

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***BF***, vertreten durch ***Stbg***, über die Beschwerde vom 16. Juni 2027 gegen den Bescheid des ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 15. Dezember 2016 betreffend Vorsteuerstattung 01-03/2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idGF, für den Zeitraum 01-03/2012 erfolgt insgesamt mit einem Betrag von - 11.918,50 € (Gutschrift).

Das Mehrbegehren von 71.509,74 € laut Beschwerdebegehren wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verfahrensverlauf laut Vorlagebericht des FAÖ (Finanzamtes Österreich) und Stellungnahme vom 10.9.2020:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um ein Frachtunternehmen im Fernverkehr mit Sitz in der ***12***, welches in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Österreich als Transitland durchfuhr und seine Fahrzeuge bei österreichischen Tankstellen betankte.

Die Vorgehensweise betreffend die Erstattung der Vorsteuern aus diesen Betankungen war dabei so ausgestaltet, dass zwar der Treibstofflieferant dem Frächter (also der Bf.) gegenüber die Lieferungen von Treibstoff unter Ausweis eines Nettobetrages zuzüglich 20% Umsatzsteuer

verrechnete, jedoch nur den Nettobetrag ohne Umsatzsteuer vereinnahmte („Nettoverrechnung“). Forderungen aus den Vorsteuern betreffend die Tankungen wurden vom Frächter an den/die jeweiligen Lieferanten zediert. In weiterer Folge wurden seitens der steuerlichen Vertretung des jeweiligen Treibstofflieferanten (welcher für diesen Zweck auch als Vertreter des Frächters auftrat) im Namen des Frächters Erstattungsanträge über die betreffenden Vorsteuern aus Betankungen unter Beilegung der Rechnungen sowie einer Zession eingebracht und die Überrechnung auf das Konto des Treibstofflieferanten beantragt (siehe dazu näher BP-Bericht vom 10.11.2016, ABNr. ***3***, 1.6. und 3.2.).

Seitens der Großbetriebsprüfung (GBP) erfolgte für die Jahre 2012-2013 eine Außenprüfung, im Zuge welcher u.a. Verträge und Vereinbarungen mit den Lieferanten, Unterlagen über Liefer- und Abrechnungsmodalitäten, Rechnungen, Kassabelege, Lieferscheine und Zahlungs- bzw. Banküberweisungsbelege zu allen für das geprüfte Unternehmen beantragten Vorsteuererstattungen sowie laufende Aufzeichnungen zu den Erstattungszeiträumen verlangt wurden. Die Rechnungen von Lieferanten, welche eine umfassende Beweisvorsorge für ihre Kunden vornahmen und die betreffenden Unterlagen vorlegen konnten, wurden anerkannt und berechtigen zum Vorsteuerabzug.

Die seitens des Lieferanten ***5*** ***13*** GmbH (kurz: ***5***) und bis 2011/2012 seitens dessen Vorgänger ***1*** ***14*** (kurz: ***1***) bzw. deren steuerlichen Vertretung zur Verfügung gestellten Unterlagen genügten hingegen aus Sicht der GBP nicht für den Nachvollzug der Geschäftsfälle, sodass der Geschäftsführer der Bf. mit Vorhalt vom 30.11.2016 unter Hinweis auf die §§ 119, 138 und 161 BAO in deutscher und in ***15*** Sprache zur Auskunftserteilung und zum persönlichen Erscheinen aufgefordert und die Vorlage entsprechender Unterlagen von ihm verlangt wurde. Auf diesen Bedenkenvorhalt wurde seitens der Bf. bzw. des Geschäftsführers nicht reagiert. Da das geprüfte Unternehmen selbst nicht unmittelbar am Prüfungsverfahren mitwirkte, wurde stattdessen von einem Mitarbeiter der Tankstellenbetreiberfirma und somit des Lieferanten ***1*** bzw. ***5*** eine Ansammlung von Tankbelegen und Rechnungskopien übermittelt. Das übergebene Belegkonvolut wurde von den Prüfern eingesehen und entsprechend gewürdigt. Die der Bf. selbst beim Tankvorgang ausgehändigten Belege konnten (mangels Mitwirkung der Bf. trotz Vorhalts an den Geschäftsführer) nicht vorgelegt werden.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 01-03/2012 gab es zudem die Besonderheit, dass mit Rechnungen vom 31.03.2012 (somit nicht zeitgerecht) über Lieferungen im Jahr 2010 abgerechnet wurde. Die Rechnungen wurden in einem zusätzlichen Erstattungsantrag für diesen Zeitraum geltend gemacht. Die Nachverrechnungen resultierten offenbar (vgl. auch Seite 6 des Vorlageantrages) aus einer Betriebsprüfung bei der Lieferantin ***1*** betreffend das Jahr 2010, im Zuge derer bis dahin nicht erklärte Treibstoffumsätze der Lieferantin nachträglich der Besteuerung unterzogen worden waren. In den betreffenden Nachverrechnungen sind keine LKW-Kennzeichen enthalten (wie sonst üblich). Zusätzlich wurde seitens der GBP festgestellt, dass ein Nachvollzug der einzelnen

Geschäftsfälle auch nicht anhand der Zahlungsvorgänge möglich ist, da es keine direkt zuordenbaren Zahlungsnachweise gab. D.h. eine Zuordnung von Zahlungen zum einzelnen Kunden bzw. Geschäftsfall konnte nicht erfolgen.

Für nähere Details zum Sachverhalt darf auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen werden.

Zusammengefasst lagen aus Sicht der GBP insbesondere folgende Umstände vor, die einer Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle entgegenstehen:

- Keine zeitgerechte, ordnungsgemäße Abrechnung beim Lieferanten (Nachverrechnungen in 2012 für 2010)
- Keine Lieferscheine bzw. Bar-Tankbelege beim Kunden selbst
- Keine direkt zuordenbaren Zahlungsnachweise
- Keine automatisiert personifizierten/individualisierten Aufzeichnungen beim Lieferanten
- Keine Ausnützung der EDV-Schnittstelle und somit keine automatisierte Übernahme der Diesellieferungen in die Buchhaltung beim Lieferanten; stattdessen Zwischenbearbeitung in einer Excel-Tabelle
- Keine bzw. lückenhafte Vorlage von Grund- und Uraufzeichnungen
- Unübliche Rechnungserstellung im Loseblatt-Format ohne Seitennummerierung (Einzelblätter beliebig austauschbar) durch offensichtlich händische Erfassung (bei Nachverrechnungen in 2012 für 2010, offenbar im Excel erstellt und somit jederzeit nachträglich veränderbar)
- keine Unterlagen zu Vereinbarungen mit den Lieferanten, keine laufenden Aufzeichnungen sowie
- eine nicht erklärte bzw. nicht erklärbare Schwankung hinsichtlich Tankmengen.

Da sich aufgrund der genannten Umstände der einzelne Geschäftsfall nicht hinreichend nachvollziehen und sich der tatsächliche Empfänger der Lieferung oder Leistung nicht eindeutig feststellen ließ, wurden im Zuge der Prüfung die mit Unsicherheiten behafteten bzw. nicht klar der Bf. zuordenbaren Vorsteuern aus Lieferungen der ***1*** bzw. ***5*** nicht zur Gänze, sondern im Schätzungswege nur zu 50% anerkannt.

Die Feststellungen der GBP wurden im Zuge einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO mit Bescheiden vom 15.12.2016 umgesetzt.

Gegen den neuen Sachbescheid richtet sich die gegenständliche **Beschwerde vom 16.06.2017**, in der begründend ausgeführt wird, der zusätzliche Antrag für 01-03/2012 betreffe Treibstofflieferungen im Zeitraum 01-12/2010. Als Liefernachweis seien die Rechnungen mit den Lieferscheinen gegengeprüft und nach den gelieferten Litern Treibstoff zugeordnet worden. Nach Auskunft des liefernden Unternehmens sei eine Zuordnung nach den auf den Lieferscheinen angedruckten Preisen nicht möglich, da diese nicht laufend gewartet wurden. Teilweise (für ca. 10% der beantragten Vorsteuern) seien keine entsprechenden Lieferscheine mehr auffindbar gewesen, es werde dennoch die Vorsteuererstattung generell zu 100% begehrt. Lediglich betreffend die Rechnung vom 31.03.2012 (Nr. 36) mit der Referenznummer 8 über einen Vorsteuerbetrag von EUR 1.288,11 sei der Betrag zu streichen, da diese Rechnung an eine andere Firma ausgestellt sei. Zusammengefasst wird daher die Erstattung der Vorsteuern iHv EUR 71.509,74 begehrt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 22.08.2019** wurde die Beschwerde abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom selben Tag wird dazu ausgeführt, gemäß den übermittelten Lieferscheinen seien die Treibstofflieferungen von einer Firma ***8*** GmbH ausgeführt worden, sodass eine Leistung direkt zwischen dem betankten Unternehmen und der ***8*** GmbH anzunehmen sei. Nur eine von ***8*** GmbH ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung könne die Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigen, denn beim Lieferanten ***1*** handle es sich nicht um ein Tank- oder Servicekartenunternehmen. Zudem seien weder auf den Rechnungen noch auf den Lieferscheinen die betankten Fahrzeuge angeführt und lasse sich daraus der tatsächliche Leistungsempfänger nicht bestimmen. Eine Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Leistungsbezugs sei somit nicht gegeben. Überdies gebe es auch Abweichungen im Hinblick auf die Lieferzeitpunkte sowie die verrechneten Preise zwischen den Rechnungen und den Lieferscheinen. Ein Bezug zur Bf. und deren Fahrzeugen sei damit nicht gegeben, weshalb die Beschwerde abzuweisen sei.

Dagegen wurde mit Schreiben vom **27.09.2019 die Vorlage der Beschwerde ans BFG** beantragt. Im Vorlageantrag wird ausgeführt, die Lieferscheine der Firma ***8*** GmbH seien dadurch zu erklären, dass Reihenslieferungen von Treibstoff, nämlich von ***8*** an ***1*** und von ***1*** an die Bf., vorliegen würden. Zusätzlich wird hinsichtlich der Schätzung betreffend die nicht ausreichend nachvollziehbaren Verrechnungen durch ***1*** ausgeführt, dass Abweichungen in der Beurteilung zu anderen Treibstofflieferanten nicht nachvollziehbar seien. Lieferscheine seien lückenlos abgelegt und auch in großen Mengen an die Betriebsprüfung übermittelt worden. Die Belege seien zwar nicht nach Kundennamen, sondern chronologisch abgelegt worden, wodurch eine Kontrolle einen nicht zu unterschätzenden Arbeitsaufwand darstellen würde, sie seien aber tatsächlich vorhanden. Betreffend die Nachverrechnung von Lieferungen für 2010 im Jahr 2012 wird darauf hingewiesen, dass diese aus der Nachversteuerung von Inlandsumsätzen im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Lieferantin resultieren.

Beweismittel: Rechnungen ***1*** mit Lieferscheinkopien (Beschwerdebeilagen)
Rechnungs- und Lieferscheinnachdrucke ***8*** (Beilagen Vorlageantrag)
Systemprüfungsbericht, Fragenkatalog ***5***

Auf die Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung sowie im Betriebsprüfungsbericht wird verwiesen. Ergänzend wird folgendes ausgeführt:
Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, müssen für das Unternehmen des Abzugsberechtigten ausgeführt worden sein. Die Entscheidung, ob der Unternehmer die Leistung „für sein Unternehmen“ erhalten hat, setzt

vorrangig die Entscheidung voraus, dass der Unternehmer tatsächlich Empfänger des Leistungsbezugs gewesen ist. „Für sein Unternehmen“ bedeutet

1. dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der Empfänger der Leistung ist, und
2. dass die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bewirkt werden muss.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage.

Leistungsempfänger ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13.9.1984, BStBl 1985 II S 21). Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. Unabhängig von den schuldrechtlichen Beziehungen ist Leistungsempfänger derjenige, der die Leistung wirklich erhalten hat, auch wenn er sie schuldrechtlich nicht beanspruchen konnte (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Mehrwertsteuer: Kommentar, 62. Lfg. Jänner 2020, § 12 Anm. 180 ff).

Folglich muss, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können, die antragstellende Person als Leistungsempfänger klar feststehen. Im vorliegenden Fall ließen sich jedoch aufgrund nachstehender Mängel und Unsicherheiten die einzelnen Geschäftsfälle nicht so weit nachvollziehen, dass die Leistungserbringung für das Unternehmen der Bf. betreffend alle der vorgelegten Rechnungen hinreichend nachgewiesen wäre.

Indem dem Vorhalt vom 30.11.2016 keine Folge geleistet wurde, wirkte das geprüfte Unternehmen bzw. dessen Geschäftsführer selbst nicht unmittelbar am Prüfungsverfahren mit. Somit konnte keiner der Geschäftsfälle durch Unterlagen der Bf. selbst belegt werden, da von dieser keinerlei Grundaufzeichnungen und Belege aus ihrem eigenen Rechnungswesen vorgelegt wurden. Insbesondere konnten die den Fahrern der Bf. bei den Tankungen ausgehändigten Originallieferscheine nicht vorgelegt werden. Es ist zwar zutreffend, dass (wie auf Seite 8 des Vorlageantrages ausgeführt wird) die entsprechenden Belege selbstverständlich auch durch die steuerliche Vertretung übermittelt werden können, dennoch handelt es sich bei den schließlich vorgelegten Lieferscheinen eben nicht um solche, die von der Bf. als das den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmen stammen, sondern um „Ersatzbelege“ aus dem Rechnungswesen des Lieferanten. Auch Verträge oder zivilrechtliche Leistungsvereinbarungen zum Nachweis des Bezugs von Treibstofflieferungen der Firma ***1*** für das Unternehmen der Bf. konnten nicht vorgelegt werden.

Es fehlen also Originale und Grundaufzeichnungen aus dem Rechnungswesen der Bf. selbst zum Nachweis des Leistungsbezugs für ihr Unternehmen. Die als „Ersatzbelege“ vorgelegten Unterlagen aus dem Rechnungswesen des Lieferanten können nicht als gleichwertig zu bei der Bf. (als potenziell Vorsteuerabzugsberechtigte) selbst vorhandenen Belegen angesehen werden. Dies, da durch diese Belege (insbesondere Lieferscheinkopien), auf denen weder das betankte Kfz noch der tankende Kunde abgedruckt sind, kein unmittelbarer Bezug zum

Geschäftsfall hergestellt werden kann. Beides wird (lediglich vereinzelt) bloß handschriftlich auf den Lieferscheinen vermerkt. Auf zahlreichen Lieferscheinen findet sich nicht einmal ein solcher handschriftlicher Vermerk. Sowohl bei Lieferscheinen der Firma ***1*** als auch bei solchen der Firma ***8*** weichen die verrechneten Beträge von den Beträgen laut Lieferschein ab. Bei Lieferscheinen der Firma ***8*** scheint überdies auch ein anderes Datum des Leistungsbezugs auf. Zudem handelt es sich lediglich um Kopien der Originale, die den Fahrern der Bf. ausgehändigt wurden.

Die „Ersatzbelege“ sind auch deshalb kein adäquater Ersatz für Nachweise und Grundaufzeichnungen des Leistungsempfängers selbst, da das Abrechnungssystem der Firmen ***5*** bzw. ***1***, aus dem die Belege stammen, mit zahlreichen Unsicherheiten behaftet ist, wie nachfolgend dargestellt wird.

Die Bf. erwähnt in diesem Zusammenhang im Vorlageantrag (Seite 7) selbst einen Systemprüfungsbericht und führt dazu aus, dass es bei der Analyse des Abrechnungssystems der Firma ***5*** (Nachfolgerin der Firma ***1***) durch einen hinzugezogenen Systemprüfer keinerlei negative Feststellungen gegeben habe. Dies ist aus Sicht des Finanzamtes nicht nachvollziehbar, da durch den genannten Bericht Unsicherheiten im Gegenteil bestärkt wurden. Im betreffenden Systemprüfungsbericht des IT-Prüfteams vom 08.05.2014 wird betreffend das Abrechnungssystem bei der ***5*** u.a. folgendes festgehalten:

„Aufgrund des Fehlens von automatisierten Schnittstellen besteht die Gefahr von Übertragungsfehlern, welche auch offensichtlich in den abgegebenen Erklärungen zu finden sind.

Das Kassensystem stellt lediglich eine Kontrollmöglichkeit des Unternehmers gegenüber seinen Mitarbeitern dar. Bei der weiteren Verarbeitung der Daten sind mehrere Personen beteiligt, die naturgemäß die Fehleranfälligkeit erhöhen. Die Abrechnung mit Transportleistungen erfolgt zeitversetzt und wird im Kassensystem nicht erfasst. Somit lässt sich in diesem Fall mit Hilfe der Kassendaten keine Zuordnung der erfassten Lieferungen mit den dazugehörigen Bezahlungen feststellen. Diese getrennten Daten kommen erst in der neu verwendeten Access-Datenbank zusammen. Jedoch besteht hier ebenfalls kein direkter Zusammenhang, sodass die Erfassung pro Kunde chronologisch nachvollzogen und mit den Rechnungen der Transportleistungen abgeglichen werden muss.“

Nach Auskunft von Herrn ***4*** (Mitarbeiter bei der Nachfolgerfirma ***5***) laut Fragenkatalog vom 12.03.2014 wurden die Tankungen bei der Nachfolgerfirma ***5*** auf einem Server der Firma ***6*** in der Schweiz gespeichert. Es gibt einen Kassacomputer sowie einen Rechnungscomputer, die zwar beide jeweils mit dem ***6*** Tanksystem verknüpft, aber miteinander nicht verbunden sind. Im Zuge der Befragung vom 12.03.2014 erklärte Herr ***4*** in seiner Funktion als Büroverantwortlicher der ***5***, dass die Daten des Kassacomputers und des Rechnungscomputers zwar über das ***6*** Tanksystem aufgezeichnet werden, aber nicht direkt in die Buchhaltung einfließen. Hingegen trug – parallel

dazu – der Tankwart den Tankvorgang jeweils händisch mit Datum, Kundennamen, Namen des Fahrers, Menge, Preis, Gesamtbetrag und seinem Namen auf einem dritten „einfachen“ (nicht mit ***6*** verknüpften) PC in eine Excel-Tabelle ein. Der Kassen-PC verfügt über keinen Bildschirm, über den Tankcomputer sind hingegen Preis und Menge ersichtlich. Hier werden die Preisänderungen eingetragen. Es erfolgt ein Abgleich dieser Aufzeichnungen mit den Excel-Tabellen der Tankwarte, sollte hier eine Differenz zutage getreten sein, wurde diese entsprechend korrigiert.

Es gibt keinerlei Hinweise dafür, dass das Abrechnungssystem bei der Vorgängerfirma ***1*** anders bzw. weniger fehleranfällig ausgestaltet gewesen wäre. Zudem spricht die Bf. im Vorlageantrag selbst die händisch erfolgenden Datenübernahmen an (vgl. Seite 6).

Die bestehenden Unsicherheiten konnten auch anhand eines Nachvollzugs der Zahlungsvorgänge nicht aus dem Weg geräumt werden, da ein solcher aufgrund mehrerer unterschiedlicher Zahlungsvarianten bei der ***5***/***1*** (u.a. Gegenverrechnung durch Übernahme von Aufträgen mit offenen Tankschulden) nicht vollständig möglich war. Zwar ist die Bezahlung der Rechnung (zumindest bei Sollbesteuerung) gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 grundsätzlich keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, eine Zuordnung aufgrund der Zahlung hätte jedoch die passive Prüfbarkeit der Geschäftsfälle erhöht.

Gerade angesichts der genannten Unsicherheiten würden die unmittelbar bei Tätigen des Geschäftsfalles an den Fahrer ausgegebenen Originallieferscheine aufgrund der Nähe zum Liefervorgang und aufgrund des Vorhandenseins beim tatsächlichen Leistungsempfänger über eine höhere Beweiskraft verfügen, jedoch konnten solche nicht vorgelegt werden.

All diese Unsicherheiten sind insbesondere vor dem Hintergrund der so genannten „Nettoverrechnung“ zu sehen, bei der der leistungserbringende und rechnungsausstellende Unternehmer aufgrund einer Zession und eines Überrechnungsantrages auch selbst Begünstigter der für den Leistungsempfänger erfolgenden Vorsteuererstattung ist.

Wenn dazu die Bf. auf Seiten 5-6 des Vorlageantrages ausführt, dieselben Unsicherheiten bestünden bei allen übrigen Treibstofflieferanten, die dieses Geschäftsmodell wählen, ist dem zu entgegnen, dass seitens der „übrigen Lieferanten“ eine umfassende Beweisvorsorge für ihre Kunden vorgenommen worden war. So wurden laufend Verträge, Rechnungen, Lieferscheine, hinterlegte LKW-Kennzeichen, individualisierte Tankkarten, Videoaufzeichnungen, zuordenbare Zahlungsnachweise, Fax- oder Mail-Anweisungen etc. aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung gestellt. Dadurch war es für die Außenprüfung problemlos möglich, einen Konnex zwischen den Tankvorgängen und der entsprechenden Buchung im System zu finden – waren doch die Zapfsäulen mit dem System verbunden und wurde die Lieferung der Tankmenge in das Buchhaltungssystem überspielt. Auf dieser Basis waren die Lieferscheine und Rechnungen automatisiert (ohne vergleichbare Fehlerquellen) erstellt worden. Anders als bei Rechnungen der ***5*** bzw. ***1*** war somit eine lückenlose Überprüfung durch die GBP problemlos möglich und konnten die Tankungen auch eindeutig dem Kunden zugeordnet werden.

Als besonders problematisch gestalten sich vor diesem Hintergrund die hier gegenständlichen Nachverrechnungen von Tankungen, die mit Rechnungen vom 31.03.2012 für Zeiträume im Jahr 2010 erfolgt sind. In diesen Rechnungen sind keine LKW-Kennzeichen enthalten (wie sonst üblich). Zudem ist die Rechnungslegung in einem unüblichen Loseblatt-Format ohne Seitennummerierung erfolgt und finden sich auf nachfolgenden Rechnungsseiten keine Hinweise auf den Leistungsempfänger mehr, sodass auch aus diesem Grund der tatsächliche Leistungsbezug für die Bf. in besonderem Maße zu hinterfragen ist. Es handelt sich dabei um insgesamt 25 Rechnungen betreffend den Zeitraum 01-12/2010 im Ausmaß von insgesamt EUR 72.797,85 an Vorsteuern.

Zum diesbezüglichen Einwand der Bf. auf Seite 6 des Vorlageantrages, wonach die Nachverrechnung eine mit der Betriebsprüfung ***7*** akkordierte Maßnahme gewesen sei und die Lieferungen im Jahr 2010 schlussendlich einer Besteuerung unterzogen worden seien, ist auszuführen, dass auch in einem solchen Fall der Nachverrechnung Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Rechnungsadressat tatsächlich im oben angeführten Sinn Leistungsempfänger der konkreten verrechneten Lieferung war.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das BFG-Erkenntnis vom 06.06.2019, RV/2101027/2015 zu verweisen, in welchem für Nachverrechnungen in den Jahren 2012 und 2013 von Treibstofflieferungen der Jahre 2011 und 2012 der materielle Nachweis der stattgefundenen Lieferungen als nicht erbracht angesehen wurde. In den dort betroffenen Rechnungen, die basierend auf handschriftlichen Listen im nichtnummerierten Loseblattformat erstellt worden waren, waren ebenfalls die betankten Fahrzeuge nicht angeführt.

Zusätzlich zu den bereits genannten Unsicherheiten betreffend den Nachvollzug der Geschäftsfälle und die Feststellung des tatsächlichen Leistungsempfängers gab es im vorliegenden Fall auch Rechnungen, zu denen gar keine Lieferscheinkopien vorlagen (lt. eigenen Angaben der Bf. ca. 10%). Weiters gab es zahlreiche Rechnungen, zu denen nur Lieferscheine der Firma ***8*** ***9*** GmbH (kurz: ***8***) vorhanden waren. Diese Lieferscheine der Firma ***8*** stimmen mit den jeweiligen Rechnungen nicht überein. Sowohl hinsichtlich Rechnungsbetrags als Leistungsdatum bestehen Abweichungen zwischen den Lieferscheinen und den Rechnungen, lediglich die Liefermenge (getankte Liter) stimmt überein. Die jeweiligen Beträge sowie das Datum laut Lieferschein wurden auf diesem oftmals handschriftlich durch den Nettobetrag und das Datum laut Rechnung ersetzt/ergänzt. Somit stimmen die Lieferscheine der Firma ***8*** inhaltlich nicht mit den Rechnungen der Firma ***1*** überein. Das konkrete betankte Kfz (Kennzeichen) ist darauf nicht abgedruckt, obwohl auf den Lieferscheinen ein eigenes Feld dafür vorgesehen wäre. Nur vereinzelt sind handschriftliche Hinweise auf das Unternehmen der Bf. bzw. auf ein Kfz-Kennzeichen enthalten.

Zum Einwand der Bf. im Vorlageantrag, wonach hinsichtlich der ***8***-Fälle Reihenlieferungen vorliegen würden, was durch Vorlage von Rechnungs- und Lieferscheinnachdrucken der Firma ***8*** an die Firma ***1*** belegt werden soll, ist

auszuführen, dass diese wiederum nicht mit den Ausgangsrechnungen und Lieferscheinen der Firma ***1***, die im Zuge der Beschwerde vorgelegt wurden, übereinstimmen. Ein Nachvollzug ist weder anhand des Datums noch anhand der Preise und auch nicht anhand der Liter möglich.

Beispiele:

- In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. SLZ 2012/3, betreffend Jänner 2010 wird über eine Lieferung von 888,98 Litern am 28.01.2010 iHv EUR 745,85 netto abgerechnet. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***8*** betreffend den Standort ***10*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls 888,98 Liter ausgewiesen, jedoch als Datum der 12.01.2010 und als Nettobetrag EUR 791,93 angegeben sind (EUR 950,32 brutto). In der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Rechnung der Firma ***8*** an die Firma ***1*** vom 31.01.2010 betreffend Lieferungen im Jänner 2010 findet sich in den Aufstellungen zum Standort ***10*** keine einzige Tankung über 888,98 Liter oder EUR 950,32 brutto.
 - In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. SLZ 2012/11, betreffend Februar 2010 wird über eine Lieferung von 200,76 Litern am 22.02.2010 iHv EUR 164,42 netto abgerechnet. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***8*** betreffend den Standort ***11*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls 200,76 Liter ausgewiesen, jedoch als Datum der 03.02.2010 und als Nettobetrag EUR 187,21 angegeben sind (EUR 224,65 brutto). In der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Rechnung der Firma ***8*** an die Firma ***1*** vom 28.02.2010 betreffend Lieferungen im Februar 2010 findet sich in den Aufstellungen zum Standort ***11*** keine einzige Tankung über 200,76 Liter oder EUR 224,65 brutto.
 - In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. SLZ 2012/51, betreffend August 2010 wird über eine Lieferung von 750,01 Litern am 27.08.2010 iHv EUR 666,76 netto abgerechnet. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***8*** betreffend den Standort ***11*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls 750,01 Liter ausgewiesen, jedoch als Datum der 23.08.2010 und als Nettobetrag EUR 707,51 angegeben sind (EUR 849,01 brutto). In der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Rechnung der Firma ***8*** an die Firma ***1*** vom 31.08.2010 betreffend Lieferungen im August 2010 findet sich in den Aufstellungen zum Standort ***11*** keine einzige Tankung über 750,01 Liter oder EUR 849,01 brutto.
 - In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. SLZ 2012/77, betreffend November 2010 wird über eine Lieferung von 575,44 Litern am 30.11.2010 iHv EUR 517,32 netto abgerechnet. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***8*** betreffend den Standort ***10*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls 575,44 Liter ausgewiesen, jedoch als Datum der 04.11.2010 und als Nettobetrag EUR 546,19 angegeben sind (EUR 655,43 brutto). In der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Rechnung der Firma ***8*** an die Firma ***1*** vom 30.11.2010 betreffend Lieferungen im November 2010 findet sich in den Aufstellungen zum Standort ***10*** keine einzige Tankung über 575,44 Liter oder EUR 655,43 brutto.
- Auch auf Lieferscheinen der Firma ***1*** selbst sind weder betanktes Kfz noch tankender

Kunde abgedruckt, sondern finden sich ebenfalls nur händische Vermerke, die zudem nicht auf allen Lieferscheinen vorhanden sind.

Überdies konnten bei stichprobenartigen Überprüfungen ebenfalls Abweichungen zu den Rechnungen festgestellt werden. Zwar stimmen hier wohl Lieferdatum und Liefermenge überein, jedoch gibt es hinsichtlich des verrechneten Preises nicht unerhebliche Abweichungen.

- In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. 2012/401, ist eine Lieferung vom 09.09.2010 über 826,21 Liter zu einem Nettopreis von EUR 742,76 ausgewiesen. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***1*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls eine Tankung am 09.09.2010 über 826,21 Liter ausgewiesen ist, jedoch als Nettobetrag EUR 660,28 angegeben wird (EUR 792,34 brutto).
- In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. 2012/52, ist eine Lieferung vom 02.02.2010 über 391,52 Liter zu einem Nettopreis von EUR 324,57 ausgewiesen. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***1*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls eine Tankung am 02.02.2010 über 391,52 Liter ausgewiesen ist, jedoch als Nettobetrag EUR 290,05 angegeben wird (EUR 348,06 brutto).
- In der Rechnung vom 31.03.2012, Nr. 2012/350, ist eine Lieferung vom 16.08.2010 über 330,85 Liter zu einem Nettopreis von EUR 300,74 ausgewiesen. Dazu wurde im Zuge der Beschwerde ein Lieferschein der Firma ***1*** vorgelegt, in dem zwar ebenfalls eine Tankung am 16.08.2010 über 330,85 Liter ausgewiesen ist, jedoch als Nettobetrag EUR 267,16 angegeben wird (EUR 320,59 brutto).

Im Ergebnis wirkt die Nachverrechnung im Jahr 2012 für die nachversteuerten Lieferungen im Jahr 2010 willkürlich und ist ein Nachvollzug der einzelnen Geschäftsfälle sowie die zweifelsfreie Zuordnung einer Lieferung zur Bf. als Leistungsempfängerin nicht gewährleistet.

Schätzung: Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht wird verwiesen. Zusätzlich wird folgendes ausgeführt: Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159; 26.07.2000, 95/14/0145; vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 10ff; siehe auch § 138 BAO). Diese umfasst eine - Aufklärungspflicht bzw. erhöhte Offenlegungspflicht: Der Abgabepflichtige hat für die Behörde überprüfbar eine Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhaltes zu geben (vgl.:

Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 90 Rz 66); - Beweismittelbeschaffungspflicht: im Ausland wohnhafte Zeugen und im Ausland befindliche Unterlagen sind den österreichischen Abgabenbehörden zugänglich zu machen (vgl.: Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 432; VwGH 8.4.1970, 1415/68; VwGH v. 12.9.1978, 1511/75; BFH v. 16.4.1980, BStBl 1981);

- Beweisvorsorgepflicht: Der Abgabepflichtige muss bereits im Vorfeld alle rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen, um im Ernstfall die Aufklärung geben bzw. die Beweismittel vorlegen zu können. Er darf sich daher auf Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit

nicht berufen, wenn er seiner Erfüllungspflicht bei vorausschauender Gestaltung nachkommen hätte können (vgl.: BFH v. 25.8.1986, BStBl II 1987, 481).

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 3 leg.cit. 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im gegenständlichen Fall lässt das Verhalten des Geschäftsführers der Bf., der auf den Bedenkenvorhalt der GBP nicht reagiert hat, wenig Bereitschaft erkennen, selbst am Prüfungsverfahren bzw. an der materiellen Wahrheitsfindung mitzuwirken. Im Ausland befindliche Originalbelege bzw. (Grund-)Aufzeichnungen (insbesondere Lieferscheine), welche den Nachvollzug der Geschäftsfälle erleichtert hätten, wurden der Außenprüfung nicht zugänglich gemacht. Sofern solche Unterlagen nicht vorgelegt wurden, wurde dadurch der Beweismittelbeschaffungspflicht nicht vollständig entsprochen. Sofern solche Unterlagen bei der Bf. gar nicht mehr vorhanden sind, wurde dadurch die Beweisvorsorgepflicht verletzt. Jedenfalls hat die Bf. aus Sicht des Finanzamtes ihre bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht nicht zur Gänze erfüllt.

Angesichts der Nichtvorlage solcher Unterlagen in Verbindung mit den oben genannten zahlreichen Unsicherheiten bei den stattdessen vorgelegten „Ersatzbelegen“ sowie angesichts der konkret festgestellten Abweichungen, konnten die einzelnen Geschäftsfälle nicht hinreichend nachvollzogen bzw. die verrechneten Tankungen nicht zweifelsfrei der Bf. zugeordnet werden. Auf Basis der vorliegenden Unterlagen war somit eine vollständige und genaue Ermittlung bzw. Berechnung der Vorsteuererstattungsbeträge nicht möglich, sodass das Finanzamt zu einer Schätzung nach § 184 BAO dem Grunde nach berechtigt ist.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. VwGH 18.07.2001, 98/13/0061). Auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Aufgrund der oben angeführten zahlreichen Mängel und Unsicherheiten, die es in einer Gesamtbetrachtung unmöglich machen, den Geschäftsfall bzw. die Tatsache nachzuvollziehen, dass die Bf. tatsächliche Leistungsempfängerin sämtlicher verrechneter Tankungen war, wird die vorgenommene Schätzung mit 50% als angemessen erachtet. Dieser Prozentsatz erscheint aus Sicht des Finanzamtes erforderlich, um die bestehenden Unsicherheiten abzudecken (insbesondere die wesentlich verspätete Rechnungsausstellung, das mit Unsicherheiten behaftete Abrechnungssystem, die Verrechnung durch ***1*** von Betankungen bei ***8***,

die tatsächlichen Abweichungen im Hinblick auf Preis und Datum zwischen Rechnungen und Lieferscheinen, etc.). Es ist darauf hinzuweisen, dass die besonders zweifelhaften ***8***-Verrechnungen allein ca. 70% der gesamt beantragten Vorsteuern ausmachen. Die mit der Schätzung verbundenen - und naturgemäß zum Wesen einer Schätzung gehörenden - Unsicherheiten hat jeder Steuerpflichtige, der zur Schätzung Anlass gibt, auf sich zu nehmen. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sollte das BFG die generellen Bedenken des Finanzamtes im Hinblick auf die Unsicherheiten betreffend den Leistungsbezug nicht teilen, so wird angeregt, zumindest den Vorsteuerabzug aus Tankungen, hinsichtlich derer ein Lieferschein gar nicht vorliegt (lt. Bf. ca. 10%), zu streichen, sowie selbstverständlich die Vorsteuern aus der Rechnung der Sequenznummer 8, die auf ein anderes Unternehmen lautet (was auch von der Bf. akzeptiert wird). Ein zusätzlicher prozentueller Abschlag aufgrund der tatsächlich festgestellten Abweichungen zwischen Rechnungen und Lieferscheinen sowie zwischen Ein- und Ausgangsrechnungen der Firma ***1*** wäre aus Sicht des Finanzamtes jedenfalls angezeigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um ein Frachtunternehmen im Fernverkehr mit Sitz in der ***12***, welches ua im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 01-03/2012 Österreich als Transitland durchfuhr und seine Fahrzeuge bei österreichischen Tankstellen betankte und Mautgebühren entrichtete.

Vorsteuern wurden im Vorsteuererstattungsverfahren beantragt.

Die Vorgehensweise betreffend die Erstattung der Vorsteuern aus diesen Betankungen war dabei so ausgestaltet, dass zwar der Treibstofflieferant (wie ***1***) der Bf. gegenüber die Lieferungen von Diesel unter Ausweis eines Nettobetrages zuzüglich 20% Umsatzsteuer verrechnete, jedoch nur den Nettobetrag ohne Umsatzsteuer vereinnahmte („Nettoverrechnung“). Forderungen aus den Vorsteuern betreffend die Betankungen wurden von der Bf. an den/die jeweiligen Lieferanten wie verfahrensgegenständlich an ***1*** zediert. In weiterer Folge wurden seitens der steuerlichen Vertretung des jeweiligen Treibstofflieferanten (welcher für diesen Zweck auch als Vertreter der Bf. auftrat) im Namen der Bf. Erstattungsanträge über die betreffenden Vorsteuern aus Betankungen unter Beilegung der Rechnungen sowie einer Zession eingebracht und die Überrechnung auf das Konto des Treibstofflieferanten beantragt (siehe dazu näher BP-Bericht vom 10.11.2016, ABNr. ***3***, 1.6. und 3.2.).

Aus den Anträgen vom 27.03.2012 und vom 17.04.2012 wurden die beantragten Vorsteuern aus Rechnungen des Quartals 01-03/2012 idHv € 11.918,50 erstattet. Diese Vorsteuern sind nicht strittig und unbedenklich.

Mit 26.07.2012 wurde ein (weiterer) Antrag für 01-03/2012 mit (hier strittigen) Vorsteuern idHv € 72.797,85 eingebracht. Dieser beinhaltete Rechnungen, die mit 31.3.2012 nachträglich ausgestellt worden waren für Tankvorgänge in Österreich, welche im Jahr 2010 erfolgt sein sollen und von der Firma ***1*** ***2***, mit Adresse im gleichem Ort wie die Bf. in der ***12*** (in der Folge: ***1***) ausgestellt wurden.

Die verspätete Inrechnungstellung wurde damit begründet, dass bei der Firma ***1*** eine Betriebsprüfung bezüglich der Umsätze in Österreich stattgefunden habe und Lieferungen des Jahres 2010, welche von der ***1*** als nicht steuerbare „Internlieferungen“ behandelt worden seien (was seitens der Prüfer beanstandet worden war), nunmehr im Jahr 2012 als umsatzsteuerpflichtige Lieferungen in Rechnung gestellt wurden.

Diese offenbar bis dahin nicht erklärten inländischen Treibstoffumsätze der ***1***, welche nachträglich im Zuge der Betriebsprüfung einer Besteuerung unterzogen wurden, wurden in einer Vielzahl an Sammelrechnungen, datiert mit 31.3.2012, für die einzelnen Monate des Jahres 2010 zusammengefasst und adressiert an die Bf. verrechnet, und für diese für den Zeitraum 01-03/2012 zur Vorsteuererstattung eingereicht, weil erst in diesem Zeitraum die Rechnungen vorlagen.

Diese Rechnungen waren in einem unüblichen Loseblatt-Format ohne Seitennummerierung erfolgt und finden sich auf nachfolgenden (und nicht nummerierten) Rechnungsseiten keine Hinweise auf den Leistungsempfänger mehr und sie enthielten auch keine LKW-Kennzeichen oder Hinweise auf Anhänge, und war ein Nachvollzug der einzelnen Geschäftsfälle auch nicht anhand der Zahlungsvorgänge möglich, da es keine direkt zuordenbaren Zahlungsnachweise gab. D.h. eine Zuordnung der Zahlungen zum einzelnen Kunden bzw. Geschäftsfall konnte nicht erfolgen. Eine vollständige Übereinstimmung mit den vorgelegten Lieferscheinkopien war ebenfalls nicht gegeben. Als Tankort enthielten die Rechnungen, welche das Bundesland Salzburg betrafen, nur die Angabe „Salzburg/AT“ ohne näheren Hinweis dahingehend, wo genau der einzelne Tankvorgang erfolgt hätte sein sollen.

Die Prüfer (und das FAÖ im Rechtsmittelverfahren) stellten eine Vielzahl von Ungereimtheiten fest, welche von der Bf. nicht widerlegt werden konnten, und die eine einwandfreie Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle als Lieferungen an die Bf. nicht zuließen.

Es konnte nicht der zweifelsfreie Nachweis erbracht werden, dass die von der ***1*** im Jahr 2012 der Bf. in Rechnung gestellten und im Jahr 2010 erfolgten Lieferungen (mit in Rechnung gestellter Umsatzsteuer idHv € 72.797,85 – im Beschwerdeverfahren eingeschränkt auf € 71.509,74) auch tatsächlich an die Bf. als Leistungsempfängerin erfolgten.

Trotzdem ließen die Prüfer 50% dieser beantragten Vorsteuerbeträge im Schätzungswege zur Erstattung zu.

Die Bf. begehrte den vollen (zusätzlichen) Vorsteuerbetrag für 01-03/2012, später eingeschränkt auf € 71.509,74, im Rechtsmittelverfahren.

Festgestellt wird auch, dass zu den nachträglichen Fakturierungen dem FAÖ keinerlei Originallieferscheine an die Bf. vorgelegt werden konnten, weil die Bf. am Verfahren trotz

Aufforderung nicht mitwirkte und Anfragen der Prüfer an den Geschäftsführer der Bf. (die sogar zusätzlich in ***15*** Sprache erfolgten, unbeantwortet ließ.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage.

Insbesondere wird ergänzend auf die diesbezüglichen näheren Ausführungen zu den Unsicherheiten hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle im Vorlagebericht des FAÖ vom 10.9.2020 verwiesen, welche die Bf. nicht widerlegte.

Dem Vorlagebericht kommt wie etwa einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. BFG 30.10.2017, RV/7104275/2017; BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016; BFG 06.07.2016, RV/5101257/2015; BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015). Hält der Beschwerdeführer, dem der Vorlagebericht zuzustellen ist (§ 265 Abs. 4 BAO), diesen für unzutreffend, wird er sich zeitgerecht dazu zu äußern haben. Eine derartige Äußerung ist nicht erfolgt.

So wurde seitens des FAÖ ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, dass auch die im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen nicht zweifelsfrei erkennen lassen, dass die nachträglich in Rechnung gestellten Diesellieferungen auch tatsächlich an die Bf. erfolgten, siehe die diesbezüglichen ausführlichen Ausführungen im Vorlagebericht hinsichtlich der Lieferungen der Firma ***8*** an die ***1***, deren Lieferscheine hinsichtlich des Lieferdatums und inhaltlich nicht mit den Rechnungen an die Bf. übereinstimmen und keine Kennzeichen der betankten Fahrzeuge aufweisen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist die Besonderheit gegeben, dass die Bf. selbst am Vorsteuererstattungsverfahren nicht aktiv mitwirkte.

Sie legte keinerlei Nachweise wie Originallieferscheine oder sonstige Nachweise zu den Nachverrechnungen vor. Der Vorsteueranspruch wurde an den Lieferanten ***1*** zediert, der Steuerberatungskanzlei eine Vollmacht erteilt.

Dieses Nettoverrechnungssystem muss als besonders missbrauchsanfällig eingestuft werden, fehlt doch vorerst die Kontrolle des Leistungsempfängers bezüglich der Inrechnungstellung der Umsatzsteuer und ist an eine nachträgliche Rechnungslegung ein umso höherer Sorgfaltsmaßstab hinsichtlich Nachvollziehbarkeit der einzelnen Vorgänge anzuwenden. Im konkreten Fall hat die Bf. jegliche Mitwirkung an einer Aufklärung und Zuordnung der einzelnen Geschäftsfälle verweigert, die unzureichenden Vorlagen der ***1***, die in sich nicht schlüssig waren, sind nicht geeignet, die behaupteten Liefervorgänge an die Bf. zweifelsfrei zu belegen.

So gab es zB. Differenzen hinsichtlich der Preise für den Treibstoff in den Rechnungen im Vergleich zu den Lieferscheinkopien, LKW-Kennzeichen fehlten auf den Kopien in der Regel bzw. waren handschriftlich teilweise ergänzt, können also auch nachträglich erfolgt sein. Originallieferscheine der Bf. wurden nicht vorgelegt, um die Lieferungen abschließend

zuordnen zu können. Zahlungsvorgänge waren nicht zuordenbar.

Es fehlen Grundaufzeichnungen aus dem Rechnungswesen der Bf. und Verträge und zivilrechtliche Leistungsvereinbarungen.

Ersatzbelege, insbesondere Lieferscheinkopien ohne Angaben zu betanktem Fahrzeug oder Kunden lassen keinen zweifelsfreien und unmittelbaren Bezug zu Lieferungen an die Bf. herstellen. Es gibt Abweichungen zu den verrechneten Beträgen im Vergleich zu den Lieferscheinen.

Weiters liegen fehleranfällige händische Datenübertragungen vor und der Nachvollzug der Lieferungen ist auch nicht aus den Zahlungsvorgängen möglich.

Alle diese Unsicherheiten lassen eine zweifelsfreie Zuordnung der verrechneten Lieferungen an das Unternehmen der Bf. nicht zu und vermögen deren Vorsteuerabzugsberechtigung nicht zu stützen.

3. Rechtliche Beurteilung

Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009, Schaffung eines eigenen Verfahrens für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer (idF Vorsteuererstattungsverordnung) lautet auszugsweise:

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

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

(2) Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.

Erstattungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

§ 3a. (1) Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Graz Stadt zu beantragen. Der Antrag ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Dem Erstattungsantrag sind die Rechnungen und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im Original beizufügen.

(2) Der zu erstattende Betrag muss mindestens 400 Euro betragen. Das gilt nicht, wenn der

Erstattungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres ist. Für diese Erstattungszeiträume muss der zu erstattende Betrag mindestens 50 Euro betragen.

(3) Der Unternehmer muss dem Finanzamt Graz-Stadt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist.

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 (in der für das Verfahren gegenständlichen Fassung zum 1.1.2012, BGBl. I Nr. 34/2010 kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

§ 11 UStG 1994

(1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

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

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

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

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

(1a) Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d und Abs. e aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung ist nicht anzuwenden.

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Verfahrensgegenständlich strittig sind die Vorsteuerbeträge aus den 25 Sammelrechnungen der ***1***, welche diese am 31.3.2012 nachträglich für Lieferungen, welche im Jahr 2010 an die Bf. erfolgt hätten sein sollen, an die Bf. ausgestellt hat und welche Vorsteuern sie mit Erstattungsantrag für 1-3/2012 vom 26.7.2012 begehrte.

Die Rechnung mit einem Betrag von 1.288,11 € wurde im Beschwerdeverfahren nicht mehr beantragt, da diese eine andere Firma betraf, was die steuerliche Vertretung einräumte. Diesen Nachverrechnungen lag eine Außenprüfung bei der ***1*** zugrunde mit der Feststellung, dass die ***1*** Umsätze des Jahres 2010 in Österreich nicht richtig erklärt hatte.

Dass die ***1*** Umsätze des Jahres 2010 ursprünglich nicht versteuerte, was bei einer Betriebsprüfung offenkundig wurde und eine nachträgliche Verrechnung mit Umsatzsteuer

aufgrund der Beanstandungen der Prüfungsorgane im Jahr 2012 nach sich zog, beweist noch nicht, dass die nachträglichen Rechnungen auch rechtsrichtig (im Hinblick auf die richtigen Leistungsempfänger) erfolgten.

Im Prüfungsverfahren der Bf. wurde vielmehr ersichtlich, dass die nachträglich an die Bf. ausgestellten Rechnungen einer näheren Überprüfung hinsichtlich der zweifelsfreien Zuordnung der einzelnen in Rechnung gestellten Vorgänge nicht standhielten.

Aufgrund des gewählten „Nettoverrechnungssystems“ wurde die Umsatzsteuer seitens der Bf. an die ***1*** nie entrichtet und ist auch ersichtlich, dass die ***1*** diese nicht abführte, weil deren Abgabenkonto einen sechsstelligen Rückstand aufweist, der in Vollstreckung ist. Es kann dahingestellt bleiben, ob hier nicht schon Umsatzsteuerbetrug vorliegt, der einen Vorsteuerabzug ohnehin ausschließt, weil die Vorsteuern bereits aus anderen Gründen nicht zustehen.

Durch die Abtretung der Forderungen der Bf. dem FAÖ gegenüber an die ***1*** würde diese eine allfällig zurecht bestehende Vorsteuerforderung erhalten wollen.

Ein Vorsteueranspruch kann nur bestehen, wenn die in Rechnung gestellten Lieferungen auch tatsächlich für das Unternehmen der Bf. erfolgt sind.

Dieser Nachweis konnte aber nicht zweifelsfrei seitens der Bf. erbracht werden (siehe Sachverhalt und Beweiswürdigung).

Selbst wenn ein etwaiger Vorsteueranspruch an den Lieferanten zediert wird, bleibt das Vorsteuererstattungsverfahren immer noch das Verfahren der Bf.

Diese hat die entsprechenden Belege und Nachweise vorzulegen, wenn wie hier, erhebliche Zweifel am Vorsteueranspruch der Bf. bestehen.

Die Bf. hat in keinsten Weise an der Aufklärung der Ungereimtheiten hinsichtlich der Liefervorgänge mitgewirkt (siehe die diesbezüglichen Hinweise im Vorlagebericht und Prüfungsbericht), Originallieferscheine, welche an die Bf. ausgefolgt sein sollen, wurden nicht vorgelegt. Die Überprüfung der Vorgänge wurde so erheblich erschwert bis unmöglich gemacht.

Derjenige, der einen Vorsteueranspruch stellt, hat zu beweisen, dass die materiellen Voraussetzungen dafür zweifelsfrei vorliegen, die Beweislast liegt bei ihm (vgl. VwGH 13.12.1977, 1347/77).

Es ist nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zu beweisen, dass ein Anspruch nicht besteht, sondern wenn der Antragsteller die Nachweise nicht erbringt, ist in freier Beweiswürdigung vorzugehen.

Im vorliegenden Fall hat das FAÖ nachvollziehbar und im Detail ausgeführt, warum die nachträglichen Rechnungen ungenügend und zweifelhaft sind und es zumindest der Originallieferscheine bedurft hätte, um die Liefervorgänge eindeutig der Bf. zuordnen zu können. Die zahlreichen Ungereimtheiten konnten im Rechtsmittelverfahren nicht zweifelsfrei widerlegt werden.

Auch der VwGH betont, dass ein Vorsteuerabzug stets die tatsächliche Leistungserbringung voraussetzt. Selbst der gute Glaube des Leistungsempfängers an das Bestehen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug schützt nicht, wenn Leistungen gar nicht erbracht wurden. Damit stärkt der VwGH die Missbrauchsvermeidung im Umsatzsteuerrecht, auch wenn dies für Unternehmen in der Praxis eine erhöhte Sorgfaltspflicht bei der Prüfung von Eingangsrechnungen bedeutet. Besonders im Bereich komplexer Vertragsgestaltungen, oder wie vorliegend bei Zession der Umsatzsteuer an den potenziellen Lieferer, zeigt sich, dass formale Vereinbarungen allein nicht genügen. Unternehmen sind gefordert, die tatsächliche Durchführung der Leistungen kritisch zu hinterfragen, um steuerliche Risiken zu vermeiden (vgl. VwGH 18.8.2025, Ra 2023/13/0006, mwN und dazu: „Kein Vorsteuerabzug bei nicht erbrachter Leistung, 20.11.2025, LexisNexis Rechtsnews 37347 in lexis360.at“).

Würde man in Fällen der „Nettoverrechnung“ wie beschwerdegegenständlich gegeben nicht auf den unzweifelhaften Nachweis der materiellrechtlichen Voraussetzungen unter Mitwirkung des Antragstellers bestehen, wäre damit dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet, als der Rechnungsaussteller beliebig Rechnungen ausdrucken und zur Vorsteuererstattung einreichen könnte.

Da der Vorsteueranspruch der Bf. nicht zweifelsfrei nachgewiesen wurde, ist aber auch für Schätzungen kein Raum. Im Vorsteuererstattungsverfahren sind die einzelnen Rechnungen im Original vorzulegen, und ist für jede einzelne Rechnung der Vorsteueranspruch nachzuweisen. Bestehen nicht aufgeklärte Zweifel an der Richtigkeit der Rechnungen, ist der Vorsteueranspruch abzuweisen.

Nach § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern.

Ergänzend wird auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Es liegen keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung vor, die Sachverhaltsfragen waren in freier Beweiswürdigung zu klären.

Graz, am 25. November 2025

