufgrund offensichtlicher Gutgläubigkeit des Geschäftsführers) nicht unbedingt wissen musste.

Bezüglich der beiden nachfolgenden Lieferanten ist allerdings ein strengerer Maßstab anzulegen, was die Beurteilung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns betrifft, um sicherzustellen, dass seine geschäftlichen Transaktionen nicht mit Umsatzsteuer Hinterziehungen in Verbindung gebracht werden.

So wurden zwar die traditionellen Abfragen getätigt und die entsprechenden Auszüge vorgelegt (Firmenbuch, Gewerbeanmeldung, Steuernummer, UID-Nummer und dgl.) doch wäre – vor allem aufgrund der speziellen, in Tz 16 dargestellten Vorgeschichte- vom Geschäftsführer bf. ein erhöhtes Maß an Sensibilität gegenüber seinen Geschäftspartnern zu erwarten gewesen.

Schon die Art und Weise, wie die Geschäftsbeziehungen seiner Firma und der Firma „E. GmbH“ (kurz: e.) entstanden ist, hätte bei bf. eine gewisse Skepsis hervorrufen müssen.

Der Geschäftsführer hat in einer Zeugeneinvernahme der Steuerfahndung vom 26.11.2014 zu Protokoll gegeben, dass er lange nicht gewusst habe, wer der Chef der Fa. e. sei (gemeint ist der kein Wort Deutsch sprechende Gesellschafter-Geschäftsführer Bela K.).

K. sei zwar beim Vorstellungsgespräch der Fa. e. mit einer zweiten Person (Kristian M.) in den Firmenräumlichkeiten in T. gewesen, sei aber dabei in keinsten Weise in Erscheinung getreten. Auch habe ihm M. die Gesprächsinhalte nicht übersetzt oder ihn um eine Entscheidung gefragt. bf. habe ihn anfangs für eine Hilfskraft oder den Chauffeur von M. gehalten.

Zu den vereinbarten Einkaufskonditionen gab Herr bf. zu Protokoll, dass es eine Vereinbarung gegeben habe, dass die Fa. e. um € 1,00 je 100 Liter billiger anbieten müsse als die Fa. „F. KG“, was auch regelmäßig geschah. Zusätzlich zu dieser branchenunüblichen Preisgestaltung hat die Fa. e. die Ware „frei Haus“ geliefert und somit auch den Transport bezahlt, was einer weiteren ungewöhnlichen Einkaufspreisreduktion gleichkommt.

Laut gängiger Rechtsprechung ist die Involvierung in einen Umsatzsteuerbetrug jedenfalls dann anzunehmen, wenn marktunüblich niedrige Bezugspreise angeboten und angenommen werden.

bf. habe sich die günstigen Einkaufskonditionen damit erklärt, dass jene Einkäufe immer sofort bezahlt werden mussten; bei den anderen („seriösen“) Lieferanten gäbe es immer ein Zahlungsziel von 30 Tagen. Weiters meinte er, dass er bei jenen Lieferanten sicher auch einen günstigeren Einkaufspreis bekäme, würde er die Ware sofort bezahlen. Interessanterweise hat er das offensichtlich nie versucht.

Eine etwaige schlechtere Dieselqualität (wie bei der Vorprüfung behauptet; siehe Tz 16) war diesmal nicht gegeben.

Bemerkenswert ist auch die Tatsache, dass im Zeitraum der e.-Diseleinkäufe (12.03.2014-30.06.2014) nur drei Mal Diesel von anderen Lieferanten zugekauft wurde; dies steht in krassem Gegensatz zu den Einkaufsgepflogenheiten der anderen Zeiträume, in denen sich die jeweiligen Lieferanten laufend abwechselten, offenbar je nach Höhe des angebotenen Einkaufspreises. Dass in einem Zeitraum von rd. 16 Wochen nahezu immer die Fa. e. die günstigsten Einkaufskonditionen angeboten hat, lässt die Vermutung eines- im normalen Geschäftsleben sehr ungewöhnlichen- Preisdiktats seitens des Einkäufers (der Fa. bf.) naheliegend erscheinen.

Bei den Diseleinkäufen von der Fa. „D. GmbH“ (kurz: d.) waren die diesbezüglichen Modalitäten noch auffälliger zu erkennen.

Nach der ersten Lieferung von der Firma d. am 14.10.2013 erfolgten zwar noch zwei Einkäufe bei der Firma „G. Handels GmbH“ (Preisdifferenz € 2,60 bzw. € 2,70 je 100 Liter), dann allerdings bezog man im Zeitraum 17.10.2013-4.12.2013 den Diesel ausschließlich von der Firma d., bevor am 06.12.2013 wieder ein entsprechender Einkauf bei der Firma g. Austria getätigt wurde (Preisdifferenz zum letzten d. Einkauf: € 5,30 je 100 Liter).

Zusätzlich zu diesen extremen Preisunterschieden wurde die Ware von der Firma d. auch noch kostenlos geliefert. Dass die Nummerierung der dabei verwendeten Lieferscheine nicht im Einklang mit der Chronologie der fakturierten Lieferungen steht, sei noch zusätzlich erwähnt und wird nachstehend beispielhaft kurz dargestellt:

Rechnung 20130019 vom 06.11.2013	Lieferschein 015188
Rechnung 20130021 vom 08.11.2013	Lieferschein 015178
Rechnung 20130022 vom 11.11.2013	Lieferschein 015177

Rechnung 20130022 vom 13.11.2013	Lieferschein 015174 (Re.Nr. doppelt vergeben)
Rechnung 20130033 vom 22.11.2013	Lieferschein 015172
Rechnung 20130035 vom 25.11.2013	Lieferschein 015171
Rechnung 20130036 vom 27.11.2013	Lieferschein 015190
Rechnung 20130038 vom 29.11.2013	Lieferschein 015181

Die Firma bf. hat die Möglichkeit, durch ihre Dieseleinkäufe bei der Fa. d. in einen Fall von Mehrwertsteuer-Hinterziehung einbezogenen zu werden, offensichtlich erkannt, was sich aus einem Anruf der steuerlichen Vertreterin des geprüften Unternehmens beim ho. Finanzamt am 28.10.2013 (zwei Wochen nach Beginn der d.-Lieferungen) ableiten lässt.

Dabei wurde die Frage gestellt, ob generell ein Vorsteuerabzug gesichert wäre, wenn man die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht der Firma, sondern direkt auf das Steuerkonto des Lieferanten überweisen würde. Da dies verneint wurde, hat man diese Option nicht weiter verfolgt.

Abschließend wird noch bemerkt, dass ein Besuch des Firmensitzes der Fa. d. in adr.2 angeblich- lt. Aussage bf.- stattgefunden hat, jedoch nicht dokumentiert wurde (im Fall der Fa. e. wurden Fotos vom Türschild vorgelegt). Der mit den gegenständlichen Geschäftsabwicklungen in Zusammenhang stehende Schrift- oder Mailverkehr konnte nicht vorgelegt werden, da er nach dem Computerabsturz nicht mehr vorhanden ist.

Da gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG dem Empfänger von Lieferungen oder sonstigen Leistungen ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn er wusste oder wissen musste, dass die betreffenden Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die USt betreffenden Finanzvergehen stehen und dies im gegenständlichen Prüfungsverfahren auf die Dieseleinkäufe von den Firmen „D. GmbH“ und „E. GmbH“ zutrifft, waren die damit verbundenen Vorsteuerbeträge von der Bp auszuschneiden.

	2013	2014
Dieseleinkäufe Fa. d. (netto)	721.924,42	
Dieseleinkäufe Fa. e. (netto)		1.551.817,95
Vorsteuerkürzung lt. Bp (= neg. Gewinnauswirkung)	144.384,88	310.363,59

Tz 25 Wiederaufnahme des Verfahrens :

Hinsichtlich nachstehend angeführten Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Abgabenarten Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013. **Hinweis auf Umsatzsteuer 2013 Tz 16 -18 und Körperschaftsteuer 2013 Tz 16-18.**

Begründend wurde ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Mit **Bescheiden jeweils datiert vom 12.11.2015** wurden die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide datiert jeweils vom 12.11.2013 bzw. 13.11.2015 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 erlassen. Dabei schloss sich das Finanzamt den oa Feststellungen der Außenprüfung an.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren wurde wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Mit Eingabe vom **16.12.2015** erhob die damalige steuerliche Vertreterin der Bf. **Beschwerde** gegen die oa Bescheide und stellte gleichzeitig die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wurde ausgeführt:

„I. Sachverhalt:

Die Bf. handelt mit Diesel: Hierbei kauft sie den Kraftstoff bei diversen Großhändlern ein und verkaufte diesen in der Folge an Unternehmer (ausschließlich Letztverbraucher) oder über eigene Tankstellen.

Bei der Bf. fand im August 2015 eine Außenprüfung für die Jahre 2013 und 2014 statt. Einzige Feststellung der Außenprüfung war, dass die Bf. im Prüfungszeitraum Diesel von drei Unternehmen eingekauft hatte, die in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen standen und nach Auskunft der prüfenden Behörde die für die gegenständlichen Lieferungen verrechnete Umsatzsteuer nicht abgeführt hatten.

Unter Verweis auf § 12 Abs. 1 Z 1 UStG wurden in der Folge die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer 2013 wiederaufgenommen und gemäß der Feststellung der Außenprüfung (abgeänderte) Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 erlassen. Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

II. Rechtliche Würdigung

Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Abnehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Das nach objektiven Gegebenheiten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug steht somit einem Unternehmer nur dann zu, wenn er alle Maßnahmen trifft („Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“) die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind (vgl. dazu auch Ust-Protokoll 2008).

Im Fall eines Rechtsmissbrauchs in einer Leistungs- bzw. Lieferkette steht daher der objektiv entstandene Anspruch auf Vorsteuerabzug (Erfüllung aller formeller Voraussetzungen gem. § 12 UStG) nur dem gutgläubigen Abnehmer zu (UFS 13.7.2007, RV/2014-W/04).

Nach Ruppe/Achatz (vgl. Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar 4 (2011) Vorsteuerabzug, Seite 1140f) umfasst die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns in einem ersten Schritt die Pflicht, sich eine Kenntnis von der

- 1) Existenz,
- 2) Seriosität und
- 3) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

des Lieferanten zu verschaffen. Liegen keine ungewöhnlichen Umstände vor, genügen einfach durchführbare, den Wirtschaftsverkehr nicht beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen. Die Verpflichtung zur Nachforschung findet bei geschäftsüblichen Transaktionen ihre Grenzen in jenen Informationsquellen, deren Ausschöpfung dem Steuerpflichtigen zumutbar ist.

Nachforschungen, die über dieses Maß hinausgehen, führen zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Wirtschaftsverkehrs und sind bei unverdächtig verlaufender Geschäftsabwicklung unverhältnismäßig.

Im vorliegenden Fall wurden vom Bf. standardmäßig folgende (branchenübliche) Sorgfaltsmaßnahmen gesetzt:

- Abfrage Registrierung Firmenbuch
- Abfrage Gewerbeberechtigung
- Kontrolle Registrierung als Mineralöllieferant
- Kontrolle Ansässigkeit an angegebenem Firmensitz
- Persönlicher Kontakt mit dem Lieferanten bzw. dessen Vertretern (keine Ferngeschäfte)
- Überprüfung Identität der auftretenden Personen (s. Ausweiskopien)
- Überprüfung der Registrierung beim Finanzamt (s. vorliegende Unbedenklichkeitsbescheinigung sowie Überprüfung der UID Nummer)
- Keine Barzahlungen
- Ausschließlich Lieferbeziehungen mit österreichischen Gesellschaften
- Entgeltzahlung immer erst nach Erhalt und Prüfung der Ware.

Die Bf. hat sich somit iSd obigen Ausgeführten im Rahmen ihrer Möglichkeiten von der Existenz, der Seriosität und Leistungsfähigkeit ihres Lieferanten überzeugt. Auf Basis dieser (branchenüblichen) Sorgfaltsmaßnahmen haben sich zu keinem Zeitpunkt Hinweise darauf ergeben, dass es sich bei den gegenständlichen Unternehmen um Betrugsfirmen handelt oder handeln könnte.

Nach herrschender Judikatur der VwGH sowie EuGH ist bei der Beurteilung der Sorgfalt nicht auf die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers abzustellen, sondern ausschließlich darauf, ob die gesetzten Sorgfaltspflichten dem Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes entsprechen (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2008). Der Hinweis der Behörde, dass bei der Bf. aufgrund der Belehrungen im Zuge der letzten Betriebsprüfung ein anderer (strengerer) Sorgfaltsmaßstab anzusetzen sei als bei anderen Branchenkollegen ist somit nicht nachvollziehbar.

In einem zweiten Schritt ist für die Beurteilung der Frage, ob ein Unternehmer von Unregelmäßigkeiten in Bezug auf die Umsatzsteuer wusste oder wissen musste, entscheidend,

ob es im konkreten Einzelfall ungewöhnliche Umstände gegeben hat, aufgrund derer höhere Sorgfaltspflichten anzusetzen gewesen wären.

Eine auffällige ungewöhnliche Abwicklung liegt nach herrschender Judikatur (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2008 sowie Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar 2 (2011) Vorsteuerabzug, 1138ff) insbesondere dann vor, wenn:

Die Bezahlung erheblicher Kaufpreise in bar erfolgt: im vorliegenden Fall gab es keine einzige Barzahlung.

Die verdächtigen Geschäfte geballt in einem sehr kurzen Zeitraum stattfinden und den sonstigen Geschäftsumfang bei weitem übersteigen: Bei den getätigten Einkäufen handelt es sich um Einkäufe in einem „normalen und regelmäßigen „Umfang. Die Geschäftsbeziehung dauerte des Weiteren in beiden Fällen – wie auch die prüfende Behörde festgestellt hat- über einen längeren Zeitraum (mehrere Monate) an.

An der Rechnungsanschrift der leistenden Unternehmer nicht ausgewiesen ist: Die Ansässigkeit der Lieferanten am offiziellen Firmensitz wurde in der Regel vom Bf. persönlich kontrolliert (s. auch im Zuge der Prüfung vorgelegter Unterlagen).

Der Lieferant über keine einschlägigen Branchenerfahrungen verfügt (UFS 25.6.2008, RV/0110-G/07). Beide Lieferanten bzw. deren Vertreter verfügt über ein einschlägiges branchenübliches Fachwissen.

Wenn dieselben Mitarbeiter hintereinander für verschiedene Lieferfirmen tätig werden, da ein häufiger Wechsel der Firma auf eine Schädigungsabsicht des Lieferanten schließen lässt (UFS 13.7.2007, RV/1820-W/04): Die Ansprechpartner waren in den beiden gegenständlichen Fällen jeweils unterschiedliche Personen. Die Bf. bzw. deren Vertreter ist nicht bekannt mit denselben Personen schon bei anderen Lieferanten in Kontakt gekommen zu sein.

Die Übergabe der Ware in erheblicher Menge und Wert immer auf offener Straße erfolgt: Die Übergabe aller Lieferungen erfolgte in den gegenständlichen Fällen jeweils direkt am Firmensitz der Bf.

Wenn durch einen Lieferanten ungewöhnlich hohe Umsatzzuwächse ermöglicht werden, die zu hohen Vorsteuererstattungen führen, weil die Umsätze vom Abnehmer in das Ausland weiter zu fakturieren waren: Im vorliegenden Fall gab es zu keinem Zeitpunkt Lieferungen ins Ausland.

Wenn der Stpfl. abgesehen vom Mehrwertsteuerbetrag abzüglich Provisionen keine liquiden Mittel an die Lieferanten geleistet hat (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0203; ÖStZB 727; dazu Tauchner, SWK 2008, S 75); Auch dieser Punkt war im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Die Bf. bezahlte zwar jeweils den gesamten Kaufpreis und verkaufte den Kraftstoff in der Folge an ihre Kunden (alles Letztverbraucher) weiter.

Wenn in der Lieferkette Weisungen über Abnehmer und Preise durch Hintermänner nachgewiesen sind (BFH 19.4.2007, V R 48/04, DStR 1524): Auch das ist im vorliegenden Fall nicht erfolgt.

Wenn ein Branchenkenner mit einem Lieferanten abschließt, der auf Grund typischer Merkmale (junge GmbH, keine Vermögenssubstanz, ausländische Gesellschaftsorgane, unstabile Wohnverhältnisse im Inland) als Scheinunternehmer zu erkennen ist (UFS 01.12.2010, RV/1633-W/10): Fakt ist, dass es sich bei beiden Gesellschaften um relativ junge Gesellschaften gehandelt hat. Da allerdings alle gesetzten Sorgfaltsmaßnahmen keine Hinweise auf Unregelmäßigkeiten ergaben, die Geschäftsbeziehungen sonst unter branchenüblichen Bedingungen abgewickelt wurden (Ausführungen betr.: Preis s. unten) und aus dem Alter der Gesellschaften allein nicht auf eine Betrugsfirma geschlossen werden kann, wurde die Geschäftsbeziehung zu den beiden Lieferanten aufgenommen. Aus rein Vorsichtsgründen aufgrund der Belehrung im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung wäre die Bf. bereit gewesen, die Vorsteuer direkt auf das Finanzamtskonto des Lieferanten zu überweisen. Dies wurde jedoch im Zuge einer Anfrage der steuerlichen Vertreterin von Seiten des Finanzamtes als „sinnlos“ abgelehnt. Die Ausführungen des Finanzamtes, dass hieraus abgeleitet werden kann, dass die Bf. offensichtlich erkannt hatte, in Bezug auf die Lieferungen der Fa. d. in einen Fall von Mehrwertsteuer- Hinterziehung einbezogen zu werden, ist zurückzuweisen. Bei der Anfrage am 28. Oktober 2013 handelte es sich einzig und allein –wie auch bei der Anfrage angegeben – um eine rein kaufmännische Sorgfaltsmaßnahme. Wäre der Bf. bereits damals bekannt gewesen, dass es sich bei den beiden Lieferanten um Betrugsfirmen handelt. Wäre aufgrund des zu erwartenden Schadens sicherlich keine Geschäftsbeziehung eingegangen worden.

Die verdächtigen Geschäfte unter Umständen abgewickelt werden, die sich vom typischen Geschäftsverlauf unterscheiden: Die Lieferbedingungen für den Kraftstoff entsprachen in den gegenständlichen Fällen grundsätzlich jenen, wie sie auch mit anderen Lieferanten abgeschlossen wurden.

Der Preis für den Diesel lag in den gegenständlichen Fällen rund EUR 0,01-0,03 unter dem von anderen Mitbewerbern angebotenen Preis pro Liter, was bei einer durchschnittlichen Lieferung von 30.000 Litern maximal EUR 900/Lieferung entspricht.

Aufgrund der Ausführungen im Prüfbericht hätte die Bf. hieraus sowie aus der Tatsache, dass beide Lieferanten anboten den Diesel gratis anzuliefern (Kostenersparnis rund EUR 300/Lieferung bzw. 0,02 /Liter), die betrügerische Absichten der Lieferanten erkennen müssen.

Laut deutscher Börse (www.boerse.de) schwankt der Dieselpreis

- 2014 zwischen 687/T (1.1.2014) bzw. 436/T (31.12.2014), was einer unterjährigen Preisschwankung von rund 36% entsprach, sowie

- -2013 zwischen 712/T (1.1.2013) bzw. 687/T 31.12.2013), was einer unterjährigen Preisschwankung von rund 3,5% entsprach.
- - Bei Durchsicht der Werte ist erkennbar, dass die Tagespreise in den betroffenen Jahren teilweise bis zu 3 % pro Tag schwankten.

Aufgrund der Angaben der deutschen Börse kann man davon ausgehen, dass 1 Liter Diesel 2013 im Durchschnitt im Einkauf EUR 0,70 gekostet hat. Stellt man diesen Einkaufspreis einem Rabatt von EUR 0,03/Liter (= EUR 0,01 pro Liter für gratis Lieferung zuzügl. EUR 0,02 pro Liter Nachlass) gegenüber, entspricht dies einer Preisersparnis von rd. 4,3%.

Aufgrund der Angaben der deutschen Börse hat 2014 1 Liter Diesel im Durchschnitt im Einkauf EUR 0,56 gekostet. Stellt man diesen Preis einem Rabatt von maximal EUR 0,03 (= 0,01 pro Liter für gratis Lieferung zuzügl. EUR 0,02 pro Liter Nachlass) gegenüber, entspricht dies einer Preisersparnis von rund 5,3%.

Aufgrund der starken Preisschwankungen für Diesel in den beiden Jahren (bis zu 36%(!) pro Jahr) hat die Bf. – entgegen der Ausführungen der Behörde – auf Basis der angebotenen Preise in keinsten Weise davon ausgehen müssen, dass der von einem Großhändler gewährte Preisnachlass von EUR 0,02-0,03/Liter zuzügl. kostenloser Anlieferung (Ersparnis von nochmals rund 0,01/Liter) auf betrügerische Absichten derselben zurückzuführen ist. Vielmehr waren die angebotenen Preise aus kaufmännischer Sicht durch die starken Schwankungen begründbar und erklärbar.

Weiters hat die Behörde unberücksichtigt gelassen, dass der Kaufpreis für die gegenständlichen Lieferungen jeweils sofort zur Zahlung fällig war, während bei anderen Lieferanten Zahlungsziele von bis zu 60 Tagen gewährt wurden, was die effektive Preisersparnis senkte.

Die Beweiswürdigung der Behörde- nämlich, dass die Bf. aufgrund der Nachlässe von bis zu 5,3% erkannte bzw. erkennen hätte müssen, dass dieser auf betrügerische Absichten zurückzuführen ist – ist somit in keinsten Weise nachvollziehbar und widerspricht der Lebenserfahrung.

Fazit: Für die Bf. waren die betrügerischen Absichten der Lieferanten weder aufgrund der im Rahmen ihrer kaufmännischen Sorgfaltspflichten durchgeführten zumutbaren Kontrollen hinsichtlich Existenz, Seriosität und Leistungsfähigkeit noch aufgrund von außergewöhnlichen Gegebenheiten bei der Abwicklung der Geschäftsbeziehung erkennbar. Somit steht der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG aus den gegenständlichen Rechnungen zu.

Mangelhafte/rechtswidrige Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist im Wiederaufnahmebescheid anzuführen aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes im vorliegenden Fall, welcher konkreter Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt anzusehen ist. Der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand stellt einen Teil des Spruches des Bescheides dar (vgl. VwGH 20.06.1990, 90/16/0003). Da der Wiederaufnahmegrund somit nach herrschender Ansicht – einen Teil des Spruches darstellt, kann die im Beschied fehlende Angabe zum vorliegenden Wiederaufnahmegrund nicht nachgeholt werden.

Die belangte Behörde hat es im vorliegenden Fall unterlassen in den Wiederaufnahmebescheiden 2013 anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes die Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansieht.

Abgeänderter Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2013 – fehlende Bescheidbegründungen:

Gemäß § 93 BAO sind Bescheide insoweit zu begründen, als keine antragsgemäße Festsetzung erfolgt. Die abgeänderten Umsatzsteuer- sowie Körperschaftsteuerbescheide 2013 enthalten keinerlei Begründung aufgrund welcher Tatsachen eine abweichende Festsetzung vorgenommen wurde.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10. August 2017** wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„1) Wiederaufnahme Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013:

Die Beschwerde richtet sich gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013, mit der Begründung, dass es die Behörde unterlassen hätte anzugeben aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes sie welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansieht.

Dem kann nicht gefolgt werden. In den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren Umsatz- sowie Körperschaftsteuer 2013 wird in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf den Prüfungsbericht verwiesen. In der Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes werden sowohl bezüglich Umsatzsteuer als auch bezüglich Körperschaftsteuer jeweils die Textziffern angeführt, in denen die Feststellungen angeführt sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.

2) Die fehlende Bescheidbegründung der Bescheide Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013 wird hiermit nachgeholt: Die Veranlagung erfolgte jeweils unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind.

3) Die in der Beschwerde angeführten Argumente sind nicht geeignet, die ausführlich dargelegten Feststellungen der Betriebsprüfung zu entkräften, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.“

Mit Eingabe vom 6.9.2017 (eingelangt beim Finanzamt am 08.09.2017) stellt die steuerliche Vertretung der Bf. einen **Antrag gem. § 264 BAO auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**. Begründend wurde auf die Ausführungen in der Begründung der Beschwerde vom 16.12.2015 verwiesen.

Mit Bericht vom 15. November 2017 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte darin die Abweisung der Beschwerde.

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG wurde die steuerliche Vertreterin telefonisch (s. AV vom 26. Mai 2021) aufgefordert, die in der Beschwerde angeführten Unterlagen ehestbaldig der RichterIn zukommen zu lassen.

Mit E-Mail vom **2. Juni 2021** teilte die Vertreterin mit, dass die Unterlagen separat per Post übermittelt werden.

Am **2. Juli 2021** langte beim BFG ein schriftlicher ergänzender Schriftsatz ein mit diversen Beilagen (Firmenbuchauszüge, Gewerberegisterabfragen, Niederschrift vom 1. März 2017 mit bf. usw.).

Ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde vom 16.12.2015

„In Vorbereitung auf die für 7. Juli 2021 angesetzte mündliche Verhandlung erlauben wir uns die oben angeführte Beschwerde im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Mandantin und unter Berufung auf die uns erteilte Vollmacht (§ 77 Abs 11 WTBG) wie folgt zu ergänzen:

1. Gem. § 12 Abs 1 Z1 vorletzter Satz UStG idF durch die Beschwerdeführerin gesetzte Sorgfaltspflichten

Hinsichtlich der Frage, ob im gegenständlichen Fall überhaupt ein Anwendungsfall des § 12 Abs 1 Z1 UStG idF vor dem StRefG 2015/2016 vorliegt, wird grundsätzlich auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 16.12.2015 verwiesen. Auf Folgende Punkte erlauben wir uns jedoch explizit hinzuweisen:

§ 12 Abs 1 Z1 UStG idF verwehrte das Recht auf Vorsteuerabzug für Lieferungen dann, wenn der Empfänger

Tatbestand 1: wusste oder (Anm.: alternativ)

Tatbestand 2: wissen hätte müssen,

dass die Lieferung iZm Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Für die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin oder ihre Vertreter im Zeitpunkt der Lieferung „wussten“, dass die betroffenen Umsätze iZm Umsatzsteuerhinterziehungen oder anderen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen standen, gibt es bis dato keinen Anhaltspunkt, nicht einmal ein Indiz. Der steuerliche (materielle) Tatbestand 1 ist somit jedenfalls nicht erfüllt.

Zu prüfen ist somit in einem zweiten Schritt, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der jeweiligen Lieferungen „wissen hätte müssen“, dass die Umsätze iZm Umsatzsteuerhinterziehungen/- Vergehen standen (materieller abgabenrechtlicher Tatbestand 2): **Ein „wissen hätte müssen“ liegt dann nicht vor, wenn ein Unternehmer alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können („Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“), um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind (vgl. dazu auch USt-Protokoll 2008).**

Nach Ruppe/Achatz (vgl. Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar 4 (2011) Vorsteuerabzug, Seite S 140f) umfasst die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns in einem ersten Schritt die Pflicht, sich eine Kenntnis von der

- 1) Existenz,
- 2) Seriosität und
- 3) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

des Lieferanten zu verschaffen. Liegen keine ungewöhnlichen Umstände vor, genügen einfach durchführbare, den Wirtschaftsverkehr nicht beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen. Im vorliegenden Fall wurden vom Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum 2013-2015 standardmäßig folgende (branchenübliche) Sorgfaltsmaßnahmen gesetzt:

- Abfrage Registrierung Firmenbuch,
- Abfrage Gewerbeberechtigung
- Kontrolle Registrierung als Mineralöllieferant
- Kontrolle Ansässigkeit an angegebenem Firmensitz (s. Fotos)
- persönlicher Kontakt mit dem Lieferanten bzw. dessen Vertretern (keine Ferngeschäfte) .
- Überprüfung Identität der auftretenden Personen (s. Ausweiskopien)
- Überprüfung der Registrierung beim Finanzamt

Die Beschwerdeführerin hat sich somit im Sinn der obigen Ausführungen im Rahmen ihrer zumutbaren Möglichkeiten von der Existenz, der Seriosität und Leistungsfähigkeit ihres Lieferanten überzeugt.

Auf Basis dieser branchenüblichen Sorgfaltsmaßnahmen haben sich zu keinem Zeitpunkt konkrete Hinweise darauf ergeben, dass es sich bei den gegenständlichen Unternehmen um Betrugsfirmen handelt oder handeln könnte. Im Vergleich zu vielen anderen Betrugsfällen haben sich auch nachträglich keine Hinweise darauf ergeben, dass die vorgelegten Unterlagen in irgendeiner Weise mangelhaft (insb. gefälscht) wären.

Höhere (weitere) Sorgfaltspflichten, wären nur dann zu setzen gewesen, wenn es im konkreten Einzelfall ungewöhnliche Umstände gegeben hätte (welche der Beschwerdeführerin auch erkennbar gewesen wären). Eine auffällige ungewöhnliche Abwicklung liegt nach herrschender Judikatur (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2008 sowie Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar 4 (2011) Vorsteuerabzug, S 1138ff) insbesondere dann vor, wenn:

- die Bezahlung erheblicher Kaufpreise in bar erfolgt.
- **die verdächtigen Geschäfte geballt in einem sehr kurzen Zeitraum stattfinden und den sonstigen Geschäftsumfang bei weitem übersteigen.**
- an der Rechnungsanschrift der leistende Unternehmer nicht ausgewiesen ist.
- der Lieferant über keine einschlägigen Branchenerfahrungen verfügt (UFS 25. 6.2008, RV/011 0-G/07).
- wenn dieselben Mitarbeiter hintereinander für verschiedene Lieferfirmen tätig werden, da ein häufiger Wechsel der Firma auf eine Schädigungsabsicht des Lieferanten schließen lässt (UFS 13. 7.2007, RV/1820-W/04).
- die Übergabe der Ware in erheblicher Menge und Wert immer auf offener Straße erfolgt.
- wenn durch einen Lieferanten ungewöhnlich hohe Umsatzzuwächse ermöglicht werden, die zu hohen Vorsteuererstattungen führen, weil die Umsätze vom Abnehmer in das Ausland weiter zu fakturieren waren.
- wenn der Steuerpflichtige abgesehen vom Mehrwertsteuerbetrag abzüglich Provision keine liquiden Mittel an die Lieferanten geleistet hat (vgl VwGH 30.3.2006, 2002/15/0203, ÖStZB 727; dazu Taucher, SWK 2008, S 75).
- wenn in der Lieferkette Weisungen über Abnehmer und Preise durch Hintermänner nachgewiesen sind (BFH v 19.4.2007, V R 48/04, DSWR 1524).
- die verdächtigen Geschäfte unter Umständen abgewickelt werden, die sich vom typischen Geschäftsverlauf unterscheiden.

- junge GmbH als Lieferant gepaart mit zusätzlich Unstimmigkeiten.

Im vorliegenden Fall lagen mit Ausnahme der Tatsache, dass es sich bei den betroffenen Lieferanten um eine junge GmbH handelt, keine dieser ungewöhnlichen Umstände vor: Da allerdings alle sonstigen gesetzten Sorgfaltsmaßnahmen keine Hinweise auf konkrete Unregelmäßigkeiten/ Unstimmigkeiten ergaben, die Geschäftsbeziehungen unter branchenüblichen Bedingungen abgewickelt wurden, die Geschäftspartner betreffend zusätzlicher Informationen/ Unterlagen sehr kooperativ waren und aus dem Alter der Gesellschaften allein nicht auf eine Betrugsfirma geschlossen werden kann, wurde die Geschäftsbeziehung zu den beiden Lieferanten aufgenommen.

Aus Vorsichtsgründen entschieden sich die Beschwerdeführerin jedoch - auch aufgrund der Erfahrungen aus der letzten Außenprüfung - **freiwillig zusätzliche - weit über das branchenübliche Maß hinausgehende Maßnahmen - zu setzen**, um jeden Zusammenhang mit Umsatzsteuerdelikten auszuschließen.

- regelmäßige Abfrage der UID-Nummer
- regelmäßige Anforderung von Rückstandsbescheinigungen
- keine Barzahlungen
- Entgeltzahlung ausschließlich auf österreichische Bankkonten
- Entgeltzahlungen immer erst nach Erhalt und Prüfung der Ware, ausschließlich Lieferbeziehungen zu österreichischen Gesellschaften
- Versuch einer Abstimmung mit der Vorgehensweise mit dem zuständigen Finanzamt

Fazit:

Auf Basis der durchgeführten Überprüfungshandlungen hat sich die Beschwerdeführerin nach den ihr zumutbaren Möglichkeiten hinsichtlich der gegenständlichen Gesellschaften zumindest im Rahmen des branchenüblichen Ausmaßes vom Bestand, der Seriosität und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der beiden Firmen überzeugt. Darüber hinaus sind bei der Geschäftsabwicklung keine ungewöhnlichen konkreten Umstände aufgetreten, aufgrund derer eine (im Abgabenrecht begründete) erhöhte Sorgfaltspflicht geboten gewesen wäre. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen liegen daher die abgabenrechtlichen Voraussetzungen für die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht vor.

In diesem Zusammenhang werden folgende Nachweise vorgelegt, wobei explizit darauf hingewiesen wird, dass diese - soweit sie die gegenständlichen Lieferanten betreffen - bereits im Zuge der Außenprüfung übergeben wurden:

e. Oiltrade GmbH (Beilage 1)

- o Auszug aus dem Gewerberegister (18.11.2013)
- o Firmenbuchauszug (27.5.2013)
- O Kopien der übergebenen Visitenkarten Hr. K., Hr. M., Hr. X.
- O Passkopie Hr. K.
- O 1 Bild eines Geschäftsmeetings mit Hr. bf. und Hr. K.
- O 3 Bilder betreffend den Geschäftssitz der Gesellschaft (Tafel neben Klingel, Tafel Eingangstüre)
- O Bescheid über die Erteilung der UID -Nummer (31.7.2013)
- O Bestätigung über die Gültigkeit der UID-Nummer (15.04.2014)
- o Bescheid über die Registrierung als Empfänger für Mineralöl
- O Rahmenvertrag über die Lieferung von Erdöl (3.3.2014)

D. GmbH (Beilage 2)

- o Auszug Gewerberegister (4.9.2013)
- o Firmenbuchauszug (4.9.2013)
- O Angebot vom 26.9.2013
- o Passkopie Hr. d.
- O Rückstandsbescheinigungen Finanzamt (31 .10.2013, 25.11 .2013, 6.12.2013)
- Protokoll über Beschuldigteneinvernahme von bf. vom 1.3.2017 (Beilage 3)

2. Zum Vorwurf der Unterpreisigkeit"

Im Bericht gem. § 150 BAO wird die Sorglosigkeit im vorliegenden Fall im Wesentlichen aus den „unterpreisigen Dieseleinkäufen" (bei den betroffenen Firmen) abgeleitet.

In diesem Zusammenhang übermitteln wir Ihnen nunmehr zwei Aufstellungen (Beilage 4 und 5), die auf Basis eines von der Firma ***Bf1*** geführten Buches erstellt (das bereits im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurde) wurden. In dieses werden defacto täglich die Einkaufspreise bei den Firmen G., H. sowie 1-3 kleinerer Anbieter eingetragen.

Vergleicht man nun in den betroffenen Zeiträumen die täglichen Einkaufspreise der beiden gegenständlichen („Betrugs“) Firmen mit dem jeweils nächstgünstigsten Anbieter g. oder H. ergeben sich (bei völlig unterschiedlichen Zahlungsbedingungen) folgende **maximale** Abweichungen (s. rote Markierung):

	EUR/L (in EUR)	In %
Zeitraum 10-12/2013	0,0399	3,95%
Zeitraum 1-3/2014	0,0241	2,23%

Die Abweichungen zwischen den „seriösen“ und „unseriösen“ Preisen (iSd Ausführungen der Finanzverwaltung) betrugen somit in den gegenständlichen Zeiträumen maximal zwischen 2,38% bzw. 3,95%. In der Regel lagen sie deutlich darunter (Durchschnitt 2,38% bzw. 1,13% (!!!)) und entsprechen der Höhe nach dem im Geschäftsleben üblichen Skonto. Da die Kaufpreise für die Diesellieferungen der gegenständlichen („Betrugs“) Firmen sofort bezahlt werden mussten, konnten die Beschwerdeführerin umso mehr - zurecht - davon ausgehen, dass ein entsprechender Skonto einkalkuliert war und somit die niedrigeren Preise letztlich auf die Zahlungsbedingungen zurückzuführen sind.

Stellt man nun in den gegenständlichen Zeiträumen die täglichen Einkaufspreise der Firmen g. und H. - somit zwei großer (nach Ansicht der Finanzverwaltung wohl „seriöser“) Anbieter - gegenüber, ergeben sich (bei sehr ähnlichen Einkaufsbedingungen) folgende maximale tägliche Abweichungen:

	EUR/L (in EUR)	In %
Zeitraum 10-12/2013	0,019	1,83%
Zeitraum 1-3/2014	0,019	1,82%

Fazit:

Der Beschwerdeführerin somit vorzuwerfen, dass er Preisschwankungen von maximal 3,95% nicht als „ungewöhnlich“ erkannt hat und somit auffallend sorglos gehandelt hätte widerspricht - bei sonstiger Unauffälligkeit der Geschäftsbeziehung - jeglicher Lebenserfahrung und Verhältnismäßigkeit.

Dies umso mehr als die maximalen Preisunterschiede in beiden Fällen erst gegen Ende der Geschäftsbeziehung eingetreten sind und davor deutlich drunter lagen (Durchschnitt 2,38% bzw. 1,13%).

Würde man die Überlegungen der Finanzverwaltung zu Ende denken, müsste jeder „ordentliche Kaufmann“ zukünftig bei einem Einkauf, bei dem ein Nachlass oder Skonto von 3% gewährt wird, unverzüglich die Finanzstrafbehörde/Abgabenbehörde wegen eines Verdachtes auf Umsatzsteuerbetrug verständigen.

3. Vorwurf des hohen Preisunterschiedes zwischen dem letzten Einkauf bei der Firma d. und der darauffolgenden Lieferung bei der Firma g.

Auch dieser Unterschied scheint insoweit erklärbar, als hier Preise unterschiedlicher Tage und unterschiedlicher Anbieter mit einander verglichen werden: Sieht man sich die beiliegenden Übersichten an, findet man im ähnlichen Zeitraum innerhalb einer Kalenderwoche auch zwischen H. und g. immer wieder Abweichungen von EUR 2-3/100L (z.B. 18.11.-22.11.2013 Abweichung zw. H. und g. EUR 2,4). Die verbleibende Differenz von EUR 2,9 würde bei einem damals üblichen Preis von rund EUR 105/100L wiederum einem im Geschäftsleben üblichen Skonto 2-3% entsprechen.

Fazit:

Somit ist auch diese Tatsache wirtschaftlich durchaus erklärbar. Der Beschwerdeführerin vorzuwerfen, hieraus nicht die „Ungewöhnlichkeit“ der Geschäftsbeziehung mit der Firma d. erkannt und damit auffallend sorglos gehandelt zu haben, widerspricht - wie schon der Vorwurf der „Unterpreisigkeit“ an sich - jeglicher Lebenserfahrung.

Zusätzlich muss darauf hingewiesen werden, dass es sich hierbei um eine Schwankung handelt, die nur einmalig - nämlich bei der allerletzten Lieferung - in diesem Ausmaß aufgetreten ist. Sollten widererwarten hieraus „ungewöhnliche Umstände“ iSd § 12 Abs 1 Z1 UStG ableitbar sein, kann nicht für davor erfolgte Lieferungen - bei denen sich die Preisschwankungen in einem absolut branchenüblichen Ausmaß gehalten haben - abgeleitet werden, dass die Beschwerdeführerin von Umsatzsteuerbetrügereien iZm diesen Lieferungen - aus abgabenrechtlicher Sicht - wissen hätte müssen.

4. Zum Vorwurf im Zuge der letzten Außenprüfung erfolgten „Belehrung“

Nach herrschender Judikatur der VwGH sowie EuGH ist bei der Beurteilung der Sorgfalt nicht auf die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers abzustellen, sondern ausschließlich darauf, ob die gesetzten Sorgfaltspflichten dem Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes entsprechen (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2008).

Der Hinweis der Behörde, dass bei der Beschwerdeführerin aufgrund der Belehrungen im Zuge der letzten Betriebsprüfung ein anderer (strengerer) Sorgfaltsmaßstab anzusetzen sei als bei Branchenkollegen, läuft somit völlig ins Leere.

Unabhängig davon ist zu der mehrfach angeführten „Belehrung“ festzuhalten, dass diese unter Beisein der steuerlichen Vertreterin - Frau AB. - erfolgte und sich im Wesentlichen darauf beschränkte, dass man Herrn Bf mitteilte, dass er „besser aufpassen muss“. Welche Maßnahmen konkret zu setzen wären, um die Versagung eines Vorsteuerabzuges in der Zukunft jedenfalls auszuschließen, konnte auf ausdrückliche Nachfrage der steuerlichen Vertreterin nicht beantwortet werden: „Bei Fragen wenden sie sich an das zuständige Finanzamt.“

Fazit:

Somit läuft auch die Tatsache, dass im Zuge der Vorprüfung eine „Belehrung“ stattgefunden hat, ins Leere, da für alle Abgabepflichtigen im Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 Z1 UStG idaF der gleiche „Sorgfaltsmaßstab“ anzuwenden ist. Besondere Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen sind unerheblich.

Hinzu kommt, dass die Belehrung sich darauf beschränkte, dass man zur Vorsicht mahnte. Wie diese „Vorsicht“ auszusehen hatte, konnte nicht einmal von Seiten der Finanzverwaltung dargelegt werden. Es darf nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass zumindest alle zumutbaren branchenüblichen Maßnahmen gesetzt wurden.

5. Zum Vorwurf des Anrufs der steuerlichen Vertreterin beim Finanzamt

Nach der „Belehrung“ und auf Basis der unklaren und schwammigen rechtlichen Rahmenbedingungen kam der steuerlichen Vertreterin die Idee, ob man nicht den Vorsteuerabzug sicherstellen könnte, wenn die Umsatzsteuer direkt auf das Abgabenkonto des Lieferanten überwiesen werden würde (in Anlehnung an den Baubereich). Da der Prüfer im Zuge der Belehrung bei Fragen an das zuständige Finanzamt verwies, erfolgte der auch im Bericht der Amtsbeauftragten genannte Anruf.

Im Zuge dieses Anrufes wurde darauf verwiesen, dass man vorab grundsätzlich keine Auskünfte erteile, aber die Überweisung auf das Finanzamtskonto sicherlich nicht ausreichend sei. Die neuerliche Nachfrage, was denn sonst empfehlenswert sei, blieb wieder ohne Antwort.

Fazit:

Die Beschwerdeführerin wäre bereit gewesen, in Abstimmung mit der Finanzverwaltung, zusätzlich zu den schon sehr hohen Sorgfaltspflichten noch weit höhere Sorgfalt walten zu lassen, als im Gesetz vorgesehen. Die diesbezüglich vorgebrachten Überlegungen wurden allerdings von Seiten der Finanzverwaltung als „untauglich“ abgewiegelt.

Alternative „taugliche“ Maßnahmen konnte allerdings auch weder vom Prüfer noch vom zuständigen Fachbereich genannt werden. Kurz gesagt man ließ einen zur Kooperation bereiten Abgabepflichtigen völlig im Regen stehen.

Dem nicht genug legt man ihm jetzt seine Kooperationsbereitschaft dahingehend aus, dass dies ein wesentliches Indiz für zumindest (abgabenrechtlich relevantes) „wissen hätte müssen“ und letztlich Erkennen müssen von „ungewöhnlichen Umständen“ ist.

6. Zum Vorwurf Verwechslung K.

Die diesbezüglichen Ausführungen sind sehr verkürzt: Konkret hat Herr Bf ausgesagt, dass er nur im Erstgespräch über die Funktion von Herrn K. geirrt hat. Später habe man ihn darüber informiert, dass dieser der „Chef“ sei.

Dies bestätigte sich ja letztlich auch durch die vorgelegten Firmenbuchauszüge sowie die Ausweiskopie, aus denen das entsprechend ersichtlich ist.

7. Einstellung der Finanzstrafverfahren

Abschließend erlauben wir noch sie davon zu informieren, dass alle gegen die Beschwerdeführerin selbst sowie ihren ehemaligen Geschäftsführer bf. eingeleiteten Finanzstrafverfahren u.a. wegen des Vorwurfes der grobfahrlässigen Abgabenhinterziehung sowie der Abgabenhinterziehung eingestellt wurden (Beilage 6 - 8).

Grund für die Einstellung war in allen Fällen, dass weder ein Wissen noch Wissen hätte müssen, nicht einmal eine grobe Fahrlässigkeit aufgrund der gesetzten Sorgfaltsmaßstäbe belegbar waren.

Abschließend stellen wir im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Mandantin einen Antrag folgende Personen im Zuge der mündlichen Verhandlung als Zeuginnen zu vernehmen:

- AB., als ehemalige Steuerberaterin der Beschwerdeführerin zur Frage Inhalt der „Belehrung“, gesetzte (erhöhte) Sorgfaltspflichten nach „Belehrung“, Hintergrund des Anrufes bei der Finanzverwaltung
- KS., als Gesellschafterin und Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin zur Frage gesetzte („erhöhte“) Sorgfaltspflichten, wirtschaftliche Lage der Gesellschaft/ Wettbewerbssituation

Beide Damen werden von der Beschwerdeführerin zur mündlichen Verhandlung mitgebracht. Auf eine gesonderte Ladung wird verzichtet.“

Die oa Unterlagen wurden dem Ergänzungsschreiben in Kopie angefügt und sind nun aktenkundig.

Niederschrift vom 1. März 2017 mit bf. (Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung –StPO):

„Frage: Welche Ausbildung haben Sie absolviert?

Antwort: kaufmännischer Angestellter

Frage: Ist es richtig, dass bei Ihnen bereits im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 2010 bis 2012 durchgeführt wurde?

Antwort: Es haben in den letzten Jahren mehrere Prüfungen stattgefunden.

Frage: Gab es bei dieser Prüfung besondere Feststellungen bzw. wurde bei dieser Prüfung auf etwas hingewiesen? Worauf wurde hingewiesen?

Antwort: Nein, ich wurde auf nichts Besonderes hingewiesen.

Frage: Man hat Ihnen gesagt, dass Sie in Zukunft bei unterpreisigen Dieseleinkäufen eine erhöhte Aufmerksamkeit bezüglich der Versteuerung des Diesels anzuwenden haben, wie tritt ihrer Meinung nach diese erhöhte Aufmerksamkeit in Erscheinung? Was änderte sich konkret?

Antwort: Ja, mir wurde gesagt, dass ich besser aufpassen soll. Das wurde auch so gemacht. Ich habe UID-Nummern abgefragt. Teilweise wurden Unterlagen von den Firmen angefordert, teilweise haben wir sie gleich von der Firma bekommen. Ich habe jeden Schritt durchgeführt, den mir die Behörde empfohlen hat. Ich lege hierzu auch Unterlagen vor. Folgende Schritte habe ich auf Grund der Prüfung geändert bzw. genauer beachtet: ich habe die Ausweise der Geschäftsführer kopiert, bei jeder Lieferung wurden die UID-Abfragen kopiert, ich habe mir die Firmensitze angeschaut, Anfrage wegen Mineralölsteuer (das ist die Bestätigung vom Zollamt), ausschließlich unbare Zahlungen, die Ansässigkeitsbescheinigung und Rückstandsausweise vom Lieferanten .

Frage: Wurden bei der letzten Betriebsprüfung für die Jahre 2013 bis 2014 erneut ähnliche Feststellungen getroffen?

Antwort: Dazu habe ich die Unterlagen vorgelegt. Wir haben alles überprüft. Mehr kann man nicht machen.

Frage: Wie kam die Geschäftsbeziehung mit dem Unternehmen „E. GmbH“ zustande?

Antwort: Ich denke, diese Firma hat sich selbst telefonisch bei mir gemeldet. Das kommt öfter vor. Es ist dann jemand von der Firma, nämlich ein Herr M. gemeinsam mit Herrn K. zu mir gekommen.

Frage: Haben Sie nachgefragt bei Herrn M., wer die zweite anwesende Person (gemeint ist der kein Wort deutsch sprechende Herr K., der Geschäftsführer der e.) ist?

Antwort: Herr M. hat sich bei mir als Geschäftsführer vorgestellt. Herr K. sollte der „Big Boss“ sein. Herr K. hat kein Deutsch gesprochen. Er ist mitgekommen, weil er meinen Betrieb sehen wollte.

Frage: Es gab eine Vereinbarung, dass die Fa. e. um € 1,-- je 100 Liter billiger anbieten müsse, als ein anderes Unternehmen, mit wem wurde diese Vereinbarung geschlossen?

Antwort: Diese Vereinbarung wurde mit Herrn M. geschlossen. Diese Vereinbarung wurde Herrn K. durch Herrn M. übersetzt. Herr K. hat dem Geschäft zugestimmt.

Frage: Es wurde auch eine Lieferung „frei Haus“ vereinbart, das bedeutet, die Transportkosten wurden von der Fa. e. getragen, was sehr ungewöhnlich und nicht üblich ist. Was können Sie dazu angeben?

Antwort: Ich dachte, die „frei-Haus“-Lieferung und der bessere Preis hat damit zu tun, dass ich immer sofort mittels Eilüberweisung gezahlt habe. Üblicherweise gibt es sonst eine Zahlungsfrist von 20 - 30 Tagen.

Frage: Im Zeitraum 12.03.2014 bis 30.06.2014, also rd. 16 Wochen wurde nahezu ausschließlich bei der Fa. e. Diesel bezogen, da die Fa. e. die günstigsten Einkaufskonditionen angeboten hat, wie können Sie sich erklären, dass die Fa. e. immer am günstigsten anbietet?

Antwort: Der Preis hat gepasst. Ich musste ihm immer den billigsten Tagespreis der anderen Lieferanten durchgeben und er hat dann den billigsten Anbieter um € 1,-- je 100l unterboten.

Frage: Waren Sie jemals am Sitz des Unternehmens e.?

Antwort: Ja, da war ich. Ich habe dort Fotos gemacht. Herr K. und Herr M. waren da auch anwesend. Auf dem vorgelegten Bild ist Herr K. der mittlere Herr.

Frage: Wie kam die Geschäftsbeziehung zwischen Ihnen und der Fa. „D. GmbH“, zustande?

Antwort: Der hat sich auch telefonisch gemeldet, er hat sich als Herr d. vorgestellt.

Frage: Wer war Ihr Ansprechpartner bei der Fa. d.?

Antwort: Herr d. selber.

Frage: Am 28.10.2013, zwei Wochen nach Beginn der Geschäftsbeziehung mit der Fa. d., erfolgte ein Anruf Ihrer steuerlichen Vertretung beim Finanzamt um sich zu erkundigen, ob generell ein Vorsteuerabzug gesichert wäre, wenn man die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht an die Firma, sondern auf das Steuerkonto des Lieferanten überweisen würde. Was war der Anlass dieses Anrufes?

Antwort: Diesen Anruf hat Fr. AB. getätigt. Es war eine Vorsichtsmaßnahme. Einen bestimmten Anlass gab es dazu nicht, ich wollte mich nur generell informieren.

Fr. AB. gibt dazu folgendes an: Der Anruf erfolgte anlässlich der Vorprüfung für den Zeitraum 2010-2012 und der dort getroffenen Feststellungen. Ich sah darin eine Möglichkeit jedem Betrug vorzubeugen.

Frage: Dennoch hat die Geschäftsbeziehung mit der Fa. d. noch bis 04.12.2013 weiter bestanden?

Antwort: Ich denke ca. 3 Monate dauerte die Geschäftsbeziehung insgesamt.

In diesem Zeitraum war er immer der günstigste Anbieter. Ob es auch so eine Vereinbarung wie mit der e. gab weiß ich nicht mehr.

Im Dezember 2013 war Herr d. auf einmal nicht mehr erreichbar.

Frage: Waren Sie jemals am Sitz des Unternehmens D. GmbH?

Antwort. Ja, ich war dort. Es war ein Rohbau, Fenster waren schon drinnen. Das Gebäude war im Fertigwerden, ich war auch im Gebäude drinnen.

Frage: Können Sie mir den Ablauf dieses Besuchs kurz schildern?

Antwort: Er hat mich angerufen, weil er mir sein zukünftiges Büro zeigen wollte. Das war eher am Anfang unserer Geschäftsbeziehung. Büros gab es in dem Gebäude noch keine.

Frage: Seit wann haben Sie diese Tankstelle?

Antwort: Etwa seit Mitte der 80er Jahre.

Frage: Möchten Sie abschließend noch was angeben?

Antwort: Wir haben nach bestem Wissen und Gewissen alles unternommen um Fehler zu vermeiden, die am Anfang, damit meine ich die erste Prüfung, passiert sind.

Frage 2. Steuerberaterin: Was kostet eine Lieferung frei Haus?

Ca.€ 300,-- pro LKW; ein LKW beinhaltet ca. 32.000l.

In den beiden Fällen hat die Lieferung die Firma **** durchgeführt.

Frage 2. Steuerberaterin: Waren die beiden Firmen österreichische Firmen?

Ja, es waren österreichische Firmen. Die Räumlichkeiten waren wie ein Büro eingerichtet, Schreibtisch, Ordner, Cafemaschine. Die Unternehmen haben auf mich wie eine ganz normale Firma gewirkt.

Die Lieferungen sind pünktlich gekommen. Die Verträge schienen für mich in Ordnung zu sein.

Frage 2. Steuerberaterin: Wo sind die Zahlungen hingeflossen?

Ich habe alles unbar gezahlt. Es waren österreichische Bankkonten.

Frage 2. Steuerberaterin: Bei der Firma e. bez. der Preisgestaltung, dass sie immer um € 1,-- je 100l günstiger sein müssen- was wurde genau vereinbart?

Ich habe mehrere Angebote eingeholt, diese habe ich dann Herrn M. mitgeteilt und er hat mir dann mitgeteilt, ob er günstiger anbieten kann oder nicht.

Frage: Wie oft wird geliefert?

Ca. 3x pro Woche kommt ein LKW. Der Preis wird jeden Tag neu verhandelt. Die Angebote kommen per mail oder telefonisch.

Frage 2. Steuerberaterin: Wissen Sie was unterpreisig bedeutet?

Antwort: Wenn jemand beispielsweise um € 5,-- je 100l billiger ist.

Schwankungen von € 3,--bis € 4,-- pro Monat können durchaus sein.

Die Konkurrenz im Tankstellenbereich ist sehr groß, im Heizölbereich eher weniger.

Im näheren Umfeld gibt es viele günstige Diskonttankstellen, da schaut man, dass man billig einkauft um mithalten zu können.

Steuerberaterin AB. gibt an, dass im fraglichen Zeitraum lt. Erklärung ein Minus von € 8.000,00 erwirtschaftet wurde.“

Weitere Unterlagen und Informationen aus dem Arbeitsbogen betreffend Außenprüfung bei der Bf.

Im Arbeitsbogen (§ 134 f) finden sich Unterlagen zu einer Anregung zur Durchführung der USO Prüfung bei Kunden der **Fa. E. GmbH**.

In einem Schreiben vom 29.10.2014 von der Steuerfahndung an mehrere Finanzämter wurde festgehalten, dass im Zuge abgaben- und finanzstrafrechtlicher Ermittlungen durch die Steuerfahndung folgender Sachverhalt festgestellt worden ist:

„Die Fa. e. wurde mit Notariatsakt vom 14.05.2013 gegründet (Eintragung im Firmenbuch 18.05.2013). Mit der aktiven Geschäftstätigkeit „Import und Handel mit Mineralöl“ wurde im Jänner 2014 begonnen.

Am 01.07.2014 wurde durch die Steuerfahndung Team Salzburg eine Durchsuchung bei der Fa. e. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung (Abänderung im Zuge der Ermittlungen auf Abgabebetrag) durchgeführt und die UID-Nummer der e. durch das zuständige Finanzamt 04 begrenzt. Bei der Durchsuchung in Adr.3, selbst wurde festgestellt, dass es sich dabei um eine leere Wohnung handelt (siehe Fotos der Anlage).

Die Fa. e. hat die gegenständlichen Mineralölgeschäfte in der Weise durchgeführt, dass Mineralöl im Ausland (Tschechien, Slowenien, Italien) eingekauft und nach Abfuhr der Mineralölsteuer an das Zollamt Wien in Österreich weiterveräußert wurde, wobei die Fa. e. den österreichischen Kunden die Ware „frei Haus“ zugestellt und somit die Transportkosten „Ladestation Ausland- Entladeort Österreich“ getragen hat.

Die Fa. e. hat das Mineralöl an die österreichischen Kunden unter dem eigenen Einstandspreis veräußert und somit mit jedem getätigten Geschäft einen Verlust erwirtschaftet.

Die Umsatzsteuerzahllasten aus oa. Mineralölgeschäften wurden mittels Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen ausgeglichen und somit keine Umsatzsteuern an das zuständige Finanzamt abgeführt.....

Für die Steuerfahndung steht fest:

Die Verbilligung des Mineralöls und die Übernahme der Transportkosten der Fa. e. wurden durch die Nichtabfuhr der Umsatzsteuern aus Mineralölgeschäften finanziert. Durch diese Vorgangsweise konnte die Fa. e. Mineralöl unter den marktüblichen Preisen anbieten und an ihre Kunden veräußern.

Die von der Fa. e. veräußerten Waren und die betreffenden Umsätze aus Mineralölgeschäften stehen im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung.“

Als Kunden scheint ua. die Bf. auf.“

Außenprüfung bei der Fa. e. Oiltrade GmbH (s. ArBG. S 153 ff Zeitraum 12/2013-5/2014, Bericht und Niederschrift vom 18.08.2014):

„1. Geschäftsabwicklung:

Die Geschäftsabwicklung der Fa. e. GmbH wurde im Zeitraum Jänner bis Juni 2014 stichprobenartig überprüft. Es wurden insgesamt 83 Einzelgeschäfte Mineralölhandel anhand der vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen unter Berücksichtigung der von der Fa. e. bezahlten Transportleistungen und Mineralölsteuer nachvollzogen. Eine detaillierte Auflistung

der stichprobenartig überprüften 83 Geschäftsfälle (entspricht ca. 2/3 der gesamten getätigten Mineralölgeschäfte) ist der Beilage zu entnehmen.

Es wurde dabei festgestellt, dass die Fa. e. mit jedem getätigten Geschäft einen Verlust erwirtschaftet und das Mineralöl regelmäßig unter dem eigenen Einstandspreis weiterveräußert hat. Die Fa. e. hat ihre Ware an ihre Kunden unter dem marktüblichen Preis angeboten und verkauft...

„... steht für die Steuerfahndung fest, dass es keine Liefer- oder Leistungsbeziehungen zwischen der Fa. W. und der Fa. e. gegeben hat. Bei den vorliegenden Rechnungen der Fa. W. handelt es sich um Scheinrechnungen, die eine Lieferbeziehung vortäuschen sollen. Ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen steht nicht zu.“

Ebenso im Arbeitsbogen S 92 findet sich ein Bericht (vom 24.04.2014) gem. § 150 BAO über das Ergebnis der **Außenprüfung der Fa. d.** für den Zeitraum 8/2013-1/2014 ; UID begrenzt per 24.02.2014. Darin wurde unter Tz 1 im Wesentlichen festgehalten, dass im Zuge von Ermittlungen des Zollamts St. Pölten, Wr. Neustadt für die Monate August bis Dezember 2013 festgestellt wurde, dass das geprüfte Unternehmen rund 2,5 Mio Liter Diesel von der Fa. J. Slovenska bezogen und weiterveräußert hat. Die Auswertung der entsprechenden Rechnungen habe Umsätze für die Monate August bis Dezember 2013 iHv. € 2.505.437,90 ergeben Für den gegenständlichen Zeitraum wurden lediglich Umsätze von € 63.184,92 (Oktober 2013, letzte Meldung!) gemeldet.

Niederschrift vom 26. November 2014 mit bf. (ArBg. S 141f)

„....

Frage: lt. Angaben des ehemaligen Mitarbeiters der Fa. e. Herrn Alexander X. hatten Sie eine Vereinbarung mit der Fa. e., dass die Fa. e. ihnen Mineralöl um € 1,00 je 100 Liter billiger verkauft, als Ihnen die Fa. F. ihre Ware anbietet (Ausdruck Mail von X. an M. vom 16.05.2014 wird vorgelegt). Was können Sie zu ihren Einkaufskonditionen bei der Fa. e. angeben? Mit wem haben Sie die Preisvereinbarungen getroffen?

Antwort: Ja, dies stimmt. Ich habe die Preisverhandlungen mit Herrn M. geführt und ich habe von M. diesen Preis verlangt, da ich bei der e. immer gleich bezahlen musste mit Eilüberweisung, bei der Fa.F. hatte ich aber ein Zahlungsziel von 30 Tagen vereinbart. Um die Sofortzahlung für mich attraktiv zu machen, habe ich einen günstigeren Einkaufspreis bei der Fa. e. verlangt, sonst hätte ich natürlich wo anders eingekauft.

Frage: Eine derartige Preisverbilligung von € 1,00 je 100 Liter ist nach Ansicht der Steuerfahndung weder branchenüblich noch liegen im Mineralölhandel die Margen in einer Höhe, die eine generelle Preisverbilligung von € 1,00 je 100 Liter Mineralöl erlauben würden. Überdies hat die Fa. e. ihre Ware auch „frei Haus“ geliefert und somit auch den Transport

bezahlt. Wie haben sie sich als Käufer der Ware diese Preisreduktion erklärt? Haben sie sich Gedanken gemacht? Wenn ja, welche?

Antwort: Bei der Fa. e. haben wir den günstigeren Preis „frei Haus“ bekommen. Der Verkaufspreis von der F. war aber ohne Transport, ab Raffinerie. Ich habe mir den billigen Preis bei der Fa. e. so erklärt, weil wir eben sofort zahlen mussten und bei den anderen Lieferanten haben wir immer ein Zahlungsziel. Unsere Lieferanten müssen somit die an uns verkaufte Ware vorfinanzieren. Ich bekomme bei meinen anderen Lieferanten ganz sicher auch einen günstigeren Einkaufspreis, wenn ich die Ware sofort bezahle und nicht das Zahlungsziel von 30 Tagen ausnütze.

Da die Fa. e. ihre Ware aus Triest, Slowenien und Tschechien bezogen hat, gehe ich davon aus, dass die e. dort die Ware günstiger einkaufen konnte, als man Mineralöl in Österreich kaufen kann und die Transportkosten somit gedeckt sind. Momentan gibt es zB Preisunterschiede Lager Wien zu Lager Graz von € 1,5 bis € 2 Differenz (pro 100 Liter).

Frage: Haben Sie Schrift- oder Mailverkehr iZm der Geschäftsabwicklung mit der Fa. e. (zB Angebote, Bestellungen, Preisverhandlungen, etc), welche sie in Kopie bzw. als Ausdruck der Steuerfahndung zur Verfügung stellen können?

Antwort: der Mailverkehr ist nicht mehr vorhanden. Wir einen Computerabsturz hatten und deshalb sind die Mails weg. Vor ca. 2 Wochen haben wir einen neuen Computer bekommen...

....

Auf Vorhalt, wie das Büro in der Adr. 3 bei meinem Besuch ausgesehen hat, gebe ich an:

Es war noch nicht viel in dem Büro, weil es erst eingerichtet werden musste, zumindest hat mir M. dies so gesagt. Ich habe in dem Büro gesehen: einen Schreibtisch, ein paar Ordner, ein kleines Tischchen mit Sesseln (siehe Foto)

Bei diesem Besuch waren anwesend: ich, Herr Z, Herr K., Herr M. und die Buchhalterin gemacht. Das Foto, welches Z, K. und mich am Besprechungstisch zeigt, hat die Buchhalterin gemacht.“

Im Zuge der am 7. Juli 2021 durchgeführten **mündlichen Senatsverhandlung** wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

Zunächst wiederholte die steuerliche Vertretung die Ausführungen in der Beschwerde und inhaltlich das Vorbringen im ergänzenden Schriftsatz vom 30. Juni 2021.

Es werden die Aufzeichnungen über die Dieselpreise erklärt.

Dazu gibt der Betriebsprüfer an, dass er sich nicht mehr erinnern könne, ob er diese Aufzeichnungen gesehen habe.

Frau KS. als Vertreterin der Beschwerdeführerin gibt bekannt, dass die Diesellieferungen 2 bis 3 Mal pro Woche stattgefunden haben.

Die steuerliche Vertreterin bringt vor, dass es bei der Vor-BP keine konkreten Informationen gegeben habe, was die Bf. anders hätte machen sollen, trotzdem hat die Bf. mehr Kontrollen bezüglich ihrer Lieferanten durchgeführt, wie zuvor.

Finanzamtsvertreter ergänzt, dass die Vorbetriebsprüfung schon ähnliche Feststellungen getroffen habe und den Vorsteuerabzug versagen hätte können, die Vor-BP war aber sehr kulant und hat den Vorsteuerabzug anerkannt. Das gleiche gilt für die Lieferung der Fa. c, die im gegenständlichen Zeitraum an die Bf. geliefert hat und ebenfalls Mehrwertsteuer hinterzogen hat.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass beim Mineralölhandel nur sehr kleine Gewinnspannen möglich sind, es hätte daher für die Bf. fragwürdig sein müssen, wieso neue Anbieter billiger sein können, wie alt eingesessene große Mineralöllieferanten wie die g. oder H.. Fraglich sei auch, wieso die Bf. bei den anderen Lieferanten kein Skonto in Anspruch genommen hat, obwohl dies nach Angabe von Herrn Bf möglich gewesen wäre. Bei so engen Margen sei es nicht sehr glaubwürdig, dass ein weiteres Skonto eingeräumt worden wäre.

Bei den vorliegenden nicht erklärbaren Konditionen mit neu am Markt auftretenden Lieferanten hätte die Bf. tiefergehende Überprüfungen vornehmen müssen. Die Bf. hätte sich die Umsatzsteuervoranmeldungen der Lieferanten zeigen lassen müssen. Nur formale Überprüfungen sind in diesem Fall nicht ausreichend, BFG vom 4. Jänner 2016, RV/7100538/2013.

Zur Einzahlung der Vorsteuer auf das Abgabenkonto der Lieferanten sei festzuhalten, dass es dafür keine gesetzliche Grundlage gibt. Die Anfrage beim Finanzamt deute vielmehr darauf hin, dass Herr bf. selbst Zweifel an der Seriosität der in Rede stehenden Lieferanten gehabt habe und möglicherweise auch ein Naheverhältnis.

Die Aufstellungen im ergänzenden Schriftsatz vom 30. Juni 2021 sind nicht von erheblicher Bedeutung für die Tatsache, dass die gegenständlichen Geschäfte unter zweifelhaften Konditionen zustande gekommen sind.

Steuerliche Vertreterin bringt vor, dass auch die Abweichungen zwischen den großen Konzernen, wie g. und H., teilweise größer seien wie die Preisabweichungen zwischen den großen Konzernen und den gegenständlichen Lieferanten.

Die Fa. e. habe die Umsätze mit der Bf. sehr wohl in ihre Umsatzsteuererklärungen aufgenommen, die Zahllast war jedoch dann 0, weil sie Scheinrechnungen geltend gemacht hat. Das bedeutet, dass die Bf., selbst wenn sie Umsatzsteuervoranmeldungen der East-West kontrolliert hätte, niemals Umsatzsteuerhinterziehungen aufdecken hätte können.

Finanzamtsvertreter erwidert, dass die Bf. tatsächlich diese Überprüfung nicht vorgenommen hat, das sei ihr vorzuwerfen.

Betriebsprüfer bringt vor, dass die Lieferungen von der Fa. c bei der Prüfung nicht näher kontrolliert worden sind.

Die steuerliche Vertreterin ergänzt, dass sie dazu nichts Näheres sagen könne, da sie dafür keine Unterlagen habe. Ein Naheverhältnis zwischen Herrn Bf und den gegenständlichen Lieferanten hat es nicht gegeben.

Frau AB.: Herr d. wäre einverstanden gewesen, dass Herr bf. die Umsatzsteuer direkt auf das Finanzamtskonto einzahlt. Das war für Herrn bf. ein Indiz, dass die Fa. d. eine redliche Firma ist.

Finanzamtsvertreter bringt vor, dass das ist in der Aktenlage nicht enthalten ist.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Schluss des Beweisverfahrens.

Die Vertreter des Finanzamtes beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Die steuerliche Vertretung der Bf. beantragt die Stattgabe der Beschwerde, es sind alle Überprüfungen gemacht worden, die erwartet werden können.

Finanzamtsvertreter: Das Protokoll ist insofern zu berichtigen, als das Faktum Fa. c auch von der amtswegigen Ermittlungspflicht des Bundesfinanzgerichts umfasst ist und das Bundesfinanzgericht die rechtliche Würdigung der Abgabenbehörde zu überprüfen hat. Die Lieferung der Fa. c fiel in das Jahr 2013, welches hier verfahrensgegenständlich ist. Bei der gegenständlichen Betriebsprüfung ist die Fa. c sehr wohl überprüft worden, wie auch im Bericht dokumentiert, die Firma wurde aber nicht beanstandet.

Festzuhalten ist, dass das Niederschriftprotokoll von der steuerlichen Vertreterin mit dem Vermerk zur Protokollrüge unterschrieben wurde: „erst nach Abschluss der Verhandlung ergänzt, ursprünglicher Schluss 12:30 Uhr“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013:

Mit den angefochtenen Bescheiden verfügte die belangte Behörde – in Anlehnung an die Außenprüfung- die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 aufgrund der Feststellungen in Tz 16-18 des Bp-Berichtes.

Die Wiederaufnahmebescheide verweisen darauf, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden sei. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde (erster Instanz) zu, die den Bescheid erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz, nunmehr das Bundesfinanzgericht, zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde (erster Instanz) gebildet hat.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. Aufgabe der Berufungsbehörde, des Bundesfinanzgerichtes, ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wiederaufgenommen werden durfte (vgl. VwGH vom 27.6.2013, 2010/15/0052, VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172, VwGH vom 19.9.2007, 2004/13/0108).

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Es bedarf daher im Bescheidspruch der ausdrücklichen Feststellung jenes gesetzlichen Tatbestandes, auf den ein die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens verfügender Bescheid gestützt wird.

Der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides hat daher grundsätzlich den maßgebenden Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Ein Spruch, der sich auf die bloße Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO beschränkt hat, wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann.

Zusätzlich kann in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug genommen werden. So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig. Wird also in der Begründung auf den Bericht der Außenprüfung als Grundlage für die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide verwiesen, so ist dies ausreichend, wenn der für die Wiederaufnahme der Verfahren maßgebliche gesetzliche Wiederaufnahmetatbestand diesem zu entnehmen ist. (Vgl. VwGH vom 20.6.1990, 90/16/0003, VwGH vom 12.6.1991, 90/13/0027, VwGH vom 21.6.1994, 91/14/0165, VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172, und Ritz BAO⁵, TZ 2 zu § 307).

Die Begriffe „Tatsache, Beweismittel und Vorfragen“ wurden weiters durch das FVwGG 2012 nicht geändert. (Vgl. Ritz BAO⁵, Rz 12 zu § 303).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen.

Das „Neuhervorkommen“ von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen. (Vgl. VwGH vom 24.6.2009, 2007/15/0045, VwGH vom 24.2.2011, 2009/15/0161).

Wenn die steuerliche Vertreterin der Bf. in der Beschwerde vorbringt, dass die belangte Behörde es unterlassen habe, in den Wiederaufnahmebescheiden des Jahres 2013 hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer anzuführen, aufgrund welchen Sachverhaltes die Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund als erfüllt ansehe, dann ist dem entgegenzuhalten, dass in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift verwiesen wird. Im Bp-Bericht unter Tz 25 „Wiederaufnahme des Verfahrens“ wird sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch Körperschaftsteuer auf die Feststellungen in den Tz 16-18 verwiesen.

Der Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens lässt im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VWGH vom 3.3.2009, 2008/15/0327, 28.2.2012, 2008/15/0005).

Nach Ansicht des BFG ist es somit vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Judikatur ausreichend und nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen, und auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist zulässig.

Im nächsten Schritt war die Frage zu beurteilen, ob die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe tatsächlich vorliegen.

Wie unter Punkt 2 und 3 ausgeführt sind aufgrund der Außenprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 wurde daher zu Unrecht verfügt.

Der Beschwerde gegen die oa Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 wird Folge gegeben. Die Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

2. Umsatzsteuer 2013 und 2014

2.1. Sachverhalt

Das BFG geht aufgrund der vorgelegten Akten wie insbesondere des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung, der Beschwerde, dem ergänzenden Schriftsatz und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung von nachstehendem Sachverhalt aus:

Schon eine Prüfung durch die Großbetriebsprüfung für den Zeitraum 2010 bis 2012 hat festgestellt hat, dass die Bf. im Jahr 2011 Diesellieferungen von zwei Firmen bezog, die in einen Mehrwertsteuerbetrug involviert waren. Diese beiden Firmen (es handelt sich um die Fa. „A. GmbH“ und „B. GmbH“) hatten die von ihnen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt abgeführt und konnten dadurch Dieselmotorkraftstoff günstiger als die Konkurrenz anbieten und weiterveräußern.

Da der Geschäftsführer der Bf. damals glaubhaft machen konnte, davon nichts gewusst zu haben, und sich die billigeren Einkaufspreise unter anderem mit einer schlechteren Dieselqualität und sofortiger Zahlung mittels Eilüberweisungen, anstatt mehrwöchigen Zahlungszielen bei den Konkurrenzfirmen, erklärte, blieb der entsprechende Vorsteuerabzug im Rahmen der damaligen Außenprüfung unbeanstandet.

Im Zuge einer am 26.09.2013 abgehaltenen Besprechung wurde der Geschäftsführer der Bf. aber belehrt, dass bei zukünftigen unterpreisigen Dieseleinkäufen von neu am Markt auftretenden Anbietern seinerseits eine erhöhte Aufmerksamkeit bezüglich der Versteuerung des Diesels erforderlich sei und eine allfällige Gutgläubigkeit bei zukünftigen ähnlichen Ereignissen daher einer strengeren Beurteilung unterliegen werde.

In den nun strittigen Jahren 2013 und 2014 wurde wieder Dieselmotorkraftstoff von Firmen bezogen, deren Geschäftspraktiken mit Umsatzsteuerhinterziehungen in Zusammenhang standen.

Es handelt sich dabei um folgende Lieferanten:

-C.; Zeitraum der Dieseleinkäufe: 16.08.2013 bis 25.09.2013 (21 Eingangsrechnungen)
Gesamteinkauf: € 715.856,24 netto

- D. GmbH; Zeitraum der Dieseleinkäufe: 14.10.2013 bis 04.12.2013 (22 Eingangsrechnungen);
Gesamteinkauf: € 721.924,42 netto

-E. GmbH; Zeitraum der Dieseleinkäufe 12.03.2014 bis 30.06.2014 (48 Eingangsrechnungen);
Gesamteinkauf: € 1.551.817,95 netto

Die beiden letzteren Firmen wurden im Jahr 2013 gegründet.

Im Zuge der Außenprüfung blieb der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Dieseleinkäufen bei der Fa. c unbeanstandet, da die entsprechenden Lieferungen allesamt vor dem 26.09.2013 – also vor der Besprechung im Rahmen der Vorprüfung – stattgefunden haben und die Betriebsprüfung unterstellt hat, dass der Geschäftsführer der Bf. vom Umsatzsteuerbetrug des Lieferanten (aufgrund der Gutgläubigkeit des Geschäftsführers der Bf.) nicht unbedingt wissen musste.

Hinsichtlich der beiden anderen Firmen wurde seitens der Abgabenbehörde ein strengerer Maßstab angelegt, was die Beurteilung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes betrifft.

Die Vorsteuer iZm diesen Lieferanten wurde wegen Involvierung in einen Umsatzsteuerbetrug nicht anerkannt.

Strittig ist daher die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 aus Rechnungen hinsichtlich der Fa. e. und Fa. d.. Da von Seiten des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Verhandlung nunmehr auch die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen der Fa. c beantragt wurde, wird auch dieses Unternehmen in die Beurteilung durch das BFG miteinbezogen.

Die Fa. d. hat im Zeitraum August bis Dezember 2013 Umsätze von € 2.505.437,90 getätigt, hat aber in diesem Zeitraum lediglich Umsätze von € 63.184,92 in Umsatzsteuervoranmeldungen erfasst (letzte Meldung im Oktober 2013, siehe Bericht vom 24.4.2014 über die Außenprüfung der Fa. d.).

Die Fa. e. hat die Umsatzsteuerzahllasten aus ihren Diesellieferungen 1-6/2014 mittels Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen ausgeglichen und somit keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt (siehe Schreiben der Steuerfahndung vom 29.10.2014, Bericht vom 18.8.2014 über die Außenprüfung bei der Fa. e.).

Nach den Feststellungen der Steuerfahndung erwiesen sich die Selbstberechnungen der Umsatzsteuer 8/2013 und 9/2013 als unrichtig (siehe Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend Fa. c).

Es steht daher fest, dass den Lieferanten der Bf. Umsatzsteuerhinterziehungen vorzuwerfen sind.

Festzuhalten ist, dass sich im BP-Bericht zur Fa. c – außer den in der Tz 17a angeführten Daten – keinerlei weiteren Feststellungen finden. Der Prüfer hat sich in der Tz 17 „Vorsteuer Dieseleinkäufe“ ausschließlich mit der Fa. e. und der Fa. d. auseinandergesetzt.

Im Arbeitsbogen sind auf den Seiten 79-90 Unterlagen zur Fa. c enthalten wie Abfragen aus der Datenbank der Finanzverwaltung, Bescheide betreffend USt-Festsetzungen, Auszug aus dem Gewerberegister vom 13.6.2013, Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom 26. Juni 2013, Bescheid (Zollamt Wien) vom 8. Juli und 1. August 2013, Lieferantenkonto und eine Rechnung an die Bf. vom 16.8.2013.

2.2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsdarstellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das BFG die obigen Sachverhaltsdarstellungen gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bzw. das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist ein „wissen hätte müssen“ dann auszuschließen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können („Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“).

Im Sinne dieser Bestimmung kommt das BFG in freier Beweiswürdigung zu der Ansicht, dass sich die Bf. im Rahmen ihrer Möglichkeiten von der Existenz, der Seriosität und Leistungsfähigkeit ihrer Lieferanten überzeugt hat. Auf Basis der (branchenüblichen) Sorgfaltsmaßnahmen haben sich für die Bf. keine Hinweise darauf ergeben, dass es sich bei den gegenständlichen Unternehmen um Betrugsfirmen handelt oder handeln könnte. Dass die Bf. von Umsatzsteuerhinterziehungen ihrer Lieferanten „wusste“, hat auch das Finanzamt nicht behauptet.

Ob der Steuerpflichtige gutgläubig ist, ist danach zu beurteilen, ob er sämtliche Maßnahmen getroffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges ist. Ob ein Unternehmer "wissen konnte" oder "hätte wissen müssen", dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen (vgl. BFG 1. 8. 2014, RV/7102072/2003 m.w.N.).

Wie bereits in der Beschwerde und im ergänzenden Schriftsatz der steuerlichen Vertretung ausgeführt, hat sich die Bf. sowohl bei der Fa. e. als auch bei der Fa. d. Informationen über die Existenz, Seriosität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Lieferanten verschafft. Dass die Verhältnisse bei der Fa. c andere gewesen wären, wurde seitens des Finanzamtes nicht vorgebracht.

Fest steht, dass die Bf. auch hinsichtlich der Fa. c Überprüfungsmaßnahmen gesetzt hat. Dies ergibt sich anhand der im Arbeitsbogen der Außenprüfung enthaltenen Unterlagen zur Fa. c.

Der Inhalt des Arbeitsbogens und der Bericht über die Außenprüfung belegen auch, wie in der mündlichen Verhandlung seitens des Vertreters der Abgabenbehörde vorgebracht wurde (Protokollrüge), dass die Fa. c im Rahmen der Außenprüfung überprüft, aber nicht beanstandet wurde.

Im Bp-Bericht wurde dazu festgehalten, dass der Vorsteuerabzug unbeanstandet geblieben ist, da die entsprechenden Lieferungen allesamt vor dem 26.09.2014 – also nach besagter Besprechung im Rahmen der Vorprüfung - stattgefunden haben.

Aktenkundig ist, dass die Bf. in folgende Unterlagen Einsicht genommen hat bzw. Überprüfungshandlungen gesetzt hat:

Fa. c:

- Auszug aus dem Gewerberegister (13.6.2013)
- Bescheid über die Erteilung der UID -Nummer (26. Juni 2013)
- Bescheid vom 8. Juli 2013 Zollamt Wien (Registrierung-Identifizierung von Wirtschaftsbeteiligten, Zuteilung einer EORI-Nummer)
- Bescheid vom 1. August 2013 (Bewilligung zum Bezug von Mineralöl)

Fa. e.

- Auszug aus dem Gewerberegister (18.11.2013)
- Firmenbuchauszug (27.5.2013)
- Kopien der übergebenen Visitenkarten Hr. K., Hr. M., Hr. X.
- Passkopie Hr. K.
- 1 Bild eines Geschäftsmeetings mit Hr. bf. und Hr. K.
- 3 Bilder betreffend den Geschäftssitz der Gesellschaft (Tafel neben Klingel, Tafel Eingangstüre)
- Bescheid über die Erteilung der UID -Nummer (31.7.2013)
- Bestätigung über die Gültigkeit der UID-Nummer (15.04.2014)
- Bescheid über die Registrierung als Empfänger für Mineralöl
- Rahmenvertrag über die Lieferung von Erdöl (3.3.2014)

D. GmbH

- Auszug Gewerberegister (4.9.2013)
- Firmenbuchauszug (4.9.2013)
- Angebot vom 26.9.2013
- Passkopie Hr. d.
- Rückstandsbescheinigungen Finanzamt (31.10.2013, 25.11.2013, 6.12.2013)

Darüberhinaus hat der Gf. der Bf. – wie dem Protokoll vom 1. März 2017 mit Herrn bf. zu entnehmen ist - nach der Außenprüfung (betreffend die Jahre 2010-2012) und Belehrung (26.9.2013) folgende Schritte geändert bzw genauer beachtet und freiwillig zusätzliche Maßnahmen gesetzt wie regelmäßige Abfrage der UID Nummern, regelmäßige Anforderung von Rückstandsbescheinigungen, keine Barzahlungen, Zahlung ausschließlich auf österreichische Konten, ausschließlich Lieferbeziehungen zu österreichischen Gesellschaften.

Nach Ansicht des Senates hat sich die Bf. somit im Rahmen ihrer Möglichkeiten von der Existenz, der Seriosität und Leistungsfähigkeit ihrer Lieferanten überzeugt. Auf Basis dieser

(branchenüblichen) Sorgfaltsmaßnahmen haben sich für die Bf. keine Hinweise darauf ergeben, dass es sich bei den gegenständlichen Unternehmen um Betrugsfirmen handelt oder handeln könnte.

Seitens der belangten Behörde wurde in der mündlichen Verhandlung der Bf. lediglich vorgeworfen, dass sie sich die Umsatzsteuervoranmeldungen der Lieferanten zeigen lassen hätte müssen, und das nicht getan hat.

Diesem Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung ist entgegenzuhalten, dass die Bf. bei einer Einsichtnahme in Umsatzsteuervoranmeldungen der Fa. e. niemals Umsatzsteuerhinterziehungen aufdecken hätte können, da die Fa. e. die Umsätze mit der Bf. sehr wohl in ihre Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen hat, die Zahllast aufgrund von Vorsteuerabzügen mittels Scheinrechnungen jedoch dann 0,00 war.

Festzuhalten ist auch, dass Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 erst am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates bei dem zuständigen Finanzamt einzureichen sind. Das bedeutet, dass der Geschäftsführer der Bf. erst nach Ende der Lieferungen der Fa. c (16.8.-25.9.2013) bzw. erst nach Ende der Lieferungen der Fa. d. (14.10.-4.12.2013) die entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen seiner Lieferanten hätte kontrollieren können. Die Bf. hätte daher während der aufrechten Geschäftsbeziehung zu diesen Lieferanten mittels Einsichtnahme in Umsatzsteuervoranmeldungen keinen Mehrwertsteuerbetrug aufdecken können.

Zudem steht nach Ansicht des Senates diesem Vorbringen des Finanzamtsvertreters das EuGH-Erkenntnis vom 21.6.2012, C-80/11 und C-142/11 entgegen, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nicht mit der Begründung verweigert werden darf, der Steuerpflichtige habe nicht überprüft, ob der Aussteller der Rechnung seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen sei, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen. Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, er diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen.

Das Finanzamt leitete das Vorliegen von ungewöhnlichen Umständen bezüglich der Fa. d. und der Fa. e. im Wesentlichen aus den billigen Einkaufspreisen ab. Aus diesen hätte der Geschäftsführer der Bf. nach Meinung des Finanzamtes auf Umsatzsteuermalversationen dieser Lieferanten schließen können.

Bezüglich der Fa. c bietet die Aktenlage keine Hinweise auf Einkaufspreise für Diesel, die wesentlich unter jenen der Konkurrenz lagen. Solche Preisdifferenzen wurden Seitens der

Abgabenbehörde auch gar nicht behauptet. Aus Sicht der Bf. lagen daher keine ungewöhnlichen Verhältnisse vor und bestand kein Anlass bezüglich der Fa. c eine erhöhte Sorgfalt walten zu lassen.

Der Einwand des Finanzamtes, dass im Mineralölhandel nur sehr kleine Gewinnspannen möglich sind, und es daher für den Bf. fragwürdig hätte sein müssen, wieso neue Anbieter wie die Fa. d. und die Fa. e. billiger sein können als alt eingesessene große Mineralöllieferanten, dann ist dem entgegenzuhalten, dass es für neue Anbieter am Markt zunächst darum geht, neue Kunden zu finden und sich so einen Kundenstock aufzubauen, da die Konkurrenz im Tankstellenbereich sehr groß ist. Zudem ist jeder Unternehmer grundsätzlich daran interessiert seine Kosten zu optimieren und möglichst billig einzukaufen, um mithalten zu können.

Wenn nun die Fa. e. um nur 1,00 € pro 100 l weniger verlangt hat als die Konkurrenz, ist die Preisdifferenz nach Ansicht des Senates zu gering als, dass ein ordentlicher Kaufmann von diesem Geschäft abstandnehmen würde, da Schwankungen im Dieselpreis im Monat zwischen € 3,00 und € 4,00 pro 100 l durchaus möglich sind. Beim Bf. musste somit kein Verdacht aufkommen, dass er durch diese Geschäfte in einen Fall der Umsatzsteuerhinterziehung hineingezogen wird.

Was den Vorwurf der „Unterpreisigkeit“ im Zuge der Außenprüfung betrifft, so konnte die steuerliche Vertreterin im Ergänzungsschreiben vom 2. Juni 2021 sehr anschaulich (mit Exeltabellen) darlegen, dass die Abweichungen zwischen den „seriösen“ und „unseriösen“ Preisen in den streitgegenständlichen Zeiträumen maximal zwischen 2,38% (Zeitraum 1-3/2014) bzw. 3,95% (Zeitraum 10-12/2013) betrugen. In der Regel lagen sie deutlich darunter (Durchschnitt 2,38% bzw. 1,13%) und entsprechen damit der Höhe nach dem im Geschäftsleben üblichen Skonto.

Die Bf. konnte somit davon ausgehen, dass ein entsprechender Skonto (ca. 3%) einkalkuliert war und dadurch die niedrigen Preise letztlich auf die Zahlungsbedingungen zurückzuführen sind.

Seitens des Senates ist daher nicht erkennbar, dass die Bf. auffallend sorglos- bei sonstiger Unauffälligkeit der Geschäftsbeziehung – gehandelt hätte.

Die Preisschwankungen und -differenzen waren nicht so auffallend, dass ein ordentlicher Kaufmann sofort die „Hände von diesem Geschäft gelassen“ hätte.

Auch der Vorwurf des hohen Preisunterschiedes zwischen dem letzten Einkauf bei der Fa. d. und der darauffolgenden Lieferung bei der Fa. g. ist insoweit zu entkräften, als in einem ähnlichen Zeitraum innerhalb einer Kalenderwoche auch zwischen g. und H. immer wieder Abweichungen von 2-3 €/100l (zB. 18.11.-22.11.2013 Abweichung zwischen g. und H. 2,4 €).

Die verbleibende Differenz von € 2,9 würde bei einem damals üblichen Preis von rund € 105/100l wiederum einem im Geschäftsleben üblichen Skonto 2-3% entsprechen.

Wenn der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vorbringt, dass der Anruf der steuerlichen Vertretung der Bf. beim Finanzamt bedeuten würde, dass der Gf. der Bf. selbst Zweifel an der Seriosität der in Rede stehenden Lieferanten gehabt habe und möglicherweise auch ein Naheverhältnis bestanden habe, dann muss dem nach Ansicht des Senates entgegengehalten werden, dass es einerseits für die Behauptung eines Naheverhältnisses zwischen der Bf. und den gegenständlichen Lieferanten keine Nachweise gibt und dies somit über die Behauptungsebene nicht hinauskommt und andererseits ein Anruf beim Finanzamt nicht immer mit einem „schlechten Gewissen“ zu tun haben muss, sondern eine reine Vorsichtsmaßnahme im Hinblick auf die Belehrung in der Vor-BP war.

Dazu kommt, dass dem Gf. aufgrund der Vor-Bp das beträchtliche finanzielle Risiko im Falle einer neuerlichen Außenprüfung bewusst gewesen sein muss, wenn er Umsätze mit unseriösen Lieferanten tätigt. Dieser Umstand spricht für die Gutgläubigkeit der Bf.

Was die anfängliche Verwechslung des Gf. der Bf. betreffend Herrn K. betrifft, wonach er nicht gewusst habe, welche Funktion Herr K. gehabt habe, ist entgegenzuhalten, dass sich die Unkenntnis nur auf das erste Zusammentreffen bezog und sich der Bf. dann eine Passkopie und die Visitenkarte von Herrn K. aushändigen hat lassen. Eine Überprüfung seitens des Gf. der Bf. über die Identität des Herrn K. hat sehr wohl stattgefunden.

Hinsichtlich der anderen beiden Firmen (Fa. d. und Fa. e. GmbH) und nun auch für die Fa. c geht das BFG in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Geschäftsführer der Bf. vom Mehrwertsteuerbetrug weder wusste, noch wissen hätte müssen. Es wurden seitens des Geschäftsführers der Bf. die branchenüblichen Sorgfaltsmaßnahmen (Firmenbuchabfragen, Gewerbeanmeldung, Steuernummer, UID-Nummer und dgl.) gesetzt.

Nach Ansicht des BFG lagen bei den Diesellieferanten keine Anhaltspunkte vor, die den Bf. als erfahrenen Unternehmer in der Mineralölbranche erkennen lassen hätten müssen, dass er mit seinen Erwerben an Umsätzen teilnahm, die in Umsatzsteuerhinterziehungen einbezogen waren (vgl. etwa jüngst EuGH 3.10.2019, „Altic“ SIA, C-329/18, Rn.29 und 30).

2.3. Rechtliche Beurteilung und Erwägungen

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; vgl. etwa jüngst EuGH 3.10.2019, „Altic“ SIA, C-329/18, Rn. 29 und 30).

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 Mehrwertsteuerbetrugsopfer ab.

Ein Wissen müssen 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.

Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (MwSt-Hinterziehung oder sonstigen Betrug) einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensgrundsatz). Dies trifft zu, wenn der Stpfl. die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrnimmt.

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, 2009/13/0172, VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0012).

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 6.9.2012, C-324/11 „Gabòr Tòth“ C-285/11; 6.12.2012, C-285/11 „Bonik EOOD“).

In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172 zu verweisen:

".....Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleiches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige "den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig" (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C- 439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 53 ff). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferant des Steuerpflichtigen den Mehrwertsteuerbetrug begeht, oder ob dieser von einem anderen Händler in der Lieferkette verübt wird (vgl. nur die Urteile des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 45 f, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 40, sowie das Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und Brandl, Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145). Soweit die Beschwerdeführerin daher vorbringt, die Versagung des Vorsteuerabzugs komme schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht ihre direkte Lieferantin, sondern eine Vorlieferantin den

Umsatzsteuerbetrug begangen habe, so vermag dies der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61).

Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen (vgl. die Urteile des EuGH vom 21. Juni 2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 43).

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. Diese unterliegt insoweit der verwaltungsbehördlichen Kontrolle, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0027)....."

Zunächst ist festzustellen, dass die Bf. grundsätzlich die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach dem 1. Satz des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllt. Auf Basis der angeführten Rechtsprechung ist aber zu beurteilen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug wegen einer Einbeziehung in einen Umsatzsteuerbetrug zu versagen ist.

Das Bundesfinanzgericht kam im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Bf. nicht wissen musste, dass die betreffenden Umsätze in eine Steuerhinterziehung einbezogen sind.

Nach der angeführten Judikatur wäre es Sache der Abgabenbehörde, objektive Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, die auf eine fehlende Gutgläubigkeit der Bf. schließen lassen. Dieser Nachweis ist der Abgabenbehörde nicht gelungen. Insbesondere sieht der erkennende Senat keine Veranlassung, von der Beweiswürdigung abzuweichen, die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung betreffend der Fa. c vorgenommen wurde.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (MwSt-Hinterziehung oder sonstigen Betrug) einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen kann, ohne Gefahr zu laufen sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensgrundsatz). Dies trifft zu, wenn der Stpfl. die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrnimmt.

Da im gegenständlichen Fall die Bf. nach Ansicht des Senates alle Maßnahmen getroffen hat, die von ihr vernünftigerweise verlangt werden können, sind die Vorsteuern in Höhe von € 143.171,25 (2013 Fa. c), € 144.384,88 (2013 Fa. d.) und € 310.363,59 (2014 Fa. E. GmbH) daher aufgrund obiger Ausführungen anzuerkennen.

3. Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014:

Die von der Abgabenbehörde nicht anerkannten Vorsteuern aus den Lieferungen der Fa. d. von € 144.384,88 im Jahr 2013 und der Fa. e. von € 310.363,59 im Jahr 2014 wurden ertragsteuerlich unter den Betriebsausgaben in Abzug gebracht.

Da die Vorsteuern aus Dieseleinkäufen in den Jahren 2013 und 2014 – wie den oa Ausführungen zu entnehmen ist - anzuerkennen sind, muss bei der Berechnung der Körperschaftsteuer die Erhöhung der Betriebsausgaben wieder herausgenommen werden und es kommt in Folge dessen zu einer Verlustminderung.

4. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013 und 2014:

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 tritt das Verfahren gem. § 307 Abs. 1 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 vom 12.11.2015 scheiden somit aus dem Rechtsbestand aus. Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist die gegen die Sachbescheide gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2014 ist Folge zu geben.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend Folgendes festgehalten:

Beweisanträge auf Einvernahme von Frau KS. sowie Frau AB.:

Betreffend dieser Anträge ist festzuhalten, dass Frau KS. als Vertreterin der Bf. und Frau AB. als ehemalige Steuerberaterin an der Verhandlung teilgenommen haben, eine Einvernahme als Zeuginnen damit erübrigt hat.

Protokollrüge:

Dem Vorwurf der steuerlichen Vertreterin, dass die Protokollrüge des Vertreters des Finanzamtes erst nach Abschluss der Verhandlung erfolgt ist, ist entgegenzuhalten, dass es in der Natur der Sache liegt, dass erst nach Vorliegen einer ausgedruckten Niederschrift, die nur nach Abschluss des Beweisverfahrens an die Parteien zur Unterschrift vorgelegt werden kann, eine allfällige Beanstandung erfolgen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall eine reine Tatfrage und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war, ist die ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig.

Zu Spruchpunkt IV. (Revision):

Die Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs. 2 BAO ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 27. Juli 2021