

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ansgar Unterberger, den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Mag. Peter Neumann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch GEYER & GEYER Wirtschaftstreuhand GmbH, Vierthalerstraße 5, 5020 Salzburg, und ***Bf1***hp, über die Beschwerde vom 26. August 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 20. Juli 2015 betreffend Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2011 und Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. November 2021 in Anwesenheit des Schriftführers Sf zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gegenständliche Beschwerdepunkte fußen auf dem Ergebnis einer im Jahr 2015 durchgeführten Außenprüfung. Bereits vor dieser Außenprüfung (im Jahr 2012) wurde eine Überprüfung der Treibstofflieferanten durchgeführt. Grund dafür waren Mineralölsteuer- und Umsatzsteuerbetrugsfälle bestimmter Firmen – welche auch als Lieferanten der Beschwerdeführerin auftraten. Da es bei der damaligen Prüfung lediglich darum gegangen ist, die Lieferanten festzustellen, wurde diese Prüfung ohne Feststellungen abgeschlossen.

Im **Bericht gemäß § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. Juli 2015 wurde folgende hier streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz. 1 n.a. Vorsteuerabzug:

Die Abgabepflichtige betreibt seit jeher neben der Mühle einen Mineralölhandel. Im Prüfungszeitraum (2010-2012) wurden unter "Wareneinkauf Mineralöl" neben anderen Rechnungen 2 Diesellieferungen von der A B GmbH aus Eugendorf, datiert mit 25.11. und 5.12.2011 verbucht.

Die dabei gelieferten Treibstoffmengen belaufen sich insgesamt auf 58.472 Liter.

Der Kontakt zum o.a. Lieferanten wurde damals durch Herrn D E aus Mühldorf/Krems hergestellt.

Die erste Lieferung der A B GmbH wurde mit Rechnung Nr. 2011-11 v. 25.11.2011 über 29.283 Liter Dieselkraftstoff abgerechnet. Der dort angeführte Leistungszeitraum war der 25.11.2011.

Der dazugehörige Lieferschein war jedoch mit 10.11.2011 vom Frächter 3N Team Kerzes Szolg. KFT datiert.

Laut Kassabeleg 749 v. 11.11.2011, den Hr. D E quittierte, wurden für eine Diesellieferung vom 10.11.2011 für 29.283 Liter 35.139,60 € bar bezahlt [d.s. 1,20 €/Liter].

Die zweite Rechnung vom 5.12.2011 über 36.252,74 € wurde unter Ausnützung von 3% Skonto am 6.12.2011 per Banküberweisung beglichen.

Im Zuge behördlicher Erhebungen wurde Folgendes festgestellt:

Die A B GmbH wurde ursprünglich als F GmbH im April 2010 gegründet.

Die geschäftsführende Gesellschafterin war damals Mag. G H.

Im September 2011 erfolgte die Umbenennung der GmbH in A B GmbH, wobei die geschäftsführende Gesellschafterin Mag. G H ausgeschieden ist.

Daraufhin wurde I J als geschäftsführende Gesellschafterin eingesetzt, bis diese im November 2011 aus der GmbH ausschied. K übernahm mit 23.11.2011 die Geschäftsführung. Sämtliche Versuche, Herrn K ausfindig zu machen (ZMR, Versicherungsdaten, Telefon, usw.)

blieben jedoch erfolglos. Auch bei div. Besuchen des örtlich zuständigen Vollstreckers wurde seit 9.8.2011 niemand an der Betriebsadresse angetroffen.

Zusätzlich zu den o.a. Rechnungen wurden von der L M- und HandelsgmbH aus N, weitere 56 Rechnungen über Diesellieferungen datiert von 8.11.2011 bis 27.3.2012 festgestellt. Die dabei gelieferten Treibstoffmengen belaufen sich insgesamt auf 1.639.487 Liter. Die Lieferungen wurden durch die Firmen ***5*** bzw. durch ***9***, aus Slowenien zugestellt.

Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte zum Teil in bar, andere wurden durch Banküberweisung ausgeglichen.

Im Protokoll über die Zeugeneinvernahme vom 15.05.2012 gab Herr O P, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, gegenüber dem Zollamt Linz Wels an, dass der Kontakt zu den oben genannten Lieferanten über Baumeister Q R aus S zustande kam.

Weitere Informationen über die Firma L-M- und Handels-GmbH wurden nicht eingeholt. Befragt nach den jeweiligen Ansprechpartnern zu besagten Firmen gab Herr O an, dass ihm ein H und ein W bekannt seien. Geschäftsräumlichkeiten an den jeweiligen Geschäftsadressen seien von ihm weder aufgesucht noch betreten worden. Mit den gegenständlichen Firmen hatte er lediglich telefonischen Kontakt bzw. sind die beiden Herren H und W zum Kassieren persönlich in der Beschwerdeführerin vorbeigekommen. Zur Bezahlung wurde noch erwähnt, dass in der Regel Eilüberweisung innerhalb von 3 Tagen vereinbart war.

Im Zuge behördlicher Erhebungen wurde Folgendes festgestellt:

Die L M GmbH wurde im Februar 2010 in N, ***1***, gegründet. Die dabei eingetragenen Geschäftsführer waren ***10*** und AX.

Als Geschäftszweig wurde die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers, das Anbieten von Internet-Leistungen und Telefondiensten sowie der Handel von Waren aller Art angemeldet.

Am 4. November 2011 wurde die Geschäftsführung von Dragutin V übernommen, der die Herren H X und W als Inkassobevollmächtigte einsetzte. Gleichzeitig änderte sich die Sitzadresse auf N, ***2***.

Mit 16.12.2011 übernahm T U die Geschäftsführung. Als bevollmächtigte Vertreter wurden wiederum H X (mit Inkasso- und Generalvollmacht) als auch W (mit Inkassovollmacht) eingesetzt.

Seitens des örtlich zuständigen Finanzamtes konnte trotz mehrmaliger Versuche weder ein Kontakt zur Geschäftsleiterin noch zu den bevollmächtigten Personen hergestellt werden bzw. an der angegebenen Rechnungsanschrift keine Geschäftstätigkeit festgestellt werden. Da die L M- u. Handels GmbH im Lieferzeitraum unter der angegebenen Rechnungsadresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, konnten die dafür geltend gemachten Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Darüber hinaus wurde Folgendes festgestellt:

Der auf einigen Rechnungen angeführte Leistungszeitpunkt korrespondiert nicht mit den dafür ausgestellten Lieferscheinen (Vermerk auf Rechnung: Rechnungsdatum=Lieferdatum):

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die dafür notwendige Rechnung hat gemäß § 11 UStG zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Nachdem hier die in § 11 UStG für eine Rechnung geforderte Voraussetzung der korrekten Angabe des Lieferzeitpunktes fehlt, handelt es sich daher auch bei diesen Belegen um keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG, welche zum Vorsteuerabzug berechtigten.

Darüber hinaus wird angemerkt, dass trotz der auffallend ungewöhnlichen Abwicklung der Umsätze mit besagten Firmen bzw. den oben angeführten Rechnungsmängeln von Seiten der Beschwerdeführerin lediglich die UID-Nummern der Lieferanten online überprüft wurden. Es wurden weder Korrekturen der Eingangsrechnungen veranlasst, noch wurden Informationen dahingehend eingeholt, ob von Seiten der besagten Firmen, wie es bei neu auftretenden Lieferanten schon im eigenen Interesse geboten wäre, an den angegebenen Firmenadressen eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.

Wer unter solchen Bedingungen ohne weitere Überprüfung des Lieferanten Lieferungen empfängt, weil sie einfach nur günstig angeboten werden, nimmt damit in Kauf, dass der

Abgabengläubiger geschädigt wird und trägt daher auch das Risiko, dass die entsprechende Geltendmachung des auf der ausgestellten Rechnung enthaltenen Vorsteuerbetrages nicht anerkannt wird.

Betriebswirtschaftlich orientiertes Gewinnstreben rechtfertigt nicht, sich über jedwede Sorgfaltsmaßstäbe hinwegzusetzen bzw. ungewöhnliche und dubiose Geschäftsabläufe, deren Hintergrund Steuerhinterziehung ist, vorbehaltlos zu akzeptieren.

Der Vorsteuerabzug wäre daher auch bei Vorliegen aller in § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG genannten Voraussetzungen auch aus diesem Grund für die beanstandeten Lieferungen zu versagen.

Mit **Bescheiden vom 20. Juli 2015** wurde nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren den Feststellungen der Außenprüfung gefolgt und die Abgaben dem entsprechend festgesetzt.

Die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme wurden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens 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 26. August 2015** wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen die Wiederaufnahme, die Nichtanerkennung Vorsteuern, sowie wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften eingereicht.

Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts bzw. Verletzung von Verfahrensvorschriften wie folgt aufzuheben bzw. abzuändern:

- 1.) Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012
- 2.) Anerkennung der Vorsteuern im bisher geltend gemachten Ausmaß von 1.187.340,78 € für das Jahr 2011, sowie Anerkennung von Vorsteuern im bisher geltend gemachten Ausmaß von 1.550.014,00 € für das Jahr 2012

Begründung:

Da die oben angeführten Bescheide auf Wiederaufnahme nicht auf den genauen Rechtsgrund verweisen (lediglich § 303 (1) BAO), kann dem Finanzamt nur unterstellt werden, dass eine Wiederaufnahme gem. § 303 (1) lit. b BAO vorgenommen wurde. Die Begründung der Wiederaufnahme in den Bescheiden ist ebenfalls mangelhaft, da sie sich nur in Standardsätzen ergeht, aber keinerlei Aufschluss darüber gibt, welche konkreten Tatsachen oder Beweismittel

hervorgekommen sind, welche die Wiederaufnahme begründen und wieso die Behörde davon noch nichts wusste.

Mit 14.05.2012 erging ein Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung. Gegenstand der Außenprüfung war die Umsatzsteuer 11/2011 bis 01/2012. Wie der Prüfer damals mitteilte, war der Grund der Prüfung insbesondere das Kontrollieren bestimmter Rechnungen über den Dieseleinkauf bestimmter Lieferanten. Diese wurden im Rahmen der Prüfung auch kontrolliert und danach die Prüfung ohne Feststellung abgeschlossen. Im Prüfungszeitraum 11/2011 bis 01/2012 wurden sowohl die bei der jetzigen Betriebsprüfung beanstandeten Rechnungen der Firma A B GmbH, als auch die meisten Rechnungen der L-M- und HandelsgmbH vorgelegt und überprüft. Da bereits im Mai 2012 beim Finanzamt die Situation über die A B GmbH bekannt und im Rahmen der Prüfung 2012 die Rechnungen bereits überprüft wurden, sind durch die durchgeführte Außenprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen, welche nicht schon bei der damaligen Prüfung 2012 oder bei der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 (Bescheide vom 16.07.2012 bzw. 19.07.2013) bekannt waren. Auch waren bereits vor der Außenprüfung im Mai 2012 behördliche Erhebungen gegen die Firma L-M- und Handels GmbH vorgenommen worden, da unser Klient am 15.05.2012 vor dem Zollamt Linz als Zeuge eine Aussage in dieser Angelegenheit zu Protokoll gegeben hat. Dennoch wurde die Prüfung damals ohne Feststellungen abgeschlossen und die Erstbescheide erlassen. Auch, so führt das Finanzamt selbst in seiner Berichtsversion 2 vom 17.7.2015 aus, wurden schon Besuche des Vollstreckers bei der A B GmbH seit 9.8.2011 durchgeführt und angeblich niemand angetroffen, also rund 9 Monate VOR der ersten Prüfung im Mai 2012, Das Finanzamt wusste daher um die Umstände seit August 2011 bescheid.

Unserer Ansicht nach liegen daher keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vor, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Mangels gültigen Wiederaufnahmebescheiden sind daher die neuen Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 und 2012 rechtswidrig.

Für den Fall, dass, aus welchen Gründen auch immer, die Wiederaufnahmebescheide für die Umsatzsteuer 2011 und 2012 für rechtens erkannt werden, bringen wir gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuern der Jahre 2011 und 2012 Folgendes vor:

Einleitend sei zur Rahmensituation angemerkt, dass unser Klient eines von vielen Unternehmen aus ganz Österreich ist, dem der Vorsteuerabzug für Treibstofflieferungen nun nicht anerkannt wird, da die Lieferanten einen groß angelegten Umsatzsteuer- und Mineralölsteuerbetrug abgewickelt haben.

Im Rahmen der Außenprüfung der Jahre 2010-2012 erfolgte am 12.5.2014 die Schlussbesprechung. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde die Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und der Bericht über das Ergebnis der

Außenprüfung gem. § 150 BAO vorgelegt und unterzeichnet. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurden das Ergebnis und die im Bericht vom 12.05.2014 angeführten Feststellungen des Prüfers beanstandet (Vermerk auf Niederschrift).

Nun wurde allerdings am 17.7.2015 (wohlgemerkt 1 Jahr und 2 Monate nach erfolgter Schlussbesprechung und Ausfolgung des ersten Berichtes gem. § 150 BAO!!!) ein neuer Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung verfasst und unserem Klienten übermittelt.

In diesem neuen Bericht wurden weitere Vorwürfe gegen unseren Klienten erhoben, welche niemals im Rahmen der Prüfung zur Sprache kamen, noch in der Schlussbesprechung erwähnt wurden.

Unser Klient hatte daher keinerlei Möglichkeit sich zu diesen Vorwürfen zu äußern, bzw. diese zu erklären. Das Recht auf Parteigehör wurde daher verletzt.

Konkret geht es hierbei um die auf Seite 3+4 der Berichtsversion 2 vom 17.7.2015 angeführten Feststellungen über die Differenzen betreffend Liefermenge (L M- und Handels GmbH) und Leistungszeitpunkt (L M- und Handels GmbH, sowie A B GmbH).

Hätte unser Klient sich dazu äußern können, hätten diese Differenzen leicht geklärt werden können.

Lange nach Abhaltung der Schlussbesprechung hat der Prüfer von unserem Klienten verlangt, Originalbelege und Lieferscheine betreffend der Treibstofflieferungen dem Finanzamt auszuhändigen. Da unser Klient natürlich grundsätzlich die Behörden unterstützt, willigte er ein. Die Übernahme der Originalunterlagen durch das Finanzamt hat sich unser Klient schriftlich bestätigen lassen. Allerdings muss hier deutlich gesagt werden, dass dieses Vorgehen des Prüfers bzw. des Finanzamtes äußerst unüblich ist. Aus dieser nachträglichen Anforderung von Originalunterlagen ergeben sich wohl auch die neuen, zusätzlichen „Feststellungen“ in der Berichtsversion 2 vom 17.7.2015.

Vorhalte betreffend der Rechnungen der A B GmbH:

Die Vorhalte, dass das Datum laut Lieferschein nicht mit dem Liefer-/Leistungsdatum auf der Rechnung übereinstimmt, ist lediglich ein Vorwand des Finanzamtes um den Vorsteuerabzug nicht zu gewähren und das (unten näher ausgeführte) eigene Versagen zu verschleiern.

Aufgrund von Verwaltungsvereinfachungen wurde auf den Rechnungen der Diesellieferanten „Rechnungsdatum=Lieferdatum“ vermerkt. Es wurde, wie in der Berichtsversion 2 vom 17.7.2015 zu sehen ist, der gelieferte Diesel immer zeitnahe zur Lieferung in Rechnung gestellt. Die Diskrepanz beträgt daher nur wenige Tage. Dadurch kann auch die tatsächliche Lieferung des Kraftstoffes nicht angezweifelt werden (was übrigens vom Finanzamt auch nicht angezweifelt wird).

Vom Gesetzgeber wird keinesfalls gefordert, dass das Liefer-/Leistungsdatum tagesgenau

angegeben wird. Selbst der Verweis auf ein Liefer-/Leistungsmonat ist ausreichend, um das Rechnungsmerkmal gem. § 11 (6) Z 3 UStG zu erfüllen.

In der Berichtsversion 2 vom 17.7.2015 legt das Finanzamt auch einen falschen Gesetzeswortlaut seiner Entscheidung zu Grunde. Im Bericht wird auf Seite 4 angeführt, dass die Rechnung zum Vorsteuerabzug den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten muss. Somit würde das Finanzamt lediglich bei sonstigen Leistungen die Angabe des Leistungsmonats als ausreichendes Rechnungsmerkmal ansehen. Tatsächlich ist gem. § 11 Abs. 6 Z 3 UStG aber "der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt" als Rechnungsmerkmal anzuführen. Da hier beim Zeitraum nicht nur auf die sonstige Leistung verwiesen wird, ist von Gesetzes wegen auch bei Lieferungen die Angabe der Zeitraum bzw. das Liefermonat ausreichend.

Dass selbst das Liefer-/Leistungsmonat ausreichend ist, ergibt sich aus dem Zweck dieser Norm:

Es soll aus dieser Angabe lediglich ersichtlich sein, wann die Umsatzsteuerschuld beim Liefernden/Leistenden entsteht. Da im konkreten Fall die Datumsangaben in den Rechnungen aber wenige Tage von den Lieferdaten laut Lieferschein abweichen und nie das falsche Monat angegeben wurde, ist der Normzweck immer noch erfüllt. Somit ist die Umsatzsteuerschuld der Lieferanten bei jeder einzelnen Rechnung im richtigen Monat entstanden und dadurch ist auch die monatsgenaue Steuerneutralität der Umsatzsteuer gewährleistet gewesen.

Unser Klient hat weiters auch alle ihm sinnvoll zumutbaren Kontrollen des Lieferanten A B GmbH durchgeführt (beispielsweise Firmenbuchabfrage, Ausweiskopie bei Lieferung, etc. ...). Wenn das Finanzamt nun den Vorsteuerabzug versagt, da an der Betriebsadresse niemand aufzufinden war, dann stellt sich die Frage, wieso die UID-Nummer gültig war, obwohl behauptet wird, dass dem Finanzamt bereits seit 9.8.2011 bekannt war, dass die Betriebsadresse nicht „richtig“ ist. Laut Auskunft des Finanzamtes war die UID Nummer der A B GmbH noch bis 30.9.2012 gültig. Entsprechend VwGH Entscheid vom 28.02.2007, 2004/13/0039 Rz. 53 hat „... der Abgabepflichtige nicht zu beweisen, dass an der auf den Rechnungen angeführten Anschriften eine Geschäftstätigkeit des Rechnungslegers entfaltet worden ist, oder den Gegenbeweis für eine bloße Behauptung oder Vermutung der Behörde anzutreten, sondern hat die belangte Behörde im Grunde des § 115 BAO - wenn auch unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen - festzustellen, dass an dieser Anschrift allenfalls keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden ist.“

Die einzig schlüssige Erklärung für die weitere Gültigkeit der UID-Nummer besteht wohl darin, dass das Finanzamt im Rahmen seiner Ermittlungen an dieser Adresse weiterhin einen Geschäftsbetrieb erkannte, die Anschrift weiterhin als „richtig“ eingestuft hat, und deswegen die UID-Nummer der A B GmbH nicht begrenzt hat.

Für unseren Klienten gab es aufgrund der problemlosen Lieferung und Abwicklung des Geschäfts keinerlei Veranlassung von Ort (Niederösterreich) nach N zu fahren, um dort die Geschäftsräumlichkeiten der A B GmbH zu besuchen. Auch hatte unser Klient nie ein Problem, die handelnden Personen der A B GmbH zu erreichen. Ansonsten hätten keine Dieselbestellungen aufgegeben werden können.

Weiters war Herr E D (er übernahm das Inkasso bei der ersten Lieferung der A B GmbH) dem Unternehmen bereits seit ungefähr 10 Jahren als verlässlicher Geschäftspartner (früher als Lieferant von Streusalz) bekannt und alle bisher abgewickelten Geschäfte verliefen reibungslos. Daher gab es auch diesmal keinerlei Verdachtsmomente. Dass Herr E auch weiterhin offenbar ohne Beanstandungen (weder von Kunden noch von Behörden) im Ölhandel tätig ist, wurde dem Finanzamt auch im Zuge der Betriebsprüfung mitgeteilt. Wie unser Klient im Nachhinein erfahren hat, wurde Herr E auch vom Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung vernommen, allerdings NACH der Schlussbesprechung vom 12.5.2014. Die Aussage von Herrn E oder die daraus gezogenen Schlüsse des Finanzamtes wurden unserem Klienten nie dargelegt, noch hatte unser Klient die Gelegenheit dazu Stellung zu nehmen.

Im EuGH Urteil Rs. Mahageben Kft. (EuGH 21.6.2012, verb. Rs. C-80/11 und C-142/11, Mahageben Kft und Peter David) wird vom EuGH in Rn. 59 ausgeführt, dass es von den Umständen des Falles abhängt, welche Maßnahmen der Steuerpflichtige vernünftigerweise zu setzen hat, um einen Betrug zu vermeiden. Es ist eindeutig nicht vernünftig vom Steuerpflichtigen zu verlangen nach N zu fahren, um zu überprüfen, ob auf der in der Rechnung angeführte Anschrift des Lieferanten, welche mit der Anschrift im Firmenbuch übereinstimmt, auch eine Geschäftstätigkeit entfaltet wird. Ansonsten müssten auch zigtausende Unternehmer regelmäßig beispielsweise nach Pregarten pilgern und die Büroräumlichkeiten von Viking Direkt GesmbH (großer Büromaterialversand) stürmen. Der gesamte Wirtschaftszweig des Inlands-Versandhandels und des e-commerce wird somit für Unternehmer als Kunden unzugänglich gemacht.

Unser Klient vertraute darauf, dass die im Firmenbuch (einem öffentlichen Register das von den Gerichten geführt wird) angeführte Anschrift, welche mit der Anschrift auf den Rechnungen übereinstimmt, auch richtig ist. Auch ergab die Überprüfung der UID-Nummer die gleiche Anschrift.

Die Anschrift dieser Überprüfung stammte vom Finanzamt, einer weiteren öffentlichen Behörde.

Somit lieferten die Abfragen bei zwei Behörden das gleiche Ergebnis und unser Klient hatte keinen Grund an der Richtigkeit der Anschrift zu zweifeln.

Auch führt der EuGH in oben erwähnter Rechtssache in Rn. 62 klar aus, dass es grundsätzlich Sache der Steuerbehörden ist, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehungen begangen hat, Sanktionen zu verhängen.

Nicht der Unternehmer aus Niederösterreich, sondern vielmehr das Finanzamt, welches in allen Bundesländern mehrfach vertreten ist, hat vernünftigerweise die Anschrift in N auf dessen Richtigkeit zu überprüfen (z. B. im Rahmen der UID-Nummernvergabe).

Da das Finanzamt behauptet, dass bereits seit 9.8.2011 die Anschrift der A B GmbH nicht richtig ist, wäre es dem Finanzamt ein Leichtes gewesen, die UID-Nummer für ungültig zu erklären. Denn die Überprüfung der UID-Nummer des Lieferanten ist eine vernünftige und angemessene Pflicht, welche dem Unternehmer abverlangt werden kann. Wozu wird denn sonst im nationalen Bereich die Angabe der UID Nummer auf der Rechnung gefordert?

Da keine Begrenzung der UID-Nummer erfolgte, muss wohl angenommen werden, dass auch das Finanzamt keine Zweifel an einer vorliegenden Geschäftstätigkeit an besagter Anschrift hatte.

Ansonsten hätte das Finanzamt trotz wissentlich falscher Geschäftsanschrift durch die weitere Gültigkeit der UID-Nummer ursächlich bewirkt, dass alle Unternehmer, die die UID Nummer der A B GmbH überprüft haben, zu einer falschen Überzeugung kamen und kommen mussten. Es wäre in diesem Fall somit ein klares Versäumnis des Finanzamtes, die UID-Nummer der A-B GmbH nicht zu begrenzen und nun wird versucht den erlittenen Steuerausfall bei unserem Klienten und anderen Steuerpflichtigen der Branche einzutreiben. Unserer Ansicht nach würde im Fall der Nichtanerkennung der Vorsteuern, dieses Versäumnis der Steuerbehörde bzw. ihrer Organe eine Amtshaftungsklage rechtfertigen.

Vorhalte betreffend der Rechnungen der L M- und HandelsgmbH:

Auch der in der Berichtsversion 2 vom 17.07.2015 erstmals vorgebrachte Vorhalt, dass die Liefermengen laut Lieferschein teilweise mit den Literangaben in der Rechnung nicht übereinstimmen, lässt sich leicht erklären. Unser Klient bestellte eine gewisse Menge Kraftstoff bei seinen Lieferanten. Dabei wurde allerdings keine auf den Liter genaue Menge, sondern lediglich eine ungefähre Menge bestellt. Dies ist wohl nachzuvollziehen, da im Zeitpunkt der Bestellung noch nicht vorausgesagt werden kann, wie viele Endkunden noch zum Tanken kommen und wie viele Liter Kraftstoff zum Zeitpunkt der Lieferung in den Tank passen. Dies kann vorab nur geschätzt werden. Da das Tankstellengeschäft ein Geschäft mit einer geringen Marge ist, wird natürlich von unserem Klienten darauf geachtet, dass bei Lieferung sein Tank vollgefüllt wird. Aus diesem Grund werden auch immer unrunde Mengen geliefert und in Rechnung gestellt (beispielsweise 25.039L, 25.889L, ...).

Hätte der Prüfer bzw. das Finanzamt unserem Klienten dies bereits während der Prüfung vorgehalten, so hätte man die Beanstandungen leicht aufklären können:

Bei der ersten vom Finanzamt beanstandeten Differenz vom 13.12.2011 erfolgte aufgrund Geringfügigkeit von unserem Klienten keine Reklamation. Die Arbeitszeit des Mitarbeiters und der Telefonanruf beim Lieferanten hätte deutlich mehr Kosten verursacht, als eine Gutschrift für 2 Liter Diesel (hier handelt es sich um ca. 2 Euro).

Die Differenz von 7.000 Liter in der Rechnung vom 21.12.2011 beruht auf einem Irrtum bei der Rechnungslegung. Die in der Rechnung fehlende Menge wurde mit der Rechnung vom

23.12.2011 über 30.740 Liter nachverrechnet. Die Abgabemenge lt. Lieferschein vom 23.12.2011 betrug 23.740 Liter - somit 7.000 Liter weniger. Die Korrektur erfolgte somit zeitnah und ordnungsgemäß.

Die Abweichung betreffend die Rechnung vom 7.3.2012 lässt sich durch einen Defekt beim Bondrucker des Tankwagens erklären: Am 7.3.2012 waren 2 LKW Züge gleichzeitig vor Ort. Der erste LKW hat 32.071 Liter abgegeben und es wurde auch diese Menge fakturiert. Der zweite LKW hat 31.000 Liter laut seinem Zählwerk abgegeben, aber sein Bondrucker war defekt. Dadurch konnte kein Beleg erstellt werden. Der erste LKW hat eine Kopie seines Scheins erstellt (es ist auch KOPIE ersichtlich auf dem Schein) und die tatsächliche Menge wurde handschriftlich korrigiert. Die jeweiligen Fahrer wurden auf den Scheinen zwecks Nachweis und Dokumentation vermerkt.

Bei der angeblichen Differenz vom 20.3.2012 wurden insgesamt 30.337 Liter auf 2 Abladestellen abgegeben (Tankstelle und Lagertank). Zuerst wurden 13.463 Liter an die Tankstelle abgegeben und der Lieferschein gedruckt. Die restliche Menge von 16.874 Liter wurde in den Lagertank abgegeben. Da dem Fahrer die Lieferscheine ausgegangen sind, wurde die abgegebene Menge am ersten Lieferschein händisch ergänzt.

Die Differenz vom 7.5.2012 ist eine tatsächliche Differenz. Der Lieferschein wurde von der Firma O zusammen mit dem Fahrer händisch geschrieben, da der Bondrucker des Tankwagens defekt war. Die falsche Rechnung wurde von unserem Klienten urgiert – es erfolgte jedoch keine Nachverrechnung mehr. Dies war auch die letzte Rechnung der Firma L M- und HandelsgmbH.

Die Firma L M- und HandelsgmbH wurde unserem Klienten als Treibstofflieferant von einem ehemaligen Geschäftsfreund (Herrn R) empfohlen. Da, wie bereits oben erwähnt, im freien Tankstellengeschäft die Margen beim Verkauf an die Endkunden äußerst gering sind, ist es für den Unternehmer überlebensnotwendig beim Einkauf zu sparen. Eine Empfehlung durch einen Geschäftskunden ist wohl nicht als unübliche Geschäftsanbahnung zu sehen. Auch Steuerberater werden, sofern sie ihre Kunden gut betreuen, von ihren Kunden weiterempfohlen. Eine Begründung einer Geschäftsbeziehung mit einem durch einen Geschäftspartner empfohlenen Lieferanten ist keine Sorgfaltsverletzung. Vielmehr entspricht eine derartige Empfehlung einer Bürgschaft (wenn auch nur moralischer Natur) - da sich derjenige, der diese Empfehlung ausspricht, für denjenigen verbürgt und sich etwaige Probleme auch (zumindest moralisch) anlasten lassen muss.

Dass jemand wie Herr R für die M von größeren Geschäften dafür auch etwas verlangt bzw. daran etwas verdient, ist auch nicht als unüblich oder verwerflich anzusehen. Im Immobilienbereich sind hier bei Käufen/Verkäufen bis zu 3% netto jeweils von Käufer und Verkäufer üblich und akzeptiert. Herr R erhielt als Vermittler (so hat unser Klient im nach hinein erfahren) vom Lieferanten 2 Cent je Liter Provision, was rund 2% vom Literpreis entsprach. Auch im Nachhinein wohl kein Grund für unseren Klienten an der Korrektheit des Geschäftes zu zweifeln.

Weiters kam aber auch keine, wie vom Prüfer reißerisch in seiner Berichtsversion 1 vom

12.05.2014 geschrieben, „unübliche Preisgestaltung“ (im Sinne von besonders billig) zur Anwendung, aufgrund deren der Verdacht der Beteiligung an einer Hinterziehung oder ähnlichem von unserem Klienten zu vermuten wäre. Anfang 2012 begann unser Klient auf der Suche nach günstigen Lieferanten die Einkaufspreise anderer Lieferanten aufzuzeichnen, daher lässt sich der Preisvorteil durch den Ankauf über die Firma L M und B GmbH konkret beziffern. Im Vergleich zu zwei anderen Diesellieferanten lag der Einkaufspreis vom 9.1.2012 bis 7.5.2012 schwankend zwischen 4,30% unter und 1,01% ÜBER dem Preis anderer Lieferanten.

Aufgrund einer Preisersparnis von maximal 4,3% (und manchmal sogar 1% teurer) wird kein vernünftig denkender Mensch annehmen, dass dies nur durch Hinterziehung der 20%igen Umsatzsteuer, sowie der Mineralölsteuer von ca. 37% (bezogen auf den Einkaufspreis unseres Klienten) gewährt wird. Sollte ein Abnehmer von der Steuerhinterziehung des Lieferanten wissen und sich wissentlich daran beteiligen bzw. dies ausnutzen wollen, wird er sich wohl kaum mit einem Preisnachlass von im Höchstfall 4,3% begnügen ... bei einem „Vorteil“ des Lieferanten von rund 57% ... und schon gar nicht 1% mehr als bei anderen Händlern bezahlen. Selbst ein Preisvorteil von wenigen Prozent mehr, wäre keine verdächtige Preisgestaltung. Bei einer aktuellen Recherche auf www.sprit-preis.at bestand bei Tankstellen am 23.8.2015 um 13 Uhr ein Preisunterschied in Niederösterreich vom billigsten (EUR 0,994/L) zum teuersten Anbieter (EUR 1,079/L) von 8,5 Cent. Dies entspricht einer Preisersparnis von rund 7,9%. Auch eine Abfrage auf <http://www.spritvergleich.at> führt für Niederösterreich zu ähnlichen Ergebnissen. Da hier noch mehr Tankstellen inkludiert sind, sind die Preisunterschiede vom billigsten Anbieter zum teuersten Anbieter sogar noch viel größer. Dennoch wird hier keiner auf die Idee kommen, den bzw. die billigsten Anbieter aufgrund dieser Preisgestaltung der Steuerhinterziehung zu verdächtigen.

Auch ist eine Barzahlung im Treibstoffgeschäft nicht ungewöhnlich, da es hier um große Mengen und damit auch Summen geht, die der Lieferant dem Käufer zur Verfügung stellt. Da wohl auch für die freien Großhändler die Margen gering sind, kann hier nicht tage- bzw. wochenlang auf den Zahlungseingang gewartet werden. Insbesondere auch bei Neukunden, die einem noch nicht bekannt sind, wird der Lieferant aus Vorsichtsgründen gerade zu Beginn der Geschäftsbeziehung eine sofortige Barzahlung bei Lieferung (Zug um Zug) verlangen - ein sehr nachvollziehbares Verhalten.

Auch ist es nur logisch, dass bei geringen Margen Kosten reduziert werden müssen. Alternative Möglichkeit zur Barzahlung wäre natürlich die klassische Überweisung und eine ergänzende (fremdübliche) Bankgarantie zur Vermeidung des Zahlungsrisikos für den Lieferanten. Da dies aber unnötig Kosten verursacht, wurde daher manchmal (und besonders zu Beginn) die vom Staat ermöglichte Zahlungsmethode Bargeld vereinbart. Die Beweggründe für Barzahlung, besonders zu Beginn einer neuen Geschäftsbeziehung sind somit die Risikominimierung und die damit zusammenhängende Kostenminimierung.

Um die Kosten der Zwischenfinanzierung für den Lieferanten möglichst gering zu halten, wurden aus diesem Grund bei Überweisungen auch Eilüberweisung binnen 3 Tagen vereinbart. Es erfolgte also nicht immer Barzahlung, sondern es erfolgten ebenso auch Zahlungen mittels

Banküberweisung.

Im Jahr 2011 erfolgten 16 Zahlungen mittels Banküberweisung und 10 Barzahlungen.

Im Jahr 2012 erfolgten bis 7.5.2012 27 Zahlungen mittels Banküberweisung und 11 Barzahlungen, darunter sind allerdings 5 Acontozahlungen in bar über 100,00 bzw. 200,00 Euro enthalten.

Noch ist in Österreich die Bargeldzahlung nicht verboten und es ist daran auch grundsätzlich nichts Verwerfliches anzusehen. Auch beispielsweise große Möbelhäuser verlangen von ihren Endkunden bei größeren Einkäufen rund 30% Anzahlung (die auch in Bar getätigt werden kann!), obwohl für große Möbelhäusern die Zwischenfinanzierung leichter machbar wäre, als bei einem kleinen Unternehmen. Auch die Restzahlung erfolgt dann sehr oft bei erfolgter Möbellieferung in bar an den Fahrer. Ist dies ungewöhnlich und verdächtig?

Auch wenn bei illegalen Geschäften sehr oft Bargeldzahlungen stattfinden, berechtigt dies nicht dazu, jede Bargeldzahlung per se unter Verdacht zu stellen.

Abschließend darf noch auf die gründlicheren Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Salzburg im Zusammenhang mit dem Steuerbetrug mit Diesel (mittlerweile die fünfte Anklage) verwiesen werden, worin festgestellt wurde, dass die Lieferanten den Abnehmern vorgaukelten, der Diesel wäre ordnungsgemäß versteuert worden. Eine Mitschuld oder ein Mitwirken der Abnehmer wird von der Staatsanwaltschaft mit keinem Wort erwähnt.

Zusammenfassend kam es bei diesen Lieferungen zu keinerlei unüblichen Geschäftsanbahnungen, noch war die Preisgestaltung unüblich, geschweige denn war die Bezahlung unüblich oder verdächtig. Das Finanzamt bedient sich lediglich leerer Behauptungen und Unterstellungen über eine unübliche Preisgestaltung oder Geschäftsanbahnung, ohne einen Nachweis oder auch nur eine Darstellung der Gründe für diese Unterstellungen darzulegen.

Ebenso behauptet das Finanzamt, dass es im Interesse unseres Mandanten gelegen wäre, zu überprüfen, ob die Firma an ihrer Anschrift in N eine Geschäftstätigkeit ausübt. Auch dem muss widersprochen werden. Da die Ware vor Befüllen des Lagertanks auf dessen Qualität überprüft wird, wird schon vor dem Abladen Diesel minderer Qualität erkannt. Diese Qualitätskontrollen ist unser Klient regelmäßig aus dem Mühlenbetrieb gewöhnt und diese werden auch im Tankstellenbereich eingehalten. Aus diesem Grund wird minderwertiger Diesel nicht akzeptiert und bezahlt, wodurch sich auch keine finanzielle Schädigung unseres Klienten ergeben kann. Regressforderungen sind daher nicht notwendig.

Aus wirtschaftlicher Sicht gesehen ist es daher nicht im Interesse unseres Klienten, eine Reise nach N in die Geschäftsräumlichkeiten des Lieferanten „auf einen Kaffee“ anzutreten. Dies würde unnötig Zeit und Geld kosten.

Dem Finanzamt wurden Firmenbuchauszug, UID-Überprüfung, Inkassovollmachten, sowie Ausweiskopien der Fahrer vorgelegt. Einzig ein „Selfie“ unseres Klienten mit vorgehaltener Tageszeitung (als Beweis für das Datum) vor/in dem L-Büro in N konnte nicht vorgelegt werden. Und selbst wenn, dann wäre der Nachweis dem Finanzamt wohl zu alt oder es würde

wohl gleich behauptet werden, dass dieser Nachweis fingiert und unglaubwürdig ist (weil wer macht sowas schon?!?). Das Finanzamt versucht nun ein künstliches Interesse des Unternehmers an einer Reise nach N zu fingieren, indem die Kontrolltätigkeit, die vernünftigerweise die Kontrollbehörde Finanzamt auszuüben hat, dem Unternehmer aufgebürdet wird (siehe dazu die näheren Ausführungen oben zum Vorhalt betreffend die Rechnungen der A B GmbH - Seite 6+7 dieser Beschwerde). Müsste der Unternehmer vor jeder einzelnen Lieferung bzw. bei jeder erhaltenen Rechnung sich vom Geschäftsbetrieb des Lieferanten überzeugen? Denn das Bestehen eines Geschäftsbetriebes könnte sich ja täglich ändern.

Das Finanzamt unterstellt unserem Klienten in der Berichtsversion 2 vom 17.7.2015 weiters, aufgrund der unüblichen Bedingungen (siehe unsere Ausführungen oben) eine Schädigung des Abgabengläubigers in Kauf genommen zu haben und er muss daher das Risiko tragen, dass die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht gewährt werden. Abgesehen von dem Umstand, dass dieser Vorwurf im ersten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO nicht angeführt war und unser Klient dadurch keine Möglichkeit hatte, sich dazu zu äußern, geht diese Unterstellung ebenso ins Leere. Es wird vom Finanzamt lediglich behauptet, Sorgfaltsmaßstäbe außer Acht gelassen zu haben und Steuerhinterziehung akzeptiert zu haben. In Wirklichkeit hatte unser Klient diesen Lieferanten nur aufgrund der Empfehlung von Herrn R ausgewählt. Es gab somit also schon einen moralischen Bürgen. Dennoch hat unser Klient in weiterer Folge nicht verabsäumt, seine vernünftigen und zumutbaren Kontrollpflichten auszuüben. Es erfolgte eine Firmenbuchabfrage, UID-Nummern Überprüfung, die Ausweise der Fahrer wurden kopiert, und die Inkassovollmachten wurden verlangt. Hier kann wohl kaum von „... über jedwede Sorgfaltsmaßstäbe hinwegzusetzen ...“ gesprochen werden. Diese Formulierung träfe allenfalls auf das Finanzamt zu, wenn trotz angeblich fehlendem Geschäftsbetrieb, unauffindbaren Kontaktpersonen, etc. ... die UID Nummer weitere 13 Monate gültig bleibt (A B GmbH).

Wir verweisen auch in diesem Zusammenhang auf EuGH 31.1.2013, Rs. C-643/11, LKV-56 EOOD, Rn. 62 in Verbindung mit Rn. 60, dass es nach gefestigter Rechtsprechung nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz des Lieferanten in eine Steuerhinterziehung einbezogen war, durch die Versagung des Vorsteuerabzuges mit einer Sanktion zu belegen.

Ebenso behauptet das Finanzamt auch bei den Rechnungen der L M- und HandelsgmbH, dass die Rechnungsanschrift nicht „richtig“ sei. Uns oder unserem Klienten wurden jedoch keinerlei Unterlagen vorgelegt, die diese Behauptung stützen. Es wurden in der Schlussbesprechung lediglich Behauptungen vorgebracht. Auch im Bericht wird lediglich behauptet, dass keine Geschäftstätigkeit an besagter Anschrift ausgeübt wurde. Auch hier muss aber wieder angenommen werden, dass, zumindest bis 7.5.2012, an der Anschrift eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde, denn die UID Nummer war zu diesem Zeitpunkt immer noch aufrecht. Hierzu liegen UID-Abfragen vom 1.2.2012, sowie vom 7.5.2012 (durch einen anderen Unternehmer)

vor.

Wenn mehrmals kein Kontakt zur Geschäftsleitung oder den bevollmächtigten Personen hergestellt werden konnte, bzw. an der Rechnungsanschrift keine Geschäftstätigkeit festgestellt wurde, würde eine sorgfältig arbeitende Kontrollbehörde wie das Finanzamt die UID Nummer der L M- und HandelsgmbH doch sicherlich umgehend begrenzen. Da keine Begrenzung der UID-Nummer erfolgte, muss wohl angenommen werden, dass auch das Finanzamt keine Zweifel an einer vorliegenden Geschäftstätigkeit an besagter Anschrift hatte.

Allgemein führen wir zu der Überprüfung der Anschrift des Lieferanten auch noch wie folgt aus:

Gemäß Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist ein Unternehmer berechtigt, die von seinem Lieferanten im Inland geschuldete oder entrichtete Umsatzsteuer für Gegenstände, die zur Ausführung seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet werden, als Vorsteuer abzuziehen. Gemäß Artikel 178 lit. a) der Richtlinie muss der Steuerpflichtige für diesen Vorsteuerabzug eine Rechnung besitzen, die unter anderem „den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers" (Artikel 226 Z5) aufweist.

Unserer Ansicht nach erfüllen die Rechnungen der A B GmbH und L M- und HandelsgmbH die Anforderungen der Richtlinie, da die Anschriften der Steuerpflichtigen angeführt sind. Es waren keinerlei Anzeichen vorhanden, die daran zweifeln ließen, dass diese Anschriften auf den Rechnungen nicht richtig waren. Unserer Ansicht nach ist es nicht im Sinne der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn dem Unternehmer die Verpflichtung aufgetragen wird, die Anschriften seines Lieferanten zu überprüfen. Auch ermächtigt Artikel 273 der Richtlinie nicht dazu, dem Unternehmer die regelmäßige Kontrolle der Geschäftsanschriften seiner Lieferanten aufzubürden, da eine Vor-Ort-Kontrolle der Geschäftstätigkeit beim Lieferanten nicht in Artikel 226 enthalten ist. Sofern alle vernünftigerweise möglichen Kontrollen der Anschrift vorgenommen wurden, muss der Unternehmer darauf vertrauen können, dass die in der Rechnung angeführte Anschrift richtig ist.

Laut EuGH 21.4.2005, Rs. C-25/03, HE, Rn. 104-106 darf ein Mitgliedstaat zwar weitere Angaben verlangen (analog zum neuen Artikel 273 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006) um die Erhebung der Mehrwertsteuer und deren Überprüfung zu sichern, jedoch dürfen diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder technische Kompliziertheit die Ausübung des Vorsteuerabzugs praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Diese Aussagen lässt sich unserer Ansicht nach analog auf die „Pflichten" des Artikels 273 der aktuellen Fassung anwenden. Der „technischen Kompliziertheit" gleichzusetzen ist wohl die praktische Unmöglichkeit für einen Unternehmer alle seine Lieferanten regelmäßig zu besuchen und sich von der „Richtigkeit" der Geschäftsanschrift zu überzeugen. Wie auch in der angeführten Rechtssache, ist es im Fall unseres Klienten mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar, das Abzugsrecht

zu verweigern, weil sich trotz Einhaltung aller vernünftiger Kontrollmaßnahmen, die Anschrift auf der Rechnung als angeblich nicht „richtig“ erwiesen hat (siehe Rs. C-25/03, HE, Rn. 106). Eine derartige Verpflichtung zur Vor-Ort-Überprüfung widerspricht unseres Erachtens nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie und ist mit EU-Recht nicht vereinbar.

Beilagen:

Antrag auf Aussetzung der Einhebung

Auszug von Salzburger Nachrichten. 25.08.2015

Ausdruck von www.sprit-preis.at/niederoesterreich

Vergleich der Einkaufspreise 2012

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2018** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 (1) Z 1 UStG in der auf den Sachverhalt geltenden Fassung kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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

Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Im Folgenden wird zunächst der beantragte Vorsteuerabzug, welcher mit den Lieferungen, die von der „L-M- und HandelsgmbH“ abgerechnet wurden, einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Bevor allerdings auf die einzelnen Vorbringen in der Beschwerde näher eingegangen wird, muss vorausgeschickt werden, dass hinsichtlich des genauen Liefergegenstandes in Hinblick auf die von der „L-M- und HandelsgmbH“ ausgefertigten Rechnungen der hier zu beurteilende Sachverhalt im Rahmen der Erledigung dieser Beschwerde durch weitere Unterlagen (Urteil des Schöffengerichts des Landesgerichts Salzburg, GZ 35 Hv 4/14x) noch weiter erhellt wurde. Im Folgenden wird auch der Hintergrund der hier in Streit stehenden Lieferungen an die Beschwerdeführerin, soweit es für das gegenständliche Verfahren notwendig ist, dargestellt.

Wie durch das unter GZ 35 HV 4/14x vor dem Landesgericht Salzburg durchgeführte Strafverfahren bestätigt wurde, führten Dragan W und Franz Y aus Polen, der Slowakei und

Bosnien sogenanntes Schmieröl, auch Basisöl oder Rust Cleaner etc. genannt, unter anderem mit Hilfe eigens dazu verwendeter Gesellschaften (u.a. Sirek, Drana, ***5*** Cargohandel, usw. allesamt Gesellschaften mit beschränkter Haftung) nach Österreich ein. Dabei wurde beispielsweise das aus Bosnien importierte Basisöl HC-3N in Slowenien vor dem Import nach Österreich mit einem sogenannten Verdicker („Tafigel Pur 60“) vermischt und so stabilisiert. Dieses Schmieröl bzw. Schmierölgemisch wurde dann zuerst im Jahr 2011 in einem in Amstetten angemieteten Tanklager, später ab 2012 in einem Lagertank in St. Andrä (Siebending, Kärnten) zwischengelagert. An diesen Standorten gab es jeweils auch einen Bürocontainer. Im Tanklager St. Andrä wurde dem Öl-Gemisch Dieselöl zugemischt, sodass zu ca. 30.000 Liter Schmierölgemisch ca. 14.000 Liter Dieselöl beigemischt wurden.

Von diesen Tanklagern wurde dieses Gemisch dann mit Hilfe der Beteiligten W und Dragutin V sowie des H X an die Abnehmer, unter anderem auch an die Beschwerdeführerin, geliefert. Für das gelieferte Öl-Gemisch wurden danach Rechnungen verfasst und den Abnehmern, so auch an die Beschwerdeführerin, übergeben. Auf diesen Rechnungen wurde unter anderem auch die Firma „L-M- und HandelsgmbH“ als lieferndes Unternehmen angeführt. Um die Herkunft des gelieferten Ölgemisches zu verschleiern, erfolgten die Auslieferungen in den überwiegenden Fällen über die Tanklastzüge des slowenischen Frächters ***10***, welche dazu angemietet wurden. Ferner wurden die Frachtpapiere verfälscht. Die Abnehmer (zu denen auch die Beschwerdeführerin gehörte) jener Lieferungen, welche über eine Firma mit der Bezeichnung „L-M- und HandelsgmbH“ abgerechnet wurden, bezogen daher in keinem Fall herkömmlichen und handelsüblichen Diesel, sondern tatsächlich eben nur eines der oben näher beschriebenen Schmierölgemische.

Wie das Landesgericht Salzburg weiter erkannte, wurden ab 3.11.2011 jene Rechnungen, auf denen die „L-M- und HandelsgmbH“ als Lieferant aufscheint, tatsächlich von W verfasst. Die für die Rechnungslegung bereitgestellten Firmen, so auch die „L M-GmbH“, waren in diesem Zeitraum selbst nie operativ tätig.

Weiters wurde im Strafverfahren durch die Aussagen des W noch einmal deutlich, dass, wie bereits in der gegenständlichen Außenprüfung vom Prüfungsorgan festgehalten wurde, an der auf den Rechnungen angeführten Anschrift ***2***, ***3*** N nie jemand war und das Büro dort leer gewesen sei. Laut den Feststellungen des Strafverfahrens haben dort nie betriebliche Tätigkeiten stattgefunden.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen sieht das Finanzamt keinen Anlass die Richtigkeit der Beweiswürdigung des Landesgerichts Salzburg, welche sich dem Grunde nach auch mit den Feststellungen der Außenprüfung decken, in Zweifel zu ziehen.

Wie im Strafverfahren weiter festgestellt wurde und auch aus dem Firmenbuch ersichtlich ist, wurden die Geschäftsanteile an der „L M GmbH“ von Herrn Dragutin V mittels Abtretungsvertrag am 31.10.2011 übernommen. Herr Dragutin V war ab diesem Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer. Die Änderung wurde am 4.11.2011 eingetragen. Am 21.12.2011 wurde auf Grund eines Antrages vom 16.12.2011 Herr Dragutin V als

Gesellschafter Geschäftsführer gelöscht und stattdessen eine gewisse Frau T U eingetragen. Wie das Strafverfahren jedoch ergab, hatten die so formell eingetragenen Geschäftsführer tatsächlich nie Einfluss auf die Geschäftsführung. Faktische Geschäftsführer waren nicht die laut Firmenbuch formell bestellten Geschäftsführer, sondern Dragan W und Franz Y.

Ausgehend von den Feststellungen der Außenprüfung und dem unter GZ 35 Hv 4/14x vom Landesgericht N als erwiesen erkannten Sachverhalt, der sich im Übrigen mit den Feststellungen der Außenprüfung deckt, und den vorliegenden Unterlagen ergibt sich für das Finanzamt hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin bezogenen Lieferungen, für denen diese den Vorsteuerabzug beantragt, und der damit verbundenen Rechnungslegung folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Für den Zeitraum November 2011 bis Mai 2012 (Veranlagungsjahre 2011 und 2012) wurde von der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug für Diesellieferungen geltend gemacht und dem Finanzamt dazu Rechnungen, ausgestellt von einer „L-M- und HandelsgmbH“, mit Anschrift ***2*** in ***3*** N vorgelegt. Der Liefergegenstand wurde in den Rechnungen mit Dieselmotortreibstoff „Diesel 10 ppm mit biogenen Anteil, Qualität Din E 590“ bezeichnet. Im Rahmen der Außenprüfung wurden dazu von der Beschwerdeführerin hinsichtlich der „L M GmbH“ ein Firmenbuchauszug (datiert mit 1.2.2012) sowie eine UID-Nummernabfrage (datiert vom 1.2.2012) vorgelegt.

In diesem Zusammenhang ist an dieser Stelle anzumerken, dass auf sämtlichen an die Beschwerdeführerin gerichteten Rechnungen als lieferndes Unternehmen am Briefkopf die „L-M- und HandelsgmbH“ ausgewiesen ist. Sämtliche Rechnungen wurden in zweifacher Ausfertigung der Beschwerdeführerin übergeben bzw. übermittelt. Die Ausfertigungen unterscheiden sich nur durch auf den jeweiligen Exemplaren angebrachte Stempel. Während sich auf einer Ausfertigung jeder Rechnung (ausgenommen die Rechnung vom 21.11.2011 mit der Rechnungsnummer 2011-11-014stb) immer der Eingangsstempel der Beschwerdeführerin samt Datumsangabe des Eingangs und der Buchung, sowie dem Stempel „gebucht“, ansonsten jedoch kein weiterer Stempel befindet, befindet sich auf der anderen Ausfertigung derselben Rechnung statt des Eingangsstempels der Beschwerdeführerin ein Firmenstempel. Dieser auf der zweiten Ausfertigung jeder Rechnung angebrachte Firmenstempel lautet bei den im Zeitraum 8.11.2011 bis 22.12.2011 ausgestellten Rechnungen auf „L-***4***- UND HANDELS GMBH“.

Anzumerken ist hier in diesem Zusammenhang, dass auf der Rechnung vom 21.11.2011 mit der Rechnungsnummer 2011-11-014stb entgegen der obigen Beschreibung auf der Ausfertigung auf denen der Eingangsstempel der Beschwerdeführerin angebracht ist, auch ein Firmenstempel der Firma „L-***4*** GMBH“ und auf der zweiten Ausfertigung der Rechnung mit derselben Rechnungsnummer ein Firmenstempel der Firma „L-***4***- UND HANDELS GMBH“ angebracht ist.

Auf den im Zeitraum 23.12.2011 bis 7.5.2012 ausgestellten Rechnungen scheint am Briefkopf ebenfalls die „L-M- und HandelsgmbH“ als lieferndes Unternehmen auf. Auf der zweiten Ausfertigung der Rechnung ist anstatt des Eingangsstempels der Beschwerdeführerin wieder ein Firmenstempel diesmal der „L-***4*** GMBH“ angebracht.

An dieser Stelle sei auch festzuhalten, dass bei sämtlichen Varianten der Firmenbezeichnungen (L-M- und HandelsgmbH, L-***4***- UND HANDELS GMBH, ***4*** GMBH) immer dieselbe Adresse, dieselbe Handynummer und dieselbe ATU Nummer angeführt ist.

Betrachtet man dazu die vorgelegten Lieferscheine genauer, so ist festzustellen, dass auf den zu den Rechnungen gehörigen Lieferscheinen lediglich bei der Lieferung vom 8.11.2011 als Absender die „L-***4***- UND HANDELS GMBH“, angeführt ist. Bei den im Zeitraum zwischen 17.11.2011 und 23.12.2011 ausgefertigten Lieferscheinen scheint als Absender die „***5*** CARGOHADEL GMBH“ auf. Bei den Lieferscheinen für die im Zeitraum 5.1.2012 bis 7.5.2012 ausgestellten Rechnungen scheint als Absender entweder die „***10***“, oder die „L ***4***- UND HANDELS GMBH“ oder gar kein Unternehmen auf.

Fest steht auch, dass die auf den Rechnungen als leistender Unternehmer angeführte „L-M- und HandelsgmbH“ dem Namen nach unter dieser genauen Bezeichnung weder im Firmenbuch unter der auf der Rechnung angeführten Firmenbuchnummer noch beim örtlich zuständigen Finanzamt unter der ebenfalls auf der Rechnung angeführten ATU-Nummer (UID Nummer) erfasst ist. Unter der angeführten Firmenbuchnummer und der angeführten UID-Nummer ist vielmehr eine allenfalls ähnlich lautende Firma mit dem Namen „L M GmbH“ erfasst und verbunden.

Wie der im obigen Strafverfahren mitangeklagte W, der wie bereits erwähnt, die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vorgelegten Rechnungen verfasst hatte, aussagte, war an der auf den Rechnungen angeführten Adresse (***3*** N, ***2***) tatsächlich nie jemand und stand dieses Büro auch leer. Diese Aussage deckt sich auch mit den Feststellungen der Außenprüfung.

Daneben bezog die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auch, wie das Strafverfahren vor dem Landesgericht Salzburg ergab, tatsächlich im Zeitraum November 2011 bis Mai 2012 nicht den in Rechnung gestellten handelsüblichen Dieselmotorkraftstoff mit der in den Rechnungen angeführten Bezeichnung und Qualität, sondern die bereits oben näher bezeichneten Schmierölgemische. Zudem stimmt bei den im ergänzenden Bericht vom 17.7.2015 angeführten 23 Rechnungen das in den Rechnungen angeführte Lieferdatum nicht mit dem tatsächlichen Datum der Lieferung zusammen. Außerdem wurden auf weiteren 7 im Bericht vom 17.7.2015 bezeichneten Rechnungen unrichtige Liefermengen angeführt. Beide letztgenannten Rechnungsmängel werden übrigens dem Grunde nach in der Beschwerde nicht bestritten. Bestritten wurde lediglich, dass diese Rechnungsmängel Auswirkungen auf das Recht zum Vorsteuerabzug haben. Dazu wurde einerseits hinsichtlich des Lieferdatums auf den Normzweck der Bestimmung verwiesen, andererseits wurde versucht, die Differenzen

bezüglich der Angabe der gelieferten Menge laut Rechnungen zu jenen laut Lieferscheinen mit Geringfügigkeit, Irrtum, Defekte der Bondrucker der Lieferwägen zu erklären.

Nach Ansicht des Finanzamtes sind die im Zusammenhang mit den gegenständlichen Lieferungen vorgelegten Rechnungen nicht nur materiell unrichtig bzw. falsch, sondern in sich auch so widersprüchlich, dass sie für die gegenständlichen Lieferungen keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG darstellen und damit auch nicht die notwendige Basis für den beantragten Vorsteuerabzug darstellen können.

Wie bereits oben angeführt, scheint auf allen Rechnungen im Briefkopf als Rechnungsaussteller und lieferndes Unternehmen groß und deutlich sowie farblich geschrieben die „L-M- und HandelsgmbH“ auf. Ein Unternehmen, das unter diesem Namen bzw. Bezeichnung weder unter der auf den Rechnungen angegebenen UID-Nummer, noch im Firmenbuch unter der auf den Rechnungen angegebenen Firmenbuchnummer, noch unter der angegebenen Firmenadresse registriert ist. Wenn nun die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren als Nachweis ihrer Sorgfalt die oben erwähnte Firmenbuch- und UID-Nummernabfrage vorgelegt hat, so ist es dem Finanzamt unverständlich, dass der offensichtlich und leicht erkennbare unterschiedliche Firmenwortlaut nicht sofort aufgefallen ist. Allerdings hätte bereits bei der ersten Lieferung einem sorgfältigen Unternehmer dazu auffallen müssen, dass die in der Inkasso- bzw. Geldvollmacht vom 8.11.2011 (später vom 13.12.2011) angeführte Firma „L M GmbH“ schon vom Namen und der Schreibweise her nicht mit jener auf dem Lieferschein genannten „L ***4***- UND HANDELS GMBH“ und auf der Rechnung genannten Firma „L-M- und HandelsgmbH“ übereinstimmt.

An dieser Stelle ist noch zu erwähnen, dass von den auf diversen Lieferscheinen, Firmenstempel und Rechnungen angeführten Firmen mit der dort angeführten exakten Bezeichnung und Schreibweise unter der angegebenen Adresse keine einzige im Firmenbuch eingetragen oder bei einem Finanzamt erfasst ist. Unter der auf den Rechnungen aufscheinenden Firmenbuchnummer bzw. UID-Nummer ist lediglich die „L M GmbH“ (ohne Bindestrich, mit „s“) erfasst bzw. registriert.

Auch die auf den Rechnungen angeführte Adresse ist in diesem Zusammenhang, wie bereits erwähnt wurde, insofern interessant, als an dieser Adresse, wie von der Außenprüfung im gegenständlichen Verfahren festgestellt wurde und auch im Strafverfahren vor dem Landesgericht Salzburg durch die Aussagen eines der Beschuldigten die Feststellungen der Außenprüfung bestätigt worden ist, nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde, das Büro dort nie besetzt war und dort auch nie jemand anzutreffen war.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht worden ist, dass die gelieferte Ware „vor“ dem Befüllen des Lagertanks auf deren Qualität überprüft wurde und weiter behauptet wird, dass schon vor dem Abladen Diesel minderer Qualität erkannt worden wäre, man diese Qualitätskontrollen regelmäßig aus dem Mühlenbetrieb gewöhnt war, diese auch im Tankstellenbereich eingehalten worden sind, und kein minderwertiger Diesel akzeptiert worden wäre, so steht

dies im absolutem Gegensatz zu dem im Strafverfahren vor dem Landesgericht Salzburg erkannten Sachverhalt und der dort vorgenommenen Beweiswürdigung. Wie das bereits zitierte Strafverfahren ergab, wurde den Abnehmern tatsächlich ein Schmier- oder Basisölgemisch geliefert, das eben deshalb vorher unversteuert nach Österreich importiert wurde. Danach wurde das Gemisch einfach als Diesel deklariert und entweder über das Lager in Amstetten (bei Auflösung des Lagers Ende 2011 wurde auch der Rest des Tanks zur Beschwerdeführerin gebracht) oder später über das Lager in St. Andrä als Dieselmotorkraftstoff ausgeliefert. Das Finanzamt kann in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehen, wie die Beschwerdeführerin bei einer derartigen Sachlage unverdächtige Proben ziehen und unverdächtige Ergebnisse (Diesel von bester Qualität) bei den Qualitätsprüfungen erzielen konnte. Auf Grund der vorliegenden Unterlagen geht das Finanzamt vielmehr davon aus, dass im gegenständlichen Fall tatsächlich kein handelsüblicher Diesel, sondern ein oben bereits näher bezeichnetes Schmierölgemisch, an die Beschwerdeführerin geliefert worden ist und dass jene einer allfälligen Qualitätskontrolle zugeführten Proben nicht mit den tatsächlich gelieferten Mineralölen ident waren. Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass der in Rechnung gestellte Liefergegenstand (Dieselmotorkraftstoff, Diesel 10 ppb, Qualität DIN E 590) tatsächlich nicht geliefert worden ist, daher zwischen der in der Rechnung ausgewiesenen und der tatsächlich gelieferten Ware keine Übereinstimmung besteht. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die handels- und branchenübliche Bezeichnung für das tatsächlich gelieferten Mineralölgemisch nicht Dieselmotorkraftstoff, sondern je nach Mischverhältnis entweder „Diesel-Schmierölgemisch“ unter weiterer Angabe des Mischverhältnisses oder zumindest Basisöl, Rustcleaner etc. gewesen.

Nachdem die auf sämtlichen Rechnungen als lieferndes Unternehmen bezeichnete Firma weder existiert hatte, noch im Firmenbuch eingetragen oder unter der angeführten UID-Nummer erfasst war, zudem an der bezeichneten Anschrift auch niemand angetroffen werden konnte, da dort keine Tätigkeit ausgeübt worden ist und die Räumlichkeiten leer standen, ferner die in Rechnung gestellte Ware tatsächlich nicht geliefert worden war und stattdessen auch die tatsächlich gelieferte Ware nicht handels- und branchenüblich bezeichnet wurde, liegen bereits aus diesen Gründen nach Ansicht des Finanzamtes insgesamt keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG vor, die zu einem Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den gegenständlichen Lieferungen berechtigen. Zudem weisen die im Bericht vom 17.5.2015 angeführten Rechnungen noch dem Grund nach unbestrittene Mängel hinsichtlich des Datums der Lieferung und fallweise auch der Liefermenge auf.

Abschließend ist hier festzustellen, dass die im Zusammenhang mit den gegenständlichen Lieferungen vorgelegten Rechnungen zwar formell die in § 11 UStG an eine ordnungsgemäße Rechnung gestellten erforderlichen Angaben aufweisen, allerdings entsprechen die Angaben auf den Rechnungen nicht dem tatsächlichen Geschehen und sind in sich widersprüchlich. Diese Diskrepanz wäre jedoch für die Beschwerdeführerin jedenfalls leicht erkennbar gewesen, doch bereits bei und seit der ersten Lieferung auffällig und offensichtlich, dass die auf dem

Lieferschein angeführte Firma „L-***4***- UND HANDELS GMBH“ nicht mit dem in den Inkasso- bzw. Geldvollmachten angeführten Unternehmen „L M GmbH“ sowie mit der in der Rechnung als lieferndes Unternehmen bezeichneten Unternehmen „L-M- und HandelsgmbH“ übereinstimmt. Bei den darauffolgenden Lieferungen war zudem für jedermann leicht erkennbar, dass als Absender der Ware nicht das in den Rechnungen als lieferndes Unternehmen ausgewiesene Unternehmen „L-M- und HandelsgmbH“ sondern bis 22.12.2011 die „***5*** CARGOHADEL GMBH“ mit Sitz in Linz und danach fast ausschließlich die „***10***“, sowie auf den letzten 3 Rechnungen im Mai 2012 wieder die „***4***- UND HANDELS GMBH“ aufscheint.

In dieser Hinsicht finden diese Unstimmigkeiten und schon recht offensichtlichen Widersprüchlichkeiten ihren Abschluss dahingehend, als auf einer Ausfertigung der Rechnung 21.11.2011 mit der Rechnungsnummer 2011-11-014stb dazu noch ein Firmenstempel der Firma „L-***4***- UND HANDELS GMBH“ auf der anderen Ausfertigung derselben Rechnung ein Firmenstempel der Firma „L-***4*** GMBH“ angebracht war und ab 23.12.2011 auf den meisten Rechnungen dazu noch, abweichend von der anfangs beschriebenen Vorgangsweise, ein Firmenstempel mit dem Wortlaut „L-***4*** GMBH“ angebracht wurde. Wie bereits erwähnt, wurde bei sämtlichen Firmenbezeichnungen immer dieselbe Adresse, dieselbe Handynummer und dieselbe ATU-Nummer ausgewiesen. Der Beschwerdeführerin lagen daher bereits seit der ersten Lieferung in Hinblick auf das liefernde Unternehmen derart widersprüchliche und unrichtige Angaben vor, die so offensichtlich waren, dass sie von jedermann leicht zu erkennen gewesen wären.

In seiner Befragung vor dem Zollamt am 15.5.2012 gab Herr P O zudem an, dass ihm bei den ersten Lieferungen erzählt wurde, dass der Diesel aus Koper (Slowenien) käme. Gerade hier ergeben sich weitere leicht erkennbare Widersprüchlichkeiten zu den bei der Lieferung ausgestellten Lieferscheinen. Wie bereits oben dargestellt wurde, schien als Absender der Waren auf dem Lieferschein der ersten Lieferung die „L-***4***- UND HANDELS GMBH“ mit N Adresse und bei den im Jahr 2011 folgenden Lieferungen die „***5*** CARGOHADEL GMBH“ mit einer Adresse in Linz auf.

Auf Grund der oben angeführten Widersprüche und Ungereimtheiten geht das Finanzamt davon aus, dass es für die Beschwerdeführerin leicht erkennbar gewesen ist, dass die Lieferungen von einer Scheinfirma in Rechnung gestellt wurden und die Lieferungen nicht in dem von den auftretenden Personen mitgeteilten bzw. dargestellten Rahmen stattfinden. Es war auch leicht für die Beschwerdeführerin zu erkennen, dass eine offensichtliche Falschrechnung vorliegt.

Doch auch, wenn man zu dem Ergebnis käme, dass für den Vorsteuerabzug der gegenständlichen Lieferungen ordnungsgemäße Rechnungen im Sinne des § 11 UStG nicht unbedingt erforderlich und die vorliegenden Rechnungen ausreichend seien, steht ein Vorsteuerabzug auf Grund § 12 UStG in der auf den Sachverhalt anzuwendenden Fassung nur dann zu, wenn der Unternehmer an dem die Lieferung ausgeführt wurde, nicht wusste oder nicht

wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass weder von der „L M GmbH“, welche jenem Unternehmen entspricht, das mit der auf der Rechnungen angeführten UID-Nummer verknüpft ist, noch von der auf den diversen Firmenstempel angeführten „L-***4*** GMBH“ bzw. „L ***4***- UND HANDELS GMBH“, noch von der auf den Inkasso- bzw. Geldvollmachten angeführten „L-M GmbH“, noch von der auf den Rechnungen als lieferndes Unternehmen angeführte „L-M- und HandelsgmbH“ die mit den gegenständlichen Lieferung im Zusammenhang stehende und in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer dem örtlich zuständigen Finanzamt gemeldet oder gar abgeführt wurde.

Das Finanzamt geht in diesem Zusammenhang daher davon aus, dass die Lieferung an die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung bzw. einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Ob die Beschwerdeführerin wusste oder wissen musste, dass die an sie ausgeführten Umsätze mit einer Umsatzsteuerhinterziehung bzw. einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen im Zusammenhang steht, ist eine Tatfrage, welche das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat. Wesentlich für die Frage, ob die Beschwerdeführerin vom Umsatzsteuerbetrug zumindest wissen musste, ist, ob sie bei der Geschäftsabwicklung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet hat. Maßgebend sind dabei jedoch nicht die persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse des Unternehmers. Abzustellen ist vielmehr auf einen objektiven Sorgfaltsmaßstab, der jedoch nach Geschäftszweigen, Branche, Händlerstufe etc. differieren kann. Je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den üblichen Usancen der betreffenden Branche ist, desto höher muss auch die Sorgfaltspflicht des Unternehmers sein. Es wird daher im Folgenden näher zu untersuchen sein, ob die Beschwerdeführerin bei den von ihr in diesem Zusammenhang bezogenen Lieferungen die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat. Dazu wird im Folgenden noch einmal die Geschäftsabwicklung einer näheren Betrachtung unterzogen.

Herr P O beschrieb am 14.5.2012 als Zeuge bei seiner Einvernahme durch das Zollamt das Zustandekommen des Geschäfts folgendermaßen:

„... Glaublich im Oktober vorigen Jahres war ich bei meinem Kunden EX und dort hat mich Herr R Q (ich kenne ihn schon sehr lange, er war ebenfalls einmal Kunde von mir) angesprochen, ob ich noch mit Treibstoff handle. Ich sagte ihm, dass ich nur mehr in kleinem Rahmen mit Treibstoffen handle. Er sagte mir darauf, dass er jemanden kenne, der einen guten Preis für Diesel hätte. Ich hatte natürlich daran Interesse und R teilte mir mit, dass sich die Leute bei mir melden werden. Ca. Ende Oktober oder Anfang November 2011 kam dann Q R mit seinem eigenen Auto und XY und W, welche sich auf Bildern 2 und 4 befinden, zu uns in die Firma. Die beiden kamen mit einem weißen Kombi mit N Kennzeichen.

Wir vereinbarten gleich bei dem Treffen, dass sie mal einen Probezug bringen könnten und glaublich eine Woche später wurde dann tatsächlich am 8.11.2011 durch die slowenische Frächterfirma ***10*** die erste Lieferung von 29.629 Liter angeliefert.

Diese erste und auch darauffolgende Lieferungen wurde von R eingefädelt, d.h. ich habe bei ihm angerufen und R hat die Bestellung entgegengenommen.

Bis Ende Jänner 2012 war dies immer die gleiche Vorgangsweise. Die Verrechnung des gelieferten Diesels erfolgte immer über die Fa. L M und Handels GmbH, ***2*** in N. Ich habe dann einmal von R erfahren, dass er selbst Provisionen für die Bestellungen erhalten habe und zwar 2 Cent pro Liter.

Von Anfang Februar 2012 bis zur letzten Lieferung am 4. Mai 2012 wurde nicht mehr über Q R bestellt, sondern dann über XY und W.

Soweit ich selbst erfahren habe, muss es zwischen Baumeister R und XY bzw. W

Unstimmigkeiten gegeben haben. Welche Unstimmigkeiten dies genau waren kann ich nicht angeben, aber Ende Jänner hat R selbst eine Rechnung über drei Tankzüge an uns gestellt, über einen Wert von ca. 109.766,43 €, weil er damit wollte, dass drei Lieferungen nicht direkt an die L M und Handels GmbH bezahlt werden, sondern direkt an seine eigene Firma (Kopie wird dem Zollamt zur Verfügung gestellt). Gleichzeitig erhielten wir auch von der L M und Handels GmbH über gegenständliche Lieferungen die Rechnung. Da unser Kontakt und Rechnungsleger immer die L M und Handels GmbH war, wurden diese 3 Lieferungen auch an diese überweisen.

Zur Bezahlung wird noch erwähnt, dass in der Regel immer Eilüberweisung bis zu drei Tagen vereinbart war. Einige Male wurde auch in bar bezahlt. Im November Dezember doch öfters, da das Geschäft noch neu war und im heurigen Jahr insgesamt 4 oder 5 mal.

Gekommen zum Barkassieren sind immer XY und W. Kassiert wurde dabei immer von W, dem Mann auf Bild 4. Auf die Zahlungs- und Lieferformalitäten angesprochen, gebe ich an, dass am Tag der Lieferung durch den Fahrer der Zug abgewogen wird. Anschließend pumpt er in die Tankstelle oder den Lagertank und drückt den Lieferschein am Bondrucker aus.

Dieser Lieferschein wurde mit dem Gewicht auf der Waage verglichen und dann von einem Mitarbeiter übernommen. Vielfach wurde auch gleich der Fahrer aufgefordert, eine Probefüllung abzugeben.

Spätestens am nächsten Arbeitstag wurde dann per Mail die Rechnung übermittelt.

Anfangs ist dann von den beiden (H und W) die Originalrechnung noch zugestellt worden, aber ab 2012 kam dann keine gestempelte Rechnung extra nach.“

In diesem Zusammenhang geht das Finanzamt davon aus, dass der den Lieferungen Mineralölen zu Grunde liegende geschäftliche Kontakt anfangs tatsächlich über Herrn Q R hergestellt wurde. Ob allerdings Herr Q R, wie der Zeuge H X bei seiner Einvernahme am 15.11.2012 angab, tatsächlich wusste, dass einerseits der „Diesel“ anfangs aus dem Tanklager in Amstetten kam und andererseits, dass es sich nicht um Diesel, sondern um ein aus Polen importiertes Schmierölgemisch handelte, oder ob Herr Q R von diesen Umständen nichts wusste, wie er selbst in seiner Zeugenvernehmung vom 10.12.2012 vor dem Zollamt

behauptete, mag für das konkrete Verfahren dahingestellt bleiben, da hier nicht ein allfälliger Mineralölsteuerbetrug, sondern der mit den Lieferungen verbundene tatsächlich stattgefundene Umsatzsteuerbetrug und dessen allfällige Auswirkung auf die von der Beschwerdeführerin beantragten Vorsteuern zu beurteilen ist. Dieses Detail sei hier aber in dem Zusammenhang erwähnt, als die Beschwerdeführerin sich in ihrem Beschwerdevorbringen auf die Empfehlung durch Herrn Q R beruft, diese in der Beschwerde als „Bürgschaft (wenn auch nur moralischer Natur)“ bezeichnet und diese Empfehlung als Beleg für die Unverdächtigkeit und Korrektheit der abgewickelten Liefergeschäfte anführt.

Wie in der Beschwerde selbst vorgebracht wird und es auch der Wahrnehmung des Finanzamtes entspricht, sind die Margen im Tankstellengeschäft äußerst gering. Dieser Preisdruck betrifft allerdings nicht nur die Tankstellen selbst, sondern auch jene Unternehmen, welche die Treibstoffe an die diversen Tankstellen liefern. Die Margen liegen dabei oft im Centbereich pro Liter. Nach Ansicht des Finanzamtes bezog die Beschwerdeführerin tatsächlich schon zu sehr günstigen Lieferpreisen und Konditionen Treibstoffe unter anderem von der Firma Z & Co. KG sowie der Firma U. AB.

Wenn nun bei der Beschwerdeführerin über Empfehlung eines ehemaligen Geschäftsfreundes, der seinerseits wie ihr bekannt war noch eine, in Hinblick auf die sehr engen Margen in der Branche nicht unerhebliche Provision (2 Cent pro Liter) von den Lieferanten bekommen sollte, ein anderer Anbieter, der trotz Provisionszahlung noch günstiger (auf die Lieferpreise wird später noch eingegangen) liefern konnte, auftrat, so erachtet das Finanzamt schon diese Geschäftsanbahnung, besonders auf Grund des Umstandes, dass der Treibstoff noch dazu aus Koper in Slowenien, also über einen mindestens über 400 km längeren Transportweg als jener der Mitbewerber angeliefert werden sollte, doch als ungewöhnlich. In diesem Zusammenhang sei nicht unerwähnt, dass die Bestellungen anfangs nicht beim liefernden Unternehmen, sondern nur über den Vermittler, bestellt wurden.

Nachdem in der Beschwerde ferner dazu noch vorgebracht wird, dass die Beschwerdeführerin ihren aus ihrer Sicht „vernünftigen und zumutbaren Kontrollpflichten“ nachgekommen sei, in dem sie einen „moralischen Bürgen“ hatte und ferner eine Firmenbuchabfrage und eine UID-Nummernüberprüfung durchgeführt habe, so ist dem entgegen zu halten, dass die auf den Lieferscheinen und Rechnungen angeführten Firmen tatsächlich nicht mit den abgefragten Firmenbuchnummer oder UID-Nummer übereinstimmen und auch nicht übereingestimmt haben. Aus dem seitens der Beschwerdeführerin vorgelegten Firmenbuchauszug und der ebenfalls vorgelegten UID-Nummernabfrage ist bereits zu erkennen, mit welcher Sorgfalt sie sich mit der Existenz und dem Hintergrund ihres Geschäftspartners auseinandergesetzt hat und unter welchen Umständen sie das Geschäft mit diesem eingegangen ist.

Der Geschäftspartner trat bereits im Zuge der ersten Warenlieferung laut vorliegenden Geldvollmacht unter dem Namen „L-M GmbH“, auf dem Lieferschein unter einem anderen

Namen nämlich „L-***4***- UND HANDELS GMBH“ und bei der Rechnungslegung mit wieder einem anderen Namen bzw. Schreibweise „L-M und HandelsgmbH“ auf. Dazu traten sämtliche Firmen immer unter derselben Adresse auf. Als Kontaktmöglichkeit scheinen sowohl auf den beschriebenen Stempelaufdrucken, Lieferscheinen und Rechnungen lediglich eine Handynummer, welche dazu noch immer dieselbe war, und eine von jedermann anonym erstellbare „@gmx.at“ Emailadresse auf. Erwähnenswert ist auch, dass die auf den Rechnungen angeführte Bankverbindung in der insgesamt 7 Monate andauernden Geschäftsbeziehung zweimal gewechselt wurde. Betrachtet man die vorliegenden Unterlagen genauer, so trat die von der Beschwerdeführerin so als unverdächtig eingestufte Lieferantin bei Berücksichtigung der genauen Schreibweise („s“ und Bindestrichsetzung, Zusammen- und Getrenntschreibung) und der Benennung selbst (Zusatz: „und Handels“) unter Einbeziehung des Firmenbuchnamens mit 5 verschiedenen Namen auf. Diese unterschiedlichen Namen sind nach Ansicht des Finanzamtes sicher nicht nur bloß unverdächtige einmalige Schreibfehler, Schlampigkeiten oder geläufige Abkürzungen, da einerseits die verwendete unterschiedliche Namensgebung und Vorgangsweise im gesamten Zeitraum der Geschäftsbeziehung durchgängig ist, sondern auch wesentlich, da beispielsweise schon das Weglassen des „s“ im Wort Vermietung laut Firmenbuch schon zu einer gänzlich anderen Firma führen kann. Für das Finanzamt ist bereits aus dieser unterschiedlichen Namensverwendung offensichtlich, dass die laut Beschwerdeführerin unverdächtige Lieferantin so das Liefergeschäft und die Identität des wahren leistenden Unternehmens verschleiern wollte.

Anzumerken ist, dass die obigen Umstände den gegenständlichen Lieferanten von den übrigen Lieferanten, von denen die Beschwerdeführerin ursprünglich bzw. daneben Treibstoffe bezogen hat und die den Treibstoff nicht so „günstig“ an die Beschwerdeführerin liefern konnten, unterscheidet. Diese traten immer unter demselben Namen auf, hatten eine Büroadresse mit Festnetzanschluss, hatten eine mit ihrer Homepage verknüpfte Emailadresse und dazu eine FAX-Nummer etc. zudem musste die Bestellung nicht über einen ehemaligen Geschäftsfreund, der noch dazu Provisionen kassierte und zudem im Jänner 2012 3 Lieferungen anstatt bzw. neben der üblicherweise rechnungslegenden „L-M- und HandelsgmbH“ über eine eigene Firma nochmals abrechnen wollte, abgewickelt werden. In der Beschwerde wird weiter vorgebracht, dass auch die Preisgestaltung des Lieferanten keinen Verdacht erregt hätte. In diesem Zusammenhang wird die Darstellung des Prüfers als „reißerisch“ bezeichnet und eine Aufstellung der Lieferantenpreise (Z GmbH & Co. KG - Uwe AB- „L M und B GmbH“) für den Zeitraum 9.1.2012 und 18.5.2012 vorgelegt. Die Preisersparnis zu den anderen Lieferanten wird in der Beschwerde mit max. 4,33% angegeben, zeitweise sei auch um 1% teurer eingekauft worden. Die Beschwerdeführerin bezeichnet diese Preisvorteile als geringfügig, würde sich ihrer Ansicht nach doch niemand, der eine 20 %ige Umsatzsteuerhinterziehung vermutet, mit einen Preisvorteil im Höchstmaß von 4,3 % begnügen.

Insgesamt erachtet die Beschwerdeführerin diese Preisgestaltung als unverdächtig.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Einkaufspreis, welche die Beschwerdeführerin an die rechnungslegende „L-M- und HandelsgmbH“ bezahlte, nie, wie bei den Mitbewerbern üblich, täglich angepasst wurde (siehe dazu auch den der Beschwerde beigelegten Vergleich der Einkaufspreise), sondern entgegen der marktwirtschaftlichen Entwicklung oft wochenlang unverändert blieb. Dieser oft wochenlange unveränderte Einkaufspreis war bereits mit Ausnahme des Zeitraums 23.1.2012 bis 31.1.2012 schon von vorne herein immer günstiger als bei den Mitbewerbern. Wie aus den vorgelegten Unterlagen zu ersehen ist, räumte die „L M- und HandelsgmbH“ der Beschwerdeführerin zudem regelmäßig, mit Ausnahme des Monats Mai 2012 (ab diesem Zeitpunkt schritten die Zollbehörden wegen des Mineralölsteuerbetruges ein, sodass es zu keinem Nachlass mehr kommen konnte) mit Gutschriften (Mengennachlässe) weitere Preisvorteile ein. Beispielsweise wurden mit den Gutschriften vom 16.12.2011 und 31.12.2011 insgesamt weitere 13.248,44 € netto Preisvorteil allein für das Jahr 2011 gewährt, für den Zeitraum Jänner bis April 2012 weitere 82.102,36 € netto zugestanden. Mit diesen nachträglich gewährten Rabatten erhöhte sich jedoch der Preisvorteil der Beschwerdeführerin, wie unten noch näher dargestellt wird, noch erheblich.

Wie bereits oben erwähnt wurde, sind die Margen im Treibstoffhandel auf allen Händlerstufen sehr gering. Preisdifferenzen von 1 Cent pro Liter Treibstoff, haben allerdings auf Grund der großen Treibstoffmengen, die umgesetzt werden, eine bedeutende Auswirkung. Betrachtet man den Einkauf der Beschwerdeführerin, welcher von der „L-M- und HandelsgmbH“ abgerechnet wurde, so stellt man fest, dass in 7 Monaten insgesamt 1.639.487 Liter Mineralöle gekauft wurden. Über 7 Monate würde bereits dieser Preisvorteil von lediglich 1 Cent pro Liter bei der bezogenen Menge insgesamt zu einem Mehrgewinn von 16.394,87 € führen. Einem Betrag, der um einiges höher ist, als das Bruttoeinkommen oder die finanziellen Mittel, die sehr viele Menschen in Österreich in den Jahren 2011 und 2012 zur Verfügung hatten.

Tatsächlich war der Preisvorteil allerdings viel höher als 1 Cent pro Liter. Beispielsweise kaufte die Beschwerdeführerin am 17.11.2011 Diesel von der Firma Z GmbH & Co. KG um netto 111,50 € pro 100 Liter ein. Am selben (17.11.2011) Tag bezog die Beschwerdeführerin von der rechnungslegenden „L-M- und HandelsgmbH“ laut vorliegenden Lieferscheinen und Rechnungen weiteren „Dieselkraftstoff“ um 104,50 € pro 100 Liter. Dies entspricht einem Preisvorteil von 6,5 Cent pro Liter, berücksichtigt man den noch nachträglich gewährten Mengennachlass ergibt sich ein Preisvorteil von 8,5 Cent je Liter, was einer Ersparnis von ca. 7,66% entspricht. Weiters wurde beispielsweise am 23.12.2011 von der „L- M- und HandelsgmbH“ ein Dieselpreis von 103,50 € pro 100 Liter verrechnet, von der Firma Uwe AB am 29.12.2011 um 107,00 € netto pro 100 Liter was bei Berücksichtigung des nachträglich gewährten Rabatts einen Preisvorteil von 5 Cent pro Liter oder einer Ersparnis von ca. 4,71% bedeutet.

Für den Zeitraum Jänner bis Mai 2012 wurde mit der Beschwerde eine vergleichende Aufstellung der Einkaufspreise bezüglich der Lieferanten der Beschwerdeführerin vorgelegt. In dieser Gegenüberstellung der Einkaufspreise wurden allerdings von der Beschwerdeführerin

die an sie nachträglich gewährten Preisnachlässe nicht berücksichtigt. Rechnet man diese Preisnachlässe allerdings ein, so ergeben sich für den Zeitraum Jänner bis April 2012 Preisvorteile zwischen 11 bis 26,3 Cent pro Liter. Dies entspricht eine Ersparnis zu den übrigen Lieferanten zwischen ca. 10,35% bis 23,71% (siehe dazu beiliegende Aufstellung).

Beispielsweise betrug so der Gewinnvorteil für die am 7.3.2012 erfolgte Lieferung (bei einem Nettoeinkaufspreis unter Einrechnung des Mengennachlasses von 31.208,14 €) im Vergleich zur Firma Z netto 3.503 €. Diese Preisgestaltung, welche auch bei den übrigen Liefergeschäften festgestellt werden kann, ist nach Ansicht des Finanzamtes unter den hierzu beurteilenden Ausgangslage absolut unüblich.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin vertritt das Finanzamt den Standpunkt, dass bereits bei Abwicklung des ersten Geschäfts genügend Hinweise und Ungereimtheiten vorgelegen sind, welche ein sorgfältiger Kaufmann mit einer Umsatzsteuerhinterziehung in Verbindung gebracht hätte bzw. eine solche wissen hätten lassen.

Dies aus folgenden Gründen:

- < das liefernde Unternehmen war bei der Geschäftsabwicklung (Inkassovollmacht, Lieferung, Rechnungslegung etc.) unter (insgesamt 4) verschiedenen Namen bzw. Schreibweisen aufgetreten,

- < auf Rechnungen schienen gleichzeitig unterschiedliche Firmenbezeichnungen, noch dazu immer mit gleicher Adresse, gleicher UID-Nummer und gleicher Handynummer auf,

- < keine der verwendeten Firmenbezeichnungen entspricht der Bezeichnung jener Firma, welche mit der verwendeten UID-Nummer verbunden ist,

- < keine der verwendeten Firmenbezeichnungen entspricht der Bezeichnung jener Firma, welche mit der verwendeten Firmenbuchnummer verbunden ist,

- < bereits der Name der mit der mitgeteilten UID-Nummer tatsächlich verbundenen Firma „L M GmbH“ würde nie eine Firma, welche mit Mineralölen handelt, vermuten lassen,

- < auf den Rechnungen und Firmenstempel war nur eine Handynummer angegeben (bei den Mitbewerbern war es üblich eine Festnetznummer und eine Faxnummer als Kontaktmöglichkeit anzuführen,

- < der Kontakt bzw. die Geschäftsabwicklung wurde nur über eine Handynummer gehalten bzw. abgewickelt,

- < auf den Rechnungen war nur eine „....@gmx.at“ Emailadresse angegeben, die jedermann anonym bzw. auch unter Mitteilung unrichtiger Angaben erstellen kann, bei den Mitbewerbern waren Emailadressen angeführt, die mit deren Homepage (Webauftritt) in Verbindung standen,

- < die geschäftliche Korrespondenz wurde tatsächlich nur über diese „....@gmx.at“ Emailadresse abgewickelt, nie auf postalischem Weg über die auf den Rechnungen und Firmenstempel angeführten Adresse ***2***, ***3*** N

- < beim Erstkontakt bzw. bei den weiteren Kontakten trat die Firma nie über die im Firmenbuch tatsächlich eingetragenen Geschäftsführer persönlich an die Beschwerdeführerin heran, sondern immer nur über Mittelsmänner,

< der Name der in der Geldvollmacht/Inkassovollmacht angeführten Firma stimmt mit dem Namen der Firma, die auf den Lieferscheinen angeführt ist, bei keinem Liefergeschäft überein,
 < der Name der in der Geldvollmacht/Inkassovollmacht angeführten Firma stimmt mit dem Namen der rechnungslegenden Firma bei keinem Liefergeschäft überein,
 < die „L-M- und HandelsgmbH“ grundsätzlich bereits ohne nachträglichen Nachlass günstiger war als seine üblichen Mitbewerber, obwohl
 < Herr R anfangs noch dazu eine Provision von etwa 2 Cent pro Liter bekommen sollte und
 < der Treibstoff aus Koper (Slowenien) kam, somit einen rund 400km längeren Anfahrtsweg als jener der üblichen Mitbewerber hatte,
 - die „L-M- und HandelsgmbH“ ihren günstigen Einkaufspreis wochenlang, entgegen den täglich schwankenden Marktpreisen bzw. den Verkaufspreisen der Mitbewerber, unverändert lies,
 < der Preisvorteil bei Einrechnung des jeweils gewährten Nachlasses betrug tatsächlich anfangs im November 2011 mindestens 5 Cent pro Liter und im April 2012 26 Cent pro Liter (meistens waren es ca. 12 Cent pro Liter, was für die Beschwerdeführerin in Anbetracht der gelieferten Menge zu einem Gewinnvorteil in Höhe von ca. 196.738 € führte) zum billigsten der anderen Mitbietern. Im Durchschnitt betrug der Preisvorteil gegenüber den anderen Mitbietern im Zeitraum Jänner bis April 2012 ca. 12%.

Auf Grund der oben angeführten Umstände geht das Finanzamt davon aus, dass der vorliegende Sachverhalt (Geschäftsanbahnung, Geschäftsabwicklung), objektiv gesehen im Vergleich zu den üblichen Usancen des Treibstoffhandels auf dieser Händlerstufe absolut ungewöhnlich ist. Wenn nun die Beschwerdeführerin bei diesen Umständen vermeint, sie sei durch die Empfehlung des Herrn R, den sie als moralischem Bürgen bezeichnet, und durch die Abfrage der Firmenbuchnummer und der UID-Nummer ihrer Sorgfaltspflicht vollständig und abschließend nachgekommen, so kann das Finanzamt dieses Vorbringen nicht nachvollziehen, zumal einerseits Herr R selbst ein offensichtliches finanzielles Interesse am Zustandekommen der Liefergeschäfte hatte, da ihm, was die Beschwerdeführerin auch wusste, eine nicht unerhebliche Provision von der liefernden Firma in Aussicht gestellt wurde und andererseits schon die Abfragen jeweils leicht erkennbar ergeben hatten, dass unter der Firmenbuchnummer und unter der UID Nummer jeweils eine Firma mit anderem Firmennamen registriert ist. In diesem Zusammenhang geht auch der Einwand, dass die Provision des Herrn R lediglich 2 Cent pro Liter, was 2% vom Listenpreis entspricht, ins Leere, wird damit nur das wirtschaftliche Interesse des Herrn R an einer möglichst großen Liefermenge unterstrichen. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass Herr R, wie er bei einer Vernehmung am 10.12.2012 vor dem Zollamt Linz Wels niederschriftlich zu Protokoll gab, die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vor der Möglichkeit von Diesellieferungen minderer Qualität gewarnt hatte.

Wenn in der Beschwerde weiter vorgebracht wird, dass

< das Finanzamt ein künstliches Interesse der Beschwerdeführerin an einer Reise nach N

fingieren will,

< es aus wirtschaftlicher Sicht es auch nicht im Interesse der Beschwerdeführerin gestanden ist, eine Reise nach N in die Geschäftsräumlichkeiten des Lieferanten (auf einen Kaffee) anzutreten

< das Finanzamt der Beschwerdeführerin eine Kontrolltätigkeit aufbürden will, die eigentlich vernünftigerweise das Finanzamt als Kontrollbehörde auszuüben hat,

< dass sich das Finanzamt lediglich leerer Behauptungen bedient, so vermögen auch diese Vorbringen in Anbetracht der oben angeführten Umstände das Finanzamt nicht zu überzeugen, von seiner bisherigen Beweiswürdigung abzuweichen.

Nach Ansicht des Finanzamtes lagen vielmehr genügend objektive Anhaltspunkte und Widersprüche, die Unregelmäßigkeiten vermuten ließen und offensichtlich Umstände, die Hinweise auf eine Umsatzsteuerhinterziehung gaben, von Anfang an derart geballt vor, dass es, gemessen an der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, jedenfalls nach ausführlicheren und intensiveren Prüfungen des Lieferanten durch die Beschwerdeführerin verlangt hätte. Diese Nachforschungen, beispielsweise auch am Ort der angegebenen Betriebsadresse in N, wären der Beschwerdeführerin in Hinblick auf die besonderen Umstände des Einzelfalles jedenfalls zumutbar gewesen. Die besonderen Umstände des Einzelfalles hätten es auch gerechtfertigt und verlangt auch Maßnahmen und Nachforschungen beim Vorlieferanten (Zulieferer) der Mineralöle vorzunehmen und sich mit den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter Geschäftsführern persönlich zu treffen und deren unternehmerischen Hintergrund näher zu erfragen und zu beleuchten. Wenn in diesem Zusammenhang in der Beschwerde ein großer Büromaterialversand als Begründung dafür, dass solche Nachforschungen und Maßnahmen nicht vernünftig und nicht durchführbar sind, angeführt werden, so ist dem entgegenzuhalten, dass es jeweils auf die Umstände des Einzelfalles ankommt, welche Maßnahmen verlangt und erwartet werden können.

Auf Grund der offensichtlich vorliegenden Widersprüche und Ungereimtheiten, welche den Sachverhalt nicht nur im Vergleich zu den Usancen in der Branche als sehr ungewöhnlich erscheinen lassen, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass hier die Beschwerdeführerin eine höhere Sorgfaltspflicht traf.

Wenn in der Beschwerde hinsichtlich des Preisvorteils auch auf eine damals (2015) aktuelle Recherche über die Preisunterschiede bei Tankstellen in Niederösterreich verwiesen wird, so ist dem entgegenzuhalten, dass diese Recherche nach Ansicht des Finanzamtes keine Aussagekraft auf die Preisunterschiede bei den Einkaufspreisen der Beschwerdeführerin haben kann, weil die vorgelegte „Spritpreisliste“ nur die unterschiedlichen Verkaufspreise verschiedener über ganz Niederösterreich verteilter Tankstellen abbildet. Die unterschiedlichen Verkaufspreise ergeben sich dabei jedoch regelmäßig auf Grund der Lage der Tankstelle, der Kundenfrequenz, der nachgefragten Menge vor Ort, der Konkurrenz vor Ort usw.. Ein Preisvergleich kann nach Ansicht des Finanzamtes in diesem Zusammenhang nur

insofern stattfinden, als dass eben jene Preise verglichen werden, zu denen konkret die Beschwerdeführerin im maßgebenden Zeitraum von potentiellen Lieferanten beliefert worden wäre.

In der Beschwerde wurde auch beanstandet, dass das Finanzamt die Barzahlung als unüblich bezeichnet hat. Dazu ist festzustellen, dass das Finanzamt weder die Möglichkeit zur Barzahlung in Abrede, noch diese grundsätzlich als unüblich bezeichnet hat. Verbunden mit den oben bezeichneten Umständen des Einzelfalles (ein lieferndes Unternehmen tritt unter mehreren Namen auf, etc.) erscheint diese Art der Bezahlung nach Ansicht des Finanzamtes jedoch nicht als unverdächtig, da Unternehmen, welche ihre Geschäfte durch Verwendung mehrerer Namen verschleiern wollen, um Umsatzsteuern zu hinterziehen, in der Regel ihre Leistungen gegen Barzahlung erbringen, um so die Überprüfung und Aufdeckung des Steuerbetruges noch weiter zu erschweren. Dies gilt zudem umso mehr, wenn, wie hier gegeben, hohe Beträge durch Barzahlung beglichen werden.

Das Finanzamt geht daher auf Grund der oben genannten Umstände und bei Würdigung aller Besonderheiten dieses Einzelfalles in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Beschwerdeführerin bereits ab Abwicklung des ersten Liefergeschäfts wusste oder wissen musste, dass die an sie erfolgten Lieferungen mit einem Umsatzsteuerbetrug im Zusammenhang stehen.

Es ist völlig unglaubwürdig, wenn die Beschwerdeführerin behauptet, dass es ihr nicht aufgefallen ist, dass unter anderem das leistende Unternehmen bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehung mit verschiedenen Namen aufgetreten ist, verschiedene Firmenstempel verwendet hat, die Firmenbuchabfrage und die UID-Nummernabfrage auf ein Unternehmen mit gänzlich verschiedenen Namen verwies und dabei immer dieselbe Adresse, die gleiche UID-Nummer und gleiche Handynummer verwendet wurde und ferner die Lieferungen zu einem derart niedrigen Einkaufspreis bezogen werden konnten, die kein Mitbewerber, trotz kürzerer Anfahrtswege und ohne Zwischenschaltung eines provisionsberechtigten Vermittlers, anbieten konnte.

In ihrem Streben möglichst billig einzukaufen und eine möglichst hohe Gewinnspanne aus dem Treibstoffhandel zu erzielen, hat sich die Beschwerdeführerin offenbar ganz bewusst jener Ungereimtheiten und Widersprüchlichkeiten, welche bereits beim ersten Liefergeschäft offen und leicht erkennbar zu Tage getreten sind und eindeutig auf einen Umsatzsteuerbetrug hingewiesen haben, verschlossen und es so möglich gemacht, dass der damit in Zusammenhang stehende Umsatzsteuerbetrug erst möglich wurde und damals auch weiterhin stattfinden konnte. Ihr Verhalten war dabei zu keiner Zeit von jener Sorgfalt bestimmt, welche ein ordentlicher Kaufmann bei der Abwicklung solcher Geschäfte eingehalten hätte. Gemessen am Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmannes hat sie dabei nicht einmal einfachste Kontrollen (z. B. Firmenbuch- und UID-Nummernabgleich) dem Zweck entsprechend sorgfältig

durchgeführt. Die Oberflächlichkeit mit der diese einfachsten Prüfmaßnahmen ausgewertet wurden, lässt das Finanzamt in Hinblick auf die oben genannten Ungereimtheiten und Widersprüchlichkeiten, die bereits zu Beginn der Geschäftsanbahnung und Geschäftsabwicklung vorlagen, zu dem Schluss kommen, dass ihr einerseits der Umsatzsteuerbetrug des sie beliefernden Unternehmens von Anfang an bewusst war. Sie andererseits aber so für den Fall, dass der Umsatzsteuerbetrug letztendlich aufgedeckt wird, Vorsorge treffen wollte, um damit ihre Ahnungslosigkeit und ihre eingehaltene Sorgfalt behaupten zu können. In diesem Sinne werden auch die von der Beschwerdeführerin angefertigten und vorgelegten Kopien der Ausweise bewertet.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, dass von der Staatsanwaltschaft Salzburg im Zusammenhang mit dem Steuerbetrug festgestellt wurde, *„dass die Lieferanten den Abnehmern vorgaukelten, der Diesel wäre ordnungsgemäß versteuert“* und eine Mitschuld oder Mitwirken der Abnehmer von der Staatsanwaltschaft mit keinem Wort erwähnt wird, so ist dem entgegen zu halten, dass von der Staatsanwaltschaft Salzburg nur der Mineralsteuerbetrug angeklagt und untersucht wurde. Der in dessen Folge stattgefundene Umsatzsteuerbetrug war dort nicht Verfahrensgegenstand.

Im Folgenden werden nun die Lieferungen der A B GmbH und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern einer näheren Betrachtung unterzogen.

Vorausgeschickt wird auch hier, dass die Umsatzsteuern, welche von der A B GmbH der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den erfolgten Treibstofflieferungen in Rechnung gestellt wurden, weder dem örtlich zuständigen Finanzamt gemeldet noch abgeführt wurden. Die zwei Lieferungen, welche über die A B GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin abgerechnet wurden, fanden daher ebenfalls im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung seitens des liefernden Unternehmens statt.

Wie aus dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Firmenbuchauszug hervorgeht, gab es einige tiefgreifende Änderungen in der Gesellschaft, welche mit der Eintragung in das Firmenbuch vom 15.9.2011 publik gemacht wurden. Im Zuge dieser Änderungen wurde der Name von ***6*** GmbH in A B GmbH geändert und trat Frau I J als 100%ige Gesellschafterin in die Gesellschaft ein und übernahm auch die alleinige Geschäftsführung.

Hinsichtlich Frau I J war zudem als Wohnsitz die ca. 50km nordöstlich von Nürnberg gelegene Adresse angegeben. Mit dem am 23.11.2011 beim Firmenbuchgericht eingebrachten Antrag wurde die Eintragung der nächsten tiefgreifenden Änderung bei der A B GmbH beantragt. Mit diesem Datum trat K als alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer in die Gesellschaft ein.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, kam der Kontakt zwischen der Beschwerdeführerin und der A B GmbH auch wieder über einen Mittelsmann, nämlich einem früheren Geschäftspartner, in diesem Fall Herrn D E, zu Stande.

Insgesamt wurden zwei Lieferungen an die Beschwerdeführerin abgerechnet. Dabei fand

offenbar die erste Lieferung laut vorliegenden Lieferschein am 10.11.2011 statt. Geliefert wurden 29.283 Liter Dieselmotorkraftstoff, welche von einem ungarischen Frächter zugestellt wurden. Kassiert wurde das Entgelt laut vorliegenden Buchungsbeleg bereits am 11.11.2011 in bar von Herrn E. Dabei wurde 1 € pro Liter zuzüglich der 20% Umsatzsteuer bezahlt. Bei Bezahlung wurde von der Beschwerdeführerin der Personalausweis von Herrn E kopiert. Auf dem Buchungsbeleg Nr. 749 ist handschriftlich vermerkt, dass die Rechnung noch gebracht wird. Die zum Liefergeschäft gehörende Rechnung wurde in weiterer Folge am 25.11.2011 ausgestellt. Das Lieferdatum ist auf der Rechnung folgendermaßen festgehalten: „Leistungszeitraum: 25.11.2011“.

Am 5.12.2011 erfolgte die zweite Lieferung. Dabei wurden 29.189 Liter Dieselmotorkraftstoff zum Preis von 1,035 € netto pro Liter geliefert. Die am selben Tag ausgestellte Rechnung der A B GmbH gibt als Zahlungskondition „Eilüberweisung -3% Skonto“ an. Der offene Rechnungsbetrag wurde in weiterer Folge unter Abzug dieses 3%igen Skontos mittels Eilüberweisung bezahlt.

Auf beiden Rechnungen scheint die A B GmbH mit der Anschrift X als lieferndes Unternehmen auf.

Befragt zu den näheren Umständen welche diesen Mineralöllieferungen an die Beschwerdeführerin zu Grunde liegen, gab Herr E am 2.1.2014 niederschriftlich Folgendes an: Die Firma O war mir aus derzeit als selbstständiger Transportunternehmer schon Jahre zuvor bekannt.

Aus Geschäftsbeziehungen als Katalysatorenverkäufer im Raum N kam ich in Kontakt mit einer N Handelsfirma, dessen Namen mir nicht mehr erinnerlich ist. Dieser Handelsfirma vermittelte ich die Fa. O als potentiellen Abnehmer von Treibstoffen. Der Kontakt mit der N Firma kam lediglich telefonisch zu Stande und ich erhielt von dieser Firma keinerlei Gegenleistungen. Die N Firma trat meines Wissens nach mit der Firma O danach selbst telefonisch in Kontakt.

Befragt welche Umstände der Bargeldübernahme vom 11.11.2011 zu Grunde lagen, gab Herr E weiters Folgendes an:

Von der N Firma wurde telefonisch ersucht, den ausstehenden Betrag für eine zuvor erfolgte Lieferung bei der Fa. O zu kassieren. Daraufhin begab ich mich zur Fa. O, die bereits telefonisch von deren Lieferanten in Kenntnis gesetzt worden ist, um den Bargeldbetrag in Empfang zu nehmen. Der Bargeldbetrag wurde in der Folge beim nächsten Besuch des N Lieferanten diesem in bar übergeben; Belege wurden dabei keine ausgestellt. Das o.a. Rechtsgeschäft war der einzige Vorgang, in den ich selbst involviert war.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Angabe des Leistungsmonats als ausreichendes Rechnungsmerkmal anzusehen ist und in der Beschwerde zur Rechnung vom 25.11.2011 zudem vorbringt, dass tatsächlich gem. § 11 Abs. 6 Z 3 UStG nur „... der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum über den sich die Leistung erstreckt ...“ als Rechnungsmerkmal anzuführen ist, so ist dieser Ansicht entgegen zu halten, dass schon diese Zitierung im Wortlaut der Bestimmung selbst keine Deckung findet.

§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1. Satz in der auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung lautet: „den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt“.

Die Beschwerdeführerin vertritt zudem die Rechtsansicht, dass auf Grund des Normzwecks der Bestimmung selbst bloß die Angabe des Liefermonats ausreichend sei, da aus diesem der richtige Monat, in dem die Steuerschuld entsteht, abgeleitet werden kann. In diesem Zusammenhang wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass im hierzu beurteilenden Fall das Monat der Lieferung und das Monat der Rechnungslegung ident seien, wodurch auch die monatsgenaue Steuerneutralität gewährleistet sei.

Dem ist zu erwidern, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Angabe des exakten Tages der Lieferung keineswegs einzig allein nur den Sinn hat, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ermittelt werden kann und dass sich der Normzweck dieser Bestimmung nur auf diesen einen Grund reduziert. Vielmehr dienen exakte Angaben zum Lieferdatum beispielsweise auch der Kontrolle der Aufzeichnungen, der Kontrolle der erklärten Umsätze und der Warenbestände, der Kontrolle der bezogenen Lieferungen, der Zurechenbarkeit der Liefergegenstände, der Nachvollziehbarkeit von Geschäftsabläufen, usw..

Betrachtet man zudem das dieser Lieferung zu Grunde liegende Liefergeschäft genauer, so scheint das genaue Datum der Lieferung nach Ansicht des Finanzamtes auch deshalb nicht unwesentlich zu sein, wurde die Lieferung selbst offenbar an einem Tag (10.11.2011) ausgeführt und kassiert (11.11.2011), an dem Frau I J noch 100%ige Gesellschafter Geschäftsführerin war, die Rechnung jedoch am 25.11.2011 ausgefertigt, also zu einem Zeitpunkt, an dem bereits Herr K die Geschäftsanteile und die Geschäftsführung übernommen hatte.

Dieser Umstand welche Personen wann und wo für die Firma tätig waren, ist auch deshalb interessant, als dass vom örtlich zuständigen Finanzamt an der auf den Rechnungen angegebenen Firmenadresse am 9.8.2011 und 7.11.2011 niemand angetroffen werden konnte. Bei diesen Begehungen wurden jeweils Schriftstücke hinterlassen. Bei einer Besichtigung der Geschäftsadresse am 24.4.2012 vermittelte diese einen verlassen Eindruck. Bei einem späteren Besuch am 29.5.2012 konnte ebenfalls niemand angetroffen werden, es wurde aber nun bemerkt, dass der Postkasten nicht entleert war und sich unter der Post unter anderem noch die Briefe der Finanzverwaltung ungeöffnet darin befanden.

Wie weitere Erhebungen vom 25.4.2012 ergaben, wurde laut Auskunft der Grundeigentümerin, die gesamte Liegenschaft an Hrn. D, vermietet.

Diesem war allerdings als Mieter nur die Firma unter den früheren Namen F Resources GmbH bekannt. Diese war seines Wissens jedoch bereits im November 2011 ausgezogen. Seine Kontakte zur F gingen über Herrn Sebastian AC, auch die Weiterverrechnung von Strom (Subzähler). Eine am 22.5.2012 durchgeführte Befragung von Herrn AC durch das zuständige Finanzamt ergab, dass er lediglich bis Mitte 2011 mit der F zu tun hatte. Nach diesem Zeitpunkt

hatte er keinen Kontakt und auch keine Informationen zu der Firma.

Weder die frühere Geschäftsführerin I J noch der später eingetragene K konnte vom zuständigen Finanzamt ausfindig gemacht werden.

Bei Abwägung aller oben angeführten Umstände geht das Finanzamt davon aus, dass die Firma A B GmbH tatsächlich keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, an dieser Adresse bereits spätestens ab 7.11.2011 nicht zu erreichen war, ihr an diese Adresse auch keine Schriftstücke zugestellt werden konnten und mit ihr auch an dieser Adresse kein Kontakt aufgenommen werden konnte.

Zusammengefasst vertritt das Finanzamt entgegen dem Beschwerdevorbringen auf Grund der Vorgaben des § 11 Abs. 1 UStG in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung weiterhin die Ansicht, dass sowohl die Rechnung vom 25.11.2011 als auch die Rechnung vom 5.12.2012 nicht die Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der sie ihre Geschäftstätigkeit tatsächlich ausgeübt hat und unter der sie auch erreichbar gewesen wäre, aufweist und zudem die Rechnung vom 25.11.2011 noch ein falsches Lieferdatum angibt. Beide Rechnungen entsprechen somit nicht den Vorgaben einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG und berechtigen aus dieser Sicht nicht zum Vorsteuerabzug.

Darüber hinaus vertritt das Finanzamt weiterhin die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin auch wusste oder wissen musste, dass die Lieferung an sie mit einem Umsatzsteuerbetrug in Zusammenhang steht und ihr auch aus diesem Grund der beantragte Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Betrachtet man nämlich den Einkaufspreis zu dem die Beschwerdeführerin am 10.11.2011 beliefert wurde, so wird man feststellen, dass sie von der A B GmbH noch um 3 Cent pro Liter günstiger einkaufen konnte, als sie es bereits schon von der L-M- und Handels GmbH tat. Auch bei der Lieferung vom 5.12.2011 konnte die Beschwerdeführerin so den Treibstoff ähnlich wie bei der L-M- und Handels GmbH zu einem Preis kaufen, den die übrigen redlichen Mitbewerber nicht halten konnten und der gesehen an den Verkaufspreisen der übrigen Lieferanten absolut unüblich war.

In diesem Sinne wird auch zu berücksichtigen sein, dass die Beschwerdeführerin auch hier trotz der hohen Summen nie einen persönlichen Kontakt zu den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter Geschäftsführern hatte, um sich persönlich zu überzeugen, mit wem man es eigentlich zu tun hatte und hier eine Geschäftsverbindung aufnimmt. Im Gegenteil, die Beschwerdeführerin wickelte auch diese dubiosen und offenbar mit Umsatzsteuerbetrug belasteten Geschäfte nur durch telefonische Kontakte zur Firma ab. Wenn hier der frühere Geschäftspartner E als Kontaktperson genannt wird, so ist es doch verwunderlich, dass man diesem 35.139,60 € in bar auszahlt, ohne sich von den Geschäftsführern bestätigen zu lassen, dass dieser dazu legitimiert sei.

Nachdem die Beschwerdeführerin vermeint, dass sie ihrer Sorgfaltspflicht dadurch abschließend nachgekommen ist, dass sie die UID-Nummern- und Firmenbuchabfrage betreffend die A B GmbH gemacht hat, so ist dem entgegenzuhalten, dass es ihr schon allein auf Grund des offensichtlich unüblichen Einkaufspreises und der ungewöhnlichen Geschäftsanbahnung jedenfalls zugemutet werden konnte, dass sie einen höheren Sorgfaltsmaßstab bei der Auswahl ihres Geschäftspartners anlegt und über das im Firmenbuch eingetragene Unternehmen nähere objektive Erkundigungen einholt, sich mit den im Firmenbuch eingetragenen Personen persönlich trifft und sich vor Ort ein Bild von der Organisation, das Auftreten und den wirtschaftlichen Möglichkeiten des potentiellen Geschäftspartners zu machen.

In Anbetracht der vorliegenden Umstände kommt das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Beschwerdeführerin bei den Lieferungen der A B GmbH wusste oder wissen musste, dass die an sie erfolgten Lieferungen im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerbetrug standen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2018** wurde auch die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet abgewiesen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid

- a) durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmegründe sind dabei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierende Tatsachen, die allerdings später hervorkommen.

Ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, hat dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu erfolgen (z. B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106). In diesem Zusammenhang kommt es darauf an, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Ob Tatsachen neu hervorgekommen sind und damit ein oder mehrere Gründe vorliegen, auf denen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2011 und 2012 gestützt werden kann, ist daher nach Ansicht des Finanzamtes ausschließlich aus Sicht der für die Jahre 2011 und 2012 bei der Beschwerdeführerin wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerverfahren zu beurteilen.

Wenn nun die steuerliche Vertretung im Namen der Beschwerdeführerin einerseits vorbringt, dem Finanzamt sei bereits im Mai 2012, jedenfalls aber bei der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2011 und 2012 (Bescheide vom 16.7.2012 bzw. 19.7.2013), die Situation betreffend die A B GmbH vollständig bekannt gewesen, andererseits darauf hinweist, dass im Mai 2012, jedenfalls aber bei der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2011 und 2012 (Bescheide vom 16.7.2012 bzw. 19.7.2013), bereits behördliche Ermittlungen gegen die L-M- und HandelsgmbH vorgenommen worden seien, da ihre Klientin, gemeint ist hier wohl Herr P O, am 15.5.2012 vor dem Zollamt Linz als Zeuge eine Aussage in dieser Angelegenheit zu Protokoll gegeben hat, so ist diesen Vorbringen entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin damit undifferenziert den Ermittlungs- Kenntnis- und Wissenstand verschiedener anderer Behörden (Zollämter, Zollfahndung und Finanzämter) im Bundesgebiet ungeachtet deren sachlichen und örtlichen Zuständigkeit und der Unterschiedlichkeit der jeweiligen Verfahren dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerverfahren zurechnet. Das Finanzamt steht jedoch in diesem Zusammenhang demgegenüber auf dem Standpunkt, dass ihm im gegenständlichen wiederaufgenommenen Umsatzsteuerverfahren nicht der Kenntnisstand anderer Zoll- und Finanzämter in den dort geführten Verfahren, sondern nur der eigene Akten- und Wissenstand, welcher sich konkret aus der vorliegenden Aktenlage für das wiederaufzunehmende Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 und 2012 betreffend die Beschwerdeführerin ergibt, für die Beurteilung der Frage, ob im Umsatzsteuerverfahren der Beschwerdeführerin Gründe für eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2011 und 2012 vorliegen, zugerechnet werden kann.

Wie sich aus dem vorliegenden Akteninhalt ergibt, wurden dem Finanzamt jene neuen Tatsachen, welche als Gründe für die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2011 und 2012 angeführt wurden, im hier betreffend dem die Beschwerdeführerin maßgebenden Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2011 und 2012 im vollen Ausmaß erst im Rahmen der bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 2010 bis 2012 durchgeführten Außenprüfung im Zuge der Ermittlungsarbeiten des Prüfers bekannt bzw. vom Prüforgan ermittelt und waren daher bei der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide 2011 und 2012 (Bescheide vom 14.7.2012 und 19.7.2013) nicht bekannt. Dem Finanzamt war in den die Beschwerdeführerin betreffenden Umsatzsteuerverfahren bei Erlassung der Jahresbescheide betreffend die Umsatzsteuer 2011 und 2012 der Sachverhalt auch nicht so vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im nun wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können, zumal beispielsweise die Ermittlungsergebnisse der Zollfahndung oder die Ergebnisse der Erhebungen

der für die Lieferanten örtlich Zuständigen Finanzämter im vollen Umfang erst im Zuge dieser Außenprüfung bzw. nach Erlassung der Jahresbescheide vollständig zugänglich wurden.

Dem Vorbringen, das Finanzamt hätte in seiner Berichtsversion vom 17.7.2015 selbst ausgeführt, dass dem „Finanzamt“ durch Besuche des Vollstreckers bei der A B GmbH bereits 9 Monate vor der ersten Prüfung bekannt war, dass an der Adresse niemand angetroffen werden kann, muss daher entgegengehalten werden, dass die als Wiederaufnahmegrund angeführte Faktenlage ursprünglich von jenem Finanzamt, das für die A B GmbH örtlich zuständig war, festgestellt wurde und dem Finanzamt im hier wiederaufgenommenen Verfahren bezüglich Umsatzsteuer 2011 erst nach Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2011, dieser erging am 16.7.2012, durch eine Mitteilung der Steuerfahndung zugänglich und bekannt wurde.

In diesem Sinne geht auch der Einwand in der Beschwerde, das Finanzamt hätte im Rahmen einer Außenprüfung für den Zeitraum November 2011 bis Jänner 2012 bereits den Dieseleinkauf von bestimmten Lieferanten bzw. bestimmte Rechnungen kontrolliert und danach die Prüfung ohne Feststellung abgeschlossen, deshalb ins Leere, da bei dieser Prüfung schwerpunktmäßig lediglich die von bestimmten Lieferanten gelieferten Mengen festgestellt wurden, der genaue Hintergrund der Zulieferfirmen, die konkrete Geschäftsanbahnung, die Geschäftsabwicklung und die Preisgestaltung jedoch nicht ermittelt bzw. überprüft wurden. Damit zusammenhängend sei noch darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein anfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen eine spätere amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt.

Nachdem die als Wiederaufnahmegründe bezeichneten Tatsachen für das Finanzamt aus der Sicht des gegenständlichen Verfahrens erst im Rahmen der Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2012 neu hervorgekommen sind, war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide abzuweisen.

Mit **Eingabe vom 30. Oktober 2018** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Begründung:

Da in den Beschwerdevorentscheidungen, wofür sich das Finanzamt 3 Jahre Zeit gelassen hat, gegen unseren Klienten neue Argumente vorgebracht wurden, die bis dato nicht bekannt waren, wird eine weitere Stellungnahme/Begründung unsererseits innerhalb von 3 Monaten erfolgen. Angesichts der langen Zeit die dem Finanzamt nun zur "Ermittlung" zur Verfügung stand, ist dies unserer Ansicht nach eine angemessene Frist.

Mit **Vorlagebericht vom 4. April 2019** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Darin beantragte die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen (sowohl Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme als auch Sachbescheide).

Mit **Schreiben vom 12. Dezember 2019** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, zu weiteren Angaben Stellung zu nehmen:

„1.) In ihrem Vorlageantrag vom 30. Oktober 2018 haben sie angeführt, dass eine weitere Stellungnahme/Begründung nachgereicht werde.

Ich ersuche um Nachreichung dieser Stellungnahme/Begründung.

2.) Haben sie die von den Firmen "L" und "A" erhaltenen Treibstofflieferungen weiterverkauft oder in der hauseigenen Tankstelle verwendet/verkauft?

Ersuche um Vorlage entsprechender Ausgangsrechnungen und Lieferscheine.

Hat es seitens der Abnehmer Beschwerden in Richtung Qualität gegeben?

In der Beschwerde haben sie angeführt, dass die Lieferungen vor Befüllen des Lagertanks auf dessen Qualität überprüft wird.

Ich ersuche um Vorlage der entsprechenden Prüfungsergebnisse.

Wie erfolgte die Bestellung bei den hier strittigen Firmen? Gibt es diesbezüglich nachprüfbare Unterlagen (wer, wann, wie, bei wem, ...)?

Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Unterlagen.

3.) Weiters ersuche ich sie, auf weitere Darstellungen in der Beschwerdevorentscheidung einzugehen:

< Lt. einem Strafverfahren (betreffend die "Hintermänner" der besagten Firmen) hat es sich zweifellos um lediglich "Schmierölgemische" gehandelt.

Hat es sich bei den hier streitgegenständlichen Lieferungen ebenfalls um derartiges minderwertiges Mineralöl gehandelt?

Wurde dieses "Gemisch" ihrerseits noch bearbeitet?

Wie erfolgte die Qualitätskontrolle (siehe auch obige Frage)?

Können sie ausschließen, dass es sich bei den strittigen Lieferungen um kein herkömmliches Schmieröl o.ä. gehandelt hat?

< Wie beurteilen sie die Ausführungen zu den verschiedenen Firmennamen?

Vor allem die UID und Firmenbuch-Abfrage bezogen sich auf andere Firmenbezeichnungen als jene auf den vorgelegten Rechnungen (L-M- und Handels GmbH).

Die Firmenbuchabfrage hat jedenfalls nicht die Firma lt. Rechnung zum Ergebnis, sondern die Firma "L M GmbH". Hier hätte doch auffallen müssen, dass es sich hierbei um keine Handelsfirma gehandelt hat ("Vermietung").

Warum haben sie auf die Unterschiede nicht reagiert - weitere Überprüfungen angestellt?

< Ich ersuche auch vor allem auf die Preisdarstellungen des Finanzamtes einzugehen (es bestehen doch erhebliche Preisdifferenzen - vor allem nach den Gutschriften).

Wie erklären sie sich, dass die Lieferanten (L und A) zu derart günstigen Preisen liefern konnten?“

Im **Antwortschreiben vom 15. Jänner 2020** wurde hierzu folgende Ausführungen übermittelt:

„1) Aufgrund der Tatsache, dass mein Unternehmen zwischenzeitig Insolvenz anmelden musste, konnte die vom Steuerberater vorgesehene weitere Stellungnahme/Begründung aus Kostengründen nicht mehr beauftragt werden. Die deckt sich aber mit meinen heutigen Ausführungen.

2) Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum November 2011 bis Mai 2012 von der L-M- und HandelsgmbH und vom November bis Dezember 2011 von der A B GmbH Mineralöle bezogen. Es wurde sowohl die eigene Tankstelle (=öffentliche Tankstelle) mit diesen Mineralölen befüllt, als auch – hauptsächlich – Gewerbekunden mit Dieseltreibstoff beliefert.

Es hat in der gesamten Zeit keine Reklamation über den Treibstoff gegeben.

Über unsere Tankstelle konnten Kunden mit einer Chipkarte rund um die Uhr tanken. Die Abrechnung erfolgte monatlich per Rechnung mit nachfolgendem Bankeinzug. Wir bedienen ca. 200 regelmäßige Tankkunden. Darüber hinaus wurden ca. 500.000 Liter Diesel monatlich an unterschiedliche Kunden reklamationslos abgegeben. Aufgrund der Fülle der Daten legen wir exemplarisch 67 Ausgangsrechnungen und Lieferscheine als Beilage 1 vor. Die gesamten Ausgangsrechnungen und Lieferscheine können bei Bedarf jederzeit gesichtet werden.

Es gab einen definierten Vorgang bei der Warenannahme. Ausnahmslos jeder LKW musste bei der Anlieferung der Ware zuerst auf die Brückenwaage fahren. Es erfolgte eine erste Verwiegung VOR Abgabe der Ware. Der Fahrer kam ins Büro um die Lieferung anzumelden. Hier wurde ihm die Abladestelle bekanntgegeben, da es unterschiedliche Lagertanks gegeben hat bzw. eventuell auch eine Direktabgabe in die Tankstelle zu erfolgen hatte.

Vor Abgabe des Treibstoffs wurden von einem Mitarbeiter oder mir selbst 3 Musterfläschchen von je 250 ml befüllt. Hierbei handelt es sich um spezielle Flaschen, die zur Qualitätskontrolle bestimmt sind und nicht mehr aufschraubbar sind. Der Verschluss wirkt wie eine Plombe, ein unbemerktes Aufschrauben ist unmöglich. Nach Abgabe der Ware musste der LKW neuerlich auf die Brückenwaage zur Kontrollverwiegung fahren. Aufgrund des Gewichtes erfolgt im Abgleich mit dem Lieferschein eine weitere Kontrolle. Da die Dichte von Dieselmotorkraftstoff bei einer Abgabe von normierten 15 Grad das spezifische Gewicht zwischen 820 und 845 kg/m³ liegen muss, ist die Verwiegung ein weiterer Kontrollschritt. Minderwertige Öle entsprechen nicht diesen Kriterien.

Die Musterfläschchen wurden 3 Monate aufbewahrt und zusätzlich wurden Musterfläschchen bei einem unabhängigen Institut – dem Institut für Mineralölprodukte und Umweltanalytik Ziviltechniker-GmbH, kurz I.M.U. genannt – zur Analyse abgegeben. Entsprechende Prüfberichte liegen vor, siehe Beilage 2.

Ergänzend möchte ich noch anmerken, dass insbesondere im Jänner 2011 ein sehr kalter Winter mit minus 20 Grad vorlag und unser Treibstoff keinerlei Problem oder Reklamationen hatte. Dies lag an der sehr guten Qualität des Diesels, welches auch zu dieser Zeit von der I.M.U.

mehrfach bescheinigt wurde. Es ist auszuschließen, dass es sich um Schmieröl oder Rostlöser gehandelt hat.

Der Bestellvorgang erfolgte bei den jeweiligen Firmen telefonisch. Dies ist jedenfalls ein üblicher Vorgang, auch bei der AE, MOL oder Esso wurde gegebenenfalls immer telefonisch bestellt. Bei der „L“ erfolgte die Bestellung in den Anfängen über den Vermittler Q R (Anmerkung Richter: gemeint wohl R). Ab Jänner erfolgte die Bestellung telefonisch direkt bei Herrn W.

3) Wenn es sich um Schmierölgemische gehandelt haben sollte, dann wurden wir definitiv mit anderer Ware beliefert, wie sich auch zweifellos aus dem Untersuchungsergebnissen zeigt. Der angelieferte Treibstoff wurde niemals bei uns weiterverarbeitet. Wir hätten gar nicht die Anlagen dafür. Wir hatten keine einzige Reklamation in der gesamten Zeit, wo wir von den genannten Firmen beliefert wurden, daher schließe ich nochmals aus, dass es sich um Schmierölgemisch handelte.

Aufgrund unserer internen Qualitätsprüfungen und Rückstellmuster hätten wir jederzeit die Ursache von Reklamationen herausfinden können. Da es sich bei Diesel um einen Verbrauchsstoff handelt, wäre eine Reklamation ja sofort bzw. max. innerhalb einer Woche aufgetreten. Sie können mir glauben, dass jeder Tankstellenkunde sofort reklamiert und Schadenersatz beansprucht hätte, wenn die Ware nicht in Ordnung gewesen wäre. Von der schlechten Mundpropaganda gar nicht zu sprechen. Darüber hinaus möchte ich auch noch bemerken, dass unsere Ware in wiederkehrenden Intervallen von den Zollbehörden selber überprüft wurde und auch hier niemals eine Beanstandung festgestellt wurde. Weiters ist ein Zollbeamter ein Stammkunde bei unserer Tankstelle, da dieser im Gemeindegebiet wohnt und sicher nicht seinen privaten PKW tanken würde, wenn nur der geringste Zweifel an der Qualität der Ware bestanden hätte.

Wir haben sehr große Mühe aufgewendet, um die Seriosität der Lieferanten bei Erstlieferungen zu prüfen. Es ist einem Unternehmer nicht mehr an Kontrolle zumutbar, als von uns gemacht wurde. Wir haben, da es in der Branche üblich ist bei Erstlieferungen bar zu bezahlen, sogar alle Ausweise der handelnden Personen kopiert und Inkassovollmachten verlangt. Ebenso wurde ein Ausweis der Geschäftsführerin verlangt. Es wurde ein Firmenbuchauszug abgefragt und die UID Nummern geprüft. Laut Firmenbuchauszug handelt es sich zwar um die „L-M-GmbH“, wie sie richtig ausführen, aber der Gegenstand des Unternehmens ist unter anderem „Handel mit Waren aller Art“. Auf unsere Nachfrage warum die Firma auf L VermietungsGmbH lautet, wurde uns damals glaubhaft erklärt, dass die Firma sich gerade in Umgründung befindet und der neue Name L-M- und Handels gmbH gerade im Firmenbuch zur Eintragung sei. Die UID Nummer war zu jeder Zeit bei jeder Lieferung gültig – Beilage 3.

Die Überprüfung der Gültigkeit der UID Nummer gehört zum Standardprozess bei Rechnungseingang, sofern die Rechnungssumme 10.000,00 € überschreitet.

Wir hatten am 14.5.2012 eine Außenprüfung vom Finanzamt, wo alle Rechnungen der „L“ überprüft wurden und die Prüfung wurde ohne Feststellungen beendet – siehe Beilage 4.

Wie sich im Nachhinein herausgestellt hat, wurden die besagten Firmen von den Zollbehörden

schon lange observiert. Trotzdem waren alle Nummern auch im Mai 2012 noch immer gültig und in keiner Weise begrenzt. Ich finde es empörend, dass die Behörden offensichtlich nicht tätig werden und die Steuernummer und UID Nummer weiterhin gültig sind, obwohl Verdachtsmomente gegen diese Unternehmen vorlagen. Worauf sollen wir uns verlassen, wenn diese Prüfschritte überhaupt keine Relevanz haben? Wir haben immer darauf vertraut, dass die in öffentlichen Registern verlautbarten Ergebnisse auch korrekt sind.

Ich möchte auch nicht unerwähnt lassen, dass wir für alle Lieferungen 20% Umsatzsteuer an das Finanzamt ordnungsgemäß abgeführt haben. In der Branche haben wir nur sehr bescheidene Gewinnaufschläge, hier macht wirklich die Menge das Geld. Nachdem vom Finanzamt der Vorsteuerabzug verwehrt wurde, ist das ohnehin der Todesstoß für jedes Unternehmen.

Vernünftige Ware zu erhalten, ist das Um und Auf für jeden Unternehmer. Wir dachten damals durch den Abschluss eines größeren Abnahmevolumens und daraus resultierenden Rabattierungen wäre es gelungen die Gewinnaufschläge etwas zu erhöhen. Wie sich herausgestellt hat, war das leider ein Trugschluss. Wir hatten früher auch mit der AE Jahresboni in namhafter Höhe, die nach Erfüllung der vereinbarten Mengen im Nachhinein ausbezahlt wurden und somit einen beträchtlichen Beitrag zur Preisbildung lieferten. Somit war das Angebot der Rabattierung nach Mengen nichts Ungewöhnliches und gab für mich keinen Anlass an der Seriosität der Lieferanten zu zweifeln. Im Gegenteil, ich dachte eher, dass diese uns durch größere Mengen binden wollen, da sie ja ebenso bestellen mussten. Soweit ich damals von Herrn W erfahren habe, wurden große Mengen Dieseldieselkraftstoff vorkontraktiert. Wenn die Ware vor Eintreffen bereits weiterverkauft ist, kann der Preis natürlich auch entsprechend angepasst werden. Es ist mir immer noch unerklärlich, wie so ein Fall überhaupt entstehen kann, da ich selber versucht habe, Diesel zu importieren und eine persönliche Vorsprache am Zollamt über die erforderlichen Modalitäten ergeben hat, dass eine Bankgarantie in Höhe von 500.000,00 € als Sicherheitsleistung zu hinterlegen wäre, um ein Zollfreilager zu unterhalten. Das war für mich als Unternehmen nicht machbar.“

Anmerkungen Richter:

Diesem Schreiben waren zahlreiche Ausgangsrechnungen, Prüfberichte vom I.M.U (vom 21.12.2011, 5.1.2012, 12.1.2012 und 19.1.2012), Ergebnis der Überprüfung der MwSt-Nummer vom 1.2.2012 sowie der Prüfbericht des Finanzamtes (Prüfung 2012) beigelegt.

Dem I.M.U. Institut wurden Kunststoffflaschen mit ca. 1l Inhalt zur Überprüfung übermittelt; im Ergebnis wurden Schwefelgehalt, Wassergehalt, CFPP und FAME-Gehalt geprüft und alles für in Ordnung befunden (die Prüfung erfolgte im Rahmen der Akkreditierung).

Mit **Schreiben vom 17. März 2020** wurde diese Eingabe der belangten Behörde zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Dabei wurde seitens des Richters auch darauf hingewiesen, speziell zum Themenbereich Qualität („Schmieröl“) Stellung zu nehmen. Wurden dahingehend tatsächlich Überprüfungen

getätigt? Wurden im Zuge der Außenprüfungen Reklamationen von Kunden vorgefunden? Wie sind die Feststellungen des Landesgerichts Salzburg und die vorgelegten Proben bzw. mangelnden Beanstandungen der Kunden in Einklang zu bringen?

Dem Richter scheint auch die Vorgangsweise im Zusammenhang mit der UID Nummer etwas fragwürdig. Auch wenn es sich hier nicht um die genaue Firma lt. Rechnung handelt, so hätte doch ein Zusammenhang bereits bei den ersten Überprüfungen erkannt und die UID Nummer aberkannt werden müssen. Wie stehen sie zu diesen Ausführungen?

Der zuständige Amtsbeauftragte gab in einem **Telefonat (17. März 2020)** bekannt, dass die meisten Fahrzeuge den Diesel offensichtlich „vertragen“ haben. Es sei aber jedenfalls darauf hinzuweisen, dass die Lieferkonditionen („frei Haus“) nicht außer Acht gelassen werden sollten. Trotz sehr geringer Preisspannen wurden auch die Transportkosten übernommen.

Seitens der Zollbehörden wurde noch bekannt gegeben, dass zwischen Diesel und Schmieröl lediglich ein sehr geringer Unterschied bestehe.

Am **22. Dezember 2020** wurden zwei Untersuchungsbefunde über Probeentnahmen bei der Beschwerdeführerin (26. Jänner 2012; Betankung Audi A3 und 5 Liter Kanister) und bei der Firma AD entnommen (am 27. Jänner 2012), nachdem diese Firma von der Beschwerdeführerin beliefert worden sei (Steuer- und Zollkoordination Technische Untersuchungsanstalt)

Probeergebnis der Entnahme bei der Beschwerdeführerin (27.2.2012):

Das Muster ist eine gelbe klare, ölige Flüssigkeit. Diese erweist sich aufgrund der Untersuchungsergebnisse als Schweröl (Schmieröl) im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 2d, jedoch nicht der zusätzlichen Anmerkung 2e und 2f, zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs.

Das Erzeugnis wird zur Einreihung in den ÖZT-Code 2710 1999 00 vorgeschlagen. VS Code 999. Wird eine Mischung im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 5 zum Kapitel 27 vorgenommen, wäre ÖZT-Code 2710 1971 00 zu setzen.

Aufgrund der Analyseergebnisse liegt reines „Schalungsöl“ vor, welches als Kraftstoff mineralölsteuerpflichtig ist (ähnlich Gasöl: V197).

Die zweite Prüfung (bei der Firma AD) hätte dasselbe Ergebnis geliefert.

In einem weiteren **Schreiben (30. März 2021)** wurden der Beschwerdeführerin weitere Fragen bzw. Anmerkungen übermittelt:

„1.) Fragen zu den Preisen: Sie haben selbst angeführt, dass die Preisaufschläge für Großhändler nur sehr gering sind. Die Preise seitens des Lieferanten (L-M- und HandelsgmbH; im folgenden L) würden nur geringfügig unter den anderen Lieferanten liegen. Wie bereits die Betriebsprüfung angemerkt hat, ist hier allerdings zu beachten, dass die Lieferungen „frei Haus“ waren und auch noch nachträgliche Rabatte gewährt wurden.

a) Wie erfolgten die Lieferungen der anderen Lieferanten (z. B. Z, AB, AE)? Wurden auch diese Lieferungen „frei Haus“ geliefert? Falls ja, ersuche ich um Vorlage entsprechender Rechnungen auf denen dies ersichtlich ist. Falls nein, ersuche ich um Vorlage von Unterlagen (Rechnungen) den Transport betreffend. Wie und durch wen erfolgte hier die Auftragsvergabe?

Meinen Erfahrungen folgend, ist es grundsätzlich üblich, dass die Verkaufspreise beinahe immer „ab Werk“ (ab Raffinerie) festgesetzt werden. Transportkosten (abhängig von Entfernung) von über 600,00 € (bis 1.200,00 €) sind hier keine Seltenheit. Wenn die Aufschläge also im Cent-Bereich liegen (Aufschlag pro Tankzug zwischen 50,00 € bis 150,00 €), stellen die Lieferkosten einen jedenfalls zu beachtenden Punkt dar. Im Extremfall würde also die Übernahme der Transportkosten zu einem negativen Ergebnis führen. Da sie schon sehr lange in diesem Bereich tätig sind, ersuche ich um Bekanntgabe, wie sie auf diese doch markanten Unterschiede reagiert haben?

Ich ersuche hier vor allem um Vorlage folgender Rechnungen (allenfalls inkl. Transport/Boni): - markierte Lieferungen lt. Beilage 2 (Leuchtstift)

Zusatzfrage: Welche Vereinbarungen gibt es ihrerseits bei den Verkäufen? Laut vorliegenden AR wurden Zahlungsziele zwischen 0 (prompt) und 25 Tage gewährt. Gibt es hierzu besondere Vereinbarungen warum die Zahlungsziele derart variieren? Wirken sich die Zahlungsziele auf den Verkaufspreis aus? Wer ist bei ihren Verkäufen für den Transport zuständig? Gewähren auch sie nachträgliche Rabatte bei besonderen Abnahmemengen? Ich ersuche um Vorlage entsprechender aussagekräftiger (nachprüfbarer) Unterlagen zu diesen Bereichen.

b) Jahresboni: In ihrem Antwortschreiben vom 15. Jänner 2020 haben sie angegeben, dass es früher auch mit der AE Jahresboni in namhafter Höhe gegeben hätte. Diese waren aber offensichtlich an bestimmte Abnahmemengen geknüpft. Ich ersuche um Vorlage von Unterlagen, aus denen ersichtlich ist, welche Voraussetzungen für derartige Boni erfüllt werden mussten. Aus den „Gutschriften“ der Fa. L lässt sich kein klarer Zusammenhang mit den Rückzahlungen erkennen (Preisnachlässe im Jänner/2012: ca. 5,7%! – siehe Beilage 2). Hat es hierzu klare Vereinbarungen gegeben? Warum wurden diese Gutschriften bezahlt, obwohl die Preise Großteils auch ohne diese Gutschriften teilweise schon unter den Preisen der anderen Lieferanten gelegen sind (allenfalls bei Berücksichtigung der Transportkosten)? Ich ersuche um Vorlage entsprechender aussagekräftiger Unterlagen.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens haben sie einen Vergleich der Einkaufspreise zwischen L und zwei weiteren Diesellieferanten (Z; AB) übermittelt (siehe Beilage 1). Wie setzen sich diese Preise zusammen („frei Haus“; „ab Werk“; ...)? Wurden hierbei bereits allfällige Boni berücksichtigt? Ersuche um Vorlage aussagekräftiger Unterlagen hierzu.

Wie erklären sie sich die Preisveränderungen: Bei Z/AB waren die Preise bei fast jedem Einkauf unterschiedlich – bei L gab es Preisänderungen nur alle paar Wochen. Ich ersuche um Stellungnahme zu diesem doch sehr ungewöhnlichen Bild.

2.) Qualität: In ihrem Schreiben vom 15. Jänner 2020 haben sie angegeben, dass sämtliche Lieferungen von ihnen geprüft und keinerlei Mängel festgestellt wurden. Mir liegt hier allerdings ein anderes Ergebnis vor (siehe Beilage 3). Diese Probe wurde unmittelbar bei ihnen durchgeführt und bestätigt, dass offensichtlich „Schalungsöl“ geliefert wurde. Ich ersuche um Stellungnahme zu diesem Ergebnis.

In den Akten sind mir noch Rechnungen aufgefallen (Beilage 4): Dies betrifft ER der Firma AF (stark verschmutztes Basisöl aus der Tankreinigung). Mir ist der Inhalt dieser Rechnung nicht ganz klar. Hat die Firma AF verschmutztes Basisöl bei ihnen abgeholt (warum hatten sie einen verunreinigten Tank?) oder haben sie dieses Öl bei der Firma AF gekauft (was machen sie mit diesem Öl?)? Ich ersuche um Stellungnahme zu diesen Rechnungen.

Seitens des Zollamtes Linz Wels wurde mir auch zur Kenntnis gebracht, dass es sehr wohl zu Schäden bei Kunden gekommen ist (Beilage 5, Seite 6): - 4 liegengebliebenen LKW bei Fa. AG - Verunreinigungen bei AB Dies hat zwar Zeiträume nach 2012 betroffen, hätte ihnen allerdings bei ihren Überprüfungen auffallen müssen. Wie haben sie darauf reagiert?

Wie kam es zur Kontaktaufnahme mit den hier involvierten Firmen (AH; CO)?“

Im **Antwortschreiben vom 8. Mai 2021** wurde hierzu folgende Informationen übermittelt:
Es würden hier wiederum Anschuldigungen in den Raum gestellt, welche völlig absurd seien und jeder Grundlage entbehren würden.

Zur Frage 1:

a) Bei allen Lieferanten seien die Lieferungen frei Haus vereinbart worden und somit in der Tabelle direkt vergleichbar. Die Auftragsvergabe würde fast immer telefonisch erfolgen, da dies durchaus üblich sei.

b) Zu den Jahresboni von der AE sei anzumerken, dass auch dies auf einer mündlichen Vereinbarung beruhen würde. Die Boni seien auch im Zuge von Betriebsprüfungen seinerzeit untersucht und für in Ordnung befunden worden. Vielleicht würde es hierzu im Amt noch Unterlagen geben. Es sei absolut kein unüblicher Vorgang, wenn man bei Geschäftsabschluss gute Konditionen ausverhandle. Durch Kontingente und zusätzlich größere Abnahmemengen seien nachträgliche Rabattierungen bzw. auch wochenweise Preisanpassungen möglich geworden.

Zur Frage 2:

Bezugnehmend auf die Beilage 3 (Proben) könne nichts gesagt werden, da der Fall zur Gänze unbekannt sei. Auch würde es darüber bei uns keine Probe geben. Es sei kein Zollorgan im Betrieb gewesen, um das Muster zu überprüfen.

Das Öl der Firma AF sei zur Getreidetrocknung eingesetzt worden.

Es sei völlig unklar, was die Schäden der Firmen AB und AG sagen sollten.

Grundsätzlich sei dazu Folgendes zu sagen, wie auch sehr ausführlich im Schreiben vom 15. Jänner 2020 bereits dargelegt: Die Beschwerdeführerin sei gegen Schäden versichert und jede Firma hätte sofort einen Schaden gemeldet, wenn dieser von der Beschwerdeführerin verursacht worden wäre. Es würde aber nachweislich kein Versicherungsfall vorliegen. Bei der Firma AG sei vor Ablieferung der Ware immer vorher im betriebseigenen Labor eine Untersuchung gemacht worden und erst wenn die Probe in Ordnung gewesen sei, hätte abgeladen werden dürfen. Bei der Firma AB sei kein Sachverhalt bekannt, wo ein Schaden entstanden wäre.

Die Firmen CO und AH seien Mineralölhändler gewesen, die wie alle anderen am Markt Kunden akquiriert hätten.

Auch hinsichtlich der Firma AH seien alle möglichen Überprüfungen vorgenommen worden.

Anmerkung Richter:

Als Beilagen seien Rechnungen anderer Lieferanten (AB, Z, IX) übermittelt worden; darin seien keine Transportkosten ersichtlich.

In Wahrung des Parteiengehörs wurden diese Daten mit **Mail vom 18. Mai 2021** auch der Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt und um allfällige Anmerkungen ersucht.

Mit **Auskunftersuchen vom 25. Mai 2021** wurde die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) der Zoll Steuer und Zollkoordination (nunmehr Zollamt Österreich) um fachkundige Beurteilung der gegenständlichen Untersuchungsergebnisse ersucht.

Im **Antwortschreiben vom 2. Juni 2021** wurde diesbezüglich ausgeführt, dass aus den vorgelegten Prüfberichten der I.M.U. nicht hervorgehe, dass es sich um Dieselkraftstoff gemäß DIN EN 590 handeln würde.

Es seien einzelne Parameter aus der Norm ausgewählt und überprüft worden, ob diese normgerecht (Sollwert) seien.

Zolltarifarisch würde nur dann Diesel vorliegen, wenn die Bedingungen für Schweröl (Gasöl) im Sinne der zusätzlichen Anmerkungen 2d und 2e zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs erfüllt seien. Diese würden ein bestimmtes Destillationsverhalten erfordern.

Anmerkung Richter hierzu: seitens der Beschwerdeführerin wurde die I.M.U. beauftragt die angeführten Kennzahlen zu ermitteln.

Die Schlussfolgerung, dass Dieselkraftstoff gemäß DIN EN 590 vorliege, hätte ohne diese Angaben von einem fachkundigen Mineralölhändler nicht getroffen werden dürfen.

Eine Aussage, „ob“ Diesel vorgelegen hätte, sei nach Ansicht der TUA ohne das Siedeverhalten nicht möglich.

Die von der TUA ermittelte FAME-Gehalte (Muster ETOS 367/2012 und 368/2012) seien mit zwei der Prüfberichte der I.M.U. vergleichbar.

Es würde sich demnach um vergleichbare Produkte handeln können.

Die unter ETOS 367/2012 und 368/2012 untersuchten Muster, würden sich aufgrund der Untersuchungsergebnisse als Schweröl (anderes Schmieröl) im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 2d, jedoch nicht der zusätzlichen Anmerkung 2e und 2f, zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs erweisen. Das bedeute, dass bei deren Destillation nach ISO 3405 bis 350°C einschließlich der Destillationsverluste weniger als 85 RHT übergegangen seien.

Da die Bedingungen für eine zolltarifarische Einreihung als Gasöle (Dieselkraftstoff) nicht erfüllt seien, würden keine mit der auf der Rechnung verwendeten Bezeichnung „Diesel 10ppm mit biogenem Anteil versteuert; Qualität DIN E 590“ vergleichbaren Produkte vorliegen.

Die ermittelten Siedeverläufe seien im Prinzip dem einer Dieselfraktion ähnlich, daher sei die TUA der Ansicht, dass die Produkte zumindest anteilig einem Dieselkraftstoff zugesetzt hätten werden können.

Mit **Auskunftersuchen vom 31. August 2021** wurde die Firma I.M.U. ersucht, zu oben genannten Ausführungen hinsichtlich Qualität des Treibstoffes Stellung zu nehmen.

Im **Antwortschreiben vom 7. September 2021** wurde diesbezüglich ausgeführt, dass anhand der vorgenommenen Überprüfungen keine klaren Angaben über das tatsächliche Produkt gegeben werden könnten. Ohne Siedeverfahren bzgl. Zusammensetzung (höher siedende Anteil) hätten keine Aussagen gemacht werden können.

Im Zuge der **Ladung zur mündlichen Verhandlung** wurde das GESAMTE Verwaltungsgeschehen sowohl den Parteien als auch den Laienrichtern zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 3. November 2021** (eingelangt am 4. November 2021 – also am Tag der mündlichen Verhandlung) wurde nochmals eine Zusammenfassung der Ansichten des Amtsvertreters übermittelt.

Darin sei im Wesentlichen nochmals auf den vorliegenden Umsatzsteuerbetrug verwiesen worden.

Ebenso wurde nochmals dargestellt, dass es sich bei der involvierten Firma L um ein nicht existentes Unternehmen handeln würde. Die tatsächliche Firmenbezeichnung lt. Rechnung sei nicht im Firmenbuch erfasst, sei steuerlich nicht erfasst und sei nie eine UID-Nummer vergeben worden.

Betreffend die Qualität des Treibstoffes sei auf die vorliegenden Probeergebnisse der TUA und den Darstellungen im Urteil des Landesgerichtes Salzburg hingewiesen worden.

Im Zusammenhang mit der Gesamtbetrachtung sei darauf hinzuweisen, dass bereits im Jahr 2011 es hinreichend bekannt gewesen sei, dass in Österreich mit sogenanntem gepanschten Diesel Millionen an Abgaben hinterzogen würden (Hinweis auf Presseartikel; ORF). Ein wesentlicher Bereich sei auch, dass die vorgelegten Abfragen (UID, Firmenbuch) nicht zeitnah zu Beginn der Geschäftsbeziehungen getätigt worden seien – erst im Februar 2012. Als Ergebnis der gebotenen Gesamtbetrachtung sehe es das Finanzamt auf Grund der vorliegenden objektiven hinreichenden Verdachtsgründe (z. B. einschlägige Medienberichte Monate vor der ersten Lieferung, branchenunübliche günstige Einkaufspreise, zumal der Kraftstoff noch dazu hunderte Kilometer aus dem Ausland kommen sollte, verschiedenste Firmenbezeichnungen unter gleicher UID-Nummer, unübliche Geschäftsabwicklung usw – vollständigkeitshalber werde diesbezüglich auch auf die Ausführungen in der BVE verwiesen) als erwiesen an, dass die Beschwerdeführerin als Brancheninsiderin wissen musste, dass diese Preisgestaltung und Geschäftsabwicklung nicht den branchenüblichen Usancen entsprechen würde und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nur durch betrügerisches Vorgehen vorgenommen hätte werden können.

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung am 4. November 2021** wurde der gesamte Sachverhalt nochmals ausführlich besprochen und deren Inhalt niederschriftlich festgehalten. Der Vorsitzende verweist darauf, zunächst über die Beschwerden gegen die beiden Wiederaufnahmebescheide zu verhandeln sei. Dabei solle vorerst die Frage, ob sich durch neu hervorgekommene Tatsachen sich ein anders lautender Bescheid ergebe (also die materiellrechtliche Frage) ausgeklammert bleiben. Hinsichtlich des eingewandten Verbots einer Wiederholungsprüfung sei auszuführen, dass eine solche jedenfalls nach § 148 Abs. 3 BAO und der diesbezüglichen VwGH Judikatur zulässig sei, wenn es hinreichende Hinweise für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen gibt. Dies müsste allerdings im neuerlichen Prüfungsauftrag vermerkt sein. Im Übrigen bleiben Verstöße gegen diese Vorschriften laut mehreren VwGH Erkenntnissen sanktionslos (mwN Ritz bei § 148 Abs. 3 BAO).

Die Parteien verweisen diesbezüglich auf ihre bereits eingebrachten schriftlichen Ausführungen.

Der Vorsitzende führt weiters betreffend der materiellrechtlichen Frage aus, dass es sodann um die Frage gehe, ob die Beschwerdeführerin von dem nachweislich stattgefundenen MwSt-Betrug ihrer Lieferanten gewusst hat oder dies bei Beachtung der anzuwendenden Sorgfalt gewusst haben müsste. Nach den Worten des EuGH und des VwGH sei zu klären, ob die Beschwerdeführerin alle zumutbaren und vernünftigerweise zu fordernden Maßnahmen getroffen hätte, um sicherzustellen, dass sie mit ihrem Zukauf nicht in eine betrugsbehaftete Lieferkette einbezogen werde.

Zu den Lieferungen der Firma A bemerkte der Berichterstatter, dass es hierzu relativ wenige Anhaltspunkte dafür gibt, dass tatsächlich ein Mehrwertsteuerbetrug vorliegen würde.

Auch hierzu verwiesen die Parteien auf ihre bereits getätigten Ausführungen. Die Steuerberaterin bemerkte weiters, dass alles geprüft worden sei, es hätte eine langjährige Geschäftsbeziehung gegeben. Es würden keine Anhaltspunkte vorliegen, aufgrund derer man Verdacht hätte schöpfen können.

Zu den Geschäftsbeziehungen zur Firma L stellte der Berichterstatter zunächst die Preisgestaltung vor (relativ billig, Preisnachlässe, lange Zeit gleiche Preise; runde Beträge; keine aktenkundigen Vereinbarungen über Preisnachlässe).

Herr O führte hierzu aus, dass es mündliche Vereinbarungen gegeben hätte und dies sei auch bei der AE so üblich gewesen. Mündlich sei eine Rabattierung abhängig von der Liefermenge vereinbart gewesen. Die Rabatte würden auch vom Vorlieferanten bzw. dessen Einkäufen abhängen. Der Lieferant würde also den Rabatt bestimmen. Diese würde davon abhängen, wie dieser einkaufe.

Zu den gleichbleibenden Preisen wurde ausgeführt, dass auch die Beschwerdeführerin früher auch größere Mengen eingelagert gehabt und daher denselben Preis angeführt hätte, dies sei nicht unüblich

Der Amtsvertreter bemerkte, dass dies absolut branchenunüblich sei – dies sei auch in der BVE so dargestellt worden.

Tatsache sei, dass Millionen Liter Basisöl aus dem Ausland importiert und schnell umgesetzt und an die Firma des Beschwerdeführers geliefert worden seien.

Die steuerliche Vertretung verwies hier darauf, dass die Lieferanten geprüft worden seien. Die Lieferanten seien durchtelefoniert worden und der Preis täglich notiert. Die 100-Liter-Preisliste sei täglich geführt worden.

Der Vorsitzende bemerkte hierzu, dass es hierbei umso mehr auffallen hätte müssen, dass die Preise unterschiedlich (gleichbleibend, variabel) gewesen seien.

Herr O wies darauf hin, dass es bei langfristigen Verträgen keine Schriftlichkeit geben würde.

Der Amtsvertreter wies auf die Eingabe vom heutigen Tage hin, dass es bereits öffentliche Berichte über Mineralölsteuerbetrug gegeben hätte, es hätte viele Verdachtsmomente bereits ab der ersten Lieferung gegeben.

Der Rechtsanwalt verwies darauf, dass anhand eines Zeitungsartikels keine Generalisierung vorgenommen werden könne. Tatsächlich seien keine Schäden an Fahrzeugen aufgetreten.

Herr O führte aus, dass ihm die die Betrugsszenarien aus den Medien bekannt gewesen seien und dass ihn Herr R gewarnt hätte.

Zur Qualität der Lieferungen führte der Beschwerdeführer aus, dass es im gesamten Zeitraum offensichtlich keine Reklamationen von Kunden gegeben hätte. Weiters sei auf die bereits

oben genannten Proben der Firma I.M.U. und der TUA verwiesen worden.

Zusammenfassend sei also festzuhalten, dass aufgrund des Prüfergebnisses der I.M.U. zwar Diesel vorliegen hätte können, zweifelsfrei könne dies bzw. die Qualität aber ohne Siedeverfahren nicht bestätigt werden.

Ergänzend sei noch auf das Urteil des LG Salzburg zu verweisen.

Seite 25: „Das Schmieröl wurde in diesem Fall anschließend als Dieselmotorenöl deklariert, in der Folge in Tanklastwägen der slowenischen Firma ***10*** gepumpt und zu österreichischen Endabnehmern transportiert.“

Seite 28: „Bei Rechnungslegung durch die faktischen Geschäftsführer der Scheingesellschaften an die zahlreichen Endabnehmer war als Produkt das Basisöl als versteuerter Diesel ausgewiesen.“

Das FA hat heute hierzu folgende schriftlich vorgebracht (auszugsweise):

„Ebenfalls als Beweis für ihre Sorgfalt brachte die Bf vor, dass sie von sämtlichen Lieferungen Proben gezogen und vom Institut für Mineralölprodukte und Umweltanalytik Ziviltechniker-GesmbH, kurz I.M.U. genannt, untersuchen habe lassen und auf Grund der Prüfberichte davon ausgehen konnte, dass sie tatsächlich mit Dieselmotorenöl mit der Spezifikation 10 ppb DIN EN 590 beliefert worden ist.

Dem wir seitens des Finanzamtes Folgendes entgegengehalten:

Wie aus dem Prüfbericht zu ersehen ist, ergab die Analyse keinesfalls, dass Dieselmotorenöl der Qualität DIN EN 590 vorliegt. Die vorliegenden Prüfberichte weisen lediglich einige Parameter wie zB den Schwefel- Wassergehalt usw. aus.

Um jedoch beurteilen zu können ob Dieselmotorenöl gemäß DIN EN 590 vorliegt oder nicht, hätte die Probe wie üblich im Rahmen einer Destillation nach ISO 3405 auf ihr Siedeverhalten untersucht werden müssen.

Diese Untersuchung stellt nach Auskunft der Technischen Untersuchungsanstalt die unbedingt notwendige und übliche Vorgangsweise für eine solche Untersuchung dar, da nur durch diese Untersuchung beurteilt werden kann, ob bei 250 und 350 Grad Celsius bestimmte Raumbestandteile (Volumenprozent) übergegangen sind und damit ob Dieselmotorenöl der Spezifikation DIN EN 590 vorliegt.

Eine solche Untersuchung wurde durch die I.M.U. nicht gemacht.“

Aus den vier vorliegenden Prüfbefunden der I.M.U. sei nur bei einem ein Hinweis auf die DIN enthalten, ansonsten würden nur Parameter aufgezählt.

Herr O bemerkte hierzu, dass die wichtigsten Parameter aufgezählt seien. Wenn einer nicht eingehalten werde, würde die Motorkontrollleuchte aufleuchten.

Das Siedeverfahren sei aufgrund des hohen Preises nicht durchgeführt worden. Es seien nur die Parameter geprüft worden, die für den Betrieb der Fahrzeuge erforderlich gewesen seien. Die Prüfungen seien vorgenommen worden, um sicherzustellen, dass die Abnehmer keine Motorprobleme bekommen können. Dass damit die Qualität im Sinne der Rechnungsangabe

DIN EN 590 nicht überprüft werden könne, sei bekannt gewesen.

Es sei auch darauf verwiesen worden, dass die Anwendung des Siedeverfahrens nicht üblich gewesen sei.

Der Amtsvertreter bemerkte zu den Prüfungen seitens der Zollverwaltung, dass die Medienberichte dargestellt hätten, dass Schmieröl als Dieselmotorkraftstoff verkauft worden sei. An 10 Fahrzeugen seien Schäden aufgetaucht. Die Beschwerdeführerin sei im Verdacht gestanden, eine Beteiligte dieses Betrugs gewesen zu sein. Daher sei die Zollfahndung verdeckt hingefahren und hätte Proben gezogen.

Hinsichtlich der Proben vom Zoll werde seitens der Beschwerdeführerin bemerkt, dass die Verplombung der Proben nicht nachgewiesen worden sei, diese Beweismittel würden in Zweifel gezogen.

Der Berichterstatter fasste den Akteninhalt im Zusammenhang mit den Rechnungen wie folgt zusammen:

< unterschiedliche Firmenbezeichnungen auf dem „Rechnungskopf“ (L-M- und HandelsgmbH) und den tw. im unteren Bereich befindlichen Stempel (L-M und Handels GmbH bzw. L-M GmbH).

Die vorgelegte UID-Nr. Abfrage bzw. Firmenbuchabfrage vom Februar 2012 hatte als Ergebnis „L M GmbH“.

< Die Firmenbuchabfrage bzw. UID Abfrage mit dem Firmenwortlaut laut Rechnungskopf „L M- und HandelsgmbH“ liefert kein Ergebnis.

< Die Abfrage der Firmenbuchnummer „FN1“, die auf den Rechnungen angeführt ist, liefert auch kein Ergebnis. Die richtige Firmenbuchnummer wäre „FN2“ (Ziffernsturz) und ist nicht auf der Rechnung zu finden. Aber auch hier kommt es zum Ergebnis „L M GmbH“; also nicht zur Firmenbezeichnung lt. Rechnung.

Die Beschwerdeführerin führte hierzu aus, dass Abfragen laufend getätigt worden seien, diese Abfragen seien allerdings nicht ausgedruckt worden. Dass die Abfrageergebnisse der Bürokraft nicht aufgefallen seien, sei mit der Umfirmierung erklärbar gewesen.

Die Abfragen seien Anhand der zu Beginn der Lieferbeziehungen übergebenen Unterlagen erfolgt. Darin sei offensichtlich zum Beispiel die richtige Firmenbuchnummer angeführt gewesen. Diese Unterlagen seien allerdings nicht mehr verfügbar.

Eine Gewerberegister-Auskunft sei nicht eingeholt worden.

Es sei aber auch allgemein üblich, dass zum Beispiel Lieferscheine von Rechnungen abweichend seien.

Im weiteren Verfahren ist nach den Ausführungen des Vorsitzenden zu prüfen, welche Maßnahmen ergriffen worden seien? Hätte der LE alle Maßnahmen ergriffen, die ihm vernünftigerweise in der konkreten Situation (z.B. Hochrisikobranche) zumutbar gewesen seien, um sicher zu stellen, dass er nicht in eine betrugsbehaftete Lieferkette einbezogen sei?

Welche Maßnahmen seien gesetzt worden, um die oben diskutierten Auffälligkeiten in wirtschaftlicher Hinsicht aufzuklären und seien diese aufgeklärt worden?

Die Beschwerdeführerin führte hierzu aus, dass hinsichtlich Firmenbuch- und UID-Abfrage und Qualitätskontrolle auf obige Ausführungen verwiesen werde.

Es seien die Ausweise und die Inkassovollmachten vorgelegt und kopiert worden, was nicht üblich ist. Die Geschäftsführerin lt. Firmenbuch hätte eine Vollmacht vorgelegt.

Die Geschäftsführerin hätte dies vorgelegt.

Hierzu bemerkte der Amtsvertreter, dass er daran zweifle, dass die Geschäftsführerin tatsächlich vor Ort gewesen sei. Es würde den Protokollen der Zeugeneinvernahmen und den Niederschriften widersprechen, die auch mit Herrn O aufgenommen worden seien, dass jemand bei der Geschäftsführerin vorstellig geworden wäre.

Die Beschwerdeführerin entgegnete hierzu, dass es Kontakt gegeben hätte müssen, sonst gäbe es die Unterlagen nicht (Inkassovollmachten, Führerscheinkopie, Ausweiskopie)

Die Beschwerdeführerin führte weiters aus, dass Barzahlungen branchenüblich gewesen seien. Bei der AE hätte es dies nicht gegeben, da hier eine Bankgarantie von 1,5 Mio hinterlegt hätte werden müssen. Bei der Firma Z seien keine Barzahlungen vorgekommen. ,

Zu den Barzahlungen an die Firma L würde es Kassabelege geben.

Auf die Frage warum im Mai 2012 die Geschäftsbeziehung beendet worden sei, wurde geantwortet, dass es auch bei anderen Unternehmen üblich sei, dass Geschäftsbeziehungen beendet würden, weil nicht mehr geliefert werden könne.

Hierzu bemerkte der Amtsvertreter, dass im Mai 2012 das Betrugsszenario aufgefliegen sei. Zusammenfassend sei eine Vielzahl hinreichender Verdachtsgründe vorgelegen, die jeden objektiven Dritten sofort sensibilisiert und aufgeregt hätten, dass ein Steuerbetrug vorliegen würde. Diese unzähligen Verdachtsmomente seien in der BVE und der heutigen Eingabe formuliert. Es gehe auch darum, dass jeder redliche Unternehmer wie Tankstellenbetreiber ebenfalls der Geschädigte sei in einer Branche, in der es um Centbeträge gehe. Wissen und Wissen-hätte-müssen: Die Beschwerdeführerin hätte gewusst, dass sie in einen Abgabenbetrug involviert sei. Und sie hätte es aufgrund der Verdachtsmomente wissen müssen, falls sie es nicht gewusst hat. Selbst wenn diese Kontrollen offenbar in der Praxis nicht mit dieser Sorgfalt durchgeführt worden seien, als es zu machen gewesen wäre, sei es unverständlich, dass über Monate mit Lieferanten Geschäftsbeziehungen eingegangen worden sei, der unter verschiedensten Bezeichnungen aufgetreten sei. Jeder Cent würde 16.000 EUR Mehrgewinn bringen. Diese nur wenige Monate andauernde Geschäftsbeziehung hätte (auch aufgrund der Rabatte) ca. 160.000 EUR Mehrgewinn gebracht, wenn man 10 Cent Differenz unterstellt.

Die Beschwerdeführerin bemerkte, dass die die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin bekannt seien (Insolvenz) und würden ergeben, dass die USt gezahlt und fakturiert worden sei.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei es legitim, dass die Preise täglich verglichen würden. Die Beschwerdeführerin die vernünftigsten Maßnahmen getroffen, nach Überprüfung der Personen und UID-Nummern. Man könne nicht verlangen, vor Ort zu prüfen, ob eine Firma vorliege. Die Beschwerdeführerin hätte nicht gewusst und hätte auch nicht wissen müssen, dass Steuerbetrug vorgelegen sei.

Nach der Beratung des Senates verkündete der Vorsitzende gemäß § 277 Abs. 4 BAO den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Im Jahr 2012 wurde eine Außenprüfung für den Zeitraum 12/2011 bis 1/2012 durchgeführt. Darin wurde vorgegeben, dass die Mineralöl-Lieferanten der Beschwerdeführerin festgestellt werden sollten. Weitere Überprüfungen sollten nicht durchgeführt werden, um die weiteren Ermittlungen nicht zu gefährden. Es wurden auch tatsächlich keine weiteren Prüfungshandlungen durchgeführt.

Diese Prüfung wurde ohne steuerliche Feststellungen abgeschlossen – demnach wurde auch keine Wiederaufnahme verfügt.

Die nunmehr verfügte Wiederaufnahme der Verfahren wurde anlässlich einer weiteren Prüfung für den Zeitraum 2010 bis 2012 vorgenommen. Im Zuge dieser Prüfung wurden die tatsächlichen Lieferanten der Beschwerdeführerin einer genaueren Prüfung unterzogen sowie die Geschäftsbeziehungen durchleuchtet. Vor allem in Bezug auf die Rechnungen, Lieferbedingungen und Preisgestaltungen wurden in der Folge neue Tatsachen festgestellt und neue Beweismittel sichergestellt.

Wie unter den Punkten 2. noch ausgeführt werden wird, haben diese Feststellungen auch neue Tatsachen und Beweismittel hervorgebracht, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt haben.

2. Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2011 und 2012 wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in einen Umsatzsteuerbetrug im Bereich des Mineralölhandels involviert war.

Die Beschwerdeführerin, welche schon jahrelang im Bereich des Mineralölhandels tätig war,

hat ab November 2011 Treibstoffe bei von ihr unbekannten Treibstofflieferanten gekauft. Die Geschäftsbeziehungen wurden zunächst von ehemaligen Geschäftspartnern (Herrn E und Herrn R) vermittelt. In weiterer Folge wurden die Geschäfte allerdings unmittelbar selbst mit den neuen Lieferanten abgewickelt.

Nach telefonischer Bestellung wurden die Lieferungen entweder in bar oder per Eilüberweisung bezahlt.

Nach Angaben der Beschwerdeführerin wurden die gelieferten Produkte laufend auf ihre Qualität überprüft – allerdings lediglich dahingehend, ob das Produkt „tankfähig“ ist, also keine Schäden an den Fahrzeugen verursachen würde.

Ob tatsächlich das Produkt lt. Rechnung (Diesel der Qualität DIN E 590) geliefert wurde, wurde nicht geprüft.

Tatsächlich wurde von der Fa. L kein Diesel in der Qualität lt. vorliegenden Rechnungen geliefert, sondern tankfähiges Schmieröl.

Der Lieferant wurde bereits wegen Mineralölsteuerbetrug rechtskräftig verurteilt. Im Urteil des LG Salzburg wurde festgehalten, dass von der Firma L tatsächlich ausschließlich Schmieröl eingeführt und weiter an österreichische Abnehmer geliefert wurde (auch an die Beschwerdeführerin) – nunmehr als Diesel deklariert.

Fest steht weiters, dass die Firma L die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer weder erklärt, noch tatsächlich abgeführt hat. Die Beschwerdeführerin hat sich somit mit ihren Zukäufen an einer betrugsbehafteten Lieferkette beteiligt.

Die Beschwerdeführerin hat diese Produkte anschließen an Endabnehmer bzw. weitere Mineralölhändler verkauft.

Festzuhalten ist, dass die Einkaufspreise bei der Firma L in der weitaus überwiegenden Anzahl erheblich billiger waren, als bei den anderen Lieferanten der Beschwerdeführerin.

So wurden nachträgliche Rabatte auf die schon ohnehin teilweise erheblich billigeren Preise als die Konkurrenz gewährt. Erwähnenswert ist hierbei, dass diese Rabatte ohne jegliche Vereinbarung hinsichtlich der Höhe und/oder Abhängigkeit von Liefermengen gewährt wurden. Es oblag ausschließlich der Lieferantin in welcher Höhe und wann die Rabatte gewährt wurden. Die Beschwerdeführerin hatte hierbei keinerlei Einfluss. Nach Angaben der Beschwerdeführerin hätten sich die Rabatte nach den Einkaufsbedingungen der Firma L gerichtet und auf diese hätte sie keinerlei Einsichtnahme bzw. Informationen.

Auffallend ist weiters, dass die Firmenbezeichnung des Lieferanten tw. unterschiedlich gewählt wurde. Unterschiedlicher Schreibweisen lassen keine klare Zuordnung zu, um welches Unternehmen es sich nun tatsächlich gehandelt hat. Die Beschwerdeführerin hat auf diese Tatsache nicht angemessen und mit der erforderlichen Sorgfalt reagiert.

Im Zusammenhang mit den beiden Lieferungen der Firma A konnte aufgrund der kurzen Geschäftsbeziehung und auch den Darstellungen des Finanzamtes nicht festgestellt werden, ob die Beschwerdeführerin diesbezüglich wissen hätte müssen, dass auch diese Firma Mehrwertsteuerbetrug durchgeführt hat.

Der erkennende Senat geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin bei Anwendung von üblichen Sorgfaltsmaßstäben zumindest wissen hätte müssen, dass sie in einen Mehrwertsteuerbetrugsfall involviert war (im Fall der Firma L) bzw. nicht sämtliche Maßnahmen getroffen hat, um sicherzustellen, dass sie eben nicht in einen MwSt-Betrug involviert war.

Die Beschwerdeführerin hatte vor allem im Zusammenhang mit folgenden Punkten Verdacht schöpfen müssen, dass sie in einen MwSt-Betrug involviert war:

< Rechnungen:

Diesbezüglich ist auffallend, dass auf den vorliegenden Rechnungen teilweise unterschiedliche Firmenbezeichnungen angeführt waren – „L-M- und HandelsgmbH“; „L-M GmbH“; „L M GmbH“.

Die Beschwerdeführerin hat zu Beginn ihrer Geschäftsbeziehungen (Anfang November 2011) mit der Firma L keinerlei Überprüfungshandlungen z. B. in Richtung Abfrage der UID-Nr. bzw. Abfrage Firmenbuch getätigt. Aber auch später durchgeführte Abfragen (Februar 2012) haben zu keinen weiteren Maßnahmen geführt, trotz ungeklärter Angaben oder Abfrageergebnisse. Die wenigen von der Beschwerdeführerin getroffenen Maßnahmen hätten aufgrund der Abweichungen der Abfrageergebnisse von den Rechnungsangaben die Zweifel an der steuerlichen Zuverlässigkeit der Firma L allerdings noch verstärken müssen. Die von der Beschwerdeführerin getroffenen Maßnahmen haben nicht ausgereicht, um sicherzustellen, dass sie mit ihren Zukäufen nicht in einen MwSt-Betrug eingebunden wurde.

< Qualität des gelieferten Treibstoffes:

Hier wurde trotz Kenntnis der Tatsache, dass die Treibstoffbranche einerseits eine betrugsbehaftete Branche darstellt und andererseits dass in Österreich in jüngerer Vergangenheit tatsächlich Betrügereien mit gepanschem Diesel aufgedeckt wurden, keine näheren und genaueren Untersuchungen hinsichtlich der gelieferten Dieselqualität vorgenommen.

Es wurde lediglich dahingehend geprüft, ob „tankfähiger“ Diesel und nicht ob die Dieselqualität lt. Rechnungen geliefert wurde.

< Preisgestaltung:

Wie schon erwähnt, hat die Firma L in weitaus überwiegenden Anzahl der Lieferungen billiger geliefert als die Konkurrenz und zudem noch nachträglich Rabatte gewährt.

Weiters ist auffallend, dass die Preise oftmals tage- bzw. wochenlang „centgenau“ unverändert geblieben sind. Dies konnte bei den Preisen der Konkurrenz, aber auch bei den Verkaufspreisen

der Beschwerdeführerin nicht festgestellt werden.

Nachforschungen, um diese Auffälligkeiten aufzuklären, wurden seitens der Beschwerdeführerin nicht durchgeführt.

Die von der Beschwerdeführerin getroffenen Maßnahmen haben nicht ausgereicht, um sicherzustellen, dass ihre Zukäufe nicht in einen MwSt-Betrug involviert waren, sondern hätten eher zu Zweifeln an der Zuverlässigkeit der Lieferantin führen müssen.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin, hätte sie aufgrund der Auffälligkeiten und des Umstandes ihrer Tätigkeit in einer Hochrisikobranche zumutbaren Nachforschungen sorgfältig betrieben, erhebliche Zweifel an der steuerlichen Verlässlichkeit der Lieferantin (Firma L) haben hätte müssen und die Beschwerdeführerin hätte die Zukäufe nicht tätigen dürfen um sicherzustellen, dass sie nicht in einen MwSt-Betrug mit einbezogen wird.

2. Beweiswürdigung

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012:

< Aus dem Prüfungsauftrag vom 20.3.2012 geht hervor, dass Gegenstand der Außenprüfung die Zeiträume Umsatzsteuer 12/2011-01/2012 waren. Neben dem Verweis auf § 147 Abs. 1 BAO gibt es hier keine weiteren Ausführungen.

< Prüfungsbericht 2012:

Aus dem Prüfungsbericht (ABNr.: ***8***) des Jahres 2012 geht hervor, dass keine Feststellungen getroffen wurden. Es ist allerdings auch erkennbar, dass es hierbei lediglich um die Überprüfung allfälliger Lieferanten der Beschwerdeführerin gegangen ist (für den Zeitraum 12/2012 bis 01/2012). Die Inhalte der strittigen Rechnungen wurden nicht überprüft, ebenso wenig wie die übrigen Geschäftspraktiken. Dies ist auch dem damaligen Arbeitsbogen über die Prüfung zu entnehmen.

< aus dem Prüfungsauftrag vom 22.8.2013 geht hervor, dass Gegenstand der Prüfung unter anderem die Umsatzsteuer 2010-2012 ist.

Auch hier gibt es diesbezüglich keine weiteren Ausführungen.

< Prüfungsbericht 2015:

Den nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren liegt eine Außenprüfung im Jahr 2014 zugrunde (ABNr.: ***7***) - betreffend den Zeitraum 2010 bis 2012. Der diesbezügliche **Bericht** datiert vom 17. Juli 2015 und beinhaltet auch die Begründung für die streitgegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren.

Die Wiederaufnahmebescheide verweisen darauf, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden ist. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung.

Diese Begründung bezieht sich auf die **Tz. 1** des Berichtes.

Aus dieser Begründung geht klar hervor, dass kein Kontakt zur Geschäftsleiterin hergestellt werden konnte, ebensowenig wie zu anderen bevollmächtigten Personen. Weiters wurden die ungewöhnlichen Geschäftstätigkeiten dargestellt (lediglich telefonische Kontaktaufnahme; in der Regel Eilüberweisungen; mangelhafte Rechnungsmerkmale (Firmenbezeichnung)).

2. Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Aus dem Prüfungsbericht (ABNr.: ***7***) geht hervor, dass die Beschwerdeführerin schon seit jeher neben der Mühle einen Mineralölhandel betrieben hat. Dieser Feststellung hat auch die Beschwerdeführerin nicht widersprochen. Sie musste also mit den Gegebenheiten dieser Branche jedenfalls vertraut sein – vor allem auch damit, dass es sich bei dieser Branche (Mineralölhandel) um eine sehr betrugsanfällige Branche handelt.

Die Außenprüfung im Jahr 2014 (u.a. betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012) hat ergeben, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2011/12 als Diesel deklarierte Lieferungen von zwei Firmen bezogen hat, die in einen Mehrwertsteuerbetrug involviert waren. Diese beiden Firmen (A; L) hatten die von ihnen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt abgeführt und konnten dadurch die Lieferungen günstiger als die Konkurrenz anbieten und weiterveräußern. Diese Sachverhalte gehen **aus den Steuererklärungen** der genannten Firmen hervor.

Weiters ist hierzu anzuführen, dass die „Hintermänner“ der Firma L auch bereits wegen Mineralölsteuerbetrug verurteilt wurden (**Urteil des Landesgerichtes Salzburg** vom 15. Dezember 2015). Dabei wurde festgestellt, dass Schmieröl nach Österreich geliefert wurde (*Anmerkung Richter: dieses Produkt ist nicht mineralölsteuerpflichtig*). Anschließend wurde dieses Produkt allerdings als Treibstoff in Umlauf gebracht und unter anderem an die Beschwerdeführerin verkauft. Zu diesem Zeitpunkt wäre dieses Produkt allerdings mineralölsteuerpflichtig geworden.

Auch durch diesen Betrug (Hinterziehung Mineralölsteuer) konnte die Fa. L ihr Produkt billiger am Markt anbieten.

Im Rahmen der hier vorzunehmenden Beweiswürdigung geht aus diesen Unterlagen also unstrittig hervor, dass jedenfalls dem Lieferanten (Firma L) Umsatzsteuerhinterziehung (und Mineralölsteuerbetrug) vorzuwerfen ist.

Der Kontakt zu diesen Firmen wurde durch (ehemalige) Bekannte und Geschäftspartner der Beschwerdeführerin hergestellt.

Die Beschwerdeführerin hat die Kontakte genützt und in weiterer Folge Bestellungen an diese Firmen vorgenommen.

Nunmehr zu den Auffälligkeiten bzw. Anhaltspunkten für die mögliche Eingliederung in einen MwSt-Betrug:

1. Rechnung:

Hierzu ist zu bemerken, dass dem Akteninhalt eine **Firmenbuchabfrage** vom 1. Februar 2012 sowie eine Abfrage der **UID-Nummer** mit selben Datum zu entnehmen ist.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung sowie Herr P O dargelegt, dass derartige Abfragen laufend getätigt wurden. Frühere Abfragen konnten diesbezüglich allerdings nicht vorgelegt werden.

Obwohl bereits im November 2011 Käufe von diesem neuen Lieferanten (L) getätigt wurden, konnten hierzu keine zeitnahen Überprüfungshandlungen betreffend der neuen Lieferanten nachgewiesen werden.

Um auch nachträglich nachweisen zu können, dass in Bezug auf die Prüfung der neuen Lieferanten tatsächlich bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehungen derartige Prüfungshandlungen vorgenommen wurden, wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, dies auch entsprechend zu dokumentieren.

Im Rahmen der Beweiswürdigung erscheint es nicht glaubwürdig, dass zwar laufend Überprüfungen vorgenommen wurden, allerdings lediglich EINE Abfrage dokumentiert wurde – und diese auch nicht den Beginn der Lieferbeziehungen betrifft. Dies bestärkt den Eindruck, dass gerade zu Beginn KEINE derartigen Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.

Hätte die Beschwerdeführerin bereits im November 2011 (zu Beginn der Geschäftsbeziehungen) Überprüfungshandlungen getätigt, hätte auffallen müssen, dass Abfrageergebnisse nicht mit Angaben auf den Rechnungen übereinstimmen.

Weiters ist zu bemerken, dass die dokumentierten Abfragen als Firmenbezeichnung „L M GmbH“ zum Ergebnis hatten. Auf den vorliegenden Rechnungen ist allerdings am Rechnungskopf folgende Bezeichnung angeführt „L-M- und HandelsgmbH“.

Hierzu hat die Beschwerdeführerin angeführt (in der **Eingabe vom 15.1.2020**), dass auf diese Unterschiede reagiert worden ist. Auf Anfrage bei dieser Firma wurde dargestellt, dass sich die Firma in Umgründung befinde und der neue Name gerade im Firmenbuch zur Eintragung sei. Auch hier ist im Rahmen der Beweiswürdigung darauf hinzuweisen, dass auf diese Antwort nicht reagiert wurde.

Die Lieferbeziehungen zur Firma L haben bereits Anfang November 2011 begonnen. Noch in der Abfrage im Februar 2012 ergab die Abfrage eine „falsche“ Firmenbezeichnung. Die „richtige“ Firma wurde nie im Firmenbuch eingetragen. Hätte die Beschwerdeführerin tatsächlich, wie behauptet, bereits von Beginn an Abfragen getätigt, so hätte sie doch irgendwann (bis Mai 2012) darauf aufmerksam werden können, dass die damalige Auskunft

(„neuer Name sei gerade im Firmenbuch zur Eintragung“) nicht richtig ist bzw. ist in Zweifel zu ziehen, dass tatsächlich nachgefragt wurde. Es konnte nicht nachgewiesen werden, wann und vor allem bei wem diesbezüglich nachgefragt wurde.

Es ist also davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin betreffend die Lieferfirma L keine Prüfungshandlungen zu Beginn der Geschäftsbeziehungen vorgenommen hat, um klar festzustellen, wer eigentlich der Geschäftspartner ist. Bedenklich ist dies vor allem auch, da es sich hier um eine unstrittig vorliegende betrugsbehaftete Branche (Mineralölhandel) handelt.

2. Hochrisikobranche:

Im Zusammenhang mit der hier genannten betrugsbehafteten Branche ist auf die Darstellung des Amtsbeauftragten im Zuge der mündlichen Verhandlung zu verweisen.

Darin wurde dargestellt, dass bereits *vor* Aufnahme von Geschäftsbeziehungen zur Firma L aus Medien hinreichend bekannt war, dass es in Österreich Abgabenbetrug mit sogenannten gepanschten Diesel gegeben hat.

So ist einem Artikel der **Zeitschrift Die Presse** vom 27.9.2011 (also vor Beginn der Geschäftsbeziehungen zur Firma L) zu entnehmen, dass verdächtige Firmen aus Oberösterreich und N ausgeforscht wurden. Nach umfangreichen Erhebungen, Einvernahmen und Hausdurchsuchungen standen für die Linzer Zollfahnder die Zusammenhänge zwischen real existierenden Unternehmen und Scheinfirmen fest. Die Hinterziehung von Mineralölsteuer sollte durch vorgetäuschte Lieferungen und Scheinrechnungen in Verbindung mit Fälschungen von Frachtbriefen und Firmenstempeln verschleiert werden.

Gerade diese Betrugsszenarien finden sich auch in gegenständlichem Fall wieder.

Beispielsweise hätten, wie unten ausgeführt, die unterschiedlichen Firmenstempel, hellhörig werden lassen müssen.

Gerade von einem „Brancheninsider“ (wie die Beschwerdeführerin) sollte dies eine erhöhte Sorgfalt bei der Auswahl und Überprüfung der Geschäftspartner hervorrufen. Anzumerken ist hierzu, dass es sich bei der Firma L um eine N Firma gehandelt hat – wie auch in dem Presseartikel vermerkt.

Im Rahmen der Beweismwürdigung kann diesbezüglich nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin alle zumutbaren Überprüfungen vorgenommen hat, um sicherzustellen, dass sie in keinen Steuerbetrug eingebunden wird.

3. Qualität:

Ein weiterer im Rahmen der Beweismwürdigung zu untersuchender Bereich ist die **Qualität des gelieferten Treibstoffes**.

Wenn, wie oben erwähnt, einem Brancheninsider bekannt sein musste, dass es in Österreich vermehrt zu Betrugsszenarien mit gepanschten Diesel gekommen ist, wäre es wohl jedenfalls zumutbar gewesen, die erworbenen Produkte dem entsprechend überprüfen zu lassen.

Die Beschwerdeführerin hat hierzu angegeben, dass bei jeder Lieferung Proben entnommen

wurden. Tatsächlich sind hierzu vier Proben (**Probeergebnisse**) aktenkundig (seitens der Firma I.M.U.).

Hierbei ist anzumerken, dass nach Aussage von Herrn O lediglich einzelne Parameter zur Prüfung angefordert wurden. Anhand dieser Parameter konnte geschlossen werden, dass es sich gegenständlich um einen Treibstoff handelt, welcher üblicherweise bei den Abnehmern zu keinen Schäden an ihren Fahrzeugen führt. Ein Nachweis, dass es sich hierbei um die Dieselqualität lt. Rechnung gehandelt hat (DIN E 590), konnte mit diesen Parametern nicht bestimmt werden. Dazu hätte ein Siedeverfahren vorgenommen werden müssen. Dieses Verfahren wurde allerdings nach Angaben der Beschwerdeführerin aus Kostengründen nicht in Auftrag gegeben. Diese Tatsache, dass die entsprechende Dieselqualität nur mit diesem Siedeverfahren bestimmt werden kann, war der Beschwerdeführerin auch bekannt (lt. Angabe im Zuge der mündlichen Verhandlung) und ist somit unstrittig.

Ob allerdings ein derartiges Prüfverfahren (Siedeverfahren) üblicherweise von Mineralölhändlern veranlasst wird, konnte letztendlich auch im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht zweifelsfrei geklärt werden.

Aus einem **Erhebungsbericht des Zollamtes** vom 30.1.2012 geht hervor, dass im Zuge von Observationen bei der Beschwerdeführerin Treibstoffproben entnommen wurden. Diese Entnahmen waren der Beschwerdeführerin nicht bekannt, wurden ihr aber im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Nach Anlieferung durch einen slowenischen LKW (HP) wurde ein Firmenfahrzeug sowie ein 5 Liter Kanister betankt [*Anmerkung Richter: bei der Firma ***10*** handelt es sich um die Spedition, welcher sich die Firma L bedient hat*].

Weiters wurde bei einem Abnehmer nach Belieferung durch die Beschwerdeführerin eine Probe entnommen.

Diese Proben wurden bei der TUA (ZAÖ) untersucht und hierbei wurde festgestellt, dass es sich Aufgrund der **Analyseergebnisse** um reines „Schalungsöl“ gehandelt hat, welches als Kraftstoff mineralölsteuerpflichtig ist.

Bei dieser Untersuchung wurde das oben genannte Siedeverfahren angewendet, somit konnte auch ein klares Ergebnis geliefert werden.

Offensichtlich war aber auch dieser Treibstoff geeignet, getankt zu werden und keine Schäden am Fahrzeug zu verursachen. Seitens der handelnden Personen wurde nicht dargestellt, dass das betankte Fahrzeug Schaden genommen hätte.

Dieses Prüfungsergebnis bestätigt auch die **Darstellung im Urteil des LG Salzburg**, dass die Firma L tatsächlich Schmieröl (Schalungsöl) geliefert hat.

In diesem Urteil vom 15. Dezember 2015 wurde auf Seite 25 festgehalten, dass das Schmieröl als Dieselkraftstoff deklariert wurde, in der Folge in Tanklastwägen der slowenischen Firma ***10*** gepumpt und zu österreichischen Abnehmern transportiert wurde.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann hierzu festgestellt werden, dass es der Beschwerdeführerin sehr wohl zugemutet hätten werden können (müssen), zumindest zu

Beginn der Lieferbeziehungen die Qualität des Produktes genau und umfassend prüfen zu lassen; dies vor allem vor dem Hintergrund der Tatsache, dass eine betrugsanfällige Branche vorliegt und der Tatsache, dass Betrugereien im Zusammenhang mit Mineralölprodukten in Österreich (mit N Firmen) aufgedeckt wurden, auch wenn es allenfalls nicht branchenüblich sein sollte, dass derart genaue Überprüfungen bei jeder Lieferung vorgenommen werden. Die Beschwerdeführerin hat diese (zumutbaren) Maßnahmen allerdings nicht vorgenommen.

Aufgrund der Erhebungsergebnisse des Zolls und des eindeutigen Urteils des LG Salzburg kann den wiederholten Aussagen des Herrn O, es sei ihm nie Schweröl (Schmieröl), sondern ausschließlich Diesel geliefert worden, kein Glauben geschenkt werden.

Wenn Herr O angeführt hat, dass das Schweröl zäh wie Honig sei und somit leicht erkennbar gewesen wäre, muss dem widersprochen werden.

Nach Aussagen der Zollorgane sind beide Produkte in ihrer Zusammensetzung sehr ähnlich und sind in der Nomenklatur auch eng nebeneinander gelistet. Allerdings hätte der Unterschied bei zumutbaren Überprüfungshandlungen (Stichproben im Siedeverfahren) leicht erkannt werden können.

4. Preisgestaltung:

Ein wesentlich zu würdigender Punkt ist die **Preisgestaltung**.

Vorweg ist hierzu festzuhalten, dass in der Mineralölbranche durchwegs sehr geringe Gewinnaufschläge verwirklicht werden können – allenfalls im Centbereich. Dies stellt auch die Beschwerdeführerin nicht in Abrede und wurde in verschiedenen Eingaben so dargestellt (so auch in der Beschwerdeschrift vom 26. August 2015: „... *im freien Tankstellengeschäft die Margen beim Verkauf an die Endkunden äußerst gering sind ...*“).

Anhand der vorliegenden ER der Firma L und auch anhand einer von der Beschwerdeführerin übermittelten Auflistung der einzelnen Einkaufspreise der Firmen L, Z und AB ergibt sich folgendes Bild.

Die Preise der Firma L waren in weitaus überwiegendem Ausmaß erheblich billiger als bei den beiden anderen Firmen. Dabei ist zu beachten, dass die Firma L noch nachträglich (teils erhebliche) Preisnachlässe gewährt hat. Im Zeitraum Jänner bis Mai 2012 betrugen diese Preisnachlässe beinahe 10% (Summe der Einkäufe rd. 858.000,00 €; Summe der Preisnachlässe rd. 82.000,00 €).

Weiters ist bei dieser Auflistung auffallend, dass die Preise der Firma L oftmals tage- und wochenlang gleichgeblieben sind und Großteils runde Beträge aufgewiesen haben (z. B. 9.1. bis 31.1.2012 immer 110,00 €). Die Preise der anderen Firmen änderten sich bei fast jeder Lieferung und hatten keine „runden“ Beträge.

In sehr wenigen Fällen waren die Preise fast gleich bzw. geringfügig höher – allerdings *vor* Berücksichtigung der Preisnachlässe. Dies war auch im Jahr 2011 der Fall (hier allerdings fast immer Beträge zu 50ct.).

Aus den Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin geht hervor, dass auch sie ihre Preise „tagesaktuell“ angepasst hat und somit fast jede Rechnung einen anderen Preis aufweist.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Beschwerdeführerin (Herrn P O) dargelegt, dass es zu den Preisnachlässen (Gutschriften) keine schriftlichen Vereinbarungen gegeben hätte. Dies sei allerdings üblich. Auch mit der Firma AE hätte es derartige Vereinbarungen gegeben. Die Rabattierungen seien von der Liefermenge abhängig gewesen. Auf Anmerkung des Richters, dass aber im Jahr 2011 erheblich weniger Rabatte gewährt wurden als im Jahr 2012, wurde angegeben, dass die Rabatte von der Spanne der Lieferanten abhängig seien. Im Vorfeld sei also nicht bekannt gewesen, wie hoch der Rabatt ausfallen würde. Es sei also davon abhängig gewesen, wie die Geschäfte (vom Lieferanten) abgeschlossen worden seien.

Bezüglich der Preise wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung auch dargestellt, dass es im Mineralölhandel Marktpreise gibt. Es wurde bei den Lieferanten täglich durchtelefoniert und es wurden täglich die Preise notiert.

Nach Ansicht des erkennenden Senates hätten die lange Zeit gleichbleibenden Preise erst recht bedenken auslösen müssen.

Auch hier ist im Rahmen der Beweiswürdigung anzumerken, dass derart hohe Preisnachlässe bei bereits niedrigen Preisen nicht erklärbar sind.

Noch ungewöhnlicher erscheint die erfolgte Rabattierung ohne jede verbindliche Vereinbarung über die zu gewährenden Rabatte bzw. der betraglichen Abhängigkeit von Liefermengen. Hinsichtlich der Höhe der Rabatte hätte es lt. Angaben der Beschwerdeführerin nicht einmal mündliche Vereinbarungen gegeben.

Aus den Ausgangsrechnungen ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin ihre Verkäufe mit doch erheblichen Aufschlägen gegenüber dem Einkauf bei der Firma L getätigt hat.

Bei einem Produkt, welches am Markt (Spotmarkt) kurzfristig gehandelt wird, erscheint es doch seltsam, dass die Firma L nicht selbst zu höheren Preisen (allenfalls an andere Abnehmer) verkauft hat; vor allem da es sich hierbei um einen Geschäftszweig mit sehr geringen Gewinnspannen handelt.

Wenn allenfalls auch bei Geschäftsbeziehungen zum Beispiel zur Firma AE Preisnachlässe gewährt wurden, so ist hierzu anzumerken, dass es sich bei der Firma AE doch um eine höherpreisige Firma handelt und hier allenfalls nachträgliche Preisnachlässe in Verbindung mit längeren Geschäftsverbindungen durchaus üblich sind.

Überdies liegen die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit der Firma AE bereits ca. 10 Jahre zurück und konnten diesbezügliche Angaben von der Beschwerdeführerin auch nicht belegmäßig nachgewiesen werden.

Dass gegenständlich längere Geschäftsbeziehungen bestanden haben, welche Anlass zu Kundenbindung und somit allfälligen Preisnachlässen gegeben hätten, kann nicht erkannt

werden.

Es wurden bereits von Beginn an Preisnachlässe gewährt; also unabhängig von längerfristigen Geschäftsbeziehungen. Längerfristige Geschäftskontrakte wurden nicht vorgelegt und wurden auch nicht behauptet.

Es stellt sich also jedenfalls die Frage, warum hat die Firma MK das „Geschäft“ nicht selbst gemacht hat, und trotz bereits niedrigerer Preise als die Konkurrenz auch noch ohne vertragliche Verpflichtung nachträgliche Rabatte in beträchtlicher Höhe (annähernd 10%) gewährt hat – und dies ohne bindende Vereinbarungen. Dies hätte die Beschwerdeführerin doch Anlass geben müssen, sich Gedanken über die Redlichkeit der Geschäftsbeziehungen zu machen.

In Zusammenhang mit den Preisen ist auf auch die **unterschiedlichen Zahlungsziele** zu verweisen.

Bei den übrigen Firmen hat es Zahlungsziele bis zu 30 Tagen gegeben (ersichtlich aus den jeweiligen ER); auch die Beschwerdeführerin hat derartige Zahlungsziele gegeben.

Auch wenn kurze Zahlungsfristen und allenfalls Barzahlungen in der hier vorliegenden Branche nicht unüblich sind, so ist doch darauf zu verweisen, dass diese Zahlungsbedingungen ausschließlich gegenüber der Firma L (und A) so gehandhabt wurden und nicht auch gegenüber den übrigen Lieferanten.

Seitens der Beschwerdeführerin wird dies mit Vorlage von Sicherheiten gegenüber den anderen Lieferanten begründet.

Prüfungshandlungen seitens der Beschwerdeführerin wurden diesbezüglich allerdings nicht vorgenommen, abgesehen von Kopien von Ausweispapieren und Inkassovollmachten für die Herren W und H X. Dass damals aber auch Kontakt zur/m Geschäftsführer/in (T U bzw. Dragutin V) tatsächlich aufgenommen wurde, konnte nicht glaubhaft dargestellt werden.

Im Prüfungsbericht vom 17.7.2015 wurde ausgeführt, dass seitens des örtlichen Finanzamtes trotz mehrmaliger Versuche weder ein Kontakt zur Geschäftsleiterin noch zu den bevollmächtigten Personen hergestellt werden konnte.

Zusammenfassend ist also nochmals festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin hier in einem doch sehr betrugsanfälligen Bereich tätig war. Obige Darstellungen haben zu dem Ergebnis geführt, dass bei Vornahme üblicher Überprüfungshandlungen jedenfalls von den vorliegenden Malversationen (Mehrwertsteuerbetrug) Kenntnis erlangt werden hätte müssen.

Der MwSt-Betrug der Lieferfirma L steht unstrittig fest und damit auch der eindeutige Nachweis des Finanzamtes, dass die fakturierten Mehrwertsteuer-Beträge weder erklärt noch abgeführt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a)

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

b) ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 148 Abs. 3 BAO darf für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

...

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gegeben sind;

...

Gemäß Abs. 4 leg.cit. ist gegen den Prüfungsauftrag ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

....

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist der Darstellung des Finanzamtes, dass im Zuge der „Erstprüfung“ im Jahr 2012 lediglich die Lieferanten festgestellt hätten werden sollen, jedenfalls Glauben zu schenken. Es wurde festgehalten, dass nähere Ermittlungen allenfalls den Ermittlungserfolg gefährden würden.

Weiters ist zum Streitpunkt der „Wiederholungsprüfung“ anzumerken, dass eine allfällige Verletzung des Verbotes an sich sanktionslos wäre und lediglich bei der Ermessensübung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, berücksichtigbar ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2002/14/0101).

Wie bereits oben angeführt, wurden im Zuge der Außenprüfung betreffend die Jahre 2011 und 2012 (ABNr.: ***7***) die Geschäftsbeziehungen zu den Treibstofflieferanten der Beschwerdeführerin einer näheren Überprüfung unterzogen.

Es wurden nunmehr auch die Geschäftspraktiken näher geprüft. Bei der vorhergehenden Prüfung, welche lediglich die Monate 12/2011 und 1/2012 betraf, im Jahr 2012 (ABNr.: ***8***) wurde lediglich überprüft, wer die Beschwerdeführerin mit Treibstoff beliefert hat. Weitere Prüfungshandlungen wurden nicht getätigt.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf die Wiederaufnahme der Verfahren (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise unterbleiben. Ausnahmen, die dieses Ermessen rechtfertigen würden, liegen gegenständlich nicht vor. So ist diesbezüglich weder Treu und Glauben verletzt, noch resultieren aus der Wiederaufnahme bloß relativ geringfügige Auswirkungen.

Da im Zuge der „Erstprüfung“ lediglich allfällige Lieferanten der Beschwerdeführerin erforscht und somit keine Feststellungen zu einer Wiederaufnahme der Verfahren getätigt wurden, ist klar davon auszugehen, dass die nunmehr festgestellten Sachverhalte als „neu“ gegenüber der Erstprüfung zu werten sind – im Zuge der „Erstprüfung“ wurden ja keine neuen Sachverhalte festgestellt. Eine Gegenüberstellung der im Zuge der „Zweitprüfung“ gegenüber der „Erstprüfung“ festgestellten Neuerungen erübrigt sich somit. Somit war auch die Wiederaufnahme jedenfalls im Sinne der gesetzlichen Bestimmung trotz neuerlicher Prüfung (§ 148 Abs. 3 lit. b BAO) gerechtfertigt (vgl. VwGH 19.10.2006, 2002/14/0101; UFS 12.5.2009, RV/0302-I/06).

Nach Ansicht der belangten Behörde seien vor allem nähere Informationen über die Lieferfirma L-M- und HandelsgesmbH nicht eingeholt worden.

Es wurde auch auf die auffallend ungewöhnliche Abwicklung der Umsätze verwiesen. Darin zu erblicken sind zum Beispiel die Preisgestaltung (sehr billig gegenüber anderen Lieferanten), die Zahlungsmodalitäten (Barzahlung bzw. ziemlich kurze Zahlungsfristen – Eilüberweisungen) sowie Rechnungsmängel die eine Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren rechtfertigen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass eine Kontaktaufnahme zu den maßgeblichen Personen (Geschäftsführern) nicht möglich gewesen sei. Diese Tatsachen waren im Zuge der „ersten“ Prüfung nicht bekannt.

Gegenständlich gibt es Feststellungen über den Umfang der ersten Prüfung hinaus bzw. über die genaueren Geschäftsbeziehungen (Zahlungsmodalitäten, Lieferbedingungen, Lieferumfänge, ...) und rechtfertigen somit die Wiederaufnahme der Verfahren. Somit war auch eine neuerliche Prüfung dieser Abgaben rechtmäßig.

Die Feststellungen betreffen auch Mängel in den Rechnungen (falsche Firmenbezeichnungen auf den Rechnungen; falsche Firmenbuchnummer; zweifelhafte Produktbezeichnung).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen, wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es nunmehr zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wiederaufgenommen werden durfte (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

In einem nächsten Schritt ist nunmehr die Frage zu beantworten, ob die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe tatsächlich vorliegen.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde die Wiederaufnahme auch klar begründet, indem auf die entsprechende Tz. verwiesen wurde (Tz. 1). Auch in den Bescheiden wurde auf die Feststellungen lt. Außenprüfung verwiesen. Ein derartiger Querverweis ist als Begründung zulässig und rechtmäßig (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Nach Ansicht des erkennenden Senates liegen somit tatsächlich Wiederaufnahmegründe vor. Wie unten angeführte werden wird, reichen diese Wiederaufnahmegründe auch aus, um einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren wurde daher zu Recht verfügt.

2. Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99 ab 1.1.2008) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Wurde die Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

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

...

Diese Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und*

den Umfang der sonstigen Leistung;

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

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

6. den auf das Entgelt (§ 11 Abs. 1 Z 5 leg.cit.) entfallenden Steuerbetrag.

Wenn ein Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen nicht erfüllt wurden, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Ebenso ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wurde. Wusste der Steuerpflichtige, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, oder hätte er dies wissen müssen, so ist der Vorsteuerabzug ebenso zu verweigern (vgl. VwGH 19.5.2020, Ro 2019/13/0030; vgl. EuGH 4.6.2020, SC C.F., C-430/19, Rn. 43).

Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einem Betrug (USt-Hinterziehung oder sonstiger Betrug) einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Dies trifft zu, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrnimmt (vgl. EuGH 21.2.2008, C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co OHG).

Die im UStG 1994 genannten normierten Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges finden ihre Grundlage im unmittelbar anzuwendenden Unionsrecht der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. der ab 1.1.2007 geltenden MwSt-SystemRL 2006/112/EG.

Oben angeführte „Ungereimtheiten“ und „Auffälligkeiten“ führen dazu, dass von der Beschwerdeführerin ein sehr hoher Sorgfaltsmaßstab anzuwenden ist.

Dies rührt vor allem daher, dass die Beschwerdeführerin, wie bereits erwähnt, jedenfalls in einer Hochrisikobranche tätig war bzw. ist.

Dies hat auch bereits der EuGH in seinen Urteilen so ausgeführt. Nach ständiger Rechtsprechung erlaubt das Unionsrecht, die Wirtschaftsteilnehmer zu verpflichten, in gutem Glauben zu handeln und jene Maßnahmen zu ergreifen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sie sich mit ihrem Umsatz nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligen (vgl. EuGH 21.6.2012, C-80/11, Rs Mahagében; EuGH 14.6.2017, C-26/16, Rs Santogal).

Liegen Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vor, haben die Steuerpflichtigen uU „Auskünfte“ über ihre Geschäftspartner einzuholen, um sich von deren „Zuverlässigkeit“ zu überzeugen (vgl. EuGH 18.5.2017, C624/15, Rs Litdana). Bei den hier gegebenen Umständen, wäre es also jedenfalls angemessen gewesen, die Geschäftspartner und auch die Geschäftsanschrift einer näheren Untersuchung zu unterziehen. Dabei ist auch auf die Art des Umsatzes Bedacht zu nehmen. Gegenständlich lagen jeder Rechnung erhebliche Werte zugrunde (Lieferungen im Wert von tw. über 30.000,00 € - für 56 Lieferungen). Aufgrund der hier doch vorliegenden „besonderen“ Umsätze, kann von einem Unternehmer jedenfalls erwartet werden, dass dieser seine Geschäfte genauer überprüft. Eine Information ist dem Kenntnis- und Einflussbereich des Steuerpflichtigen zuzurechnen, wenn er eine persönliche oder wirtschaftliche Nähe zu dieser Information aufweist.

Gegenständlich hatte nur die Beschwerdeführerin die Informationen hinsichtlich des hier vorliegenden Lieferanten (Firma L) und deren „Hintermänner“. Vor allem die vorliegende Hochrisikobranche und die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Bereich des Mineralölhandels aufgrund der langjährigen Tätigkeit mit Insiderwissen ausgestattet war, mussten die gegenständlichen notwendigen Prüfungshandlungen bewusst gewesen sein. Es ist also durchaus gerechtfertigt dem Steuerpflichtigen Nachforschungspflichten aufzuerlegen. Diese Überlegungen stehen mit dem Erkenntnis des VwGH (VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172) im Einklang, in dem sich der Gerichtshof mit dem Kriterium des Wissenmüssen näher auseinanderzusetzen hatte. Im Ausgangsverfahren wurden zahlreiche Auffälligkeiten festgestellt. Diese Auffälligkeiten hätte der Steuerpflichtige zum Anlass für weitere Nachforschungen nehmen müssen.

Gegenständlich liegen jedenfalls, wie oben ausführlich dargestellt, Auffälligkeiten vor, die eine Intensität aufweisen, die die Beschwerdeführerin verpflichtet hätten, weitere Maßnahmen zu ergreifen (vgl. EuGH 1.2.2017, C-26/16, Rs Santogal).

Ist in derartigen Fällen für den Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Rechtfertigung nicht ersichtlich, wird von ihm idR verlangt werden können, vom Geschäft Abstand zu nehmen, widrigenfalls er im Fall, dass die Hinterziehung tatsächlich stattgefunden hat und der Behörde zur Kenntnis gelangt, sein Recht auf Vorsteuerabzug verliert.

Für die Versagung des Vorsteuerabzuges ist eine tatsächliche aktive Beteiligung am Umsatzsteuerbetrug **nicht** notwendig (vgl. EuGH 14.4.2021, C-108/20; Rs HE).

Dem folgend, muss die Bösgläubigkeit eines Steuerpflichtigen nicht erwiesen sein, um ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. Die Tatsache, dass der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen erworben hat, obwohl er aufgrund von Maßnahmen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass er sich durch diesen Umsatz nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligte, wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit diesem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Steuerhinterziehung einbezogen war, reicht aus, um für die Zwecke der MwStSyst-RL

anzunehmen, dass der Steuerpflichtige sich an dieser Steuerhinterziehung beteiligt hat und ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen.

Wenn also ein Unternehmer nicht alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass er sich durch diesen Umsatz nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat bzw. davon wusste oder zumindest wissen hätte müssen, so besteht die Gefahr des Verlustes des Vorsteuerabzuges. Insofern laufen diese „Beteiligten“ Gefahr, selbst faktisch zum Opfer des Betruges zu werden, indem sie des Vorsteuerabzuges für die tatsächlich eingekauften Waren verlustig gehen, ohne am „Erfolg“ des Betruges zu partizipieren.

Dass ein Betrug seitens des Lieferanten „L“ vorliegt steht außer Streit.

Auch wenn die Beschwerdeführerin beispielsweise im Antwortschreiben vom 8. Mai 2021 diesbezüglich angegeben hat, dass bei allen Lieferanten die Lieferbedingungen „frei Haus“ vereinbart wurde und dass auch entsprechende Boni üblich sind, weiters, dass aufgrund der Abnahmemengen zum Beispiel wochenweise Preisanpassungen möglich wurden, so wurden diesbezüglich keinerlei Unterlagen vorgelegt. Es sind (offensichtlich) nur mündliche Vereinbarungen getroffen worden. In freier Beweiswürdigung ist es der Beschwerdeführerin hiermit aber nicht gelungen nachzuweisen, dass von üblichen Geschäftsusancen durch eigene Vereinbarungen nicht abgewichen wurde.

Für den streitgegenständlichen Sachverhalt ist es also nicht relevant, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich aktiv am Betrugsszenario teilgenommen hat, sondern nur ob sie allenfalls durch bestimmte Maßnahmen die Malversationen erkennen hätte können. Nach Ansicht des erkennenden Senates hätte die Beschwerdeführerin dies erkennen können.

Ob die Beschwerdeführerin vom Mehrwertsteuerbetrug des Lieferanten wusste oder hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen sind.

Dies ist mit Hilfe der Feststellung von objektiven Kriterien und unter Beachtung branchenbedingter Besonderheiten vorzunehmen.

Auch bei Vorliegen von formal vollständigen Rechnungen ist entscheidend, ob der Leistungsempfänger (die Beschwerdeführerin) bei Aufbringung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt den objektiv festgestellten Mehrwertsteuerbetrug eines Anderen in der Leistungskette erkennen hätte können.

Grundsätzlich ist die Abgabenbehörde an keine Beweisregeln gebunden (§ 167 Abs. 2 BAO). Die Behörde hat sich unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze Klarheit über den maßgeblichen Sachverhalt zu verschaffen und ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteiengehörs durchzuführen. Sie kann selbständig alles als Beweismittel heranziehen, was zur Feststellung geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich

ist (§ 166 BAO). Hierbei gilt der Grundsatz der Amtswegigkeit. Die Behörde ist demnach grundsätzlich verpflichtet, den entscheidungserheblichen Sachverhalt amtswegig zu erforschen.

Eine Einschränkung des Amtswegigkeitsgrundsatzes normiert § 138 BAO, der dem Abgabepflichtigen auf Verlangen der Behörde die Obliegenheit auferlegt, an der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken.

Da es gegenständlich doch weitgehend um Sachverhalte geht, welche den Wissenstand der Beschwerdeführerin betrifft bzw. die von ihr getätigten Maßnahmen, war es unumgänglich, die Beschwerdeführerin in die Sachverhaltsermittlung einzubinden. Eine Überbindung von an sich der Abgabenbehörde obliegenden Ermittlungsschritten kann hierin nicht erkannt werden.

Gegenständlich gibt es trotz Mithilfe der Beschwerdeführerin noch zahlreiche „Ungereimtheiten“ welche nunmehr im Rahmen der **„freien Beweiswürdigung“** zu lösen und zu beurteilen sind.

Folgende festgestellten Sachverhalte führten dazu, dass das erkennende Gericht zum Schluss kommt, dass die Beschwerdeführerin von der Teilnahme an einem Betrugsfall wusste oder zumindest davon wissen hätte müssen:

< Der Bereich des Mineralölhandels ist schon seit langer Zeit bekannt dafür, dass er zu einer **„betrugsanfälligen Geschäftsbranche“** gehört. Nachdem die Beschwerdeführerin selbst schon sehr lange in dieser Branche tätig ist, ist davon auszugehen, dass auch der Beschwerdeführerin bekannt hätte sein müssen, dass sie hier einer besonders hohen Sorgfaltspflicht unterliegt und dieser auch nachkommen müsse. Ungewöhnliche Geschäftsabläufe müssten doch zumindest „bedenken“ auslösen. Dass gegenwärtig gerade derartige „Betrugsszenarien“ passieren bzw. passiert sind, geht aus oben genanntem Presseartikel hervor

< Die hier strittigen Lieferungen wurden durchwegs von Lieferanten durchgeführt, mit welchen die Beschwerdeführerin bisher in keinerlei Geschäftsbeziehungen gestanden ist (**„neue Geschäftspartner“**). Die Geschäftsbeziehungen wurden ihr zwar von „Geschäftspartnern“ aus früheren Geschäftsbeziehungen vermittelt, doch hat die Beschwerdeführerin nicht näher hinterfragt, warum diese Personen sie zu einem (lukrativen) Geschäft verhelfen wollten.

< Die Lieferungen erfolgten durchwegs „frei Haus“. Trotz dieser **Lieferbedingungen** wurde auch die Herkunft des Mineralöls seitens der Beschwerdeführerin keiner näheren Überprüfung unterzogen.

< Zur **Qualität des Treibstoffes** ist anzumerken, dass die Beschwerdeführerin zwar offensichtlich Überprüfungen vorgenommen bzw. Überprüfungen in Auftrag gegeben hat (an I.M.U.). Dabei wurden aber zu untersuchende Parameter in Auftrag gegeben, welche keine

klaren Rückschlüsse auf das tatsächliche Produkt erlauben. Anhand der Auswertungen konnte lediglich festgestellt werden, dass es sich um Diesel handeln **hätte können**; ein klarer Nachweis konnte nicht vorgenommen werden, da das Siedeverfahren nicht in Auftrag gegeben wurde. Es kann diesbezüglich allerdings angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin durch ihre langjährige Tätigkeit in diesem Bereich sehr wohl wissen hätte müssen, welche Verfahren notwendig sind, um die richtige Qualität des Produktes zu bestimmen. Es kann also nicht zweifelsfrei bestimmt werden, dass jenes Produkt tatsächlich geliefert wurde, welches auf der Rechnung aufscheint.

Die Überprüfung der TUA hat allerdings einwandfrei festgestellt, dass es sich bei den entnommenen Proben tatsächlich NICHT um ein Produkt in reiner Dieselqualität gehandelt hat, da bei dieser Überprüfung das oben genannte Siedeverfahren angewendet wurde.

Da diese Proben im Zuge von geheimen Observierungen der Zollbehörden entnommen wurden, waren diese der Beschwerdeführerin nicht bekannt.

In Wahrung des Parteiengehörs und zur Vermeidung des Überraschungsverbotes wurden der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 30. März 2021 diese Probeergebnisse zur Kenntnis gebracht. Wie schon erwähnt, war der Beschwerdeführerin diese Probeentnahme der Organe des Zollamtes nicht bekannt, da diese im Zuge von geheimen Observationen vorgenommen wurden. Die Entnahmen erfolgten am 26. Jänner 2012. Hierbei wurde ein Dienstwagen betankt und ein Kanister befüllt.

In Bezug auf die Qualität der Lieferungen ist auch auf das bereits erwähnte **Urteil des LG Salzburg** hinzuweisen. In diesem Urteil wurde ebenfalls klar ausgeführt, dass seitens der Betrugsfirma an diverse Abnehmer tatsächlich ein Schmier- oder Dieselölgemisch geliefert wurde.

In der Beschwerdeschrift wurde angeführt, dass die gelieferte Ware „vor“ dem Befüllen der Lagertanks auf deren Qualität überprüft wurde. Hierbei hätte Diesel von minderer Qualität erkannt werden müssen.

Diese Aussage steht also in Widerspruch zu den Feststellungen im zitierten Strafverfahren. Es wird hier auf die umfangreichen Darstellungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen:

„... , wurde den Abnehmern tatsächlich ein Schmier- oder Basisölgemisch geliefert, das eben deshalb vorher unversteuert nach Österreich importiert wurde. Danach wurde das Gemisch einfach als Diesel deklariert und entweder über das Lager in Amstetten ... ausgeliefert. ...“

Dass bei einer derartigen Sachlage unverdächtige Proben gezogen und unverdächtige Ergebnisse (Diesel von bester Qualität) bei den Qualitätsprüfungen erzielt worden sind, resultiert daraus, dass lediglich die Untersuchung bestimmte Parameter in Auftrag gegeben wurden.

Wiederholt ist hier darauf hinzuweisen, dass aufgrund der vorgegebenen Parameter die vorgenommenen Prüfungen des I.M.U. eben keine Feststellungen treffen konnte, dass Diesel

von bester Qualität geprüft wurde. Sondern nur, dass es allenfalls Diesel sein hätte können bzw. Treibstoff, welcher keine Schäden an den betankten Fahrzeugen verursacht.

Diese Ergebnisse liefern weitere Anhaltspunkte, die Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin zumindest in Zweifel zu ziehen, da behauptet wurde, dass alle Lieferungen einer Probe unterzogen wurden und *immer* eine einwandfreie Produktqualität bestimmt wurde.

Dies war jedenfalls bei den Probeentnahmen der Zollorgane nicht der Fall.

Wie schon erwähnt, wäre anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin wissen hätte müssen, welche Probeverfahren zur Bestimmung von Diesel notwendig sind.

Bei Beauftragung zur Anwendung auch des Siedeverfahrens hätte festgestellt werden können, dass nicht das in der Rechnung bezeichnete Produkt tatsächlich auch geliefert wurde.

Auch wenn es allenfalls aus Kostengründen nicht üblich ist, bei Proben das Siedeverfahren in Auftrag zu geben, so wäre dies bei dieser Sachlage zumindest zu Beginn der Geschäftsbeziehungen zumutbar gewesen.

Somit hätte bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehungen festgestellt werden können, dass nicht jene Dieselqualität geliefert wurde, welche auf den Rechnungen vermerkt war (Diesel der Qualität DIN E 590).

Dies hätte somit weitere Bedenken an der Redlichkeit der Lieferanten aufkommen lassen müssen und allenfalls auch schriftlich betreffend der Qualität zu reklamieren. Derartige Maßnahmen sind nicht aktenkundig und wurden auch nicht behauptet.

< Die **Preise** für das bezogene Produkt waren trotz der Lieferbedingung „frei Haus“ in weitaus überwiegenden Ausmaß billiger als bei Kauf von anderen Lieferanten, mit denen sie schon lange in Geschäftsbeziehungen gestanden ist („Preisgestaltung“).

Obwohl es keine nachprüfbar Vereinbarungen hinsichtlich Abnahmemengen gegeben hat, wurden seitens des Lieferanten noch nachträgliche Gutschriften gewährt.

Bei den von der Beschwerdeführerin übermittelten Preisvergleichen sind offensichtlich zwar die Lieferbedingungen vergleichbar, jedoch sind dabei die nachträglich gewährten Rabatte bzw. Gutschriften nicht berücksichtigt. Die Preisvorteile waren gegenüber dieser Gegenüberstellung in Wirklichkeit viel höher.

Aus der Beschwerdeentscheidung:

Beispielsweise kaufte die Beschwerdeführerin am 17.11.2011 Diesel von der Firma Z GmbH & Co KG um netto 111,50 € pro 100 Liter ein. Am selben (17.11.2011) Tag bezog die Beschwerdeführerin von der rechnungslegenden „L-M- und HandelsgmbH“ laut vorliegenden Lieferscheinen und Rechnungen weiteren „Dieselkraftstoff“ um 104,50 € pro 100 Liter. Dies entspricht einem Preisvorteil von 6,5 Cent pro Liter, berücksichtigt man den noch nachträglich gewährten Mengennachlass ergibt sich ein Preisvorteil von 8,5 Cent je Liter, was einer Ersparnis von ca. 7,66% entspricht. Weiters wurde beispielsweise am 23.12.2011 von der „L- M- und HandelsgmbH“ ein Dieselpreis von 103,50 € pro 100 Liter verrechnet, von der Firma Uwe AB am 29.12.2011 um 107,00 € netto pro 100 Liter was bei Berücksichtigung des nachträglich

gewährten Rabatts einen Preisvorteil von 5 Cent pro Liter oder einer Ersparnis von ca. 4,71% bedeutet.

Für den Zeitraum Jänner bis Mai 2012 wurde mit der Beschwerde eine vergleichende Aufstellung der Einkaufspreise bezüglich der Lieferanten der Beschwerdeführerin vorgelegt. In dieser Gegenüberstellung der Einkaufspreise wurden allerdings von der Beschwerdeführerin die an sie nachträglich gewährten Preisnachlässe nicht berücksichtigt. Rechnet man diese Preisnachlässe allerdings ein, so ergeben sich für den Zeitraum Jänner bis April 2012 Preisvorteile zwischen 11 bis 26,3 Cent pro Liter. Dies entspricht eine Ersparnis zu den übrigen Lieferanten zwischen ca. 10,35% bis 23,71% (siehe dazu beiliegende Aufstellung). Beispielsweise betrug so der Gewinnvorteil für die am 7.3.2012 erfolgte Lieferung (bei einem Nettoeinkaufspreis unter Einrechnung des Mengennachlasses von 31.208,14 €) im Vergleich zur Firma Z netto 3.503 €. Diese Preisgestaltung, welche auch bei den übrigen Liefergeschäften festgestellt werden kann, ist nach Ansicht des Finanzamtes unter den hierzu beurteilenden Ausgangslage absolut unüblich.

Bei diesem Sachverhalt sind bereits bei Abwicklung der ersten Geschäfte genügend Hinweise und Ungereimtheiten vorgelegen, welche ein sorgfältiger Kaufmann mit einer Umsatzsteuerhinterziehung in Verbindung gebracht hätte.

Doch auch das veranlasste die Beschwerdeführerin noch nicht dazu, weitere Ermittlungsschritte betreffend den Lieferanten zu tätigen.

Wenn die Beschwerdeführerin diesbezüglich anführt, dass es ihres Erachtens nicht notwendig sei, zum Beispiel eine Überprüfung der Geschäftsanschrift vorzunehmen, wenn die Geschäftsbeziehungen funktionieren, so ist dem grundsätzlich nicht zu widersprechen. Bei Vorliegen von Besonderheiten wie Qualität, Preis und Lieferbedingungen würden allerdings schon genauere Prüfungen durchaus zu rechtfertigen sein.

Auch wenn die Beschwerdeführerin die billigen Preise mit den kurzen Zahlungsfristen begründet, so ist hierzu anzumerken, dass die Differenzen doch zu groß waren bzw. dass auch die Beschwerdeführerin oftmals relativ kurze Zahlungsfristen gewährt hat, ohne von den üblichen Preisen erheblich abzuweichen.

Unter Beachtung der Gutschriften ergaben sich doch erhebliche Preisdifferenzen gegenüber den anderen Lieferanten. Da grundsätzlich nur sehr geringe Aufschläge auf Mineralölprodukte möglich sind (auch lt. Aussage der Beschwerdeführerin), hätte die Preisgestaltung jedenfalls Anlass dazu geben müssen, genaue Überprüfungen des Lieferanten vorzunehmen. Dazu hätte sicherlich auch gehören müssen, sich einmal vom Sitz dieser Gesellschaft zu vergewissern. In diesem Zusammenhang hätte somit auffallen müssen, dass an diesem Sitz in N keinerlei Geschäftstätigkeiten entfaltet wurden bzw. dass dort niemand anzutreffen gewesen wäre. Auch wenn es nicht unbedingt notwendig ist, dass die Geschäfte vom Sitz der Gesellschaft durchgeführt werden, so hätte die Tatsache, dass dort niemand anzutreffen gewesen ist,

zumindest weitere Bedenken und Zweifel an der Redlichkeit der Geschäftsbeziehungen aufkommen lassen müssen.

Hinsichtlich der Preisgestaltung hätte der Beschwerdeführerin eine weitere Besonderheit auffallen müssen:

Die Preise für die getätigten Lieferungen der streitgegenständlichen Firma blieben oftmals über Wochen vollkommen gleich; bei den anderen Lieferfirmen konnte keine einzige Lieferung festgestellt werden, welche auch nur zwei Mal hintereinander gleich geblieben ist.

< Auch das Aussehen der **Rechnungen** hätte allenfalls doch auch dazu führen müssen, sich die Lieferfirma genauer „anzusehen“.

Es wurden zwar Abfragen der UID Nummer bzw. Firmenbuchnummer durchgeführt, doch wurden hier Ungenauigkeiten offensichtlich in Kauf genommen bzw. ignoriert.

Am Briefkopf sämtlicher Rechnungen wird die Lieferfirma wie folgt angeführt:

„L-M- und HandelsgmbH“

Üblicherweise würde man diese Firmenbezeichnung auch für die Online Abfrage der UID Nummer nutzen. Diese Bezeichnung liefert aber kein Ergebnis.

Die richtige Abfrage würde lauten:

„L M GmbH“

Die Beschwerdeführerin hat zwar angegeben, sich beim Lieferanten diesbezüglich erkundigt zu haben; Nachweise hierzu konnten allerdings nicht vorgelegt werden.

Die Beschwerdeführerin akzeptierte diese „Ungenauigkeit“ trotz des Wissens, dass sie in einer betrugsanfälligen Branche tätig war offensichtlich ohne weitere Überprüfungen.

Auf sämtlichen Eingangsrechnungen ist folgende Firmenbuchnummer angeführt: „FN1“.

Auch hier würde man annehmen, eine Abfrage mit der angegebenen Firmenbuchnummer zu tätigen. Eine Abfrage dieser Firmenbuchnummer führt allerdings zu keinem Ergebnis („Firmenbuchnummer ist ungültig“).

Richtig wäre folgende Firmenbuchnummer:

„FN2“

Aber auch diese Firmenbuchnummer führt nicht zur Firma laut Briefkopf, sondern zu folgender Firma:

„L M GmbH“.

Die Beschwerdeführerin gibt bezüglich des Firmenwortlautes an, dass sie bei der Firma diesbezüglich angefragt hätte und ihr sei die Antwort gegeben worden, dass der Firmenwortlaut durch das Gericht noch nicht geändert worden sei, dies sei aber bereits beantragt. Diese Anfrage konnte allerdings seitens der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden; eine diesbezügliche Dokumentation liegt jedenfalls nicht vor.

Hierzu ist zu bemerken, dass die „falsche“ Firmenbuchnummer und die Firmenbezeichnung

bereits in der Rechnung vom 17. November 2011 aufgeschienen sind. Diese Fehler wurden von der Beschwerdeführerin aber noch in den Rechnungen zum Beispiel vom Mai 2012 „akzeptiert“, ohne dass nähere Untersuchungen diesbezüglich vorgenommen worden wären – und dies in einer Branche, welche bekannt für zahlreiche Malversationen ist. Mangels Nachweis dieser Darstellungen ist in diesem Punkt eher von einer Schutzbehauptung der Beschwerdeführerin auszugehen.

< Der Beschwerdeführerin kann nicht widersprochen werden, dass Lieferungen tatsächlich getätigt wurden. Teilweise sind die Unterscheidungsmerkmale zwischen tankfähigem Diesel und Schmieröl derart gering, dass auch Schmieröl tatsächlich ohne Schäden zu verursachen, getankt werden kann.

Offensichtlich hat auch das Betanken des Dienstfahrzeuges der Zollorgane zu keinen Schäden geführt.

Die Beschwerdeführerin hat allerdings doch (unter anderem die genannten) maßgebliche Überprüfungen und Nachforschungen unterlassen.

Sie hat schon deshalb dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns nicht entsprochen und ist ihr ein guter Glaube abzuerkennen.

< Ausblick:

Befremdend erscheint auch die Darstellung im Abschlussbericht des Zollamtes Linz Wels betreffend Malversationen von „Folgefirma“ der hier liefernden Firma L. Auch hier hat die Beschwerdeführerin selbst versucht wieder Lieferungen einer betrugsbehafteten Firma zu erhalten (Firma AH Oiltrade GmbH). Auch wenn diese Firma nicht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum tätig war, so fällt es doch auf, dass auch hier die Beschwerdeführerin wiederum genannt wird. In diesem Abschlussbericht wird der Verdacht geäußert, dass die Beschwerdeführerin als Teil einer Tätergruppierung maßgeblich an Betrugsszenarien beigetragen hätte (hier Mineralölsteuerbetrug).

Unter Abwägung aller Für und Wider oben genannter Sachverhaltsmomente gelangt das erkennende Gericht zu dem Ergebnis, dass in **freier Beweiswürdigung** klar davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin bei Beachtung der Sorgfaltsmaßstäbe eines ordentlichen Kaufmanns von den Betrugsszenarien **zumindest wissen hätte müssen**.

Hätte die Beschwerdeführerin also alle vernünftigerweise zumutbaren Nachforschungen unternommen, so hätte sie zumindest ausreichende Verdachtsmomente erhalten, um ihre Geschäftsbeziehungen zur Firma L neu zu überdenken.

Sie hätte erfahren, dass an der genannten Geschäftsanschrift kein Geschäftspartner zu erreichen gewesen wäre. Auch wenn der Sitz der Gesellschaft nicht unbedingt jener sein muss, von dem aus die Geschäfte abgewickelt werden, so war der Beschwerdeführerin aber auch keine andere Adresse bekannt, mit welcher sie Kontakt aufnehmen hätte können. Ihr war offensichtlich ausschließlich telefonischer Kontakt möglich.

Nach den Erkenntnissen des EuGH (vgl. EuGH 15.11.2017, Rs Geissel (C-374/16) und Butin (C-375/16)) muss an der Geschäftsanschrift nicht unbedingt eine wirtschaftliche Tätigkeit stattfinden, aber die angeführte Anschrift muss zur Identifikation des Unternehmers beitragen, somit in irgendeinem Zusammenhang mit dem Unternehmer stehen und er muss dort erreichbar sein. Die Beschwerdeführerin hätte also bei Überprüfung dieser Gegebenheiten feststellen müssen, dass an der genannten N Adresse zum Beispiel keine Briefe behoben worden wären.

Sie hätte feststellen müssen, dass der tatsächlich gelieferte Treibstoff nicht die übliche Qualität der anderen Lieferanten aufweist.

Bei Überprüfung der Firmenbezeichnung hätte sie feststellen müssen, dass die angebliche Änderung der Firmenbezeichnung nie beim Firmenbuchgericht eingelangt ist. Der tatsächliche Lieferant kann also nicht zweifelsfrei identifiziert werden. Auch das Ergebnis der Abfrage („Vermietungs GmbH“) hätte sie hellhörig werden lassen müssen, da es gegenständlich ausschließlich um Mineralölhandel gegangen ist.

Im Beschluss vom 14. April 2021 hat der EuGH klar Aussagen in Bezug auf Vorsteuerauschlüsse getätigt (vgl. EuGH 14.4.2021, C-108/20).

Darin wurde festgehalten, dass ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer, wenn Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin zumindest wissen hätte müssen, dass sie in einer auf vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war, ist ausreichend, um eine Beteiligung der Beschwerdeführerin an dieser Steuerhinterziehung anzunehmen und ihr das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. EuGH 14.4.2021, C-108/20).

Auch wenn die Beschwerdeführerin allenfalls keinen eigenen Steuervorteil erlangt hat, so ist dies nicht von Belang, ebenso wenig wie die Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils.

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis nicht entgegensteht, nach der einem Steuerpflichtigen, der Waren erworben hat, die Gegenstand einer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Umsatzsteuerhinterziehung waren, und der davon wusste oder hätte wissen müssen, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, obwohl er an dieser Steuerhinterziehung nicht aktiv beteiligt war (vgl. EuGH 14.4.2021, C-108/20).

Auf Basis des hier festgestellten Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin anhand objektiver Umstände hätte erkennen können (müssen), dass im

Zusammenhang mit den betreffenden Rechnungen der Firma L ein Steuerbetrug vorliegt (vgl. VwGH 19.5.2020, Ro 2019/13/0030; EuGH 4.6.2020, SC C.F., C-430/19, Rn. 43).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kommt das erkennende Gericht zu dem Schluss, dass die Beschwerdeführerin, falls sie es nicht gewusst hat, so doch wissen bzw. erkennen hätte müssen, dass sie mit ihren Geschäftsbeziehungen zur Firma L M- und HandelsgmbH ein Teil der Lieferkette war, welche in einen Mehrwertsteuerbetrug involviert war.

Ein Vorsteuerabzug aus diesen Lieferungen bzw. Rechnungen ist demnach nicht zulässig.

Abschließend ist zur Lieferfirma DH noch anzuführen, dass diesbezüglich seitens der belangten Behörde lediglich dargestellt wurde, dass diese Firma ebenfalls keine Umsatzsteuer abgeführt hat. Nähere Umstände zu dieser Firma und den Geschäftsbeziehungen zur Beschwerdeführerin wurden nicht dargestellt. Weder Firmenbuchabfragen noch Abfragen der UID-Nummer ließen Unregelmäßigkeiten erkennen. Es wurden auch keine Qualitätsproben entnommen, aus welchen eventuelle Qualitätsmängel festgestellt hätten werden können.

Aufgrund dieser Feststellungen konnte nicht glaubhaft dargestellt werden, dass die Beschwerdeführerin bei Beachtung aller Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes erkennen hätte können, dass sie in einen Umsatzsteuerbetrugsfall involviert war.

Die Vorsteuer (11.898,72 €) aus den zwei Lieferungen dieser Firma war demnach anzuerkennen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor, da das erkennende Gericht zur Frage der Anerkennung von Vorsteuern und des Gutgläubensschutzes der im Erkenntnis zitierten Judikatur des VwGH und des EuGH gefolgt ist.

Linz, am 10. November 2021