

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***2***, vertreten durch Stb., AdresseStb., über die Beschwerde vom 19.6.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6.5.2019 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2011 bis 2013, Einkommensteuer 2011 bis 2014, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2012 und 2013, Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und Anspruchszinsen 2011 bis 2013

I.

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer 2014 sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013, den Einkommensteuerbescheid 2014 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2011, 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

II.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Bescheide und Beschwerdeverentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache wird an die belangte Behörde zurückverwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für die Jahre 2011 bis 2013 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt. Aus dem diesbezüglichen **Abschlussbericht vom 23.4.2019** geht unter anderem folgendes hervor:

1. Allgemeines

Das Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 und die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 11.12.2018 seien Bestandteil des Berichtes.

2. Zusammenfassung Sachverhalt

Eine genaue Darstellung sei dem Besprechungsprogramm zu entnehmen

.....

b. Sachverhalt zu ***3***

Die von der rumänischen Steuerverwaltung übermittelten Unterlagen zu den Auftragsbestätigungen der Beschwerdeführerin würden tatsächlich im Erscheinungsbild von jenen Abweichen, die bisher in der Prüfung vorgelegt worden wären. Es sei dazu auch von der Beschwerdeführerin Strafanzeige in Rumänien gestellt worden.

Die genauen Umstände zu diesem Sachverhalt seien auf Grund der Argumentation der Beschwerdeführerin nun weiter unklar.

Es hätte für die ***3*** keinen feststellbaren Grund gegeben, die Rechnungen und Auftragsbestätigungen zu fälschen. Es hätte aber aufgrund der übermittelten Transportpapiere festgestellt werden können, dass die diesen Lieferungen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte großteils denselben 6 dubiosen Unternehmen in Rumänien zuzuordnen seien.

Es sei nachvollziehbar, dass die diesen Transportleistungen zu Grunde liegenden Lieferungen an dieselben Betrugsunternehmen gegangen seien, die auch in diesem Prüfungsverfahren festgestellt worden wären. Dies stelle eine weitere Unklarheit dar, die im Zuge der Betriebsprüfung trotz enormen Prüfungsaufwandes nicht aufgeklärt hätte werden können. Diese Unklarheiten würden nichts an den abgabenrechtlichen Würdigungen ändern können und dahingehende weitere Ermittlungen würden keinen weiteren Einfluss auf die Bemessungsgrundlagen der Bescheide haben. Damit würde ein weiteres Zuwarten oder ein weiteres Ermitteln zu diesen Sachverhalten nicht zweckmäßig sein.

.....

Zeugin hätte angegeben, dass sie nicht wisse, wie die Beschwerdeführerin zu ihren Kunden

gekommen sei, sie die genauen Umstände zu den Abholungen nicht sagen könne, da sie nicht dabei gewesen wäre und sie sich an keine Diskussionen erinnern könne, wer den Transport beauftragt habe.

Sie hätte keine Angaben dazu machen können, wer die Transporte veranlasst hätte. Die Organisation eines Transportes sei für die Beurteilung nicht maßgeblich.

.....

Es sei die Verpflichtung des Unternehmers darzulegen, wer den Transport veranlasst habe, nicht die der Abgabenbehörde.

.....

8. Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden:

Einkommensteuer 2011 bis 2013: Tz. 2, Tz. 3, Tz. 4, Tz. 5 sowie Tz. 6 des Besprechungsprogrammes vom 2.10.2018.

Umsatzsteuer 2011 bis 2013: Tz. 1 sowie Tz. 5 des Besprechungsprogrammes vom 2.10.2018.

Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Es könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen. Durch die Prüfung der Jahre 2011 bis 2013 hätten sich Sachverhalte ergeben, die bei Bescheiderlassung der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen wären und die eine Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 notwendig gemacht hätten.

Aus dem **Besprechungsprogramm vom 2.10.2018** geht unter anderem folgendes hervor:

1. Lieferungen an betrügerisch agierende Unternehmen in Rumänien

1.1. Allgemeines

.....

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der einzelnen Geschäftsfälle sei es unabdingbar zu wissen, wer in zivilrechtlicher Betrachtungsweise die Versendung oder Beförderung veranlasst habe. Zu diesem Zwecke sei der steuerlichen Vertretung mit 27.4.2017 eine Aufstellung von 399 Lieferungen der Beschwerdeführerin übermittelt worden, bei welchen diese Frage der Beförderung und Versendung zu klären sei.

.....

Aufgrund der Nichtmitwirkung bei der Beschaffung der notwendigen Unterlagen und durch das Bestreiten des Sachverhaltes aus dem Zwischenbericht durch die Beschwerdeführerin wäre in weiterer Folge die Geschäftsbeziehung zu der Transportfirma ***3*** genauer zu untersuchen gewesen. Zu diesem Zweck sei ein Auskunftersuchen an die rumänischen Behörden geschickt

worden, das schlussendlich mit 29.5.2018 von den rumänischen Behörden bei der Steuerfahndung beantwortet eingelangt wäre. In den dazugehörigen Belegen der rumänischen Transportfirma wäre der Geschäftskontakt zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma ***3*** entgegen ihrer Behauptung in der Stellungnahme plausibel und nachvollziehbar bestätigt worden, sodass von einer Schutzbehauptung der Beschwerdeführerin ausgegangen werden müsse.

1.2. Prüfungsverlauf

.....

1.2.5. Zu Auskunftersuchen an die rumänische Abgabenbehörde bezüglich des Transportunternehmens ***3***

Dieses Auskunftersuchen hätte ergeben, dass die Beschwerdeführerin entgegen ihrer eigenen Darstellung doch genau jene Leistungen von der ***3*** bezogen hätte, die diese in ihren zusammenfassenden Meldungen in Rumänien angegeben hätte.

.....

1.6. Feststellungen zum Sachverhalt

.....

1.6.2. Grundlagen zur umsatzsteuerlichen Qualifikation

Alle betroffenen Umsätze an die unter Punkt 1.2.1, Nummern 1-17, angeführten Unternehmen seien von der Beschwerdeführerin als Lieferungen im Rahmen von Dreiecksgeschäften gemeldet worden. Niederschriftlich hätte die Beschwerdeführerin angegeben, dass sie nicht mehr genau sagen könne, bei welchen Lieferungen sie selbst transportieren hätte lassen und bei welchen die Kunden selbst abgeholt hätten. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass die rumänische Firma ***3*** im Zeitraum 2012 und 2013 sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin in Höhe von 110.000,00 € gemeldet hätte, ohne dass diese als Betriebsaufwand von ihr geltend gemacht worden wären.

Für die umsatzsteuerliche Würdigung des Dreiecksgeschäftes sei es unabdingbar zu wissen, wer befördert oder versendet habe. Dies deshalb, da die ruhende Lieferung immer die Lieferung vom Erwerber an den Empfänger sein müsse, hier von der Beschwerdeführerin aus AT zum Empfänger aus RO oder BG. Befördere oder versende nämlich der Letzte in dieser Lieferkette (RO oder BG) komme es zu einem Scheitern des Dreiecksgeschäftes, da die Verfügungsmacht dem RO somit beim Lieferanten verschafft werde (hier DE, NL oder BE). Gleichzeitig komme es dann zu einer innerstaatlichen Lieferung im Abgangsstaat, womit in DE, NL oder BE die Umsatzsteuer vorzuschreiben sein würde.

Da weder die Beschwerdeführerin, noch ihre Kunden in Rumänien und Bulgarien Transporteure seien, sei davon auszugehen, dass die Ware nicht befördert, sondern versendet worden wäre. Bei einer Versendung sei der Transport idR dem Unternehmer zuzurechnen, der einen anderen (dritten) Unternehmer (z.B. Frachtführer oder Spediteur) damit beauftrage, für ihn den Transport- bzw. Beförderungsvorgang durchzuführen oder den Transport- bzw. Beförderungsvorgang durch einen weiteren Unternehmer zu organisieren (Besorgen).

Wesentlich sei hier, dass der Unternehmer der Leistungsempfänger der vom Frachtführer oder Spediteur erbrachten Beförderungsleistung sei.

Die Beschwerdeführerin hätte niederschriftlich angegeben, dass die Versendungen der Waren über das Kennzeichen der transportierenden LKWs nachvollziehbar sein müsse. Trotz intensiver Bemühungen der Steuerfahndung hätte eine Zuordnung nicht auf diese Weise getroffen werden können. Durch die getrennte Ablage von Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen und Transportrechnungen (auf denen zum allergrößten Teil die LKW-Nummern und der Lieferzeitraum nicht ersichtlich seien), sei die Zuordnung der Lieferungen anhand der Buchhaltung nicht in angemessener Zeit möglich und in den meisten Fällen sogar gänzlich unmöglich.

Die Beschwerdeführerin hätte vorgebracht, dass weder ihr noch Zeugin das Unternehmen ***3*** bekannt sei. Aufträge an dieses Unternehmen seien nicht erfolgt. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb dieses Unternehmen angeblich in den Jahren 2012 und 2013 „sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin in der Höhe von ca. 110.000,00 €“ gemeldet haben solle.

Die rumänischen Behörden hätten jedoch bestätigt, belegt mit umfangreichem Belegmaterial, dass die Leistungen genauso stattgefunden hätten, wie dies im MIAS-System gemeldet worden wäre.

Es sei nur dadurch erklärbar, dass verschleiert hätte werden sollen, dass die Beschwerdeführerin, wie zunächst von ihr bekannt gegeben, die Transporte veranlasst hätte. Im ganzen Prüfungsverlauf sei kein einziges Dokument vorgelegt worden, das den Transport durch einen ihrer Kunden belegen würde. Lediglich der Verweis auf das von ihr erstellte CMR, dass die Ware Ex-Work abzuholen sei, sei vorgebracht worden.

Aufgrund der oben dargestellten Umstände könne diesem Schriftstück keine große Beweiskraft zugemessen werden, da die Steuerfahndung davon ausgehe, dass die Beschwerdeführerin gewusst hätte, dass sie Waren in einen Betrugskreislauf liefere. Dies unter anderem deshalb, da die übermittelten Unterlagen bezüglich der Firma ***3*** belegen würden, dass beinahe alle Fahrten an die oben zitierten Betrugsfirmen gegangen wären.

Sei aber die Beschwerdeführerin diejenige Unternehmerin gewesen, die die Warenbewegungen veranlasst hätte und seien die Waren nicht von den Kunden abgeholt worden, würden sachverhaltsmäßig Reihengeschäfte vorliegen, für die die Dreiecksgeschäftsregelung grundsätzlich anwendbar sein könne.

Beispielhaft wurden Unterlagen der rumänischen Behörden beigelegt, die einen Transportauftrag der Beschwerdeführerin an die ***3*** samt Rechnung beinhalten.

1.6.4. Zusammenfassung Sachverhalte

Zu dem oben nachvollzogenen Geschäftsfall könne nun festgestellt werden:

.....

Den Auftrag für diese Transportleistung hätte die Beschwerdeführerin gegeben. Der Leistungsgegenstand wäre ein Transport von Hannover nach Bukarest und weiter nach ***4*** gewesen.

....

Da die ***3*** die Transportleistung für die Beschwerdeführerin erbracht habe, müsse davon ausgegangen werden, dass sie über diese Leistung auch das CMR von der Firma ***3*** bekommen habe.

.....

Die Beschwerdeführerin hätte

....

den Transport organisiert, diesen aber nicht in der Buchhaltung aufscheinen lassen und die Transportleistungen vorsätzlich bestritten.

Sie hätte die Firma ***3*** bar bezahlt. Entweder sie wäre in Rumänien gewesen und hätte vor Ort gesehen, wie die Vorgänge rund um das Betrugsnetzwerk gewesen wären oder die betrügerischen Unternehmen hätten die Bezahlung für sie übernommen. Dies stehe im Widerspruch zur Stellungnahme.

.....

Sie hätte Dreiecksgeschäfte erklärt, keine Unterlagen zu den dazugehörigen Transporten vorlegen können und gehe nun selbst von gescheiterten Dreiecksgeschäften aus.

Die Beschwerdeführerin hätte ihre Unterlagen nicht so aufbewahrt, dass nachvollzogen werden könne, welche Eingangsrechnung zu welcher Ausgangsrechnung gehöre und wer schlussendlich befördert hätte. Es sei de facto nicht möglich zu prüfen, wo der Ort der Lieferung sei.

.....

1.7. Rechtliche Würdigung

1.7.1. Dreiecksgeschäft

Allgemeines:

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsregelung iSd Art. 25 UStG 1994 sei das Vorliegen eines Reihengeschäftes mit drei Beteiligten in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der EU, bei dem die Warenbewegungen der ersten Lieferung zugeordnet werden müsse.

Von einem Reihengeschäft sei dann auszugehen, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen würden, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelange.

Zu beachten sei, dass

- die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden würden;
- der Orte der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden müsse und
- nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt werden könne (vgl. EuGH. 6.4.2006, Rs C-245/04, EMAG Handel Eder) und es sich daher nur bei einer der Lieferungen im Reihengeschäft um eine so genannte „bewegte“ Lieferung handeln könne, die auch eine grenzüberschreitende innergemeinschaftlicher

Lieferung sein könne.

Nach vorherrschender Ansicht sei dann die erste Lieferung in einem Reihengeschäft die so genannte „bewegte“ Lieferung, wenn die Warenbewegung durch den ersten oder den zweiten Unternehmer veranlasst werde. Alle andere Lieferungen seien so genannte „ruhende“ Lieferungen, für die der Ort der Lieferung danach bestimmt werde, wo die Warenbewegung ende.

Werde die Warenbewegung durch den letzten Unternehmer im Reihengeschäft veranlasst, sei die Lieferung an diesen Unternehmer die so genannte „bewegte“ Lieferung, die gegebenenfalls vorgelagerten Lieferungen die so genannten „ruhenden“ Lieferungen.

Bei einem Reihengeschäft, für das allenfalls die Dreiecksgeschäftsregelung zur Anwendung gelangen könne, müsse der erste Unternehmer in der Reihe eine innergemeinschaftliche Lieferung an den mittleren Unternehmer (den so genannten Erwerber) erbringen, die bei diesem zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in jenem EU-Mitgliedstaat führe, in dem die Warenbewegung ende. Dies müsse regelmäßig der Mitgliedstaat sein, in dem der dritte Unternehmer in diesem Reihengeschäft (der so genannte Empfänger) die Ware erhalten solle und in dem er idR auch ansässig oder zur Umsatzsteuer erfasst sei. Die an die innergemeinschaftliche Lieferung anschließende Lieferung des zweiten Unternehmers (des Erwerbers) an den dritten Unternehmer (den Empfänger) sei die so genannte „ruhende“ Lieferung, die im Bestimmungsland steuerbar und idR auch steuerpflichtig sei.

Wegen des innergemeinschaftlichen Erwerbes und der steuerpflichtigen Lieferung im Bestimmungsland müsse sich der Erwerber in diesem Land registrieren lassen und seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachkommen.

Zur Vermeidung diese steuerrechtlichen Verpflichtungen im Bestimmungsland sei die Dreiecksgeschäftsregelung als Vereinfachungsvorschrift geschaffen worden: Danach könne der Erwerber gegenüber seinem Lieferanten unter einer anderen UID als der des Bestimmungsmitgliedstaates auftreten. Er müsse eine Rechnung an den Empfänger legen, in der dieser zum Steuerschuldner für die Lieferung des Erwerbers an ihn bestimmt werde und auf das Dreiecksgeschäft hingewiesen werde und eine Zusammenfassende Meldung mit der Indikation Dreiecksgeschäft einreichen.

Der durch die Verwendung einer anderen UID als der des Bestimmungslandes bewirkte innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994) gelte beim Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen als besteuert.

1.7.2. Vorliegen von Dreiecksgeschäften iSd Art. 25 UStG 1994

Die Beschwerdeführerin hätte durch Einreichung entsprechender Zusammenfassender Meldungen sowie entsprechende Rechnungslegung gegenüber ihren Abnehmern zum Ausdruck gebracht, solche Dreiecksgeschäfte iSd Art. 25 UStG 1994 erbracht zu haben. Zudem sei die gegenüber ihren Lieferanten unter ihrer österreichischen UID aufgetreten.

Demgegenüber werde nunmehr aber bestritten, dass bei den hier zu beurteilenden Reihengeschäften die Lieferungen an die Beschwerdeführerin die bewegten Lieferungen seien,

und vorgebracht, dass die Waren von den Abnehmern abgeholt worden wären. Würde dies der Fall sein, würde die Dreiecksgeschäftsregelung von vornherein nicht anwendbar sein.

Zu klären sie daher,

- ob nach dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt überhaupt Reihengeschäfte vorliegen würden, für die allenfalls die Dreiecksgeschäftsregelung zur Anwendung gelangen könne und
- ob gegebenenfalls die innergemeinschaftlichen Erwerbe iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994, die die Beschwerdeführerin durch die Verwendung ihrer österreichischen UID bewirkt habe, als besteuert gelten würden.

.....

Es sei von entscheidender Bedeutung, zu ermitteln, wer tatsächlich die Beförderung veranlasst habe, nur könne auf Grund der mangelhaften Unterlagen der Beschwerdeführerin und ihrer sich widersprechenden Auskünfte eine solche Prüfung nicht mehr durchgeführt werden. Es sei de facto nicht mehr möglich zu ermitteln, wo in welchem Beförderungsfall der Lieferort gelegen wäre. Da keine Unterlagen vorliegen würden, wer bei welcher Fahrt nun tatsächlich die Versendung in zivilrechtlicher Betrachtungsweise beauftragt hätte, müsse in freier Beweiswürdigung festgestellt werden, wem die Versendungen zuzurechnen seien.

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes könnten für das Vorliegen oder nicht Vorliegen von Reihengeschäften, auf die die Dreiecksgeschäftsregelung iSd Art. 24 UStG 1994 angewendet werden könne, folgende Hinweise/Beweise festgestellt werden:

Hinweise für Reihengeschäfte, für die Art. 25 UStG 1994 allenfalls anwendbar sei:

- Eigene Erklärung der Beschwerdeführerin;
- Keine Umsatzsteuerberichtigung durch die Beschwerdeführerin;
- Interesse der Lieferanten an einer Abholung der Beschwerdeführerin;
- Formulare der Firma ***5***, auf denen die sich bei jedem Geschäftsfall vom Abholer bestätigen lasse, dass sie „im Namen des Kunden“ (also der Beschwerdeführerin) und „nicht im Namen des Kunden des Kunden“ (also der rumänischen Firma) abholen würde;
- Nachgewiesene Transportleistungen, die nicht im Rechenwerk erfasst worden wären und die belegen würden, dass die Beschwerdeführerin die Transporte beauftragt hätte;
- Dargestellte obige Lieferungen bzw. der ***3***, in der die Beschwerdeführerin befördern hätte lassen;
- Keine Möglichkeit, auf Grund der Buchhaltungsunterlagen das Gegenteil festzustellen und somit vom Bescheid abzuweichen;
- Meldungen des Transportunternehmens ***3*** über sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin im MIAS und entsprechende Bestätigungen der rumänischen Steuerverwaltung.

Hinweise für Reihengeschäfte, für die Art. 25 UStG 1994 nicht anwendbar sei:

- Behauptung der Beschwerdeführerin;
- Vermerk EXW auf Rechnungen;
- Aussage der nicht in diese Entscheidungen involvierten Mitarbeiterin Zeugin.

Die Beschwerdeführerin stelle sich zurzeit auf den Standpunkt, dass auf die Reihengeschäfte,

an denen sie beteiligt gewesen wäre, die Dreiecksgeschäftsregelung nicht anwendbar sei, da es sich bei den Lieferungen an sie nicht um die „bewegten“ Lieferungen gehandelt hätte, sondern um die „ruhenden“. Diesfalls würde das Auftreten unter ihrer österreichischen UID mangels innergemeinschaftlicher Lieferung an sie nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 führen. Dies solle dadurch belegt werden, dass sie keine Unterlagen dazu vorlege, die aber nur sie vorlegen könne. Wenn nun behauptet werde, dass sich die Kunden der Beschwerdeführerin die Waren direkt bei den Erstlieferanten abgeholt hätten und deswegen die innergemeinschaftlichen Erwerbe aufgrund der Verwendung der österreichischen UID in Österreich zu verneinen sei, aber kein einziger Beweis dazu vorgelegt werde, könne einem solchen Ansinnen nicht Folge geleistet werden.

Unter sorgfältiger Abwägung aller vorhandenen Beweismittel könne die Steuerfahndung zu keiner anderen Würdigung kommen, als dass Sachverhalte vorliegen würden, auf die die Dreiecksgeschäftsregelung anwendbar sein könne, und somit auch die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin versenden hätte lassen und damit die Warenbewegung veranlasst hätte, zutreffend sei. Es hätte bei keiner einzigen Fahrt festgestellt werden können, dass jemand anderer den Beförderungsauftrag erteilt hätte. Im Gegenteil, es hätte sogar nachgewiesen werden können, dass die Beschwerdeführerin bei einem Fall den Beförderungsauftrag erteilt hätte, obwohl sie versucht hätte, diesen Geschäftskontakt zu verschleiern. In freier Beweiswürdigung werde festgestellt, dass Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG 1994 vorliegen würden.

1.7.3. Reihengeschäfte mit vier Beteiligten

Soweit davon auszugehen sei, dass die Warentransporte nicht an die Kunden der Beschwerdeführerin, sondern unmittelbar an deren Abnehmer durchgeführt worden wären, würden Reihengeschäfte mit vier Beteiligten vorliegen.

Diesfalls sei eine Dreiecksgeschäftsregelung von vornherein ausgeschlossen, sodass für diese Reihengeschäfte die allgemeinen Besteuerungsvorschriften zur Anwendung gelangen würden. Das bedeute, dass die Lieferungen der Erstlieferanten an die Beschwerdeführerin die „bewegten“ innergemeinschaftlichen Lieferungen seien, die bei dieser zu innergemeinschaftlichen Erwerben in den Bestimmungsländern führen würden und alle nachgelagerten Lieferungen ebenfalls in den Bestimmungsländern der Besteuerung unterliegen würden.

In diesem Fall führe die Verwendung ihrer österreichischen UID bei der Beschwerdeführerin jedenfalls zu innergemeinschaftlichen Erwerben iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994. Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 bleibe unanwendbar. Zudem bestehe für die innergemeinschaftlichen Erwerbe kein Recht auf Vorsteuerabzug. Diese innergemeinschaftlichen Erwerbe würden erst dann entfallen, wenn die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe in jenen Mitgliedstaaten, in denen die Warenbewegungen geendet hätten, nachgewiesen worden wären.

1.7.4. EuGH 18.12.2014, Rs C-131/13

Gemäß Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 gelte der innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich iSd Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 auf Grund der Verwendung der österreichischen UID unter den dort angeführten Voraussetzungen als besteuert.

Aus der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH ergebe sich daher, dass dem Unternehmer das Recht auf Inanspruchnahme einer Begünstigungsvorschrift zu versagen sei, wenn er gewusst hätte oder wissen hätte müssen, dass es sich bei den gegenständlichen Lieferungen um Lieferungen in Betrugskreisläufe handle.

1.7.5. Würdigung „wusste oder hätte wissen müssen“

.....

1.8. Würdigung der Vorbringen in der Stellungnahme vom 27.10.2017

1.8.1. Vernehmung Zeugin

Zeugin gebe selbst an, dass sie bei den Vereinbarungen nicht dabei gewesen wäre und sie es deshalb nicht genau sagen könne. Sie wäre in diesen Prozess nicht eingebunden gewesen, wäre sie das gewesen, würde sie etwa auch die Transportaufträge ***3*** kennen müssen.

1.8.2. Stellungnahme Beschwerdeführerin vom 18.10.2017 – Kenntnis der ***3***

Dass ihr diese Firma nicht bekannt sei, sei eine Schutzbehauptung.

1.8.3. Stellungnahme Beschwerdeführerin vom 18.10.2017 – EuGH 26.7.2017, RS C-386/16

Der in der Stellungnahme angeführte Sachverhalt liege nicht vor. Alle bisher vorliegenden Unterlagen würden darauf hinweisen, dass die (Erst-)Lieferanten nicht gewusst hätten, dass die Waren bereits weiterveräußert worden wären. Und das aus einem ganz einfachen Grund: Die Lieferanten wären sich bewusst gewesen, dass in so einem Fall ihre Lieferungen an den Abnehmer (Beschwerdeführerin) in den Abgangsstaaten (in diesen Fällen DE, BE und NL) steuerbare und steuerpflichtige „ruhende“ Lieferungen seien und dann keine „bewegten“ innergemeinschaftlichen Lieferungen vorliegen würden. Dies ergebe sich z.B. auch daraus, dass sich das Unternehmen ***5*** sogar schriftlich versichern bzw. bestätigen lasse, dass die Beschwerdeführerin die Ware abhole und nicht ihr Kunde.

Im Übrigen könne aus dem EuGH-Urteil Rs C-386/16, Toridas UAB, gerade nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass bei Reihengeschäften, bei denen der mittlere Unternehmer (Zwischenerwerber) für die Warenbewegung verantwortlich sei, diese der zweiten Lieferung zugeordnet werden könne, wenn die Waren bereits vor Beginn der Warenbewegung an den letzten Abnehmer veräußert worden wären und der erste Lieferant vom mittleren Unternehmer darüber informiert worden wäre. Dies nämlich deswegen, weil der EuGH in seiner Entscheidung offengelassen habe, auf Grund welcher konkreten Umstände er dort zur Auffassung gelangt sei, dass bzw. wann die Lieferungen stattgefunden hätten. So verweise er in Rn. 38 ohne weitergehende Differenzierung nur auf die Angaben in der Vorlageentscheidung. Zudem qualifiziere er die Erstlieferungen nur unter dem Vorbehalt einer

Überprüfung durch das vorliegende Gericht als innerstaatliche Lieferungen, ohne jedoch näher auszuführen, welche Überprüfungen er für erforderlich erachte.

Bei Reihengeschäften, bei denen die Warenbewegung von einem Zwischenerwerber veranlasst werde, werde die Warenbewegung der Lieferung an diesen Zwischenerwerber zugeordnet, sofern nicht im Einzelfall besondere Umstände vorliegen würden, die eine Zuordnung der Warenbewegung zur zweiten Lieferung rechtfertigen würden (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107).

Aus EuGH RS C-386/16, Toridas UAB, könne daher nichts gewonnen werden. Darüber hinaus werde die Tatsache außer Acht gelassen, dass die Beschwerdeführerin nicht nur keine Unterlagen vorgelegt hätte, die eine Zuordnung der Warenbewegung zur zweiten Lieferung rechtfertigen hätten können, sondern überhaupt keine Nachweise darüber, wer nun tatsächlich die Waren in zivilrechtlicher Hinsicht habe transportieren lassen.

Das bloße Behaupten, dass die bisher abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen falsch seien, ohne näher Angaben zu machen, aus welchem Grund dies der Fall sein solle oder diesbezügliche Unterlagen oder Ähnliches vorzulegen, könne zu keiner Änderung der für die Bescheiderlassung maßgeblichen Umstände führen. Der Vermerk „EXW“ auf CMR-Papieren würde auch dann für eine Neuurteilung der Umsätze nicht ausreichen, wenn es sich nicht um Lieferungen an in Betrug involvierte Unternehmen gehandelt hätte.

Zudem müsse die Steuerbehörde nicht das Nichtvorliegen des von ihr behaupteten Sachverhaltes beweisen, wenn sie selbst keine Angaben zum ihrer Ansicht nach maßgeblichen Sachverhalt mache, mit denen die Steuerbehörde sich allenfalls auseinandersetzen könne.

1.8.4. Kontrollpflichten der Steuerbehörden, Verletzung der Sorgfaltspflicht

.....

1.8.5. Gültigkeit Italmoda

.....

1.9. Höhe der getätigten Lieferungen

.....

In Summe würde die Summe der Nettolieferungen, die zu einer Nachforderung Erwerbsteuer in Höhe von 411.000,81 € führen würden, in den Jahren 2011 bis 2013 4,110.008,10 € betragen.

2. Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung

2.1. Nichtzuordenbarkeit der Transporte

Auf Grund des Ablagesystems sei es in angemessener Zeit nicht möglich festzustellen, welchen Lieferungen die verbuchten Transportleistungen zuzuordnen seien. In vielen Fällen sei dies gänzlich unmöglich. Durch die getrennte Ablage von Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen und Transportrechnungen sei es nicht möglich, diese in Zusammenhang zu bringen. Dies umso mehr dadurch, dass die Transportrechnungen oftmals Sammelrechnungen seien, die Detaildaten zur abgerechneten Leistung nur sehr rudimentär

beinhalten würden. Dadurch sei es auch nicht möglich, die in der Buchhaltung vorhandenen Transportleistungen den einzelnen Lieferungen zuzuordnen.

Diese Zuordnung sei aber unabdingbar für die Beurteilung der Steuerbarkeiten nach dem UStG. In diesem Zusammenhang sei festzustellen, dass es offensichtlich auch der Beschwerdeführerin selbst unmöglich gewesen wäre, diese Zuordnung zu treffen, da trotz mehrmaliger Aufforderung und Vorbearbeitung durch die Steuerfahndung eine Liste mit 399 Lieferungen nicht an die Steuerfahndung bearbeitet zurückgegeben werden hätte können.

2.2. Nichterfassung von Betriebsausgaben

Aufgrund einer Auskunft der rumänischen Behörden sei festgestellt worden, dass Aufwendungen der ***3*** iHv circa 110.000,00 € nicht in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst worden wären. Dies stelle einen schweren Buchhaltungsmangel dar. Auf Grund der festgestellten Sachverhalte rund um die Transporte könne dadurch endgültig nicht mehr festgestellt werden, ob die verbuchten Aufwendungen Transporte überhaupt für das Unternehmen ausgeführt worden wären und welche weiteren Transportleistungen ebenfalls nicht in den Büchern erfasst worden wären. Genauso wenig könne endgültig beurteilt werden, ob alle Erlöse der Beschwerdeführerin als Erlös erfasst worden wären, da ja durch die Berücksichtigung der Transportleistungen der ***3*** nun mehr Transportleistungen in den Büchern erfasst seien, als dies für die vorhandenen Lieferungen erforderlich sein würde.

2.3. Aufwendungen Provisionen

Es seien Provisionen geltend gemacht worden, bei denen entweder die Empfänger in ihren zusammenfassenden Meldungen diese nicht gemeldet hätten oder die Beschwerdeführerin nicht darlegen hätte können, wieso diese Zahlungen betrieblich veranlasst gewesen sein sollten.

Man müsse davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin mit den betrügerisch agierenden Personen in Rumänien in direktem Kontakt gestanden sei. Es sei davon auszugehen, dass es mit diesen Personen Vereinbarungen gegeben haben müsse, deren Inhalt der Steuerfahndung nicht offen gelegt worden wäre.

2.4. Schätzung

In dieser Buchhaltung würden Einnahmen und Ausgaben in einer Weise verbucht, dass als Betriebsergebnis ein geringer und für die Steuerbehörde unauffälliger Gewinn ausgewiesen werde.

Aufgrund der im Besprechungsprogramm festgestellten Sachverhalte sei festzustellen, dass die Ordnungsmäßigkeit der Bücher iSd §§ 130 und 131 BAO iVm § 163 BAO nicht gegeben sei. Es bestehe Schätzungsverpflichtung gemäß §184 BAO.

3. Provisionen an Dritte

3.1. ***6***

In den Jahren 2011 bis 2013 seien Provisionszahlungen an das rumänische Unternehmen als Aufwand verbucht worden.

Die auf den Rechnungen angeführte UID-Nummer wäre nur bis 1.8.2010 gültig gewesen. Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass das rumänische Unternehmen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr existiert hätte, dass es ab diesem Zeitpunkt nicht mehr unternehmerisch tätig gewesen sei. Eine Leistungserbringung wäre nicht mehr möglich gewesen. Im MIAS würden dementsprechend auch keine Meldungen der ***6*** aufscheinen.

Zum Zeitpunkt der Löschung des Unternehmens im Handelsregister hätte es die Steuernummer = UID-Nummer des Unternehmens nach wie vor noch gegeben, da es vermutlich im Rumänien genauso sei wie in Österreich, dass einmal die Steuernummer vergeben werde und diese bis zur Löschung unverändert bleibe.

Es sei um detaillierte Leistungsbeschreibungen ersucht worden, dem sei nicht nachgekommen worden. Der Aufwand sei gewinnerhöhend ausgeschieden worden.

3.2. ***7***

In den Jahren 2011 bis 2013 seien Provisionszahlungen an das rumänische Unternehmen als Aufwand verbucht worden.

Die UID Nummer der in der Güterbeförderung im Straßenverkehr tätigen ***7*** sei von 11.5.2006 bis 1.8.2013 gültig gewesen und unter Berücksichtigung von

Umrechnungsdifferenzen würden sich die 2011 und 2012 im MIAS gemeldeten Beträge mit den Provisionszahlungen 2011 und 2012 decken.

Für das Jahr 2013 sei keine MIAS-Meldung mehr erfolgt. Die Rechnung 347 vom 10.12.2013, laut Buchung privat bezahlt am 27.12.2013, werde nicht anerkannt, da zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung das Unternehmen nicht mehr existiert hätte. Es sei davon auszugehen, dass das Unternehmen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr unternehmerisch tätig gewesen wäre. Dem Antrag der steuerlichen Vertretung auf Überprüfung der UID Nummer beim rumänischen Finanzamt sei nicht entsprochen worden, da eine Überprüfung der Gültigkeit der UID Nummer mittels Abfrage der MIAS-Daten auch durch das Finanzamt möglich sei und ein Rechtshilfeersuchen kein anderes Ergebnis geliefert haben würde. Es würde Aufgabe der Beschwerdeführerin sein, die Gültigkeit der UID Nummer nachzuweisen.

Eine exakte Leistungsbeschreibung sei nicht erfolgt, der Aufwand 2011 bis 2013 könne nicht anerkannt werden.

3.3. ***8***

In den Jahren 2012 und 2013 seien Provisionszahlungen an das rumänische Unternehmen als Aufwand verbucht worden.

Die UID Nummer der in der Herstellung von Baubedarfsartikeln aus Kunststoffen tätigen Firma sei seit 6.8.2010 gültig.

Obwohl die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 Kontakt mit der Firma aufgenommen und diverse Unterlagen vorgelegt habe seien von der ***8*** für die Jahre 2012 und 2013 keine sonstigen Leistungen, auch nicht in späteren Jahren, gemeldet worden. Im MIAS würden bis zum 22.8.2018 keine Meldungen aufscheinen.

Aus dem vorgelegten Beratungsvertrag vom 22.8.2012 sei keine exakte Leistungsbeschreibung

erkennbar.

Nachdem seitens der ***8*** keine Meldungen im MIAS-System aufscheinen würden und keine exakte Leistungsbeschreibung samt entsprechender Unterlagen, die die Leistungserbringung nachweislich dokumentiert haben würden, vorgelegt worden wären sei der Aufwand nicht anerkannt worden.

3.4. ***9***

Mit Rechnung vom 4.8.2013 sei ein Betrag von 1.000,00 € für die Leistung „Für den außerordentlichen Aufwand der Dienstleistung, Schweinehälften von ***10*** GmbH“ in Rechnung gestellt worden.

Von der Firma scheine im MIAS-System für 2013 keine Zusammenfassende Meldung (sonstige Leistung) auf. Die Erklärung der Beschwerdeführerin, dass die Firma die Firma ***11*** als Lieferant vermittelt hätte, erscheine insoweit unglaubwürdig, als die Beschwerdeführerin bereits 2011 mit der ***12*** GmbH und der ***13*** in Geschäftsverbindung gestanden wäre.

Es sei nicht dargelegt worden, welche Firma konkret vermittelt worden wäre bzw. wer wen vermittelt hätte und welcher außerordentliche Aufwand erbracht worden wäre, der Aufwand werde nicht anerkannt.

3.5. ***14***

In den Jahren 2012 und 2013 seien an die in Italien ansässige Privatperson – auf der Rechnung sei keine UID angeführt – Provisionen bezahlt worden.

Von der Beschwerdeführerin sei dazu folgendes angegeben worden: Italien, Warenpreisvergleich mehrerer Anbieter, Unterstützung der Verkaufsadministration = Unterlage Aufbereitung, Muster aussuchen und schicken.

Es seien keine schriftlichen Belege vorgelegt worden, die die Leistungserbringung nachweislich dokumentieren würden.

Es sei keine exakte Leistungsbeschreibung für die Provisionszahlungen erbracht worden, die zugesagte Bestätigung sowie eine Fotodokumentation sei nicht vorgelegt worden, der Aufwand werde nicht anerkannt.

3.6. ***15*** Daniel/Ionela

In den Jahren 2011 bis 2013 seien Provisionszahlungen an die Privatpersonen Daniel ***15*** und Ionela ***15*** als Aufwand geltend gemacht worden.

Von der Beschwerdeführerin sei dazu folgendes angegeben worden: neues Geschäftsfeld Verkauf Brennholz, Pellets, Briketts, Lieferanten gesucht, Musterangebote

Es seien keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt worden, die die Leistungserbringung und die Angemessenheit der Höhe dokumentieren würden.

Es seien nicht konkret zuordenbare Fotos von Holzbriketts bzw. Pellets übermittelt worden. Die zugesagte Bestätigung von Daniel ***15*** bzw. Ionela ***15*** sowie eine Fotodokumentation über die von ihnen geleisteten Arbeiten seien nicht vorgelegt worden.

Die Provisionszahlungen würden mangels Nachweises der Gegenleistung nicht anerkannt werden.

4. Betriebs- und Geschäftsausstattung – Handtasche

Im Jahr 2011 und im Jahr 2012 wurde jeweils eine Damenhandtasche als Anlagevermögen Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesen und in Folge die AfA geltend gemacht. Es würde sich um Aufwendungen der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 handeln und die Afa-Beträge seien jeweils auszuscheiden.

.....

5. Wareneinkauf

Ein Bareinkauf in Höhe von 1.750,00 € sei im Jahr 2011 nicht verbucht, die Vorsteuer um 175,00 € erhöht worden.

6. Reiseaufwand

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei ein Teil der Reisespesen privat veranlasst und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig und pauschal um 1/3 gekürzt worden.

Beigelegt wurden Transportaufträge, CMR und Rechnungen die Firma ***3*** betreffend, eine Aufstellung der Firma ***3*** im Hinblick auf die verbuchten Transportleistungen für die Beschwerdeführerin.

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2018** geht unter anderem folgendes hervor:

Es sei eine Strafanzeige der Beschwerdeführerin vom 13.11.2018 gegen die ***3*** in Rumänien vorgelegt worden.

Beschwerdeführerin:

*„Bezüglich der Firma ***3*** möchte ich festhalten, dass ich diese Leistungen nie erhalten habe. Die Firma kannte meine Daten aus einer Rechnung „Eurohaken“ vom 2.5.2012. Es besteht der begründete Verdacht, dass die ***3*** die Rechnungen gefälscht haben könnte. Warum diese gefälschten Rechnungen die „***16***“ als Rechnungsadresse angeführt ist, lässt sich dadurch erklären, dass auf der „Eurohaken-Rechnung“ ebenfalls diese Adresse angeführt ist. Warum jetzt auf dieser „Eurohaken-Rechnung“ die ***16*** angeführt war, lässt sich möglicherweise dadurch erklären, dass durch meine Sekretärin eine alte Vorlage verwendet wurde, da wir die ***3*** bisher nicht als Kunden hatten und neu anlegen mussten. Bei den Eurohaken war es so, dass die ***3*** der Firma ***11*** Eurohaken nicht retourniert hat. Die Firma ***11*** ist daraufhin an mich herangetreten und wollte die Eurohaken wiederhaben. Ich habe mich dann telefonisch mit der ***3*** in Verbindung gesetzt und ihnen mitgeteilt, dass wir diese Eurohaken in Rechnung stellen werden. Sollten die Eurohaken retourniert werden, wird auch die Rechnung wieder storniert, was schlussendlich dann auch geschah.*

*Wenn ich gefragt werde, ob ich darüber hinaus Kontakt zur ***3*** gehabt hatte, dann kann*

ich das verneinen.“

Auf die Frage, ob zu den Lieferungen noch detailliert Stellung genommen werde:

„Um diese Frage entsprechend zu beantworten müsste man den Spediteur oder den Kunden fragen. Die Beschwerdeführerin hat ihre Stellungnahme abgegeben und kann dieser nichts weiter hinzufügen. Weiter Unterlagen sind bei ihr offensichtlich nicht vorhanden und können von dieser daher auch nicht vorgelegt werden. Hätte sie den Transport auch noch bezahlt, dann wäre es sicher ein Verlustgeschäft gewesen.“

Auf die Frage:

In der Buchhaltung seien Transportaufwendungen verbucht, die aber auf Grund der fehlenden Leistungsbeschreibung entweder nur sehr schwer oder aber in den allermeisten Fällen gar nicht den einzelnen Lieferungen zuzuordnen sind. In einem Fall war die Nachvollziehung aber möglich. Es handelt sich hierbei um ein Reihengeschäft mit Warentransport vom 1.8.2012 vom deutschen Unternehmen ***11*** Meat Products GmbH an die Beschwerdeführerin, die wiederum direkt an die betrügerisch agierende ***17*** weiterliefere. Die Warenbewegung gehe direkt vom deutschen Unternehmen nach Rumänien. Als Beförderungsmittel wurde der LKW mit dem Kennzeichen ***18*** mit dem Auflieger B-***19*** verwendet.

Diese KFZ-Kombination sei der Frachtfirma ***20*** zuzuordnen, die die Rechnung an die Beschwerdeführerin mit 14.9.2012 gestellt hätte. In den Monaten vor dieser Rechnung wäre kein anderer Transport dieser KFZ festzustellen gewesen, sodass dieser Transport der angeführten Lieferung zuzuordnen gewesen wäre.

Auf der Ausgangsrechnung sei jedoch auf der zugehörigen Ausgangsrechnung der Vermerk „ex work Germany“ angeführt. Weiter würden die Frachtkosten auch nicht Deckung finden im verrechneten Entgelt, sodass dadurch ein Verlust durch diesen Geschäftsfall entstanden sein müsse.

„Das kann so nicht sein, da auf der Rechnung „ex work“ steht. Wenn ich gefragt werde, für welche Lieferung die Rechnung tatsächlich verwendet wurde, muss ich mir das noch genauer in den Unterlagen anschauen.“

„Wenn ich gefragt werde, ob ich zuerst die Ware wegen des Preises bestelle, bevor eine Anfrage des Kunden hereinkommt, oder umgekehrt, dann gebe ich an, dass beides der Fall war, das war immer verschieden.“

Vorliegend ist auch eine **Niederschrift über die Einvernahme der Beschwerdeführerin vom 19.4.2017**, aus der unter anderem folgendes hervorgeht:

.....

Es seien beinahe ausschließlich Waren in Deutschland, Belgien und Holland eingekauft und an Unternehmen weiterveräußert worden, wobei die Ware direkt von den Lieferanten an die Erwerber geliefert worden wäre. Es wären somit die Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft gegeben gewesen und seien diese Lieferungen von der Beschwerdeführerin auch als Dreiecksgeschäft erklärt worden. Es sei aber bis dato der Finanzverwaltung nicht klar, wer tatsächlich die Versendung oder Beförderung veranlasst habe.

.....

Die Beschwerdeführerin hätte niederschriftlich angegeben, dass die Lieferungen an die Unternehmen nicht von ihr veranlasst worden wären, sondern dass die Rumänen direkt abgeholt hätten. Dem stehe die Vereinbarung mit ***21*** und ***5*** entgegen, dass die Ware der Kunde abholen müsse, und nicht der Kunde des Kunden. Weiter seien von der Transportfirma ***3*** sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin gemeldet worden, die nicht in ihrer Buchhaltung erfasst worden wären.

.....

Mit einer **Email vom 27.4.2017** wurde durch die Amtspartei eine Auflistung von 399 Lieferungen an die als dubios eingestuften Firmen an die Beschwerdeführerin übermittelt. Bei diesen Lieferungen würde es sich um Dreiecksgeschäfte handeln. Es sei in allen Fällen der Nachweis der tatsächlichen Beförderung/Versendung jeder einzelnen Lieferung nachzuvollziehen, um eine USt-rechtliche Qualifizierung treffen zu können. Dazu würden folgende Informationen zu jeder einzelnen Lieferung benötigt werden: Darstellung der Lieferung des Lieferanten an den Erwerber (Beschwerdeführerin), wer hätte den Transportauftrag in zivilrechtlicher Verpflichtung gegeben? Wer hätte die Lieferung transportiert?

Mit **Schreiben vom 18.10.2017** wurde durch die Beschwerdeführerin zu einem vorläufigen Zwischenbericht der Steuerfahndung unter anderem wie folgt Stellung genommen:

1. Zur fehlenden Steuerhoheit der österreichischen Abgabenbehörden

Die Steuerfahndung gelange in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, die Versendungen der Waren würden der Beschwerdeführerin zuzurechnen sein und es sei deshalb von einem geglückten Dreiecksgeschäft auszugehen. Als angeblicher Beweis dafür werde der Lieferant ***5*** angeführt, welcher sich bei der Abholung der Ware versichern habe lassen, dass die Waren vom Kunden abgeholt werden würden und nicht vom Kunden des Kunden. Ungeachtet dessen, dass sich dem vorläufigen Zwischenbericht weder entnehmen lasse, ob sich der Lieferant ***5*** die Abholung durch das Unternehmen einzig bei diesem einen Geschäftsfall oder vielmehr bei jedem weiteren auch versichern hätte lassen, noch sich diesem entnehmen lasse, ob nicht in weiterer Folge dennoch die Abholung der Ware durch einen vom Kunden der Beschwerdeführerin beauftragten Spediteur erfolgt sei, lasse sich auch aus einem bloßen Einzelfall keineswegs ein Rückschluss auf die allgemeine Abwicklung der Transportleistungen ziehen.

Im Gegenteil: Die im vorläufigen Zwischenbericht angeführten Unternehmen hätten regelmäßig selbst den jeweiligen Spediteur beauftragt und damit selbständig für die Abholung der Ware beim Lieferanten gesorgt.

Die Rolle der Beschwerdeführerin hätte sich in der Regel darauf beschränkt, dem Lieferanten das Kennzeichen des jeweiligen LKWs, welcher die Ware abholen solle, bekannt zu geben. Damit sei sichergestellt worden, dass die Ware vom Lieferanten auch tatsächlich dem richtigen

Spediteur des richtigen Kunden ausgehändigt werde. Das LKW-Kennzeichen sei zuvor vom Kunden dem Unternehmen der Beschwerdeführerin bekannt gegeben worden.

Diesen Vorgang könne Zeugin, ehemals Sekretärin im Unternehmen, jederzeit bestätigen. Hinzu komme, dass sich auf den durch die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen zumeist der Hinweis „ex work“ finde. Auch daraus werde ersichtlich, dass es beim Kunden gelegen wäre, für die Abholung der Ware Sorge zu tragen und damit deren Versendung zu beauftragen.

Weder der Beschwerdeführerin, noch Zeugin sei das im vorläufigen Zwischenbericht erwähnte Unternehmen ***3*** bekannt. Aufträge an dieses Unternehmen seien seitens der Beschwerdeführerin nicht erfolgt. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb dieses Unternehmen angeblich in den Jahren 2012 und 2013 „sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin in der Höhe von 110.000,00 €“ gemeldet haben solle.

All dies spreche dafür, dass von einem „missglückten Dreiecksgeschäft“ auszugehen sei, sodass die Steuerhoheit der österreichischen Behörden zu verneinen sein werde.

Für ein solches Ergebnis spreche auch die jüngste Rechtsprechung der EuGH zu Reihengeschäften (Urteil EuGH 26.7.2017, C-386/16, Toridas). Nach den nunmehrigen Feststellungen des EUGH sei die Warenbewegung der zweiten Lieferung zuzurechnen, wenn die Waren vor der tatsächlichen Beförderung bereits vom mittleren Unternehmen an einen Kunden veräußert worden wären und der mittlere den ersten Unternehmer entsprechend informiere.

Die Beschwerdeführerin hätte die Waren bereits an seine ausländischen Kunden weiter veräußert, bevor in weiterer Folge von diesen dann der Transport beim jeweiligen Spediteur in Auftrag gegeben worden wäre. Auch sei – wie sich aus dem in den übergebenen Unterlagen enthaltenen umfangreichen Emailverkehr entnehmen lasse, der Lieferant von der Beschwerdeführerin über die bereits erfolgte Weiterveräußerung sowie über die Abholung der Ware durch einen vom Kunden beauftragten Spediteur verständigt worden.

.....

2. Zu den angeblich vorhandenen Indizien hinsichtlich der Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht

.....

Am **27.3.2018** wurde Zeugin **als Zeugin vernommen** und niederschriftlich unter anderem folgendes festgehalten:

„Frage:

Welche Funktion haben Sie beim Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeübt? Bitte beschreiben Sie Ihre Tätigkeit.

Antwort:

Die Tätigkeit war die Durchführung von Aufträgen, man kann auch sagen Sekretärin. Früher hat sie den Betrieb alleine geführt, das ist ihr zu viel geworden, weil sie ja viel unterwegs war und das habe ich dann gemacht mit 16 Std. in der Woche.

Frage:

Welche Tätigkeiten übte das Unternehmen aus?

Antwort:

Großhandel mit Fleisch

Frage:

Welche Tätigkeiten übte die Beschwerdeführerin genau aus? Bitte beschreiben Sie aus Ihrer Sicht ausführlich die Aufgaben, die von ihr wahrgenommen wurden.

Antwort:

Ihre Aufgaben waren alle Dinge, die eine Befugnis brauchten, wie Akquirieren der Kunden, Banküberweisungen, Festlegung der Preise, alles mit den Lieferanten.

Frage:

Das Unternehmen lieferte Fleisch nach Rumänien. Bitte beschreiben Sie so detailliert wie möglich diesen Geschäftsbereich in all seinen Bereichen (wie etwa Kontaktaufnahmen mit Kunden, Lukrierung von Neukunden, Abwicklung Bezahlung, Mahnwesen, mit wem wurde wie Kontakt gehalten, wer war Ansprechpartner, was wusste die Beschwerdeführerin mehr als die Zeugin, wer organisierte den Transport, welche Anfragen wurden von den Kunden gestellt, wurden Angebote gestellt oder angefordert).

Antwort:

Wie die Kunden gekommen sind, weiß ich nicht, da das nicht mein Gebiet war. Vielleicht durch Kontakte aus Rumänien von früher oder Mundpropaganda, genau weiß ich es nicht. Bei Neukunden gab es Vorkassa. Dann kam meistens eine Bankgarantie, aber das hat die Beschwerdeführerin gemacht.

Dann wurde bestellt und ein Termin von mir an den Kunden bekannt gegeben. Es wurden der Verladeort und der Verladetermin den Kunden bekannt gegeben, die dann den Transport organisiert haben. Der Kunde gab uns dann bekannt, mit welchem Fahrzeug er kommen wird und wir haben dann dieses Kennzeichen dem Lieferanten weiter gemeldet, damit dieser wusste, wer denn abholen kommen wird. Grundsätzlich war es so, dass wir dem Kunden sagten, wo er die Ware abholen soll, genau kann ich das nicht sagen, da ich nicht dabei war, als das ausgemacht wurde. Der Kunde hat uns dann gesagt, wohin er die Ware bringen wird, damit wir die Frachtpapiere vorbereiten konnten oder um diese Daten den Lieferanten weiter geben zu können.

Ich kann mich an keine Diskussionen erinnern, wo es um die Lieferungen gegangen wäre hinsichtlich, wer den Transport beauftragt. Ich kann nicht sagen, ob das die Lieferanten gewusst haben.

.....

Frage:

Welche Recherchen wurden von Seiten des Unternehmens angestellt, wenn mit neuen Kunden aus Rumänien und Bulgarien der Geschäftskontakt begonnen wurde?

Antwort:

Die VIES-Abfrage für die UID-Nummer und es gab auch eine Plattform in Rumänien, wo die Firmen gelistet worden sind, irgendwie was mit „all rumanian database“. Da konnte man eine

Auflistung der Firmen in Rumänien erhalten. Es ist auch meistens ein Registrierungszertifikat gekommen, aber ob das angefordert wurde oder von den Rumänen aus freien Stücken geschickt wurde, kann ich nicht sagen. Es wurde auch ein Vertrag von uns angefertigt, also ich habe ihn geschrieben im Auftrag der Beschwerdeführerin, in dem die allgemeinen Bedingungen festgelegt worden sind.“

.....

Am 6.5.2019 ergingen **Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO** betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 sowie Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 jeweils mit folgender Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolgt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 6.5.2019** wurden innergemeinschaftliche Erwerbe, die mit 10 % zu versteuern sind, in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 2,210.369,34 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“*

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 6.5.2019** wurden innergemeinschaftliche Erwerbe, die mit 10 % zu versteuern sind, in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 1,733.687,56 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“*

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 6.5.2019** wurden innergemeinschaftliche Erwerbe, die mit 10 % zu versteuern sind, in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 165.951,20 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“*

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 6.5.2019** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 98.179,65 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“*

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 6.5.2019** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 140.660,06 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: „*Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.*“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 6.5.2019** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 147.408,30 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: „*Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.*“

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 6.5.2019** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 27.362,02 € festgesetzt. Begründet wurde wie folgt: „*Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.*“

Mit **Bescheiden vom 6.5.2019** wurden für das Jahr 2011 657,77 €, für das Jahr 2012 1.670,72 € und für das Jahr 2013 1.496,51 € an **Anspruchszinsen** festgesetzt.

Für sämtliche Bescheide wurde mit **Schreiben vom 23.5.2019** der **Antrag** gestellt, die Beschwerdefrist bis einschließlich 17.6.2019 zu erstrecken.

Mit **Schreiben vom 19.6.2019** wurde **Beschwerde** eingereicht gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Umsatzsteuer 2012 bis 2013 und die Einkommensteuer 2011 bis 2013, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 und die Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013 und unter anderem wie folgt ausgeführt:

1.

Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 sowie betreffend Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014

Die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 würden hinsichtlich der Festsetzungen von Umsatzsteuernachforderungen dem Grunde und der Höhe nach vollumfänglich angefochten werden. Der Umsatzsteuerbescheid 2014 (erstmalige Veranlagung) werde hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderung iHv 16.595,12 €, die sich aufgrund des unterstellten Erwerbes iHv 165.951,20 € ergebe, angefochten. Die Bescheide würden sich als nicht rechtmäßig erweisen, wodurch auch die zugrundeliegenden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Rechtswidrigkeit behaftet seien. Es werde die ersatzlose Aufhebung beantragt.

1.1 Begründungsmängel der Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013

.....

1.2 Keine nachgewiesene Involvierung in Betrugskreisläufe

.....

1.3 Die Beschwerdeführerin hätte nicht gewusst, dass sie in Mehrwertsteuerbetrugskreisläufe liefere und hätte dies auch nicht wissen müssen

.....

1.4 Versagung einer Begünstigungsvorschrift, die nicht mit jenem Umsatz in Zusammenhang stehe, mit dem sich die Steuerpflichtige an der behaupteten Mehrwertsteuerhinterziehung (angeblich) beteiligt habe

.....

1.5 Zum Nichtvorliegen von Dreiecksgeschäften

1.5.1 Veranlassung der Transporte

Es werde bestritten, dass die Beschwerdeführerin die Transporte selbst durchgeführt bzw. veranlasst habe.

Im Zusammenhang mit der Erwerbsteuer sei anzuführen, dass diese bei dem zugrundeliegenden Sachverhalt gemäß Art 3 Abs. 8 UStG 1994 nur dann in Österreich entstehen könne, wenn man davon ausgehe, dass die Beschwerdeführerin oder einer ihrer Lieferanten die entsprechenden Warenbeförderungen beauftragt habe („Versendung“ oder „Beförderung“; vgl. Berger(Bürger/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON³, Art 25 Tz 15). Im konkreten Fall sei jedoch nachgewiesen worden, dass nicht die Beschwerdeführerin (oder einer ihrer Lieferanten), sondern ihre Abnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten die Beförderung veranlasst bzw. beauftragt hätten (so genannte „Abholung“, es liege kein ig. Dreiecksgeschäft vor). Verwiesen werde auf die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 18.10.2017. Die dortigen Angaben seien von Zeugin im Zuge deren niederschriftlichen Einvernahme als Zeugin am 27.3.2018 unter Wahrheitspflicht bestätigt worden. Auf das Protokoll werde verwiesen. Diese sehr authentischen und dem Inhalt nach völlig klaren Aussagen der Zeugin würden nunmehr vom Finanzamt in völlig unsachlicher Weise „heruntergespielt“ und geradezu ins Gegenteil verkehrt. Zunächst sei festzuhalten, dass die oben dargestellte Antwort der Zeugin am Beginn ihrer Vernehmung stattgefunden habe und sie gebeten worden wäre, so genau wie möglich den Geschäftsbereich des Unternehmens der Beschwerdeführerin iZm Fleischlieferungen nach Rumänien und unter anderem auch die Organisation des Transportes zu schildern. Aus mehreren Aussagen der Zeugin sei klar zu schließen, dass das Unternehmen der Beschwerdeführerin die fraglichen Transporte nicht organisiert habe. Die Zeugin weise darauf hin, dass die Kunden den Transport organisiert hätten und auch die Kunden bekannt gegeben hätten, mit welchem Fahrzeug sie kommen würden. Würde die Beschwerdeführerin den Transport beauftragt haben, so würde diese natürlich selbst über die entsprechenden

Daten Bescheid wissen.

Im Abschlussbericht vom 23.4.2019 behaupte nun die Amtspartei aktenwidrig, dass die Aussagen der Zeugin „*einen anderen Sachverhalt vermitteln, als der in der Niederschrift festgestellt wurde.*“ Was damit gemeint sei, bleibe offen. Zeugin hätte laut den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht tatsächlich angegeben, dass

- sie nicht wisse, wie die Beschwerdeführerin zu ihren Kunden gekommen sei;
- sie die genauen Umstände zu den Abholungen nicht sagen könne, da sie nicht dabei gewesen wäre und
- sie sich an keine Diskussionen erinnern könne, wer den Transport beauftragt habe.

Ergänzend führe die Amtspartei an, dass die Zeugin keine Angaben dazu machen habe können, wer die Transporte veranlasst hätte. Die Organisation eines Transportes (der von ihr nur vermutet worden wäre) sei für die Beurteilung nicht maßgeblich.

Dazu sei festzuhalten, dass Zeugin eindeutig ausgeführt hätte, dass die Kunden den Transport organisiert hätten (sie hätte dies so ausgesagt, und nicht bloß vermutet) und auch bekannt gegeben hätten, mit welchem Fahrzeug sie kommen würden. Ob man das nun im rechtlichen Sinne als Beauftragung verstehen möge oder nicht, es könne daraus nur geschlossen werden, dass sich eben die Kunden um den Transport gekümmert hätten und eben in den Worten der Zeugin „organisiert“ hätten. Konkrete Angaben über die Veranlassung oder Beauftragung der Transporte durch die Kunden könne man sich kaum vorstellen. Es sei also unrichtig, dass die Zeugin keine Angaben dazu gemacht hätte, wer die Transporte veranlasst hätte. Derjenige, der organisiere, veranlasse wohl, wenn man auch nur ein einigermaßen allgemein anerkanntes Begriffsverständnis zugrunde lege.

In Wahrheit würden die Ausführungen der Amtspartei einen völlig falschen Eindruck von der Aussage der Zeugin vermitteln. Dass sie etwa nicht wisse, wie die Beschwerdeführerin zu ihren Kunden gekommen wäre, sei völlig unerheblich für die Frage der Warentransporte. Ebenso unmaßgeblich sei, dass sie die genauen Umstände zu den Abholungen nicht angeben könne, da sie nicht dabei gewesen wäre, als dies ausgemacht worden wäre. Sie hätte authentisch und glaubhaft die Reaktion der Kunden und ihre Gesprächsinhalte mit Kunden geschildert. Daraus gehe eindeutig hervor, dass die Kunden die maßgeblichen Transporte veranlasst hätten. Zudem sei unerheblich, dass sie sich an keine Diskussion erinnern könne, wer den Transport beauftragt hätte. Dies sei wohl in der Abwicklung der Geschäfte eben kein diskussionsbedürftiger Umstand. Daraus zu schließen, die Beschwerdeführerin hätte die Transporte beauftragt, sei unsachgemäß.

Die Aussage der Zeugin dokumentiere eindeutig, dass die Kunden der Beschwerdeführerin die maßgeblichen Transporte veranlasst („organisiert“) hätten. Alles andere würde völlig lebensfremd sein und die Aussage ins Gegenteil verkehren. Mit zusammenhanglosen und für die konkrete Frage der Veranlassung der Transporte unmaßgeblichen weiteren Aussagen der Zeugin versuche hier die Amtspartei insgesamt die niederschriftlich aufgenommene Aussage in ihrer Bedeutung herabzuwürdigen. Fest stehe, der von der Amtspartei unterstellte Sachverhalt stehe in klarem Widerspruch zur Niederschrift der Zeugin Zeugin.

Auch die anderen Argumente, mit denen die Amtspartei versuche, eine Abholung der Ware durch den Kunden abzulehnen und vielmehr eine Versendung der Ware durch die Beschwerdeführerin zu behaupten, seien nicht überzeugend. So finde sich im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 folgender Satz: *„Da weder die Beschwerdeführerin, noch ihre Kunden in Rumänien und Bulgarien Transporteure seien, ist davon auszugehen, dass die Ware nicht befördert, sondern versendet wurde.“* Damit verkenne allerdings die Amtspartei, dass eine Abholung durch einen Kunden auch etwa durch einen vom Kunden beauftragten Spediteur erfolgen könne.

Ein weiterer vorgebrachter Umstand in Bezug auf den Sachverhalt zu ***3*** werde unzulässig herabgewürdigt. Die Beschwerdeführerin kenne die Firma ***3*** nicht und hätte dies der Amtspartei auch mitgeteilt. Eine Befragung dazu sei unterblieben. Die Firma ***3*** hätte nun gemäß den Ausführungen der Amtspartei im Zeitraum 2012 und 2013 sonstige Leistungen (vermutlich Transportleistungen) an die Beschwerdeführerin iHv 110.000,00 € gemeldet. Entsprechende Transportkosten seien aber in den Büchern der Beschwerdeführerin nicht zu finden. Dies eben deshalb, weil von der Firma ***3*** keine Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin erbracht worden wären. Es sei auch die gegen die Firma ***3*** in Rumänien eingebrachte Strafanzeige in deutscher Übersetzung samt Belegen übermittelt worden.

In Kenntnis dieser Strafanzeige halte nun die Finanzbehörde in ihrem Abschlussbericht vom 23.4.2019 folgendes fest: *„Die genauen Umstände zu diesem Sachverhalt sind aber aufgrund der Argumentation der Beschwerdeführerin weiterhin unklar.“* Es bleibe offen, was an den Ausführungen unklar sein solle. Die Beschwerdeführerin hätte im Prüfungsverfahren durchgehend behauptet, die Firma ***3*** nicht zu kennen und mit ihr keine Geschäftsbeziehungen unterhalten zu haben. Die Amtspartei stelle in eigener Beweiswürdigung fest, dass es für die Firma ***3*** keinen Grund gegeben hätte, die Rechnungen und Auftragsbestätigungen zu fälschen. Es gehe aber nicht hervor, welche Ermittlungen die Amtspartei (und sei es durch entsprechende Rechtshilfersuchen) zu einer möglichen Motivlage der Firma ***3*** getätigt hätte. Die Beweiswürdigung der Amtspartei stütze sich in Wahrheit auf bloße Vermutungen.

Im Abschlussbericht vom 23.5.2019 bringe die Amtspartei zum Ausdruck, dass es für sie völlig unerheblich sei, zu welchem Ergebnis die derzeit in Rumänien laufenden strafrechtlichen Ermittlungen hinsichtlich der Firma ***3*** führen würden, sie würden die offensichtlich unumstößliche Meinung der Amtspartei nicht ändern können.

Es sei davon auszugehen, dass sich die Amtspartei hier in ganz zentralen Punkten auf unrichtige Auskünfte einer rumänischen Firma stütze und die authentischen Aussagen einer Zeugin nicht in gebotenem Ausmaß würdige. Wenn sie ausführe, dass es offenbar keinen Anlass dazu geben würde, anzunehmen, dass die Firma ***3*** Urkunden fälschen oder die Unwahrheit sagen würde, so gelte letzteres umso mehr auch für die einvernommene Zeugin. Bei gebotener Würdigung der vorliegenden Beweise sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die maßgeblichen Transporte nicht veranlasst hätte.

Als Folge der Veranlassung des Transportes durch die Abnehmer hätte die Beschwerdeführerin keinen Erwerb in einem EU-Bestimmungsmitgliedstaat verwirklicht und damit könne sie auch keinen so genannten fiktiven Doppelerwerb iS von Art 3 Abs. 8 UStG 1994 verwirklichen.

Die entscheidende Frage, wer die Warenbeförderung beauftragt hätte, sei von der Amtspartei nicht abschließend ermittelt worden. So hätte die Amtspartei Einsicht in die gesamte Buchhaltung des Unternehmens der Beschwerdeführerin gehabt und hätte damit zumindest eine stichprobenartige Zuordnung allfälliger Warenbeförderungen zu dem jeweiligen Geschäftsfall erfolgen können und müssen. Darüber hinaus würde es der Amtspartei auch möglich und zumutbar gewesen sein, sich mit einigen wenigen großen Lieferanten der Beschwerdeführerin in Verbindung zu setzen und solcherart die von ihr getätigten Aussagen entsprechend zu überprüfen.

Die Argumentation der Amtspartei widerspreche der EuGH-Judikatur (EuGH 26.7.2017, Rs C-386/16, Toridas UAB). Sie führe im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 an, dass alle bisher vorliegenden Unterlagen darauf hinweisen würden (welche Unterlagen dies seien werde nicht genannt), dass die Erstlieferanten nicht gewusst hätten, dass die Waren bereits weiterveräußert worden wären. Die Amtspartei stelle lediglich Vermutungen an und lasse sich sogar zu Feststellungen über den (der Behörde gänzlich unbekannten) Wissensstand ausländischer Lieferanten hinreißen. Richtigerweise sei bei vorliegenden Sachverhalten in der Regel davon auszugehen, dass die Erstlieferanten etwa aus Transportpapieren regelmäßig darauf schließen könnten, dass die Waren in einen anderen Mitgliedstaat gelangen würden, der nicht mit dem Mitgliedsstaat, in welchem der Erwerber (hier die Beschwerdeführerin) ansässig sei, übereinstimme. Diesfalls müsse der Erstlieferant wohl regelmäßig davon ausgehen, dass die Ware eben bereits weiterveräußert worden wäre (Mayr, Zuordnung der bewegten Lieferung und Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, SWK 30/2017, 1277).

Die Amtspartei hätte nicht feststellen können, ob der für die Entstehung des Abgabenanspruches im konkreten Fall maßgebliche Tatbestand überhaupt (in Österreich) verwirklicht worden wäre. In „freier Beweiswürdigung“ und in Widerspruch zu einer vorliegenden Zeugenaussage hätte sich die Amtspartei in weiterer Folge auf höchst zweifelhafte Auskünfte aus rumänischen Quellen – ohne diese näher zu hinterfragen – verlassen, deren Richtigkeit ausdrücklich bestritten werde und hinsichtlich derer auch strafrechtliche Verfahren in Rumänien bereits anhängig seien.

1.5.2 Rechtsfolgen des Nichtvorliegens von Dreiecksgeschäften

Aufgrund der Nichtanwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung des Art 25 UStG 1994 würden bei den strittigen Lieferungen der Beschwerdeführerin „gewöhnliche“ Reihengeschäfte vorliegen.

Die Beschwerdeführerin hätte z.B. in Deutschland Waren geordert und an (zumeist rumänische) Abnehmer (jedenfalls durchgängig an Abnehmer aus EU-Staaten ausgenommen Österreich und Deutschland) weiterveräußert. Die Warenbewegungen seien direkt von den

deutschen Lieferanten an die (zumeist rumänischen) Abnehmer erfolgt, wobei die (zumeist rumänischen) Abnehmer den Transport durchgeführt bzw. veranlasst hätten.

Bei Reihengeschäften könne es immer nur eine bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 geben. Alle anderen Lieferungen in der Reihe seien somit als ruhende Lieferungen gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu qualifizieren. Aufgrund des Umstandes, dass die (zumeist rumänischen) Abnehmer den Transport durchgeführt bzw. veranlasst hätten, sei im konkreten Fall die Lieferung der Beschwerdeführerin an die (zumeist rumänischen) Abnehmer (die zweite Lieferung in der Reihe) die bewegte Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994. Die Lieferung der deutschen Lieferanten an die Beschwerdeführerin (die erste Lieferung in der Reihe) sei somit eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994. Der Lieferort liege gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befinden würde. Somit liege hinsichtlich der ersten Lieferung in der Reihe der Leistungsort nicht in Österreich. Die Verfügungsmacht gehe in Deutschland durch Abholung durch die (zumeist rumänischen) Abnehmer der Beschwerdeführerin von den deutschen Lieferanten auf die Beschwerdeführerin über (dies natürlich nur in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht, die faktische Verfügungsmacht hätte die Beschwerdeführerin bei den strittigen Lieferungen gar nicht innegehabt, da sie nicht für den Transport verantwortlich gewesen wäre). Da die Verfügungsmacht durch Übergabe der Waren verschafft worden wäre, hätten sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht in Deutschland befunden, es würden hinsichtlich der jeweils ersten Lieferung in der Reihe nach deutschem UStG steuerbare deutsche Inlandslieferungen vorliegen.

Der Lieferort der zweiten Lieferung in der Reihe liege aufgrund der Binnenmarktregelung (lex specialis des Art 3 Abs. 8 UStG iVm Art 1 UStG) im Gebiet jenes Mitgliedsstaates, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befinde. Somit liege der Lieferort in jenem Staat, in dem die Warenbewegung geendet hätte (zumeist in Rumänien). In Österreich wäre der Lieferort hinsichtlich der zweiten Lieferung in der Reihe nie gelegen, da die Warenbewegungen nie in Österreich geendet hätten. Steuerschuldner der hierbei (zumeist in Rumänien) verwirklichten innergemeinschaftlichen Erwerbe sei gemäß Art 19 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Erwerber (d.h. jeweils der ausländische (zumeist rumänische) Abnehmer).

Die strittigen Lieferungen würden in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht keine Steuerbarkeiten in Österreich entfalten. Die Festsetzungen der Umsatzsteuernachforderungen 2012 bis 2014 seien gänzlich unberechtigt erfolgt.

2. Beschwerde gegen Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2013 und die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014

Die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 würden hinsichtlich der Festsetzungen von Einkommensteuernachforderungen dem Grunde nach und der Höhe nach vollumfänglich angefochten werden. Es werde die ersatzlose Aufhebung der genannten Bescheide begehrt. Der Einkommensteuerbescheid 2014 werde (ebenso wie die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013) als Eventualbegehren angefochten für den Fall, dass der Beschwerde gegen den

Umsatzsteuerbescheid 2014 nicht stattgegeben werde. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2014 werde – als Eventualbegehren – die Anerkennung der Umsatzsteuernachforderung 2014 als Betriebsausgabe begehrt (gleiches als Eventualbegehren hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013).

Die festgesetzte Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wäre jeweils vor der Erlassung der neuen Einkommensteuerbescheide vom 6.5.2019 in richtiger Höhe festgesetzt gewesen (abgesehen von den Ausführungen des Finanzamtes in Tz. 4 und Tz. 5 des Besprechungsprogrammes vom 2.10.2018, die aber nur Änderungen mit sich bringen würden, die betraglich unwesentlich seien (Tz.4: Gewinnerhöhung 434,50 € pro Jahr, Tz. 5: Gewinnminderung 2011: 1.750,00 €) und somit bei sachgerechter Ermessensübung keine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013 rechtfertigen würden).

2.1. Verfahrensrechtlicher Begründungsmangel der Bescheide 2011 bis 2013

.....

2.2 Fehlinterpretation des Erkenntnisses des VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274

Die Abgabennachforderungen würden zu einem großen Teil auf Betriebsausgaben basieren, die von der Amtspartei nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden wären. Kernaussage sei, dass bei der Erbringung schwer fassbarer Leistungen wie z.B. Kontaktvermittlung laut VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274, eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen Voraussetzung für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzuges sei. Das Erkenntnis des VwGH beziehe sich auf Fälle, in denen die Vermutung bestehe, dass mit Provisionszahlungen für schwer fassbare Leistungen in Wirklichkeit verdeckte Gewinnausschüttungen in einem Konzern getätigt würden. Dass die Beschwerdeführerin mit ihren Provisionszahlungen an ausländische Geschäftspartner in Wirklichkeit verdeckte Gewinnausschüttungen getätigt haben würde, sei denkunmöglich, einerseits, weil sie kein Tochterunternehmen eines z.B. rumänischen Mutterkonzerns sei und auch nicht unter dem Einfluss eines z.B. rumänischen Eigentümers stehe, andererseits, weil eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Einzelunternehmerin schon aus steuerlicher Sicht denkunmöglich sei. Das Erkenntnis könne daher die Versagung des Betriebsausgabenabzuges nicht rechtfertigen. Auch bei anderen Erkenntnissen des VwGH, die für die Anerkennung des Betriebsausgabencharakters schwer fassbarer Leistungen eine konkrete und detaillierte Leistungsbeschreibung fordern würden, spiele regelmäßig die Thematik des Fremdvergleiches bei konzernmäßig verflochtenen Unternehmen eine zentrale Rolle (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100; 26.1.2012, 2009/15/0032). Diese Thematik existiere im gegenständlichen Fall nicht.

2.3 Betriebsausgabencharakter der strittigen Provisionszahlungen und Erfüllung der steuerlichen Obliegenheiten durch die Beschwerdeführerin

Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien, seien gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Betriebsausgaben. Dass die Provisionszahlungen der Beschwerdeführerin an (zumeist rumänische) Geschäftspartner nicht betrieblich (und somit privat) veranlasst seien, würde eine unplausible Annahme sein, die seitens des Finanzamtes zu begründen sein würde. Die Beschwerdeführerin hätte sämtliche Empfänger der Provisionszahlungen offengelegt und sei ihrer Pflicht zur Empfängerbenennung vollumfänglich nachgekommen. Der Umstand, dass manche Empfänger zum Zeitpunkt der Rechnungslegung oder Zahlung möglicherweise keine gültige UID-Nummer mehr gehabt hätten, lasse für sich allein genommen noch nicht darauf schließen, dass die Ausgaben ertragsteuerlich betrachtet eine private (Mit-)Veranlassung aufweisen würden. Die korrekte steuerliche Behandlung der Provisionen durch die Provisionsempfänger (Stichwort gültige UID bzw. MIAS-System) sei eine Obliegenheit der Provisionsempfänger und könne zumindest in ertragsteuerlicher Hinsicht für die steuerliche Beurteilung der Beschwerdeführerin nicht von Relevanz sein, zumal sie keinen Einfluss auf die Erfüllung der steuerlichen Obliegenheiten ihrer Geschäftspartner habe.

Die Europäische Kommission schreibe selbst, dass sie keine Verantwortung für die Richtigkeit der im MIAS online verfügbaren Daten übernehme, da die Daten aus nationalen Datenbanken abgerufen würden, die sich der Kontrolle der Kommission entziehen würden. Die Europäische Kommission könne nationale MwSt-Registrierungen nicht überprüfen, korrigieren, hinzufügen oder löschen. In den geprüften Jahren seien diese Daten von Rumänien und Deutschland nicht immer richtig übernommen worden. Das MIAS-System sei daher nicht als verlässliche Datenquelle zu qualifizieren.

Die Nichtabzugsfähigkeit werde auf zwei zentrale Umstände gestützt:

- Angeblich seien keine genügend ausführlichen Leistungsbeschreibungen durch die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden;
- Zum Teil seien die erbrachten Leistungen nicht von den ausländischen Leistungserbringern im MIAS-System erklärt worden.

Die Finanzverwaltung stütze sich hierbei auf eine nicht einschlägige Judikatur des VwGH, sodass insgesamt offen bleibe, aufgrund welcher Rechtsgrundlage die Finanzbehörde den Betriebsausgabencharakter der Provisionszahlungen verneine. Die Frage, ob die entsprechenden Leistungen von den ausländischen Leistungserbringern zum MIAS-System erklärt würden, sei hinsichtlich des Betriebsausgabencharakters der zugrundeliegenden Zahlungen völlig unerheblich. Die Motive für die Nichterfassung der Zahlungen im MIAS-System könnten vielfältig sein und es könne sich auch um einen Irrtum handeln oder auch um Fehler im behördlichen MIAS-System selbst. Nachdem die Provisionsempfänger lückenlos bekannt gegeben worden wären und an der Empfängereigenschaft der genannten Empfänger und Personen auch hinsichtlich der Finanzverwaltung keine Zweifel aufgezeigt worden wären, seien sämtliche Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug erfüllt.

2.4 Pauschale Kürzung des Reiseaufwandes um 1/3

Die pauschale Kürzung um 1/3 sei ohne Begründung erfolgt. Das Finanzamt nenne nicht, warum es davon ausgehe, dass ein Teil der Reise- und Fahrtspesen konkret privat veranlasst seien. Zudem werde keine Aussage darüber getroffen, welche Reise- und Fahrtspesen konkret privat veranlasst sein sollten. Auch lasse sich nicht ersehen, warum die Finanzbehörde konkret einen geschätzten Anteil von einem Drittel der geltend gemachten Reise- und Fahrtspesen als nicht abzugsfähig ansehe. Es werde bestritten, private Reise- und Fahrtspesen als Betriebsausgabe abgesetzt zu haben. Es sei völlig unklar, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse und Sachverhaltserhebungen die Finanzbehörde die Reise- und Fahrtspesen nicht als Betriebsausgaben zulasse.

2.5 Betriebsausgabenabzug der festgesetzten Umsatzsteuernachforderungen (Eventualbegehren)

Für den Fall, dass die Rechtsmittelinstanzen der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 nicht stattgeben würden, seien die vom Finanzamt festgesetzten Umsatzsteuernachforderungen aber ertragsteuerlich als Betriebsausgaben anzuerkennen. Da das Finanzamt davon ausgehe, dass die Umsatzsteuernachforderungen zu Recht festgesetzt worden wären, würde es diese amtswegig ertragsteuerlich als Betriebsausgabe anerkennen haben müssen. Da jedoch davon auszugehen sei, dass die Umsatzsteuernachforderungen zu Unrecht festgesetzt worden wären, werde dieser Beschwerdepunkt als Eventualbegehren formuliert.

.....

3. Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013

Da die festgesetzten Abgabennachforderungen hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2013 unberechtigt erfolgt seien, würden keine Differenzbeträge an Einkommensteuer gemäß § 205 Abs. 1 BAO existieren, die zu verzinsen sein würden. Somit gäbe es keinen Grund, Anspruchszinsen festzusetzen.

4. Beschwerde gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen

.....

5.

Antrag auf Entscheidung durch Senat und auf mündliche Verhandlung

.....

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 7.7.2020** wurde die Beschwerde sämtliche oben angeführte Bescheide betreffend als unbegründet abgewiesen und auf eine zusätzliche Begründung verwiesen.

Mit **Bescheidbegründung vom 7.7.2020** wurde zu den oben angeführten **Beschwerdevorentscheidungen** unter anderem wie folgt ausgeführt:

1.1.

Zur Begründung der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2013

Begründungsmängel im Abgabenverfahren könnten im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Es werde klargestellt, dass sich die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 ebenso wie die entsprechenden Bescheide über die Wiederaufnahme dieser Verfahren auf die Ergebnisse der Außenprüfung (Abschlussbericht vom 23.4.2019) stützen würden.

1.2

Zum Einwand, die Involvierung in Betrugskreisläufe sei nicht nachgewiesen

.....

1.3. Zum Einwand, die Beschwerdeführerin hätte nicht gewusst, dass sie in Betrugsszenarien involviert sei und hätte dies auch nicht wissen müssen

.....

1.4. Zum Einwand, es werde eine Begünstigung versagt, die nicht mit jenem Umsatz in Zusammenhang stehe, mit dem sich die Beschwerdeführerin an der Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hätte

.....

1.5. Zum Einwand, dass keine Dreiecksgeschäfte vorliegen würden

Es sei darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin, falls die Endabnehmer tatsächlich die Waren (selbst) abgeholt haben sollten, ihrerseits innergemeinschaftliche Lieferungen erbracht haben würden, bei denen die Lieferorte in den Mitgliedstaaten liegen würden, in denen die Warenbewegungen begonnen hätten. Die jeweils vorangehenden Lieferungen (an die Beschwerdeführerin) würden dann so genannte „ruhende“ Lieferungen bei diesen Reihengeschäften sein, die als Inlandslieferungen in dem jeweiligen Abgangsmitgliedsstaat steuerbar (und idR auch steuerpflichtig) sein würden.

Auch die Beschwerdeführerin komme zu dem Ergebnis, dass ihre Lieferungen bei einer Warenabholung durch ihre Abnehmer grundsätzlich in den Abgangsmitgliedstaaten steuerbar sein würden, sei in ihren Ausführungen aber insofern inkonsequent, als sie nicht weiter darauf eingehen würde, dass es sich diesfalls um innergemeinschaftliche Lieferungen handle, für die sie entsprechende Steuererklärungen und ZM hätte einreichen müssen. Auch hätten ihre Lieferanten diesfalls ihr die Waren nicht steuerfrei liefern dürfen.

Dafür, dass die Beschwerdeführerin tatsächlich innergemeinschaftliche Lieferungen erbracht haben könnte, sei sie bisher jeden Nachweis schuldig geblieben und hätte sie weder in einem der Abgangsstaaten entsprechende Steuererklärungen und ZM eingereicht, noch Unterlagen vorgelegt, mit denen sie die innergemeinschaftlichen Warenbewegungen dokumentieren könne, was aber Voraussetzung für die Steuerfreiheit ihrer innergemeinschaftlichen Lieferung sei.

Vielmehr würde sie dies nunmehr im Nachhinein, ohne nachvollziehbare Unterlagen und im

Widerspruch zu ihrer bisherigen Vorgangsweise aus einer Zeugenaussage ableiten. Im Übrigen spreche auch der Umstand, dass sie keine innergemeinschaftlichen Lieferungen in den Abgangsstaaten, sondern vielmehr innergemeinschaftliche Erwerbe in Österreich erklärt hätte, gegen das Vorbringen. Auch diesen Widerspruch hätte die Beschwerdeführerin nach wie vor nicht aufgeklärt.

2. Zum Einwand, die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis- 2013 sei nicht gerechtfertigt, weil die Einkommensteuer zuvor abgesehen von geringfügigen Änderungen in richtiger Höhe festgesetzt gewesen sein würde

Wie im Betriebsprüfungsbericht festgehalten würden die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer nicht nur aufgrund der Tz. 4 und Tz. 5, sondern auch aufgrund Tz. 3 und Tz. 6 des Besprechungsprogramms von den ursprünglichen Werten abweichen. Nach Ansicht des Finanzamtes würden nicht bloß geringfügige Änderungen vorliegen.

2.1. Zum Einwand, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 6.5.2019 würden mit Begründungsmängeln behaftet sein

Begründungsmängel im Abgabenverfahren könnten im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Es werde klargestellt, dass sich die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 ebenso wie die entsprechenden Bescheide über die Wiederaufnahme dieser Verfahren auf die Ergebnisse der Außenprüfung (Abschlussbericht vom 23.4.2019) stützen würden.

2.2. Zum Einwand, das Finanzamt hätte das Erkenntnis des VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274, falsch interpretiert, und

2.3 trotz lückenloser Bekanntgabe der ausländischen Leistungserbringer Provisionszahlungen zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt (Tz. 3 des Besprechungsprogrammes)

Weshalb die Voraussetzung der detaillierten Leistungsbeschreibung ausschließlich für konzerninterne Leistungsverrechnungen gelten solle, gehe aus der Beschwerdeschrift nicht hervor. Es werde auf das Erkenntnis des VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032, verwiesen, das sich auf eine Provisionszahlung an einen ausländischen Geschäftspartner beziehe.

Der Betriebsausgabencharakter der Provisionszahlungen sei zu verneinen, weil weder die Leistungen, noch die betriebliche Veranlassung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden wäre. Es sei diesbezüglich auch auf die Mitwirkungspflicht gemäß § 115 BAO zu verweisen.

Demnach seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant seien, zu ermitteln. Die Abgabenbehörde trage zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreie dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu bereit sei bzw. eine solche unterlasse, trete die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Nach der Rechtsprechung liege eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) dann vor, wenn

Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland hätten; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht sei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer seien. Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

2.4. Zum Einwand, der Reiseaufwand sei in voller Höhe anzuerkennen

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei der Beschwerdeführerin ein umfangreicher Fragenkatalog übermittelt worden. Die Beantwortung (E-Mail vom 31.5.2016) sei lückenhaft und stichwortartig erfolgt. Hinsichtlich einiger Reisen seien Angaben gemacht worden, die weder einen Nachweis noch eine Glaubhaftmachung für Betriebsausgaben darstellen würden.

Hinsichtlich mehrerer Reisen – es werde auf die Beantwortung des Fragenkataloges verwiesen – sei die betriebliche Veranlassung der Ausgaben nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin würden zumindest zum Teil gemischte Reisen vorliegen, die betrieblichen und privaten Reiseabschnitte seien nicht klar und deutlich erkennbar, da entsprechende Aufzeichnungen nicht vorgelegt worden wären. Diesbezügliche Reiseaufwendungen würden nicht zu Betriebsausgaben führen.

Aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen sei eine genaue Feststellung der anzuerkennenden Betriebsausgaben nicht möglich. Die Betriebsprüfung hätte daher im Wege der Schätzung ein Drittel der geltend gemachten Reisekosten als nicht abzugsfähig ausgeschieden. Es liege im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen könne. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit müsse aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gebe, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen würde. Diese Unsicherheit werde unvermeidlich größer, je geringer, je dürftige Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben seien, desto weiter könne sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (UFS 21.12.2009, RV/0533-I/06).

2.5. Zum Eventualbegehren, dass die festgesetzten Umsatzsteuernachforderungen als Betriebsausgaben anzuerkennen seien

Die Amtspartei gehe davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenwirken mit in Rumänien handelnden Personen Umsatzsteuer in Rumänien hinterzogen hätte. Würden Abgaben vorsätzlich verkürzt, genüge die bloße Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Tatbegehung alleine noch nicht für die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Abgabenverbindlichkeit (VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). Eine Passivierung der daraus resultierenden Steuernachforderungen sei erst dann vorzunehmen, wenn die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich sei.

3. Zum Einwand, dass die Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013 aufzuheben seien

Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen seien an die Höhe der im Bescheidspruch des Grundlagenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Sie seien

daher nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Grundlagenbescheid rechtswidrig sein würde.

Mit **Schreiben vom 11.8.2020** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

.....

Die Finanzbehörde hätte es bisher unterlassen bzw. sei es ihr nicht gelungen, eindeutig zu klären, wer die zugrundeliegenden Warentransporte in Auftrag gegeben habe. Sie stütze sich lediglich auf Indizien aus der bisherigen umsatzsteuerlichen Gebarung der Beschwerdeführerin. Die vorliegende Zeugenaussage werde zwar von der Finanzbehörde zur Kenntnis genommen, aber auch in der Bescheidbegründung wiederum nicht entsprechend gewürdigt. Neu sei die Darstellung der Rechtsauffassung der Finanzbehörde zur Frage der Passivierung der Umsatzsteuernachforderungen als Betriebsausgaben in den Einkommensteuerverfahren der jeweiligen Jahre. Unter Punkt 2.5. verweise die Amtspartei auf das Erkenntnis des VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023, welches einen völlig anders gelagerten Sachverhalt betreffe. Weiters beziehe sie sich auf die Passivierung von Steuernachzahlungen bei Steuerpflichtigen, die eine Abgabenverkürzung begehen würden (dieser Sachverhalt liege nicht vor). Einschlägig sei das Erkenntnis des VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0042, aus welchem hervorgehe, dass im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellte Steuernachzahlungen sehr wohl in den Einkommensteuerveranlagungsverfahren der jeweiligen betriebsgeprüften Jahre zu berücksichtigen seien.

Mit **Schreiben vom 31.1.2021** wurde durch die Amtspartei eine Stellungnahme zu obigem Vorlageantrag abgegeben.

Darin wird unter anderem wie folgt ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin verkenne die rechtliche Situation, in dem sie meine, dass die Abgabenbehörde einen Beweis, nämlich jenen, dass sie nicht befördert oder versendet habe, erbringen müsse, den die Abgabenbehörde aber gar nicht erbringen könne. Diese Beweislastumkehr sei unzulässig, es liege an der Beschwerdeführerin darzulegen, warum die von ihr erklärten Dreiecksgeschäfte entgegen der ursprünglichen zusammenfassenden Meldung nicht korrekt sein sollten. Schließlich sei die Beschwerdeführerin ja auch mit der österreichischen UID-Nummer auf ihren Rechnungen aufgetreten, was nur zulässig sei, wenn der Transport nicht von den rumänischen Kunden durchgeführt würden wäre.

Es sei nicht anzuerkennen, dass ursprünglich als Dreiecksgeschäfte deklarierte Umsätze bei drohendem Verlust des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Erwerbsteuer auf Zuruf plötzlich keine Dreiecksgeschäfte mehr sein sollten. Es sei dahingehend nichts vorgelegt worden, lediglich behauptet. Besonders schwer wiege in diesem Zusammenhang auch, dass bis heute, also beinahe 4 Jahre nach der ersten niederschriftlichen Vernehmung durch die Steuerfahndung und den dargelegten Verdachtsmomenten weder die Zusammenfassenden Meldungen, noch die zugrundeliegenden Rechnungen berichtet worden wären. Es sei

dementsprechend festzustellen, dass die Prüfung alles Zumutbare unternommen hätte, um die entsprechende Sachlage aufzuklären, die Beschwerdeführerin ihrerseits aber nur mangelhaft mitgewirkt hätte.

Hinsichtlich der monierten Nichtberücksichtigung der Zeugenaussage sei festzuhalten, dass diese sehr wohl in freier Beweiswürdigung berücksichtigt worden wäre. Zeugin hätte nichts zur Klärung der beauftragen Versendung oder Beförderung beitragen können, da sie selbst ausgesagt hätte, dass sie nicht dabei gewesen wäre, wenn das ausgemacht worden wäre. Generell wäre in der Niederschrift festzustellen, dass Zeugin nicht in den operativen Geschäftsbetrieb eingebunden gewesen wäre, sondern die Buchhaltung geführt hätte. Sie hätte bei jeder einzelnen Firma angegeben, dass sie weder die Kontaktpersonen kennen würde noch mit jemandem von der Firma gesprochen hätte, da sie nicht rumänisch spreche. Wie sie dann wahrgenommen hätte, dass die Beförderung von den Rumänen organisiert und durchgeführt worden wäre, könne nicht nachvollzogen werden. In freier Beweiswürdigung hätte der Behauptung, dass die Beförderungen von den Kunden der Beschwerdeführerin durchgeführt worden sein sollten, keine Aussagekraft beigemessen werden können.

Mit **Vorlagebericht vom 24.2.2021** wurde die oben angeführte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt: Im Zuge einer Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin in Betrugskreisläufe eingebunden gewesen wäre und das auch gewusst hätte. Aufgrund der Verwendung der österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer gelte der Erwerb gemäß Art 3 Abs. 8 UStG solange als in Österreich bewirkt, bis der Erwerber nachweise, dass der Erwerb in jenem Mitgliedstaat besteuert worden wäre, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befinde. Die Begünstigungsvorschrift des Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 könne aufgrund der Involvierung in Mehrwertsteuerbetrug nicht zur Anwendung kommen.

Des weiteren seien Provisionszahlungen und Reiseaufwand zum Teil nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Hinsichtlich der im Vorlageantrag vorgebrachten Ergänzungen werde für die Punkte 1 bis 4 (Beweisergebnisse, Parteiengehör, Verurteilungen und Mitwirkungspflicht) auf die Stellungnahme der Steuerfahndung vom 31.1.2021 verwiesen.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Beschwerdeführerin in Zusammenwirkung mit den in Rumänien handelnden Personen Umsatzsteuer in Rumänien hinterzogen habe. Die Kenntnis eines Täters über die Tatbegehung allein sei nicht ausreichend für die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Verbindlichkeit (VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). In anderen Fällen würde der Bilanzansatz im Wurzeljahr zu berichtigen sein. Es werde darauf hingewiesen, dass die Nachforderung erklärungsgemäß im Jahr 2017 als Rückstellung berücksichtigt worden wäre.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 11.6.2024** wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

„1.

*Die Strafanzeige in Rumänien betreffend ***3*** in deutscher Übersetzung ist einzureichen. Hat die Strafanzeige zu einem Strafverfahren bzw. einer Verurteilung geführt? Diesbezügliche Unterlagen wären zu übermitteln.*

2.

Wurden von Ihnen steuerfreie ig. Lieferungen in den Lieferantenländern erklärt? Diesbezügliche Nachweise wären einzureichen. Wurden die Lieferungen nun in die ZM aufgenommen?

3.

Wurden die Lieferanten von den sich laut Ihren Eingaben „geänderten Tatsachen“ informiert? Nachweise darüber sind einzureichen. Wurden von den Lieferanten die Rechnungen korrigiert? Wenn ja, sind diese zu übermitteln.

4.

Wurden die nunmehr von den Lieferanten in den jeweiligen Ländern zu entrichtenden Umsatzsteuerbeträge von Ihnen zivilrechtlich rückgefordert? Korrespondenz und Nachweise darüber sind einzureichen.“

Mit Ergänzungsvorhalt vom 11.6.2024 an die Amtspartei wurde wie folgt ausgeführt:

„1.

Laut Aktenlage liegen für folgende Bescheide Fristverlängerungsansuchen betreffend Beschwerdefrist vor:

Anspruchszinsen 2011, Einkommensteuer 2011 bis 2014, Umsatzsteuer 2011 bis 2014.

Die Anspruchszinsenbescheide 2012 und 2013 sowie die Wiederaufnahmebescheide im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 betreffend ist kein solches Fristverlängerungsansuchen übermittelt worden.

Falls derartige Ansuchen existieren, wären diese nachzureichen.

Mit Bescheid vom 11.6.2019 wurde die Frist zur Einbringung einer Beschwerde verlängert betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014,

Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013 und Bescheide betreffend Säumniszuschlägen 2013 bis 2015. Die Beschwerde im Hinblick auf die Säumniszuschläge wurde dem Bundesfinanzgericht nach Aktenlage nicht vorgelegt.

Sie werden aufgefordert, diese Widersprüche aufzuklären.

2.

Laut Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 wurden zwei Anfragen an den bundesweiten Fachbereich gerichtet. Die Anfragen samt Antworten wären einzureichen.

3.

In der Beschwerdeschrift vom 19.6.2019 wird Bezug genommen auf die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag, weshalb diese Beschwerde nachzureichen wäre.

4.

In der Niederschrift zur Einvernahme der Beschwerdeführerin vom 19.4.2017 wird auf eine ältere Niederschrift über eine solche Einvernahme verwiesen. Diese wäre einzureichen.

5.

*Das unter anderem im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 zitierte Auskunftersuchen an die rumänischen Behörden und die diesbezügliche Antwort vom 29.5.2018 betreffend ***3*** sind einzureichen.*

6.

In einer E-Mail vom 27.4.2019 an die Beschwerdeführerin wurde eine Auflistung von 399 Lieferungen versendet. Bilden diese Lieferungen die Basis für die Zurechnung laut Betriebsprüfungsbericht?

Existieren für einen Teil der Lieferung konkrete Beweise, dass die Beförderung/Versendung durch die Beschwerdeführerin vorgenommen oder beauftragt wurde? Wenn ja, sind diese einzureichen und den Lieferungen zuzuordnen.

7.

*Der vorgelegten E-Mail Kommunikation ist eine Kati/Katy ***22*** zu entnehmen. Handelt es sich dabei um die Beschwerdeführerin oder gab es weitere Personen, die für sie tätig geworden sind?*

8.

*Die im Betriebsprüfungsbericht vom 23.4.2019 angeführten Unterschiedlichkeiten in den Auftragsbestätigungen betreffend ***3*** sind zu erläutern und die diesbezüglichen Schriftstücke vorzulegen.*

9.

Schätzung Reisekosten

§ 184 BAO lautet wie folgt:

Abs. 1

Soweit die Abgabenbehörde Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Abs. 3

Zu schätzen ist ferner, wenn der abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, den Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (für viele VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.2014, Ro

2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 3).

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 12).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; 20.4.2004, 2001/13/0204).

Worauf gründet sich die Schätzungsbefugnis der Amtspartei konkret bezogen auf die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013? Aufgrund welcher Sachverhaltsfeststellungen – je Kalenderjahr - wird eine private Veranlassung der geltend gemachten Reisekosten angenommen? Worauf basiert – je Kalenderjahr - die Kürzung um ein Drittel?

Die in der Bescheidbegründung zu den Beschwerdevereinsentscheidungen vom 7.7.2020 angeführten Ermittlungen lassen sich aufgrund der übermittelten Aktenteile nicht nachvollziehen.

10.

Provisionen an Dritte

Für sämtliche nicht anerkannte Zahlungen ist zu klären, aus welchen Gründen aufgrund welcher Sachverhaltsfeststellungen die Aberkennung erfolgte. Beweismittel dazu sind einzureichen.

Im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 wird auf Sachverhaltsermittlungen Bezug genommen, die sich mithilfe der vorgelegten Aktenteile nicht nachvollziehen lassen.

Insbesondere ist anzugeben, ob und weshalb vom Vorliegen von Scheinrechnungen, von nicht betrieblichem Aufwand oder Privataufwand ausgegangen wird. Sollte die Aberkennung aus anderen Gründen erfolgt sein, wären diese zu erläutern.“

Mit **Schreiben vom 9.7.2024** wurde durch die Beschwerdeführerin ein Antrag auf Erstellung einer Aktenkopie gestellt.

Am **5.8.2024** wurde der Beschwerdeführerin eine Kopie der durch die Amtspartei im Zuge des Vorlageberichtes eingereichten Aktenteile übergeben.

Mit **Schreiben vom 3.7.2024** wurde durch die Amtspartei wie folgt ausgeführt:

Zu Punkt 1:

Mit Schreiben vom 23.5.2019 sei um Fristverlängerung der Beschwerdefristen betreffend Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014, Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, Wiederaufnahmebescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013 ersucht worden.

Nach Ansicht der Amtspartei seien die über Finanz-Online eingebrachten Fristverlängerungsanträge vom 7.6.2019 aufgrund der Textierung auch als Anträge für alle Bescheide vom 6.5.2019 über die Jahre 2011 bis 2014 zu interpretieren.

„Wir bitten um Verlängerung der Frist zur Einreichung der Beschwerde gegen die Steuerbescheide 2011 bis 2014 (eingelangt am 8.5.2019) bis zum 1.7.2019.“

Zu Punkt 3:

Die Beschwerde vom 21.12.2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 11.12.2018 werde übermittelt.

Zu Punkt 7:

Ja, es handle sich um die Beschwerdeführerin. Es werde auf die Niederschrift vom 17.10.2011 verwiesen, in der die Beschwerdeführerin dies bestätige.

Beigelegt wurde eine **Niederschrift vom 17.10.2011** über eine Einvernahme der Beschwerdeführerin, die unter anderem wie folgt lautet:

Sie sei bereits als Kind „Kati“ gerufen worden, was beibehalten worden wäre.

Die Lieferbedingungen laut Rechnung vom 3.12.2010 würden lauten: CIP, was bedeute das? Das bedeute freie Lieferung an den Ort des Empfängers. Meistens würde sie den Transport telefonisch organisieren. Schriftliche Unterlagen hätte sie nicht.

Vorgelegt wurde weiters die **Beschwerde vom 27.12.2018** gegen den Sicherstellungsauftrag vom 11.12.2018 sowie ein **Schreiben der Beschwerdeführerin vom 23.5.2019** im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014, Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und Einkommensteuer 2011 bis 2013, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 bis 2013, das auszugsweise wie folgt lautet:

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2013 sowie Einkommensteuer 2011 bis 2013 sowie der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 würden in ihrer Begründung auch auf den zugrundeliegenden Betriebsprüfungsbericht verweisen, der erst am 17.5.2019 zugestellt worden wäre. Obwohl vom Prüfungszeitraum umfasst würden die anderen Bescheide in ihrer Begründung lediglich auf die aufgenommene Niederschrift bzw. die Ergebnisse des Vorhalteverfahrens verweisen. Grundsätzlich seien jedoch alle im Betreff genannten Bescheide Ausfluss des

Ergebnisses der durchgeführten Betriebsprüfung.

Nachdem der betreffende Abschlussbericht erst am 17.5.2019 zugestellt worden wäre, sei davon auszugehen, dass die Beschwerdefrist gegen sämtliche angeführten Bescheide gemäß § 245 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO nicht vor dem 17.5.2019 zu laufen beginne. Würde das Finanzamt eine andere Rechtsmeinung vertreten, so werde ersucht, vorsorglich binnen jedenfalls laufender Beschwerdefrist diese bis einschließlich 17.6.2019 zu erstrecken.

Mit **Schreiben vom 5.8.2024** wurde durch die Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

Zu 1.

Die Strafanzeige der Beschwerdeführerin vom 13.11.2018 werde vorgelegt.

Die gegenständliche Strafanzeige hätte zu keiner Verurteilung der ***3*** geführt, sondern es sei das in Rumänien geführte strafrechtliche Ermittlungsverfahren zwischenzeitig aufgrund von Verjährung eingestellt worden. Dessen ungeachtet finde sich in den von den rumänischen (Strafverfolgungs-)Behörden angefertigten Unterlagen (Protokollen) zahlreiche Hinweise darauf, dass die rumänischen Behörden offensichtlich davon ausgegangen wären, dass die seitens ***3*** gegenüber der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten (Transport-)Dienstleistungen „nicht zugunsten der Beschwerdeführerin ausgeführt wurden“ und diese sohin keinen realen Hintergrund gehabt hätten, es sich also vielmehr um Scheinrechnungen gehandelt hätte.

Beweise (beigelegt):

- Protokoll der Nationalagentur der Steuerverwaltung Generaldirektion gegen Steuerbetrug vom 17.3.2020;
- Stellungnahme des Finanzministeriums Nationalagentur der Steuerverwaltung Generale Rechtsdirektion vom 15.6.2021;
- Bericht der Generalinspektion der rumänischen Polizei vom 29.9.2022

Zu 2.

Soweit nachvollziehbar seien in den Lieferantenländern seitens der Beschwerdeführerin in den Jahren 2011 bis 2013 keine steuerfreien ig. Lieferungen erklärt worden.

Zu 3.

Für die Beschwerdeführerin sei nicht nachvollziehbar, was unter den in 3. angeführten „geänderten Tatsachen“ zu verstehen sein solle. Jedenfalls seien – soweit bekannt – von den Lieferanten bislang keine Rechnungen korrigiert worden.

Zu 4.

Bislang seien die in den jeweiligen Ländern zu entrichtenden Umsatzsteuerbeträge von den Lieferanten (noch) nicht von der Beschwerdeführerin zivilrechtlich zurückgefordert worden. Der Beschwerdeführerin sei auch nicht bekannt, dass Lieferanten seitens der nationalen Steuerbehörden aufgefordert worden wären, Umsatzsteuerbeträge nachzuentrichten.

Beigelegt wurde die **Strafanzeige der Beschwerdeführerin gegen die ***3***** vom 13.11.2018 in beglaubigter Übersetzung.

Demnach wurden folgende Delikte zur Anzeige gebracht: Steuerhinterziehung,

Urkundenfälschung unter Privatunterschrift, Fälschung und vorsätzlicher Gebrauch von Fälschungen.

Unter anderem wird wie folgt ausgeführt:

„Daraus ergibt sich, dass sie im Zeitraum 27.3.2012-19.12.2013 eine Anzahl von 39 Operationen mit unserer Gesellschaft in der Höhe von 477.269,04 Lei eingetragen hat, Operationen, die tatsächlich nicht stattgefunden haben. Tatsächlich sind all diese Operationen fiktiv, es wurde kein Beförderungsvertrag abgeschlossen.

*Die Finanz-und Buchhaltungsevidenzen der ***3*** sind fiktiv. Die Rechnungen und die Quittungen sind fiktiv. Die Zahlung in bar würde unmöglich sein. Die Operationen würden wirtschaftlich unmöglich werden. Die Beförderungsverträge sind grobe Fälschungen. Sie haben die Unterschrift und den Stempel unserer Gesellschaft nicht und stellt unser genutztes Formular nicht dar. Der Fälscher kopiert auf den gefälschten Beforderungsaufträgen unseren Firmenkopf, aber um die Fälschung klarer zu sein, übernahm er den von uns auf die Steuerrechnungen verwendeten Firmenkopf, der Firmenkopf, den uns für die Beforderungsaufträge verwenden, ist unterschiedlich. Zugleich sind die vom Fälscher verwendeten Zeichen unterschiedlich von den Zeichen, die uns für wirkliche Aufträge verwenden. Die Fälschung ist folgendermaßen klar durch den einfachen Vergleich der Auftragsformulare, die wir verwenden.“*

Zudem ein **Protokoll der Nationalagentur der Steuerverwaltung Generaldirektion** gegen Steuerbetrug vom 17.3.2020, aus dem unter anderem folgendes hervorgeht:

*„Wir sind der Meinung, dass die Handlungen in der Tat nicht in der Form da diese in den vorgelegten Urkunden hervorgehoben wurden, stattfanden, wobei der rationelle Verdacht vorhanden ist, dass durch die Registrierung in der Buchhaltungsevidenz dieser Urkunden die geprüfte Gesellschaft (***3***) den Zweck verfolgte, zur Gründung eines Scheins für innergemeinschaftliche Güterlieferungen mit dem Ergebnis die Entziehung von der Zahlung der Mehrwertsteuer geschuldet an dem Staatsbudget.*

Folgen und Maßnahmen verfügt während der Prüfung:

*Man nähert einen Schaden zum Staatsbudget dazugehörig der Zeitspanne 27.3.2012 - 2.11.2013 in Höhe von 117.746 Lei an, welcher MwSt darstellt, generiert durch die Eintragung von innergemeinschaftlichen Lieferungsrechnungen, Lieferungen die in Wirklichkeit nicht stattfanden, wobei man illegale Handlungen gründete. Die Rechnungen ausgestellt von der ***3*** an die Beschwerdeführerin sind Geschäfte bestätigt vom steuerpflichtigen Gesichtspunkt, rechtswidrige Handelshandlungen, die man zum Zweck der Entziehung von der MwSt-Zahlung registrierte.“*

Weiters eine **Stellungnahme des Finanzministeriums Nationalagentur der Steuerverwaltung Generale Rechtsdirektion vom 15.6.2021**, in der sich unter anderem folgendes findet:

„Schlussfolgerungen

*Die Gesichtspunkte vorhin vorgestellt bestimmen den rationellen Verdacht, dass sich die Gesellschaft ***3*** durch ihren rechtmäßigen und satzungsmäßigen Vertreter von der Erfüllung der Steuerpflicht entzogen, indem sie in den Buchhaltungsunterlagen einige*

Handlungen von innergemeinschaftliche Transportdienstleistungen ohne realen Wirtschaftsinhalt hervorhoben mit dem Zweck der Entziehung von der Zahlung der MWSt.“

Zusätzlich liegt vor ein **Bericht der Generalinspektion der rumänischen Polizei vom 29.9.2022**, der unter anderem wie folgt ausführt:

„Bericht mit Einstellungsvorschlag

*Die Tatsache, dass die Dienstleistungen nicht zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus Österreich ausgeführt wurden durchsetzt nicht automatisch die Kenntnis durch die Vertreter ***3*** der Tatsache, dass sie diejenigen Dienste zu Gunsten anderer Personen/Gesellschaften auf das nationale Territorium ausgeführt wurden, so dass diese MWSt-Zahler sind. Gemäß den verwalteten Beweismitteln identifizierte man keine Gesellschaften/Personen zu Gunsten derer man Transportdienste leistete und demzufolge stellt die Tatsache, dass diejenigen Dienstleistungen national mit MWSt verrechnet werden mussten nur eine Voraussetzung in der Abwesenheit sicherer Beweismittel dar.*

Demzufolge kann man die Tatsache nicht zurückhalten, dass man mit der Schuldform gefordert durch Gesetz, beziehungsweise diesbezüglich mit direkter, qualifizierter Absicht handelte.

*Die Vertreter ***3*** leisteten einen Dienst (Warenverkehrstransport), der in der Tat geleistet wurde, aber aus den verwalteten Beweismitteln folgt nicht die Tatsache, dass diese wussten, dass sie in der Tat keinen innergemeinschaftlichen Dienst leisten.“*

Mit **Schreiben vom 24.9.2024** wurde durch die Amtspartei folgende **Stellungnahme** eingereicht:

Zu Punkt 2 Unterlagen bundesweiter Fachbereich:

Im Anhang würden die gewünschten Anfragen und Antworten übermittelt werden. Es handle sich hierbei um rein interne Dokumente zur Vorbereitung der Entscheidungsfindung. Gemäß § 90 BAO sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und Erledigungsentwürfe von der Akteneinsicht ausgenommen. Auf die Entscheidung des VwGH 29.05.2018, Ro 2017/15/0021 wird hingewiesen.

Beilage 1: Salzburger Steuerdialog 2016 - Anfrage des Finanzamtes FA

Beilage 2: Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs vom 18.5.2016

Beilage 3: Ergänzende Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs vom 25.1.2017

Zu Punkt 4: Ältere Niederschrift und Einvernahme

In der Beilage werden folgende Dokumente übermittelt:

Beilage 4: Niederschrift vom 11.12.2015

Beilage 5: Niederschrift vom 19.1.2016

Beilage 6: Niederschrift vom 7.6.2016

Zu Punkt 5: Auskunftersuchen Rumänien.

Beiliegend werde das Auskunftersuchen vom 15.5.2018 samt Beantwortung (Beilage 7) und zugehörigen Belegen (Beilagen 8 bis 12) übermittelt.

Zu Punkt 6: Basis für die Zurechnung und Beweise für die Beauftragung der Beförderung durch die Beschwerdeführerin

a. Zurechnung

Der Zurechnungsbetrag von 4,110.008,10 € (siehe Punkt 1.9 des Besprechungsprogramms) setze sich aus insgesamt 141 Lieferungen zusammen, die alle an nachgewiesene Missing Trader gegangen seien. Diesbezüglich werde auf Punkt 1.2. des Besprechungsprogrammes hingewiesen, wo diese Firmen angeführt seien. Diese 141 Lieferungen seien alle Teil der 399 Lieferungen, bei denen die Beschwerdeführerin am 27.4.2017 aufgefordert worden wäre darzulegen, wer in zivilrechtlicher Betrachtungsweise die Versendung oder Beförderung beauftragt habe. Die restlichen 258 Lieferungen seien zwar auch von dubiosen Firmen gekommen, der Umsatzsteuerbetrug in Rumänien wäre aber zum damaligen Zeitpunkt nicht nachgewiesen worden. Dementsprechend sei eine Zurechnung unterblieben. Beilage 13 enthalte eine Excel-Tabelle mit folgenden Tabellenblättern:

- Auflistung der 399 Lieferungen an dubiose Firmen
- Zuordnung der Lieferungen zu Transporten, soweit dies möglich war
- 141 Lieferungen an Missing Trader laut Buchhaltung
- Gegenüberstellung der Summen laut Buchhaltung und laut Besprechungsprogramm

Es werde darauf hingewiesen, dass es eine vergleichsweise geringfügige Differenz zwischen Rechnungen, Buchhaltung und MIAS-Daten gebe, die vor allem auf eine fehlende Meldung einer Lieferung an die Firma „***23***“ zurückzuführen sei. Zu den 399 Lieferungen sei festzustellen, dass es sich dabei um jene handelt, die gesamthaft gesehen als dubios einzustufen seien (siehe dazu Excel-Sheet „399 IGL zu dubiosen Firmen“). Zu diesen 399 Lieferungen sei im Rahmen der Betriebsprüfung versucht worden, diese einzelnen Transporte zuzuordnen. Dies wäre mit großem Arbeitsaufwand verbunden und wäre nur für 77 Lieferungen möglich gewesen, 12 davon seien von der Firma ***3*** durchgeführt, 322 hätten nicht festgestellt werden können. In diesem Zusammenhang werde noch einmal auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO verwiesen, der die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen sei. So seien abverlangte Unterlagen nicht vorgelegt worden, im Gegenteil, es sei der Prüfung mitgeteilt worden, man solle doch der amtswegigen Ermittlungspflicht nachkommen und sich die Unterlagen selber besorgen.

b. Beweise für die Beförderung/Versendung durch die Beschwerdeführerin

Neben dem bereits umfangreich dokumentierten Sachverhalt sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin bei allen vorhandenen Lieferpapieren als Versender auf den CMR aufscheine. Das sei bis dato noch nicht in aller Deutlichkeit festgehalten worden: Die Beschwerdeführerin scheine bei der Abholung in D/NL/BE als Absenderin auf den CMR auf. Exemplarisch würden für fünf Lieferungen die Lieferpapiere vorgelegt werden. In Verbindung mit dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin den Lieferanten die Daten bekannt gebe, und dass sie bestätige, dass sie als Kunde, und nicht als Kunde des Kunden abhole, könne die Versendung nur durch die Beschwerdeführerin durchgeführt worden sein.

Falls erforderlich könnten dem Bundesfinanzgericht noch weitere CMR übermittelt werden.

Zu Punkt 8: Auftragsbestätigungen

Als Beilagen würden eine ***3*** Auftragsbestätigung und drei Rechnungen der Beschwerdeführerin übermittelt werden. Dazu sei festzustellen, dass

- die in der Auftragsbestätigung rechts oben angeführte Adresse eine alte Adresse sei. Vorgefunden worden sie diese Adresse bis zumindest Jänner 2011 auf den Rechnungen (siehe dazu auch die Rechnungen), ab spätestens September 2011 sei die ***24*** als Adresse angeführt.
- Die Schrift sei oft ident, aber nicht immer. Z.B. stehe das S von SWIFT in den Rechnungen unter dem Z von BLZ, in der Auftragsbestätigung unter der 4.
- Im Adresskopf starte in den Rechnungen der Textteil viel früher, sodass von der Spaltenbezeichnung „Bemerkung“ das g am Ende nicht mehr sichtbar sei, auf der Auftragsbestätigung schon.
- Das Layout sei überaus ähnlich. Der Blitz mit CMK scheine sogar ident bis auf den Schatten in den Buchstaben. Es könnte sich um eine alte Version des Formulars handeln.

Zu Punkt 9: Schätzung der Reisekosten

Hinsichtlich der Schätzungsberechtigung werde auf VwGH 20.11.1996, 89/13/0259, verwiesen. Betreffend Ermittlungsergebnisse zu den geltend gemachten Reisekosten werde das E-Mail vom 31.5.2016 samt Anhängen (u.a. der lückenhaft beantwortet Fragenkatalog) als Beilage übermittelt. Aus Sicht des Finanzamtes seien in den Jahren 2011 bis 2013 Reisekosten geltend gemacht worden, die keine klare Abgrenzung zur privaten Lebensführung erkennen lassen würden. Vielfach seien Hotelrechnungen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass Doppelzimmer bezahlt worden wären. Dies sei nach Ansicht des Finanzamtes als Indiz zu werten, dass eine private (Mit-)Veranlassung für die Reisen gegeben gewesen sein würde. Als Beispiel sei für 2011 die Reise von 14.-17.5.2011 anzuführen: Weder die Fragen nach schriftlichen Aufzeichnungen, noch zum Gegenstand des Treffens seien beantwortet worden. Die Reise habe einen Tag Urlaub beinhaltet. Eine klare Abgrenzung zur privaten Lebensführung sei nicht erkennbar.

Als Beispiel für 2012 könne die Reise von 12.-15.7.2012 angeführt werden. Die Beschwerdeführerin gebe an, eine Firmenveranstaltung eines langjährigen Lieferanten besucht zu haben. Eine klare Abgrenzung zur privaten Lebensführung sei nicht erkennbar.

Für 2013 könne beispielhaft angeführt werden, dass bei der Reise von 7.-8.8.2013 ein Doppelzimmer und ein Einzelzimmer in ***25*** für eine Nacht gebucht worden wären. Es sei weder die Frage nach der Identität der übernachtenden Personen beantwortet worden, noch ein zeitlicher oder räumlicher Bezug zur betrieblichen Tätigkeit hergestellt worden.

Aufgrund der mangelnden Mitwirkung und nur bruchstückhaften Beantwortung des Fragenkataloges sei eine exakte Berechnung der zustehenden Aufwands nicht möglich. Da auch keine weiteren Anhaltspunkte gegeben seien, die eine genauere Schätzungsmethode ermöglichen würden, seien die geltend gemachten Betriebsausgaben pauschal um 30 % gekürzt worden.

Zu Punkt 10: Provision an Dritte

Ergänzend zum bisher Vorgebrachten werde auf die Rechtsprechung des VwGH (27.9.1990, 89/16/0225) verwiesen, wonach es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde sei, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen, wenn der Abgabepflichtige der Verpflichtung zur Klärung des Sachverhalts gemäß § 138 Abs. 1 BAO nicht nachkomme. Sie werde vielmehr aufgrund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben. Obwohl der Betriebsausgabencharakter der Provisionen Thema der Außenprüfung gewesen wäre und schlussendlich in einer Feststellung gemündet hätte, hätte es die Beschwerdeführerin trotz mehrerer Aufforderungen und entgegen der sie treffenden Offenlegungs- und Aufklärungspflicht (§§ 138 und 119 BAO) eine Vorlage von weiteren Beweismitteln unterlassen. Das Finanzamt sei aufgrund der besonderen Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht von der fehlenden betrieblichen Veranlassung ausgegangen. Auf BFG 18.6.2022, RV/7101820/2011, werde verwiesen.

Beigelegt wurden unter anderem folgende Unterlagen:

Niederschrift vom 11.12.2015 über die Einvernahme der Beschwerdeführerin, aus der unter anderem folgendes hervorgeht:

Auf die Frage, von wem die Frächter beauftragt werden: *„Es ist verschieden, es gibt Kunden, die die Ware selbst abholen möchten.“*

Auf die Frage, ob man grundsätzlich sagen kann, dass bei den Dreiecksgeschäften die Kunden die Ware selbst abholen und somit den Frächter beauftragen und bei den

innergemeinschaftlichen Lieferungen Sie den Transport übernehmen und den Frächter

beauftragen: *„Fallweise beauftrage bei den Dreiecksgeschäften auch ich den Frächter, aber*

selten, überwiegend übernehmen dies die Abnehmer der Ware.....Auf meinen

Ausgangsrechnungen deutet die Lieferbedingung „ab Werk“, „ab Station“ oder auch „ex work“

daraufhin, dass der Abnehmer des Fleisches dies selber abholt und auch den Frächter

beauftragt und die Kosten dafür übernimmt.“

Auf die Frage, welche Möglichkeit es gebe, die Transporte durch Dritte den entsprechenden

Ausgangsrechnungen zuzuordnen: *„Über das LKW-Kennzeichen müsste eigentlich der Transport zuordenbar sein.“*

Rechnungen und Transportaufträge die strittigen Transportleistungen der ***3*** betreffend.

Lieferpapiere für fünf Lieferungen, exemplarisch.

Ein strittiger **Transportauftrag und Rechnungen** der Beschwerdeführerin.

Ein **E-Mail der Beschwerdeführerin vom 31.5.2016**, aus dem unter anderem folgendes hervorgeht:

Zu den Reisekosten dürfe folgendes mitgeteilt werden:

Es werden die Listen betreffend berufliche Reisen übergeben. Die Beschwerdeführerin müsse, wie in der Branche üblich, Messen im Ausland besuchen. Wenn sie z.B. bei einer Messe in Shanghai sei, nütze sie die Gelegenheit, gleich mit Lieferanten in Kontakt zu kommen und anschließend Hersteller zu besuchen. Bei einem Besuch in Shanghai sei es naheliegend, auch

nach Hongkong, das am Weg liege, zu fahren und dort den größten Markt für den asiatischen Raum zu besuchen.

Bei Lieferantenbesuchen in Deutschland seien manchmal auch die Kunden der Beschwerdeführerin dabei, um sich ein Bild des Herstellers der Ware, die sie kaufen möchten, zu machen. In diesen Fällen hätte die Beschwerdeführerin auch die Übernachtung bezahlt. Bei Übernachtungen von Kunden der Beschwerdeführerin in Österreich hätte sie die Kosten übernommen. Die angefragten Kundenbesuche würden zum Teil inzwischen fünf Jahre zurückliegen. Die Antworten der Beschwerdeführerin seien in den Fragenkatalog der Amtspartei eingearbeitet.

Alle Aufenthalte im Ausland seien nur von kurzer Dauer gewesen, allerdings mit Übergangstagen (Jetlag). Man verweise auf das Erkenntnis des VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

Beiliegend findet sich eine Auflistung von geltend gemachtem Reiseaufwand, zu einzelnen Reisen finden sich Fragen an die Beschwerdeführerin, zum Teil werden diese beantwortet, zum Teil wird auf Unterlagen verwiesen, die durch die Amtspartei nicht vorgelegt wurden.

Mit **Vorhalt vom 5.11.2024** wurde der Amtspartei die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 5.8.2024 zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit **Schreiben vom 11.11.2024** wurde wie folgt geantwortet:

Die Beschwerdeführerin verneine, dass die rumänischen Behörden „offensichtlich“ davon ausgegangen seien, dass die seitens der ***3*** gegenüber der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten (Transport-)Dienstleistungen nicht zugunsten der Beschwerdeführerin ausgeführt worden wären und diese ohnehin keinen realen Hintergrund haben würden, es sich also vielmehr um Scheinrechnungen gehandelt habe.

Diese Darstellung widerspreche dem von der Beschwerdeführerin als Beilage 4 übermittelten Bericht der Generalinspektion der rumänischen Polizei. Dort sei nämlich festgestellt worden, dass die ***3*** tatsächlich Transportleistungen erbracht hätte und lediglich der Vorsatz der Steuerhinterziehung nicht nachgewiesen werden hätte können.

*„Die Vertreter der ***3*** leisteten einen Dienst (Warenverkehrstransport), der in der Tat geleistet wurde, aber aus den verwalteten Beweismitteln folgt nicht die Tatsache, dass diese wussten, dass sie in der Tat keinen innergemeinschaftlichen Dienst leisten.“*

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 18.11.2024** wurden der Beschwerdeführerin die Vorhalte an die Amtspartei samt Antwortschreiben zur Stellungnahme übermittelt und die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Anlagen 5 bis 10 der übermittelten Strafanzeige vom 13.11.2018 einzureichen.

Mit **Schreiben der Beschwerdeführerin vom 6.12.2014** wurde wie folgt ausgeführt:

1.

Mit den Anlagen 5 und 6 werde der Nachweis erbracht, dass in der Regel mit den Kunden eine

Lieferung „ex work“, das würde heißen, an Fabrik, vereinbart worden wäre und daher auch die Kunden für die Abholung der Ware verantwortlich gezeichnet hätten bzw. diese den Transport veranlasst hätten. In diesem Zusammenhang würde auf die Aussage der Beschwerdeführerin vom 11.12.2015 hingewiesen werden.

Die Beschwerdeführerin führe in dieser Niederschrift weiters aus, dass sie bei Dreiecksgeschäften den Frächter auch fallweise selbst beauftragt hätte.

Bei EXW (Ex Works) handle es sich um eine international geltende Begrifflichkeit aus dem Bereich der Incoterms. EXW beschreibe eine Lieferklausel, die die Verantwortung und Kostenverteilung zwischen Käufer und Verkäufer im internationalen Warenverkehr regle. Dabei würden sich folgende Pflichten des Verkäufers ergeben: Erfüllung der Lieferpflicht durch Zurverfügungstellen der Ware am mit dem Käufer vereinbarten Standort; der Verkäufer müsse dabei die Ware bereitstellen, diese jedoch weder für den Transport laden, noch für den Export frei machen; der Verkäufer trage keine weiteren Kosten oder Risiken ab dem Zeitpunkt, ab dem die Ware zur Abholung bereit stehe. Der Käufer wiederum sei verantwortlich für die Organisation des gesamten Transportes vom Ort der Abholung bis zum Bestimmungsort samt Kostentragung; Erfüllung der Export- und Importformalitäten (Zölle, Steuern und Bewilligungen für Export und Import von Waren); Risikoübernahme, das hieße, das (Transport)Risiko gehe auf den Käufer über, sobald die Ware vom Verkäufer zur Abholung bereit gestellt worden sei.

Beweis: Anlagen 5 und 6 zur Strafanzeige vom 13.11.2018

2.

Bei den Anlagen 7 – 10 zur Strafanzeige vom 13.11.2018 handle es sich um tatsächliche Transportaufträge der Beschwerdeführerin

Vergleiche man diese tatsächlich erteilten Aufträge mit jenen Dokumenten, welche angebliche Transportaufträge an die ***3*** betreffen würden, so lasse sich leicht erkennen, dass es sich bei den zuletzt genannten Dokumenten um Fälschungen handle. Zu diesem Ergebnis sei im Übrigen auch die Amtspartei in seiner Stellungnahme vom 24.9.2024 gelangt.

Beweis: Anlagen 7 – 10 zur Strafanzeige vom 13.11.2018

3.

Zu guter Letzt sei von der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ihrer rumänischen rechtlichen Vertretung eingeholt worden, welche in Rumänien im Hinblick auf die Strafanzeige vom 13.11.2018 gesetzt worden seien. Daraus werde ersichtlich, dass das Ermittlungsverfahren – aus den unterschiedlichsten rechtlichen Gründen - zwischenzeitig immer wieder eingestellt und auch fortgeführt worden sei. Von den rumänischen Strafverfolgungsbehörden sei indes des Öfteren festgestellt worden, dass seitens ***3*** „die Leistungen/Dienste nicht zugunsten der Beschwerdeführerin aus Österreich erbracht/geleistet“ worden wären. Es möge zwar zutreffen, dass die Generalinspektion der rumänischen Polizei im Zuge ihrer Ermittlungen Anhaltspunkte dafür gefunden habe, dass die ***3*** tatsächlich „Warenverkehrstransporte“ durchgeführt habe, doch hätte offenkundig nicht nachgewiesen werden können, dass diese Transporte für die Beschwerdeführerin erbracht worden wären.

Beweis: Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei vom 2.12.2024 in deutscher Übersetzung sowie im rumänischen Original

Aus einer **Stellungnahme der rumänischen Rechtsanwaltskanzlei** in deutscher Übersetzung vom 2.12.2024 geht unter anderem das Folgende hervor:

*„Auf die Anfrage bezüglich Vorgeschichte eines Gerichtsverfahrens in Rumänien bezüglich einer angeblichen Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ***3*** ohne dass es in Wirklichkeit eine Korrespondenz gab, teile ich Folgendes mit:*

Am 13.11.2018 habe ich Strafanzeige gegen die Täter erstattet:

*1. ***3****

*2. ***26***, Verwalter bei ***3****

3. Jede andere Person, deren Schuld sich aus den strafrechtlichen Ermittlungen ergeben würde,

.....

*Wir haben beanstandet, dass die ***3*** im Zeitraum 27.3.2012 bis 29.12.2013 in ihrer Buchhaltung insgesamt 39 Handelsgeschäfte mit der Beschwerdeführerin in Höhe von 477.269,04 Lei verbucht hat, die im Zeitraum 27.3.2012 bis 19.12.2013 stattgefunden hätten, die in Wirklichkeit nicht existierten.*

Zu diesem Zweck wurden Transportaufträge, internationale Frachtbriefe (CMR), Rechnungen und Quittungen gefälscht, um den Anschein zu erwecken, dass 39 internationale Warentransporte zugunsten der Beschwerdeführerin durchgeführt wurden, die in Wirklichkeit keine Entsprechung haben.

Mit Gerichtsbeschluss vom 15.11.2019 wurden die Verfahren betreffend Steuerhinterziehung, Urkundenfälschung mit eigenhändiger Unterschrift und Verwendung von Fälschungen eingestellt.

In Bezug auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung wurde festgestellt, dass der Straftatbestand nicht vorliegt, und in Bezug auf die Straftatbestände der Fälschung privat unterzeichneter Dokumente und der Verwendung von Fälschung wurde festgestellt, dass der Fall der Verjährung der strafrechtlichen Haftung unterliegt.

.....

In den Erwägungsgründen eines Gerichtsbeschlusses vom 12.3.2020 wurde festgestellt, dass die Strafverfolgung nicht abgeschlossen ist und es wurde ausdrücklich auf die Tätigkeiten hingewiesen, die die Staatsanwaltschaft zur Vervollständigung der Strafverfolgung durchführen muss.

Mit Gerichtsbeschluss vom 14.10.2021 wurde das Verfahren betreffend Steuerhinterziehung eingestellt.

Obwohl in dem Bericht mit dem Vorschlag zur Einstellung des Verfahrens festgestellt wird, dass „die Dienstleistungen nicht zugunsten der Beschwerdeführerin aus Österreich erbracht wurden bzw. nach den vorliegenden Beweisen die Firmen/Personen, zu deren Gunsten die Transportleistungen erbracht wurden nicht identifiziert werden konnten“ ordnete das Gericht die Einstellung des Verfahrens an, weil die Straftat nicht mit der vom Gesetz geforderten Schuld

begangen wurde, wobei es feststellte, dass „nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Straftat mit der vom Gesetz geforderten Form der Schuld begangen wurde, nämlich mit direktem, zweckgebundenem Vorsatz.“

Mit Gerichtsbeschluss vom 9.8.2022 wurde festgestellt, dass der neuerliche Beschluss über die Einstellung des Verfahrens rechtswidrig ist, weil die gewählte Lösung weder sachlich noch rechtlich begründet ist und gegen die Bestimmungen von Artikel 327 Strafprozessordnung über die Hinlänglichkeit der Beweise verstößt.

Mit neuerlichem Gerichtsbeschluss vom 7.11.2022 wurde die Einstellung des Verfahrens wegen Steuerhinterziehung bestätigt und festgestellt, dass “die Leistungen nicht zugunsten der Beschwerdeführerin aus Österreich erbracht wurden bzw. die Firmen/Personen, zu deren Gunsten die Transportleistungen erbracht wurden nach den vorliegenden Beweisen nicht identifiziert werden konnten“, doch wurde die Einstellung des Verfahrens angeordnet, weil festgestellt wurde, dass der Fall strafrechtlich verjährt ist.

.....

*Neben dem Strafverfahren waren die angeblichen Handelsgeschäfte zwischen der Beschwerdeführerin und ***3*** auch Gegenstand einer Steuerprüfung, durch die rumänischen Steuerbehörden, bei der die Kontrollstelle zu dem Schluss kam, dass diese Geschäfte nicht real sind.“*

Nach Übermittlung dieses Schreibens an die Amtspartei wurde von dieser am **17.12.2024** wie folgt geantwortet:

Die Stellungnahme der Beschwerdeführerin lasse außer Acht, dass

- die Beschwerdeführerin selbst bis zur Prüfung angegeben habe, dass der Transport von ihr beauftragt wurde (Erklärung von Dreiecksgeschäften) und bis dato kein einziger Beweis vorliegt, dass jemand anderes die Lieferungen in Auftrag gegeben und durchgeführt hat;
- bis heute keine gescheiterten Dreiecksgeschäfte deklariert wurden und bloß behauptet wird, der Kunde hätte abgeholt aber in keiner Weise wird darauf eingegangen, dass die Erklärungen der Beschwerdeführerin nicht stimmen;
- die Beschwerdeführerin als Absender auf den CMR vermerkt ist;
- die Beschwerdeführerin die Abholdaten nach Deutschland zu den Lieferanten geschickt hat, und dass
- die Beschwerdeführerin selbst beim Einkauf immer unterschrieben habe, dass sie auf eigenen Namen einkaufe und nicht für einen Kunden, damit eben gewährleistet sei, dass keine innerstaatliche Lieferung im Abgangsstaat vorliege.

Mit **Schreiben vom 7.2.2025** wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Einzelunternehmen „Handelsgewerbe & Handelsagenten“. Waren, vor allem Fleisch, werden in Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (Deutschland, Belgien, Niederlande) eingekauft und an Abnehmer in Rumänien und Bulgarien weiterverkauft.

An den Leistungsaustauschen waren drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig waren und unter der jeweiligen UID-Nummer ihres Sitzstaates auftraten. Die Umsatzgeschäfte wurden jeweils über denselben Gegenstand abgeschlossen, welcher unmittelbar vom ersten Lieferer (den deutschen, belgischen bzw. niederländischen Unternehmern) an den letzten Abnehmer (den rumänischen bzw. bulgarischen Unternehmer) gelangte.

1.

Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 und 2013

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 verweisen in ihrer Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23.4.2019. Demnach wird wiederum auf die Feststellungen in Tz. 1 und Tz. 5 des Besprechungsprogrammes vom 2.10.2018 verwiesen. Tz. 1 beinhaltet die unten angeführten Feststellungen betreffend Reihengeschäft – Dreiecksgeschäft - Umsatzsteuerbetrug. Tz. 5 stellt einen nicht verbuchten Wareneinkauf in Höhe von 1.750,00 € im Jahr 2011 fest.

2.

Reihengeschäfte – Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014

Die Beschwerdeführerin bezog aus Deutschland, den Niederlanden und Belgien Fleischlieferungen und verkaufte diese an Unternehmen in Rumänien und Bulgarien weiter. Allen Lieferungen lag eine einheitliche Warenbewegung zugrunde.

Die Beschwerdeführerin trat unter ihrer österreichischen UID auf, die Rechnungen wurden nicht berichtet. In den Zusammenfassenden Meldungen wurde von der Beschwerdeführerin erklärt, dass sie die Transporte veranlasst hat.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden innergemeinschaftliche Erwerbe (10 % Normalsteuersatz) – zusätzlich zu den erklärten Umsätzen - wie folgt festgesetzt:

Jahr	Erwerb
2012	2,210.369,34 €
2013	1,733.687,56 €

2014	165.951,20 €
------	--------------

Es handelt sich dabei um Lieferungen, für die die Regelung der Dreiecksgeschäfte nach Art. 25 UStG 1994 in Anspruch genommen worden ist.

Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung wurden diese Lieferungen durch die Amtspartei als solche in Betrugskreisläufe eingestuft, wobei angenommen worden ist, dass die Beschwerdeführerin davon wusste oder zumindest wissen hätte müssen. Im Zuge einer Betriebsprüfung erfolgten Ermittlungen vor allem im Hinblick auf eine Involvierung in oder eine Kenntnis von Umsatzsteuerbetrug im Bereich der Empfänger der Lieferungen in Rumänien, woraufhin die Begünstigungen der Dreiecksgeschäfte aberkannt und innergemeinschaftliche Erwerbe festgesetzt wurden.

Durch die Beschwerdeführerin wurde eingewandt, dass es sich – entgegen der ursprünglichen Argumentation – nicht um Dreiecksgeschäfte handeln würde, da der Transport jeweils von den Empfängern der Waren vorgenommen worden wäre. Es würde sich um ein „normales“ Reihengeschäft handeln.

Strittig ist nun, wer den Transport der Waren vorgenommen bzw. veranlasst hat. Ist der Empfänger als Beförderer oder Versender einzustufen, ist ein Dreiecksgeschäft von vornherein ausgeschlossen.

Nach Abwägung aller Beweise wird festgestellt, dass der Transport der Waren von den Empfängern in Rumänien bzw. Bulgarien veranlasst und organisiert worden ist.

3.

Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 verweisen in ihrer Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23.4.2019. Demnach wird wiederum auf die Feststellungen in Tz. 2, 3, 4, 5 und 6 des Besprechungsprogrammes vom 2.10.2018 verwiesen.

Tz. 2 beinhaltet Feststellungen, die die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung in Frage stellen. Welche konkreten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen in welchem Jahr daraus folgen, wird nicht angeführt. In Tz. 3 finden sich die unten näher angeführten Feststellungen betreffend Provisionen an Dritte. Dass die verbuchten Zahlungen keine Betriebsausgaben darstellen ist dem Punkt 4 zu entnehmen. In Tz. 4 wird festgestellt, dass unter Betriebs- und Geschäftsausstattung der Erwerb von Damenhandtaschen in sämtlichen drei Jahren verbucht wurde (2011 bis 2013 jeweils 302,00 € je Jahr, 2012 und 2013 zudem 132,50 € je Jahr). Tz. 5 stellt einen nicht verbuchten Wareneinkauf in Höhe von 1.750,00 € im Jahr 2011 fest. Unter Tz.

6 wird die private Veranlassung von Reisekosten festgestellt und im Rahmen einer pauschalen Schätzung eine Kürzung von 30 % vorgenommen (siehe auch unten, Punkt 5).

Die von den Wiederaufnahmegründen umfassten Änderungen (ohne den Reisekosten Tz. 6) ergeben bezogen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgende Auswirkungen:

	absolut	im Verhältnis
2011	14.802,00 €	18,30 %
2012	40.484,50 €	44,20 %
2013	43.034,50 €	43,09 %

4.

Fremdleistungen – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Strittig ist die Kürzung von Betriebsausgaben für Fremdleistungen - Provisionen in den Jahren 2011, 2012 und 2013 wie folgt:

Jahr	Provisionen, Lizenzgebühren erklärt	Kürzung BP	Provisionen, Lizenzgebühren nach BP
2011	26.650,00 €	-16.250,00 €	10.400,00 €
2012	51.000,00 €	-40.050,00 €	10.950,00 €
2013	54.950,00 €	-42.600,00 €	12.350,00 €

Gegenständlich sind die im Folgenden angeführten Zahlungen an folgende Empfänger:

a. ***6*** 2011 bis 2013

Jahr	2011	2012	2013
Provisionszahlung	6.250,00 €	2.600,00 €	2.700,00 €

Trotz Aufforderung durch die Amtspartei wurde durch die Beschwerdeführerin nicht geklärt, um welche Leistungen es sich konkret gehandelt hat.

Von der Beschwerdeführerin wurde folgendes angegeben:

„Es war damals angedacht, im Non-Food-Bereich (z.B. Möbel, Böden, Türen, Haushaltsprodukte, etc) Waren im größeren Ausmaß zu verkaufen. Diese Firma hat geholfen, neue Kontakte zu bekommen und das Geschäftsfeld zu erweitern.“

Welche Leistungen im Detail erbracht wurden und zu den jeweiligen Zahlungen geführt haben, konnte nicht dargelegt werden.

Zudem war die UID-Nummer des Unternehmens nur bis 1.8.2010 gültig, im MIAS scheinen keine diesbezüglichen Meldungen auf.

b. ***7*** 2011 bis 2013

Jahr	2011	2012	2013
Provisionszahlung	4.200,00 €	3.700,00 €	4.600,00 €

Die UID-Nummer des Unternehmens war bis 1.8.2013 gültig, die gegenständlichen Zahlungen wurden in den Jahren 2011 und 2012 im MIAS gemeldet, für das Jahr 2013 erfolgte keine Meldung.

Sämtliche Zahlungen erfolgten in bar.

Die Rechnung vom 10.12.2013 wurde nach den Angaben der Beschwerdeführerin am 27.12.2013 bezahlt.

Trotz Aufforderung durch die Amtspartei wurde durch die Beschwerdeführerin nicht geklärt, um welche Leistungen es sich konkret gehandelt hat und wie die konkreten Beträge zustande kommen.

Von der Beschwerdeführerin wurde folgendes angegeben:

„Provisionszahlung für Vermittlung von Neukunden und Lieferanten.“

c. ***8*** 2012 und 2013

Jahr	2012	2013
Provisionszahlung	11.300,00 €	22.100,00 €

Im MIAS scheinen die gegenständlichen Leistungen nicht auf.

Von der Beschwerdeführerin wurde folgendes angegeben:

„Es war geplant (2011-2012), in Rumänien ein Kühlhaus bzw. eine Niederlassung zu errichten. Die Firma hat mir geholfen, alle Informationen (EU-Förderung, Grundstückskauf, etc.) zu besorgen.“

Für diese Tätigkeit habe ich eine Provisionszahlung geleistet. Nach reiflicher Überlegung habe ich diese Idee, ein Kühlhaus zu bauen, wieder verworfen. Die Firma hat jedoch schon Leistungen erbracht (Beratung, Information) und daher wurde die Provision bezahlt.“

Aus dem vorgelegten, vom Rumänischen ins Deutsche übersetzten Beratungsvertrag vom 22.8.2012 geht unter anderem hervor, dass sich der Berater verpflichtet, dem Nutznießer Fachberatungen zu einem erhöhten Leistungsstandard zu sichern. Weiter Unterlagen oder Leistungsbeschreibungen wurden nicht vorgelegt.

d. ***9*** 2013

Im Jahr 2013 wurde ein Betrag von 1.000,00 € als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Auf der Rechnung findet sich folgendes: „Für den außerordentlichen Aufwand der Dienstleistung, Schweinehälften von ***10*** GmbH; Pauschal 1.000,00 €“.

Im MIAS scheint keine diesbezügliche Meldung auf.

Von der Beschwerdeführerin wurde erklärt, die Zahlung würde für die Vermittlung der Firma ***11*** als Lieferant getätigt worden sein und die Firma ***11*** hätte mehrere Firmen.

Laut den Angaben der Amtspartei sei dies unglaublich, da die Geschäftsverbindung bereits seit 2011 bestanden hätte. Es wurden keine Angaben gemacht, welcher außerordentliche Aufwand der Zahlung zugrunde liegt.

e. ***14*** 2012 und 2013

Jahr	2012	2013
Provisionszahlung	8.200,00 €	6.300,00 €

Es handelt sich dabei um eine Privatperson in Italien.

Von der Beschwerdeführerin wurde folgendes angegeben:

„Italien, Warenpreisvergleich mehrerer Anbieter, Unterstützung der Verkaufsadministration = Unterlage Aufbereitung, Muster aussuchen und an die Beschwerdeführerin schicken; Um einen Überblick über den Markt in Italien zu erhalten, wurde die Empfängerin beauftragt, Warenvergleichspreise mehrerer Anbieter einzuholen – es wurden Muster ausgesucht und Produzenten eruiert, um Produkte selbst anbieten zu können. Die Beschwerdeführerin hat einerseits immer wieder Reisen unternommen, um in den einzelnen Ländern neu zu handelnde Produkte zu finden, andererseits sind Personen in den einzelnen Ländern notwendig, um rasch reagieren zu können. Die Beschwerdeführerin hat einige Muster im Büro aufliegen. Eine Bestätigung der Empfängerin sowie eine Fotodokumentation über die von ihr geleisteten Arbeiten werden nachgereicht.“

Eine detaillierte Leistungsbeschreibung und schriftliche Unterlagen, die diese dokumentieren, wurden nicht vorgelegt.

f. ***15*** Daniel/Ionela 2011 bis 2013

Jahr	2011	2012	2013

Provisionszahlung	5.800,00 €	14.250,00 €	5.900,00 €
-------------------	------------	-------------	------------

Es handelt sich dabei um Privatpersonen in Rumänien.

Von der Beschwerdeführerin wurde folgendes angegeben:

“Neues Geschäftsfeld, Verkauf Brennholz, Pellets, Briketts, Lieferanten gesucht, Musterangebote; Die Beschwerdeführerin benötigt in Rumänien einen vollständigen Marktüberblick über die angebotenen Preise für die von ihr gehandelten Waren, um einen Preis anbieten zu können, der für den Abnehmer attraktiv ist. Weiters werden Hersteller von Produkten wie Wurst etc. eruiert, um dort Fleisch anbieten zu können. Im Jahr 2011 wurde ein neues Geschäftsfeld betreffend Briketts, Brennholz bearbeitet. Eine Bestätigung der Empfänger sowie eine Fotodokumentation über die von ihnen geleisteten Arbeiten werden nachgereicht.“

Es wurden keine schriftlichen Unterlagen oder konkrete Leistungsdokumentationen vorgelegt. Die Leistungserbringung und die Angemessenheit der Höhe der Zahlung sind nicht nachvollziehbar.

Sämtliche Zahlungen erfolgten für schwer fassbare Leistungen wie etwa Kontaktvermittlung, Beratung und Marktrecherche. Für keine der Zahlungen wurde eine detaillierte Leistungsbeschreibung vorgelegt. Der Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin wurde nicht glaubhaft gemacht, auch die Höhe der Zahlungen ist nicht nachvollziehbar.

Eine betriebliche Veranlassung liegt nicht vor.

5.

Reisekosten – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Strittig ist die pauschale Kürzung der Reisekosten in den Jahren 2011, 2012 und 2013 um 1/3 als privat veranlasst.

Laut Betriebsprüfungsbericht wurden folgende Kürzungen vorgenommen:

Jahr	Reise- und Fahrtspesen erklärt	Kürzung BP	Reise- und Fahrtspesen nach BP
2011	7.648,41 €	-2.500,00 €	5.148,41 €
2012	25.670,33 €	-8.600,00 €	17.070,33 €
2013	13.500,72 €	-4.500,00 €	9.000,72 €

Die Amtspartei konnte nicht darlegen, worauf konkret – für alle drei Jahre in gleicher Höhe – eine Kürzung der Reisekosten um 30 % basiert. Die Schätzungsgrundlage und die Schätzungshöhe sind nicht nachvollziehbar.

Vorliegend ist ein Fragenkatalog der Amtspartei (E-Mail vom 31.5.2016) an die Beschwerdeführerin samt Antworten. Laut Amtspartei ist der Fragenkatalog lückenhaft beantwortet worden. Im Schreiben vom 24.9.2024 wurde für jedes Jahr beispielhaft eine Reise angeführt, die als Beispiel für die lückenhafte Beantwortung dienen soll.

Für welche Reisen konkret aus welchen Gründen eine private Veranlassung angenommen wird, geht aus den Ausführungen der Amtspartei nicht hervor. Die Buchung eines Doppelzimmers wurde von der Amtspartei als Indiz für eine private Veranlassung gewertet.

Unklar ist, ob sich diejenigen Reisen, die auch eine private Veranlassung gehabt haben, in einen betrieblich und einen privat veranlassten Reiseabschnitt trennen lassen iSd Judikatur des VwGH (27.1.2011, 2010/15/0197) oder entweder der private oder betriebliche Aspekt eine so untergeordnete Bedeutung hat, dass eine Aufteilung unterbleiben kann.

Ermittlungsergebnisse und Überlegungen zur Beweiswürdigung diesbezüglich fehlen.

Zudem wird auf Unterlagen verwiesen, die offensichtlich von der Beschwerdeführerin eingereicht, aber dem BFG nicht vorgelegt wurden.

6.

Einkommensteuer 2014

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde in eventu eingebracht für den Fall, dass der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2014 nicht stattgegeben wird.

Beantragt wurde, die Umsatzsteuernachforderungen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Wie oben ausgeführt war der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 stattzugeben.

7.

Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013

Die Beschwerde die gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide betreffend wurde lediglich mit Einwendungen im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide begründet.

2. Beweiswürdigung

1.

Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 und 2013

Die Bescheidbegründungen verweisen auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 23.4.2019 und im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 angeführten Textziffern, die in den Ausführungen zu den jeweiligen Sachbescheiden angeführt sind.

2.

Reihengeschäfte – Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014

§ 115 BAO lautet wie folgt:

Abs. 1

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Abs. 3

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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

Nach § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (siehe VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067; 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (etwa VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; Ritz/Koran, BAO⁷, § 167, Rz 6 und 8).

Im gegenständlichen Fall gibt die Beschwerdeführerin nun entgegen ihren ursprünglich eingereichten Erklärungen an, dass keine Dreiecksgeschäfte iSd Art. 25 UStG 1994 stattgefunden haben und der Transport der Waren von ihren Abnehmern organisiert worden ist.

Die Beurteilung der Frage, wer die gegenständlichen Waren transportiert hat, unterliegt der freien Beweiswürdigung, und dies auch, wenn die Beschwerdeführerin im Zuge des Verfahrens ihre Angaben geändert hat.

Es entspricht nicht der BAO, eine Beweislast für diese Fälle zu konstruieren. Es mag in die freie Beurteilung einfließen, kann aber nicht zu einer alleinigen Verpflichtung führen, das Nichtvorliegen der ursprünglich angenommenen Tatsachen nachzuweisen.

Auch die Abgabenbehörde ist nach wie vor verpflichtet, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu ermitteln.

Folgende Beweise sind bei einer Beurteilung der Frage der Durchführung bzw. der Beauftragung des Transportes von Bedeutung:

Aus einer **niederschriftlichen Aussage der Zeugin** Zeugin (Büroangestellte der Beschwerdeführerin) vom 27.3.2018 geht hervor, dass in den gegenständlichen Fällen den Kunden der Verladeort und der Verladetermin bekannt gegeben wurde, die dann den Transport organisiert haben. Es wurde diesen bekannt gegeben, wo die Waren abzuholen sind. Der Kunde gab bekannt, mit welchem Fahrzeug abgeholt wird und das Kennzeichen des Fahrzeuges wurde den Lieferanten weiter gemeldet. Weiters wurde vom Kunden angegeben, wohin er die Ware bringen wird, um auch diese Angaben an den Lieferanten weiter zu geben und die Frachtpapiere vorzubereiten. Die Zeugin bestätigt demnach die Organisation des Transportes durch den Kunden.

Dass sie an den Gesprächen der Beschwerdeführerin mit den Abnehmern nicht teilgenommen hat, ist irrelevant. Ebenso irrelevant ist, dass von ihr keine Diskussionen betreffend Beauftragung des Transportes wahrgenommen wurden. Im Gegenteil, dass keine Besprechungen über allenfalls unterschiedliche Vorgehensweisen betreffend Transport stattgefunden haben, spricht für eine einheitliche Vorgangsweise, die von der Zeugin auch geschildert wurde.

Dass Zeugin nicht in den Geschäftsbetrieb eingebunden war – wie in der Stellungnahme vom 31.1.2021 angeführt – ist unwesentlich. Ausschlaggebend ist nicht, wer die Entscheidungen getroffen hat, sondern wie die Abwicklung tatsächlich stattgefunden hat.

Gründe, die die Zeugin als unglaubwürdig erscheinen lassen, liegen nicht vor. Die Angaben der Zeugin sind eindeutig und unzweifelhaft.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung wird die Organisation des Transportes gleichzusetzen sein mit dessen Beauftragung. Anzumerken ist, dass die Zeugin von der Abgabenbehörde gefragt worden ist, wer den Transport organisiert hat. Dass eine steuerrechtlich nicht ausgebildete Person (Beruf Tätowiererin) eine bewusste Unterscheidung trifft zwischen Organisieren und

Versenden ist nicht anzunehmen. Es wird davon ausgegangen, dass damit auch die Beauftragung eines Spediteurs umfasst ist. Die diesbezüglichen Ausführungen der Amtspartei im Betriebsprüfungsbericht gehen ins Leere.

Von der **Beschwerdeführerin** selbst wurde mehrmals angegeben (siehe etwa die Stellungnahme vom 18.10.2017, die Niederschrift vom 11.12.2015, die Beschwerde vom 19.6.2019), dass die Lieferungen wie von der Zeugin beschrieben erfolgten.

In einer niederschriftlichen Einvernahme der Beschwerdeführerin vom 17.10.2011 wird von ihr in Bezug auf eine Rechnung aus dem Jahr 2010 erklärt, dass „CIP“ bedeutet, dass es sich um eine freie Lieferung an den Ort des Empfängers handelt und der Transport von ihr organisiert wird.

Diese Angabe betrifft einen dem gegenständlichen Zeitraum vorgelagerten und steht im Gegensatz zu den im Beschwerdezeitraum verwendeten Ausdruck „ex work“. Daraus lässt sich schließen, dass ihr sehr wohl bewusst war, dass die jeweiligen Angaben unterschiedliche Bedingungen beschreiben, unter denen die Lieferung erfolgt.

Zudem liegen Rechnungen an die und Transportaufträge von der Beschwerdeführerin über von der **Firma ***3***, Rumänien**, durchgeführte Transporte vor, die sich auf die gegenständlichen Warenbewegungen beziehen. Weiters erfolgten darüber Meldungen im MIAS.

Die Firma ***3*** meldete in den Jahren 2012 und 2013 sonstige Leistungen an die Beschwerdeführerin in Höhe von in etwa 110.000,00 €.

Von der Beschwerdeführerin wurden diese Aufträge bestritten, es wurden diese auch nicht in der Finanzbuchhaltung erfasst. Von der Beschwerdeführerin wurde angegeben, dass sie die Firma ***3*** nicht kennen würde. In Folge wurde von ihr Strafanzeige in Rumänien eingebracht mit dem Verdacht, dass die Beförderungsaufträge an die ***3*** fingiert wären. Das Strafverfahren wurde schließlich eingestellt.

Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen (siehe etwa das Protokoll vom 17.3.2020, die Stellungnahme vom 15.6.2021 oder den Gerichtsbeschluss vom 7.11.2022) geht hervor, dass die Behörden in Rumänien davon ausgehen, dass keine Transportleistungen durch die ***3*** an die Beschwerdeführerin erbracht wurden.

Wie aus dem Protokoll vom 17.3.2020 zu entnehmen ist, wurden durch die ***3*** innergemeinschaftliche Güterlieferungen fingiert, um Umsatzsteuer zu hinterziehen. Die Argumentation der Amtspartei, dass es für diese keine Gründe gegeben hätte, die Transportgeschäfte vorzutäuschen, gehen folglich ins Leere.

Es wurden von der ***3*** offensichtlich Transportleistungen erbracht, die jedoch nicht durch die Beschwerdeführerin beauftragt wurden.

Vorliegend ist eine Rechnung betreffend Eurohaken, die von der ***3*** an einen Lieferanten in Deutschland nicht retourniert worden sind. Auf dieser Rechnung ist die alte Adresse der Beschwerdeführerin angeführt, die auch auf den fingierten Rechnungen zu finden ist.

Die von der rumänischen Steuerverwaltung übermittelten Unterlagen zu den vermeintlichen

Auftragsbestätigungen weichen im äußeren Erscheinungsbild von den gängigen Unterlagen, die im Zuge der Betriebsprüfung gesichtet wurden, ab. Diese Abweichungen konnten nicht aufgeklärt werden, sind aber zudem geeignet, die von der ***3*** in Rechnung gestellten Transporte in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund der Feststellungen der rumänischen Behörden und den offensichtlichen Unterschiedlichkeiten die Schriftstücke betreffend geht der Senat davon aus, dass keine Transportleistungen von der ***3*** an die Beschwerdeführerin erbracht worden und die Transportaufträge fingiert worden sind. Es kann folglich auch nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin die Transporte organisiert, vereinbart, beauftragt hat.

Auf den durch die Beschwerdeführerin ausgestellten **CMR** und den **Rechnungen** ist als Modalität großteils **ex work** angeführt.

Das bedeutet, dass der Verkäufer liefert, wenn er die Ware an einem benannten Ort zur Verfügung stellt (Abholklausel).

Wie oben ausgeführt war der Beschwerdeführerin sehr wohl bewusst, was diese Klausel etwa im Gegensatz zu „CIP“ bedeutet.

„CIP“ oder „frachtfrei versichert“ heißt, dass der Verkäufer die Ware dem Frachtführer oder einer anderen vom Verkäufer benannten Person an einem vereinbarten Ort (falls ein solcher Ort zwischen den Parteien vereinbart ist) liefert, und dass der Verkäufer den Beförderungsvertrag abzuschließen und die für die Beförderung der Ware bis zum benannten Bestimmungsort entstehenden Frachtkosten zu zahlen hat.

Zudem wurde von der Beschwerdeführerin den Lieferanten zum Teil versichert, dass für die Beschwerdeführerin als Kundin abgeholt werde, nicht für einen Kunden der Kundin.

Das widerspricht der Lieferbedingung „ex work“ und sämtlichen Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Zeugin.

Der Senat geht davon aus, dass diese Versicherungen für die Lieferanten wesentlich waren und von der Beschwerdeführerin bzw. von den Abholenden bestätigt wurden, um den Anforderungen der Lieferanten zu entsprechen. Aufgrund der oben angeführten Würdigung der Beweise ist nicht davon auszugehen, dass aus der Unterfertigung dieser Klausel der Schluss gezogen werden kann, dass die Lieferungen in dieser Weise erfolgten.

Die fehlende Berichtigung der Rechnungen und Zusammenfassenden Meldungen ist jedenfalls zu beanstanden, lässt aber ebenfalls nicht auf eine Beauftragung der Transporte durch die Beschwerdeführerin schließen.

Von der Amtspartei selbst wurde ausgeführt (siehe das Besprechungsprogramm vom 2.10.2018), dass es nicht möglich ist, zu prüfen, wo sich der Ort der Lieferung befunden hat.

Vor allem aufgrund der Zeugenaussage von Zeugin, aber auch aufgrund zivilrechtlich vereinbarten Liefermodalität „ex work“ ist aufgrund des Fehlens von gegenteiligen Nachweisen (die Transportaufträge an die ***3*** konnten nicht bestätigt werden) auch bei Ausstellung

von unrichtigen Rechnungen und Zusammenfassenden Meldungen sowie entgegengesetzten Bestätigungen von Liefermodalitäten festzustellen, dass die gegenständlichen Transporte mit hoher Wahrscheinlichkeit von den Abnehmern der Beschwerdeführerin in Auftrag gegeben worden sind.

3.

Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013

Die Bescheidbegründungen verweisen auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 23.4.2019 und im Besprechungsprogramm vom 2.10.2018 angeführten Textziffern, die in den Ausführungen zu den jeweiligen Sachbescheiden samt ihren steuerlichen Auswirkungen angeführt sind.

4.

Fremdleistungen – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin und den Abfragen der Amtspartei im System MIAS.

Konkrete Leistungen der Zahlungsempfänger konnten nicht glaubhaft gemacht werden, auch die Höhe der Zahlungen ist nicht nachvollziehbar.

Die Abgabenbehörde ist nicht verpflichtet, Erkundungsbeweise aufzunehmen und somit erst zu erforschen, was ein allfälliger Leistungsinhalt der angegebenen Zahlungsempfänger gewesen sein könnte (siehe etwa VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032; BFG 18.6.2022, RV/7101820/2011). Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs. 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225). Dies gilt vor allem dann, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten aufgrund des Auslandsbezuges eingeschränkt sind und neben der Beschwerdeführerin nur die ausländischen Provisionsempfänger dazu Auskunft geben können und die Beschwerdeführerin zum Thema keine Nachweise vorlegen kann (BFG 18.6.2022, RV/7101820/2011).

5.

Reisekosten – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Vorliegend ist ein Fragenkatalog der Amtspartei an die Beschwerdeführerin samt Antworten. Welche der angeführten Antworten als unzureichend gesehen wird und eine Grundlage für die vorgenommene Schätzung bildet, wurde nicht angegeben.

Worauf die schätzungsweise Kürzung um 30 % fußt und wie der Prozentsatz zustande kommt ist nicht nachvollziehbar.

Für welche Reisen konkret aus welchen Gründen eine private Veranlassung angenommen wird, geht aus den Ausführungen der Amtspartei nicht hervor. Die Buchung eines Doppelzimmers wurde von der Amtspartei als Indiz für eine private Veranlassung gewertet.

Unklar ist, ob sich diejenigen Reisen, die auch eine private Veranlassung gehabt haben, in einen betrieblich und einen privat veranlassten Reiseabschnitt trennen lassen iSd Judikatur des VwGH (27.1.2011, 2010/15/0197) oder entweder der private oder betriebliche Aspekt eine so untergeordnete Bedeutung hat, dass eine Aufteilung unterbleiben kann.

Ermittlungsergebnisse und Überlegungen zur Beweiswürdigung diesbezüglich fehlen.

6.

Einkommensteuer 2014

Aus der Beschwerde geht der Eventualantrag hervor.

7.

Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013

Aus der gegenständlichen Beschwerde gehen lediglich Einwendungen gegen die Sachbescheide hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

1.

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2012 und 2013

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren unter anderem dann wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Begründung mit der Tz. 5 des Besprechungsprogrammes geht dahingehend ins Leere, als sie sich auf den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2011 bezieht, der nicht beschwerdegegenständlich ist. Eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel liegt daher für die Jahre 2012 und 2013 nicht vor.

In Tz. 1 werden neue Tatsachen und Beweismittel in Bezug auf die Einstufung von Liefergeschäften als Dreiecksgeschäfte oder Reihengeschäfte und das Liefern in Betrugskreisläufe angeführt.

Wie unten ausgeführt führen diese Feststellungen nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid, weshalb der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 Folge zu geben war.

2.

Reihengeschäfte – Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014

§ 3 Abs. 7 und Abs. 8 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 34/2010 lauten wie folgt:

Abs. 7

Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Abs. 8

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Art. 3 Abs. 8 des UStG 1994, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 34/2010, lautet wie folgt:

Abs. 8

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Art. 7 Abs. 1 UStG 1994, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 756/1996 sieht vor:

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1.

Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2.

der Abnehmer ist

a.

ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b.

eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c.

bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3.

der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Art. 25 UStG 1994, Anhang zu § 29 Abs. 8 (Binnenmarktregelung), idF. BGBl. I Nr. 112/2012, lautet wie folgt:

Dreiecksgeschäft

Begriff

Abs. 1

Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Dreiecksgeschäft

Abs. 2

Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.

Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

Abs.3

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

a.

Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst;

b.

der Erwerb erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist;

c.

die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfasst wird;

d.

die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände wird unmittelbar vom ersten Unternehmer oder ersten Abnehmer dem letzten Abnehmer (Empfänger) verschafft;

e.

die Steuer wird gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet.

Rechnungsausstellung durch den Erwerber

Abs. 4

Die Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Rechnet der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift ab, richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.

Steuerschuldner

Abs.5

Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.

Pflichten des Erwerbers

Abs. 6

Zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs. 2 hat der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu machen:

- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der vom Unternehmer bewirkten nachfolgenden Lieferung, die diesem im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen. Diese Beträge sind für das Kalendervierteljahr anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

Pflichten des Empfängers

Abs. 7

Bei der Berechnung der Steuer gemäß § 20 ist dem ermittelten Betrag der nach Abs. 5 geschuldete Betrag hinzuzurechnen.

Art. 40 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die

Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

Art. 41 Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.

Art. 42 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

a.

der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Artikel 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;

b.

der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265 nachgekommen.

Art. 197 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a.

der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;

b.

der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;

c.

die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.

Art. 265 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

Im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 42 hat der Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, der ihm die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der er diesen Erwerb getätigt hat, in der zusammenfassenden Meldung folgende Einzelangaben zu machen:

a.

seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in diesem Mitgliedstaat, unter der er die Gegenstände erworben und anschließend geliefert hat;

b.

die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der anschließenden Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung;

c.

für jeden einzelnen dieser Empfänger der Lieferung den Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer derartiger Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung.

An den verfahrensgegenständlichen Leistungsaustauschen waren drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig waren und unter der jeweiligen UID-Nummer ihres Sitzstaates auftraten. Die Umsatzgeschäfte wurden jeweils über denselben Gegenstand abgeschlossen, welcher unmittelbar vom ersten Lieferer (den deutschen, belgischen bzw. niederländischen Unternehmern) an den letzten Abnehmer (den rumänischen bzw. bulgarischen Unternehmern) gelangte. Damit sind die Voraussetzungen für ein Reihengeschäft erfüllt.

Wenn an einem Reihengeschäft drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind, können die Sondervorschriften für Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 UStG zur Anwendung gelangen. In diesem Fall sind bei Erfüllung der dort vorgesehenen besonderen Voraussetzungen - insbesondere Rechnungslegungs-, Melde- und Erklärungspflichten - Erleichterungen im Vergleich zum Reihengeschäft vorgesehen.

Bei Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes wird der mittlere Unternehmer als Erwerber und der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet. Sofern der Erwerber die in Art. 25 UStG für Dreiecksgeschäfte normierten Sonderregelungen beachtet, kommt es zu einer wesentlichen Vereinfachung im Vergleich zur Besteuerung von Reihengeschäften. Er hat unter den von Art. 25 UStG geforderten Voraussetzungen weder im eigenen Mitgliedstaat noch im Staat des letzten Abnehmers steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen: Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat wird befreit, der fiktive innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedstaat seiner UID-Nummer gilt als besteuert; für die im Bestimmungsmitgliedstaat getätigte Lieferung geht die Steuerschuld auf den letzten Abnehmer über. Die Vereinfachung ist als Wahlrecht ausgestaltet (Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2017) Art. 25 Rz. 1).

Nach Art. 25 Abs. 4 UStG muss in der Rechnung sowohl die UID-Nummer des Erwerbers und

des Empfängers als auch ein ausdrücklicher Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes sowie die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers enthalten sein.

Ein Dreiecksgeschäft liegt nicht vor, wenn der Empfänger die Gegenstände beim Lieferanten abholt (Melhardt in Melhardt/Tumpel, UStG³, Art. 25 Rz 5; Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art. 25 Rz 4).

Beförderung liegt vor, wenn der Transport durch den liefernden Unternehmer, den Abnehmer oder unselbständigen Erfüllungsgehilfen des Lieferers erfolgt.

Versendung liegt nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Es ist dabei grundsätzlich auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. Vereinbarungen über die Kostentragung haben Indizwirkung. Entscheidend ist, ob der Lieferant die Transportleistung des Dritten organisiert bzw. dem potentiellen Käufer der Ware die Möglichkeit der Transportleistung angeboten hat (Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 3, Rz 193ff).

Da die Ausnahmeregelung für Dreiecksgeschäfte für den Erwerber zu einer Vereinfachung führt, ist auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen, wonach bei Begünstigungstatbeständen der die Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Da im gegenständlichen Fall der letzte Abnehmer die Abholung der Waren beim Lieferer veranlasst hat, sind die Voraussetzungen für Dreiecksgeschäfte nicht verwirklicht.

Die Vereinfachungsregeln für Dreiecksgeschäfte können nicht zur Anwendung gelangen und die vorliegenden Umsatzvorgänge sind anhand der Regelungen für Reihengeschäfte zu beurteilen.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese Geschäfte dadurch erfüllt, dass der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so wird von einem Reihengeschäft gesprochen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2017) § 3 Rz. 53, sowie VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Bei Lieferungen in der Reihe handelt es sich gedanklich um mehrere Lieferungen, die zeitlich hintereinander stattfinden, wobei der Ort der einzelnen Umsätze jeweils für sich bestimmt werden muss. Dabei kann nach hM nur für einen Umsatz in der Reihe die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG (Beförderungs- oder Versandungslieferung) in Betracht kommen; üblicherweise wird diese Lieferung als die "bewegte Lieferung" oder "Transportlieferung" bezeichnet, die anderen Lieferungen als "ruhende Lieferungen" (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3 Rz. 54, sowie VwGH 29.6.2016, 2013/15/0114, 19.12.2023, Ro 2022/15/0035; EuGH 6.4.2006,

C-245/04, EMAG Handel Eder).

Eine Lieferung mit Beförderung oder Versendung ist immer in dem Staat steuerbar, wo diese beginnt.

Holt der letzte Abnehmer in der Reihe den Liefergegenstand ab, ist die "bewegte Lieferung" seinem unmittelbaren Vorlieferanten zuzurechnen. Diese Lieferung ist nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 dort steuerbar, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Die Lieferung an den Vorlieferanten bzw. etwaige weitere Vorlieferungen werden nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, das ist am Beginn der Beförderung oder Versendung (Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON², § 3 Rz 225, VwGH 29.6.2016, 2013/15/0114).

Bei Abholung der Waren durch den letzten Abnehmer ist die erste Lieferung (hier die Lieferung an die Beschwerdeführerin) als ruhende Lieferung iSd § 3 Abs. 7 UStG 1994 einzustufen, die in Deutschland steuerbar ist (der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo dem Abnehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft wird). Aufgrund der fehlenden Warenbewegung handelt es sich nicht um innergemeinschaftliche Lieferungen, weshalb die Beschwerdeführerin auch keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt hat. Die zweite Lieferung ist die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994, die eine innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland darstellt, die bei den Abnehmern zu innergemeinschaftlichen Erwerben im dem Land, in dem die Warenbewegung endet, führen.

Die Umsätze der Beschwerdeführerin sind daher in Österreich nicht steuerbar.

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren), so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (siehe VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170, Ritz, BAO⁷, § 307, Rz 8).

Da im Hinblick auf die Jahre 2012 und 2013 der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer stattzugeben war und diese aufzuheben waren scheiden auch die gegenständlichen Umsatzsteuersachbescheide für die Jahre 2012 und 2013 aus dem Rechtsbestand aus.

§ 261 Abs. 2 BAO legt folgendes fest:

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung gerichteten Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 war folglich gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 war Folge zu geben.

3.

Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren unter anderem dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dass im Hinblick auf Fremdleistungszahlungen in den Jahren 2011 bis 2013 keine konkrete Nachvollziehbarkeit der erbrachten Leistungen samt Höhe der jeweiligen Zahlung möglich und eine betriebliche Veranlassung nicht von vornherein einsichtig ist, ist im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens neu hervorgekommen (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274). Allein aus diesem Grund war eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt.

Von der Beschwerdeführerin wurde die Geringfügigkeit der Auswirkungen eingewendet, weshalb zu prüfen ist, ob die Amtspartei das Ermessen iSd § 20 BAO ausgeübt hat.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

Eine Wiederaufnahme ist nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig – absolut und relativ – sind (Ritz, BAO⁷, § 303, Rz 71).

Die Geringfügigkeit ist dabei **an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe** und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre (siehe etwa VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125; 24.4.2014, 2010/15/0159; 22.4.2009, 2006/15/0257).

Nach Ritz, BAO⁷, § 303, Rz 74, ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (siehe auch VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016).

Auch ohne die Einkünfteerhöhung aufgrund der Verminderung der Reisekosten ist jeweils von einer nicht geringfügigen Auswirkung auszugehen:

Eine Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 98.321,00 € für drei Jahre, die sich aus prozentuellen Erhöhungen von 18,3 %, 44,2 % und 43,09 % ergibt ist nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa 12.4.1994, 90/14/0044; 22.4.2009, 2006/15/0257; 30.6.2021, Ra 2019/15/0125) jedenfalls nicht als geringfügig einzuordnen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt demnach als unbegründet abzuweisen.

4.

Fremdleistungen – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach ständiger Rechtsprechung (siehe etwa VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274; 30.6.2015, 2012/15/0165; 26.1.2012, 2009/15/0032) bedarf es seitens des die Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“ u.ä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen – und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst – zur Voraussetzung. Die zitierte Rechtsprechung beschränkt sich nicht auf Sachverhalte, die einen Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung oder einer Fremdvergleichsprüfung im Konzern einhergehen.

Eine teilweise Nichterfassung im System MIAS kann nicht als Begründung einer Nichtabzugsfähigkeit herangezogen werden. Dass von den allfälligen Provisionsempfängern die Zahlungen allenfalls nicht steuerrechtlich korrekt behandelt wurden, liegt nicht im Einflussbereich der Beschwerdeführerin und kann ihr auch nicht angelastet werden.

Dem Einwand, dass – wie in der Beschwerde ausgeführt – es ausreichend sei, dass die Empfänger der Zahlungen genannt worden wären, kann nicht gefolgt werden.

Die betriebliche Veranlassung einer Zahlung ist Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit.

Aufgrund der fehlenden konkreten Leistungsbeschreibungen und der fehlenden schriftlichen Dokumentationen kann eine betriebliche Veranlassung nicht angenommen werden. Zudem ist unklar, wie die Höhe der Provisionszahlungen zustande gekommen ist, eine Bewertung der Leistungen ist nicht möglich.

Die Beschwerde war betreffend Fremdleistungszahlungen als unbegründet abzuweisen.

5.

Reisekosten – Einkommensteuer 2011 bis 2013

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der in § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. verwendete Reisebegriff ist inhaltsgleich (siehe VwGH 11.6.1991, 91/14/0074). Der Reisebegriff gilt daher einheitlich für alle Einkunftsarten. Eine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus betrieblicher/beruflicher Veranlassung über eine längere Distanz (mindestens 25 km) und eine längere Dauer (mehr als drei Stunden) von einem Tätigkeitsmittelpunkt entfernt und das Reiseziel nicht in einem Nahebereich eines anderen Tätigkeitsmittelpunktes gelegen ist (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 4 Tz 331).

Das Gesetz spricht von ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen. Eine Tagesreise gilt dann als ausschließlich betrieblich veranlasst, wenn zumindest so viele Stunden des Tages dem betrieblichen/beruflichen Einsatz gewidmet sind, als dies einem üblichen Arbeitstag am Betriebsstandort entspricht (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Vor diesem Hintergrund ist die untergeordnete Verfolgung privater Interessen während einer Geschäftsreise nicht schädlich. So kann bei einem Abgabepflichtigen, der im Ausland Vertragsverhandlungen führt und die Verhandlungspausen zu Ausflügen nützt, der betriebliche/berufliche Anlass der Reise nicht in Frage gestellt werden. Bei besonders umfangreichen und schwierigen Vorbereitungen stehen auch längere Verhandlungspausen (z.B. sechs Tage) der Anerkennung der Reisekosten nicht entgegen (VwGH 10.12.1991, 87/14/0099). Ein während einer Urlaubsreise nebenbei wahrgenommener betrieblicher/beruflicher Termin (als untergeordneter Umstand) führt hingegen zu keiner Reise (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 4 Tz 333).

Schätzung Reisekosten

§ 184 BAO lautet wie folgt:

Abs. 1

Soweit die Abgabenbehörde Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Abs. 3

Zu schätzen ist ferner, wenn der abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, den Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (für viele VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 3).

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 12).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; 20.4.2004, 2001/13/0204).

§ 115 BAO lautet wie folgt:

„Abs. 1

Die Abgabenbehörden haben die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Abs. 2

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu

geben.

Abs. 3

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Abs. 4

Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.“

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Bundesfinanzgericht eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Nach § 278 Abs. 2 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat.

§ 20 BAO lautet wie folgt:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.“

Wie oben ausgeführt blieben im erstinstanzlichen Verfahren **wesentliche Sachverhaltsfragen** ungeklärt:

1.

Es ist nicht nachvollziehbar, worauf konkret – für alle drei Jahre in gleicher Höhe – eine Kürzung der Reisekosten um 30 % basiert. Die Schätzungsgrundlage und die Schätzungshöhe wurden von der Amtspartei nicht dargelegt.

2.

Für welche Reisen konkret aus welchen Gründen eine private Veranlassung angenommen wird, geht aus den Ausführungen der Amtspartei nicht hervor. Die Buchung eines Doppelzimmer wurde von der Amtspartei als Indiz für eine private Veranlassung gewertet.

Unklar ist, ob sich diejenigen Reisen, die auch eine private Veranlassung gehabt haben, in einen betrieblich und einen privat veranlassten Reiseabschnitt trennen lassen iSd Judikatur des VwGH (27.1.2011, 2010/15/0197) oder entweder der private oder betriebliche Aspekt eine so untergeordnete Bedeutung hat, dass eine Aufteilung unterbleiben kann.

Ermittlungsergebnisse und Überlegungen zur Beweiswürdigung diesbezüglich fehlen.

Zudem wird auf Unterlagen verwiesen, die offensichtlich von der Beschwerdeführerin eingereicht, aber dem BFG nicht vorgelegt wurden.

Soll eine Schätzung der Reisekosten vorgenommen werden, ist sowohl die Schätzungsgrundlage, als auch die Schätzungshöhe für jedes Jahr getrennt anzugeben und zu begründen. Die zugrundeliegenden – noch vorzulegenden - Beweise sind anzuführen. Im Rahmen des Parteiengehörs sind sowohl die aufgenommenen Beweise, als auch die Basis und Höhe der Schätzung der Beschwerdeführerin zur Kenntnis zu bringen.

Sollen die Aufwendungen einzelne Reisen betreffend aus den Betriebsausgaben ausgeschieden werden, wären diese anzuführen samt den jeweiligen – noch einzuholenden - Ermittlungsergebnissen, die der Nichtanerkennung zugrunde liegen. Auch in diesem Fall sind die Reisen, deren Kosten nicht anerkannt werden und die diesbezüglichen Beweise der Beschwerdeführerin im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis zu bringen.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ist folglich noch zu erheben, seitens der Amtspartei wurden erforderliche Ermittlungen iSd § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid erlassen werden hätte können.

Die Höhe der als Betriebsausgaben anzuerkennenden Reisekosten ist von den angeführten Ermittlungen abhängig.

Die Durchführung der zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Ermittlungsschritte im Hinblick auf Art und Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Der VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315, weist darauf hin, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08; Ritz, BAO⁷, § 278, Rz 5).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung iSd § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0206). Die Ermessensübung ist zu begründen (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220; 16.12.2010, 2007/15/0016).

Wie oben dargestellt, fehlt es an den grundlegenden Feststellungen der Amtspartei zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes. Ein Unterbleiben einer Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde würde zu einem erstmaligen Feststellen

des den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalts (erst) auf Ebene des Bundesfinanzgerichtes führen und damit dem Gericht eine Funktion zuordnen, die diesem nicht zukommt. Gleichzeitig würde die Beschwerdeführerin einer Rechtsmittelinstanz beraubt werden (BFG 25.8.2020, RV/5101633/2019).

Durch weitere Erhebungen, allenfalls Zeugeneinvernahmen und den Kontakt zwischen der Beschwerdeführerin und der Amtspartei ist der relevante Sachverhalt zu erheben. Wie oben angeführt ergibt sich zusätzlich eine Kosten- und Zeitersparnis.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie ist eine Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO als zweckmäßig anzusehen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 samt Beschwerdeentscheidungen waren aufzuheben und die Sache an die Amtspartei zurück zu verweisen. Durch Aufhebung der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 209a Abs. 5 BAO steht im Fall der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO) die Verjährung nicht der (neuerlichen) Abgabefestsetzung entgegen, wenn der Bescheid binnen eines Jahres ab Bekanntgabe des aufhebenden Bescheides ergeht.

6.

Einkommensteuer 2014

Da der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 stattzugeben war, geht die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 ins Leere.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 war als unbegründet abzuweisen.

7.

Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2013

§ 205 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 4), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a.
- Aufhebungen von Abgabenbescheiden;
- b.

Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt;

c.

auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (siehe auch VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005; BFG 22.12.2015, RV/7102677/2015; 12.3.2021, RV/5100523/2018).

Die Festsetzung der Anspruchszinsen liegt nicht im Ermessen (siehe Ritz, BAO⁶, § 205, Rz 2ff; VwGH 249.2008, 2007/15/0175).

Nachforderungen von Einkommensteuer lösen einen Anspruchszinsenbescheid aus. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides nachgewiesene Nachforderung gebunden (siehe auch UFS 16.12.2008, RV/0286-G/07).

Aus diesem Grund ist der Zinsenbescheid daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO⁶, § 205, Rz 33ff).

Im gegenständlichen Fall wurden keine Einwendungen den Anspruchszinsenbescheid betreffend vorgebracht.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

a. Zu Spruchpunkt II.

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.

Durch wen der Transport der gegenständlichen Waren veranlasst wurde ist eine auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Auch die Frage, ob Provisionszahlungen betrieblich veranlasst sind ist eine solche Tatfrage, zudem auch, ob wesentliche Sachverhaltsfragen durch die Amtspartei geklärt worden sind.

Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nicht zu erwarten.

Dass die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe nicht als geringfügig einzustufen sind ergibt sich schon aus der zitierten Judikatur des VwGH. Die Lösung

einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich auch diesbezüglich nicht anzunehmen.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist gebunden an die Festsetzung einer Nachforderung im Einkommensteuerbescheid. Die Vorschreibung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO ergibt sich direkt aus dem Gesetz, weshalb die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht zu erwarten ist.

Linz, am 10. Februar 2025