

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch INTEGRA Steuerberatungs GmbH, Sanzingasse 8, 1100 Wien und Gerhard Stich, Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater Schulweg 2, 3442 Langenschönbichl, und Salztorgasse 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23. Mai 2018 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, nunmehrig Finanzamt Österreich, vom 19. April 2018 betreffend Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015, Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2010, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2011, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2013, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2014, Wiederaufnahme § 303 BAO Umsatzsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** **zu Recht erkannt:**

I. Die Beschwerde vom 23. Mai 2018 gegen die Bescheide betreffend

Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO als

unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 und Umsatzsteuer 2017 werden gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Den Beschluss gefasst:

II. Die Beschwerde vom 23. Mai 2018 gegen die Bescheide betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich
Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2015

wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 260 Abs. 1 lit b. BAO als

unzulässig zurückgewiesen.

III. Gegen unter Spruchpunkt I. angeführtes Erkenntnis und unter Spruchpunkt II. angeführten Beschluss ist eine **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Vorbringen der Parteien

Streitgegenständlich war im vorliegenden Fall einerseits, ob der von der Beschwerdeführerin gem. § 264 BAO gestellte Vorlageantrag innerhalb der normierten Frist eingebracht worden ist, sowie andererseits die in der Beweiswürdigung unten angesprochene Thematik, ob eine Lieferung von Gegenständen im Sinne des § 3 UStG stattgefunden hat. Hierzu waren Erwägungen zur Übertragung der Verfügungsmacht anzustellen und die daraus sich ergebenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

Da die Eingaben der Beschwerdeführerin äußerst ausführlich und der Verfahrensgang als weitläufig zu charakterisieren sind, erfolgt eine Zusammenfassung in epigrammatischer Kürze.

Nach einer **Außenprüfung** durch das damalige Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln mit Prüfungsauftrag vom 21.09.2017, Prüfungsbeginn 25.09.2017, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 08.03.2018 und BP-Bericht vom 26.04.2018, wurden von der nunmehr belangten Behörde, hierbei der Außenprüfung in ihren Prüfungsfeststellungen folgend, **Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2015 und neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2017** erlassen.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die aus der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte.

In diesem wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass seit Ende 2010 Ausgangsrechnungen über Pflanzenschutzmittel von der in Deutschland ansässigen Fa. ****Lieferer*** Deutschland

GmbH (welche über eine österreichische UID-Nummer verfügte) und der in Österreich ansässigen Fa. **** Firma **** GmbH in **** Ort **** an die Fa. ****Bf**** GmbH (Beschwerdeführerin, in Folge auch **** BF****) gelegt werden. Die Lieferungen erfolgten laut belangter Behörde alle ausnahmslos ohne Warenbewegung, d.h. die Ware verblieb stets in **** Ort ****. Die "Rücklieferung" erfolgte nach Ansicht der Behörde stets zwei oder drei Monate später, fast ausschließlich an die Fa. **** Firma 3 **** (2 Ausgangsrechnungen wurden an die Fa. ****Lieferer*** Deutschland GmbH gelegt) mit einem Gewinnaufschlag von 1-3%. Bei der Prüfung der Fa. ****Lieferer*** Deutschland GmbH (in Folge auch: ****Lieferer***) und der Fa. **** Firma **** GmbH (in Folge auch: **** Firma 6 ****) sei festgestellt worden, dass es sich bei diesen Ausgangsrechnungen um Scheinrechnungen handle, die ausgestellt worden seien, um diese Rechnungen an Factoring Banken zu verkaufen und somit Liquidität für die ****Lieferer***-Gruppe zu schöpfen. Diese Vorgangsweise sei einer Spontanauskunft aus Deutschland und diversen Mails zu entnehmen.

Die Vorsteuern aus diesen Rechnungen werden daher gem. § 12 Abs. 14 UStG gekürzt. Nach dieser Bestimmung entfalle das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn ein Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen stehe. Die Umsatzsteuer aus den von der Fa. **** BF****. **** Unternehmen ***. GmbH an die Firmen ****Lieferer*** Analyse und Handels-GmbH und die ****Lieferer*** Deutschland GmbH gelegten Rechnungen werde hingegen nach § 11 Abs. 14 UStG geschuldet. Die Fa. **** BF****. **** Unternehmen ***. GmbH habe von diesen Ausgangsrechnungen die Umsatzsteuern ordnungsgemäß gemeldet und bezahlt. Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 habe zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt werde, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfülle. Die belangte Behörde verwies hierzu auf die Umsatzsteuerrichtlinien, Rz 1505ff. Der Zweck der Regelung läge darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung sei Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (VwGH 26.06.2001, 2001/14/0023). Eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer könne berichtigt werden, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt habe, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden dürfe (EuGH 19.09.2000, Rs C-454/98, "Schmeink & Cofreth und Strobel").

Vorgebracht wurde zur **Wiederaufnahme des Verfahrens** gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO wie folgt: Die konkrete Abwicklung der Geschäftsfälle im Zusammenhang mit der *** Firma 9 ***-Gruppe, aus denen die nichtabzugsfähigen Vorsteuerbeträge der Jahren 2010 bis 2015 abzuleiten sind, seien im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen. Die Unterlagen seien aufgrund der Prüfungen bei den Firmen ****Lieferer*** Analyse GmbH, **** Firma 6 **** und ****Lieferer*** Deutschland GmbH zur Verfügung gestellt worden (Mailverkehr, Spontanauskunft, Unterlagen LKH Graz).

Zur **Wiederholungsprüfung** wurde von der Behörde vorgebracht: Für die Jahre 2010 und 2011 habe bereits eine Außenprüfung stattgefunden, die mit Bericht vom 17.04.2014 abgeschlossen wurde.

Im Mai 2017 sei eine Mitteilung der Großbetriebsprüfung Graz beim Finanzamt Tulln eingelangt, dass bei der ****Lieferer*** Firmengruppe Prüfungen durchgeführt würden.

Im Zuge der Prüfung der ****Lieferer*** Analyse GmbH und der Fa. **** Firma 6 **** sei festgestellt worden, dass Rechnungen ohne Lieferungen zwischen der *** Firma 9 ***-Unternehmensgruppe und der Fa. **** BF**** **** Unternehmen ***. GmbH gelegt worden seien. Aus diversen Mails der Hausdurchsuchungsunterlagen (die Hausdurchsuchung wurde im Wege der Amts- und Rechtshilfe für die deutschen Behörden durch die Kripo Graz durchgeführt) und aus der übermittelten Spontanauskunft aus Deutschland (Steuerfahndungsstelle Finanzamt Landshut) sei ersichtlich, dass Rechnungen ausgestellt wurden, denen keine Lieferungen zugrunde lägen, um diese Forderungen der *** Firma 9 *** Firmengruppe an diverse Factoring Banken zur Finanzierung abzutreten und die Liquidität der ****Lieferer*** Gruppe zu stärken. Zur Beurteilung, ob diese neuen Informationen zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen, sei die gegenständliche Wiederholungsprüfung für 2010 und 2011 durchgeführt worden. Da sich die Verdachtsmomente bestätigt hätten, sei es zu den Feststellungen lt. Tz. 2 des BP-Berichtes gekommen.

Dagegen richtete sich die sehr ausführliche **Beschwerde**, in der vom Gericht erstaunlich viele Wiederholungen zu konstatieren waren.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Beschwerde gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2015, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2017, gegen die Haftungsbescheide 2012, 2013, 2014 und 2015, gegen den Säumniszuschlag 2011-2018, interessanterweise auch gegen die Kapitalertragsteuer 2018 (sic!) betreffend Kapitalertragsteuer 01-12/2012, weiters ebenfalls interessanterweise zwei Mal gegen die Kapitalertragsteuer 2013, angeblich vom 26.04.2018 und 09.05.2018, erhoben wurde.

Da teilweise in der Beschwerdeschrift ganze Sätze semantisch nicht verständlich waren, oder schlichtweg nicht beendet wurden, konnte der Wille der beschwerdeführenden Partei mitunter nur aus dem Zusammenhang erschlossen werden.

Zusammengefasst lässt sich die Argumentation der Beschwerdeführerin (mit ihren Worten) wie folgt erkennen:

Im Rahmen der Abgabenprüfung für die Kalenderjahre 2009 bis 2011, welche mit Prüfungsbericht vom 17.04.2014 endete, habe die belangte Behörde alle Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen und die dazugehörigen Lieferungen und Zahlungen kontrolliert und keine Beanstandungen und in diesem Zusammenhang auch keine Feststellungen getroffen.

Weiters führte die Beschwerdeführerin hierzu aus: Da sich die auf Seite 7 des Prüfungsberichtes vom 26.04.2018 die unter Tz 5 aufgestellten Behauptungen der Finanzbehörde, nämlich dass es in den Kalenderjahren 2010 und 2011 Rechnungen gäbe, denen keine Lieferungen zugrunde liegen, auf dieselben, sohin identischen Sachverhalt (Rechnungen und Lieferungen) 2010 und 2011 beziehen, welche die Finanzbehörde im Rahmen der im Jahr 2014 schon abgeschlossenen Abgabenprüfung für 2009 bis 2011 als unbeanstandet geprüft habe und keine anderen noch nicht geprüften Rechtsgeschäfte (Lieferungen und dazugehörige Rechnungen) 2010 und 2011 nach Abschluss der Prüfung 2009 bis 2011 (Prüfungsbericht vom 17.04.2014) für den Zeitraum 2010 zu Tage getreten seien - dies werde auf Seite 7 des nunmehrigen Prüfungsberichtes vom 26.04.2018 auch gar nicht behauptet, seien tatsächlich auf Sachverhaltsebene im Kalenderjahr 2010 keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die eine abermalige Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2010 gemäß § 303 BAO rechtfertigen würde.

Das praktisch wortgleiche Vorbringen wurde von der Beschwerdeführerin auch für die folgenden Jahre wiederholend verfasst.

Des Weiteren argumentierte die Beschwerdeführerin, dass Tatsache sei, dass die ****Lieferer*** Deutschland GmbH (nunmehr ***neue Firma*** GmbH) an die Beschwerdeführerin nachweisbarerweise Waren verkaufte und lieferte und die Beschwerdeführerin nachweisbarerweise diese Waren an die **** Firma 6 **** in Österreich verkauft und geliefert hätte. Den Einkaufs- und Verkaufsgeschäften lägen die der Finanzbehörde vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen, die dazugehörigen Lieferscheine und die dazugehörigen Zahlungen zugrunde.

Die Finanzbehörde stoße sich daran, dass den zugrunde liegenden Einkaufs- und Verkaufsgeschäften keine physische Warenlieferung zugrunde gelegen sei. Tatsächlich stimme dies nicht. Die Ware sei zwar im selben Lager verblieben, wurde aber umetikettiert, so dass nach der Umetikettierung die Verfügungsgewalt (Verfügungsmacht) und der Gefahrenübergang auf die Beschwerdeführerin und in weiterer Folge auf ihre Käufer eindeutig übergegangen sei und auch klar erkennbar wäre. Die Ware sei auch im Lager in einer anderen Abteilung platziert worden und stelle dies eine Bewegung dar, wenn diese auch gemäß UStG 1994 für den Vorsteuerabzug gar nicht notwendig sei.

Da es sich bei den von der Beschwerdeführerin getätigten Einkäufen und Verkäufen ausschließlich um in Österreich umsatzsteuerpflichtige Geschäfte (Lieferungen) handle, demzufolge keine Umsatzsteuerfreiheit beantragt wurde, bedürfe es keiner bewegten Warenlieferung und sei daher das Fehlen einer bewegten Warenlieferung keine gesetzliche Grundlage dafür, ein Scheingeschäft behaupten zu dürfen und den Vorsteuerabzug zu versagen. § 12 UStG 1994 setze für den Vorsteuerabzug (unabhängig von einer gesetzeskonformen Rechnung) ausschließlich die Durchführung einer Lieferung voraus, die

schon stets dann vollzogen sei, wenn die Verfügungsmacht des Liefergegenstandes und der Gefahrenübergang vom Verkäufer auf den Käufer übergehe.

In allen von der Finanzbehörde geprüften Fällen des Kalenderjahres 2010 (und folgender) sei die Verfügungsmacht einerseits vom Lieferanten der Beschwerdeführerin (Verkäufer) auf die Beschwerdeführerin (Käuferin) und andererseits von der Beschwerdeführerin als Verkäufer auf die Firma **** Firma 6 **** als Käufer übergegangen. Diese Tatsache habe die Finanzbehörde weder geprüft noch gewürdigt.

Schließlich verfiel die Beschwerdeführerin in der Beschwerde auf die ingeniöse Feststellung, dass, da der Prüfungsbericht für das Kalenderjahr 2010 erst am 26.04.2018 ausgefertigt wurde, sohin mehr als 1 Woche später als der Wiederaufnahmebescheid vom 19.04.2018, dieser Bericht vom 26.04.2018 sowohl aus rechtlichen als auch technischen Gründen nicht die Begründung für den Wiederaufnahmebescheid vom 19.04.2018 sein könne. Ein gemäß § 150 BAO gesetzeskonformer Prüfungsbericht sei aber zwingende Voraussetzung für die Ausfertigung eines Wiederaufnahmebescheides und/oder eines Sachbescheides, welche aufgrund des Prüfungsberichtes erlassen wurden. Aus diesem Grunde verfüge der Wiederaufnahmebescheid vom 19.04.2018 in gesetzwidriger Weise (siehe § 93 BAO) tatsächlich über keine Begründung, sei daher der Spruch des Wiederaufnahmebescheides vom 19.04.2018 falsch und sei daher der Wiederaufnahmebescheid vom 19.04.2018 auch aus diesem Grunde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und werde dessen Aufhebung abermals ausdrücklich beantragt.

Mit Datum vom **29. August 2019** wurde per **Beschwerdevorentscheidung** die Beschwerde **Umsatzsteuer 2010 bis 2016** abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid 2017 wurde abgeändert. Als Begründung wurde angeführt, dass eine gesonderte Begründung folgen werde.

Am **30.08.2019** erfolgte von der Behörde ein als „**Bescheidbegründung**“ titulierte Schreiben, indem kundgetan wurde, dass an die Beschwerdeführerin Beschwerdeentscheidungen betreffend Wiederaufnahme 2010-2015 und Umsatzsteuer 2010 bis 2017 am 29.08.2019 abgefertigt worden wären.

Inhaltlich wurde expliziert, dass eine Vernehmung von Fr. **** faktische Geschäftsführerin **** (faktische Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin) erfolgt sei, diese aber trotz zweimaliger Ladung, nach Beantwortung von drei kurzen Fragen wieder gegangen sei. Die belangte Behörde wies auf Unregelmäßigkeiten und Widersprüchlichkeiten bei Lieferscheinen und Rechnungen hin, so dass Lieferadressen und Incoterms fehlen würden, keine Bestätigungen der Warenübernahme erfolgt seien und vor allem daraufhin, dass keine Übernahme der Ware erfolgt sei, somit keine Verfügungsgewalt über die Ware gegeben sei. Die Beschwerdeführerin hätte überdies bei den Geschäften kein finanzielles Risiko getragen. Unter Bezugnahme auf ein höchstgerichtliches Erkenntnis ergänzte sie schließlich, dass eine

Rechnungsberichtigung, mangels Gutgläubigkeit, nicht mehr möglich sei. Die geltend gemachten Vorsteuern wären somit zu versagen.

Am **28.08.2020** folgte schließlich eine **Beschwerdevorentscheidung** samt Begründung betreffend die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2010 bis 2015**. Die Begründung entsprach im Wesentlichen der des Sachbescheides. Ergänzt wurde dies unter Verweis auf den Bericht der Wiederholungsprüfung.

Mit **Vorlageantrag** vom 04.10.2019 wurde die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde gegen die Bescheide Umsatzsteuer 2010 bis 2017 beigeht.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26.08.2024 wurde per 05.09.2024 die Rechtssache der Gerichtsabteilung 5006 des Bundesfinanzgerichts zugeteilt.

Am 10. Dezember 2024 wurde ein **Erörterungstermin** abgehalten, bei welchem vor allem die noch vorzulegenden Unterlagen besprochen wurden.

Am 29 Januar 2025 erfolgte eine ergänzende **Stellungnahme** der belangten Behörde, am 7. April 2025 eine weitere Stellungnahme der belangten Behörde.

Hierbei wurden ua die E-Mail-Korrespondenz vorgelegt, sowie das BFG-Erkenntnis der ******Lieferer****** Deutschland GmbH und festgehalten, dass nach Meinung der Behörde eindeutig sei, dass die Rechnungen nicht für die Abwicklung der tatsächlichen Geschäfte ausgestellt, sondern für die Erlangung von Geld durch die Abtretung der Forderungen an die Factoring Banken.

Am 05.02. 2025 wurde von der beschwerdeführenden Partei eine **Stellungnahme** zum Erörterungstermin abgegeben.

In dieser führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Vernehmung der Zeugin ****** Name 22****** einvernehmlich beendet worden sei, da die Beantwortung schriftlich erfolgte. Weiters wurde ein Foto zur Umetikettierung der Waren vorgelegt, sowie Banküberweisungsbelege. Außerdem wurden ein Schreiben an das Finanzamt und ein Vorlageantrag der Beschwerdeführerin übermittelt. Die Beschwerdeführerin verwies darauf, dass das Jahr 2010 verjährt sei, und die Vorsteuerkürzung zu Unrecht erfolgt, da alle Lieferungen korrekt abgewickelt worden wären. Ein Scheingeschäft oder eine missbräuchliche Gestaltung liege nicht vor. Zur Umsatzsteuerproblematik wurde auf ein Urteil des EuGH verwiesen.

Am 10.12.2025 wurde ein weiterer, ausführlicher **Erörterungstermin** abgehalten. Es wurden auf fehlende Unterlagen hingewiesen, auf oftmals unleserlichen Eingaben, auf die zahllosen, exaltierten Wiederholungen in der Beschwerde, so dass etwa 16-mal auf dasselbe VfGH-

Erkenntnis verwiesen wurde, noch öfters auf ein OGH- und ein VwGH-Erkenntnis. Es wurde auf den Gesetzestext und Entscheidungen des VwGH zur Wirksamkeit eines Berichts der Außenprüfung als Begründung eines Bescheides verwiesen. Weiters wurde ermittelt, dass kein Vorlageantrag gegen die Haftungsbescheide gestellt worden ist. Ferner wurden erörtert: die Ausstellung der Beschwerdevereinsentscheidung über den Wiederaufnahmebescheid und die Sachbescheide, die Vorlageanträge, die möglichen Zeugeneinvernahmen, die Verbringung der Waren und die Kreisverkäufe der Waren.

Übermittelt wurden dem Gericht dem Erörterungstermin nachfolgend, die Haftungsbescheide KESt, die BVE-Umsatzsteuer 2014, nochmals der Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2010 bis 2015 und die Dokumentation der Beschuldigteinvernahme.

Am 15.02.2026 erfolgte eine weitere **Stellungnahme** der beschwerdeführenden Partei, in der statuiert wurde, dass die Beschwerde gegen alle angefochtenen Bescheide erhoben worden sei und auch der Vorlageantrag sich auf alle angefochtenen Bescheide bezogen hätte. Aufgrund der inzwischen vergangenen Zeit sei eine Einvernahme von Zeugen nicht mehr möglich. Scheingeschäfte würden keine vorliegen, die Beschwerdeführerin sei davon ausgegangen, dass der Geschäftspartner alle steuerlichen Agenden korrekt erledige und die Lieferungen an andere Gesellschaften wirtschaftlich begründet seien. Die erste Betriebsprüfung habe keine Feststellungen über Scheingeschäfte enthalten, dies sei erst später erfolgt. Die Beschwerdeführerin gab an, jedenfalls im guten Glauben gehandelt zu haben.

Mit Schreiben vom 18.03.2026 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die *****Bf1***** ist eine juristische Person mit Geschäftsleitung in Österreich. Sie verfügt über die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) ****** UID ***** und ist im Firmenbuch eingetragen unter der Firmenbuch-Nr. ****** Firmenbuch *****, als Wirtschaftszweig wird gemischte Landwirtschaft angegeben, der Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember.

Die Gründung der Gesellschaft erfolgte mit Gesellschaftsvertrag vom 01.03.1974. Als Geschäftsführerin im streitgegenständlichen Zeitraum war Mag. Dr. ****** Geschäftsführer ***** eingetragen, die Gesellschafter waren im selbigen Zeitraum ******** faktische Geschäftsführerin

****, Mag. Dr. **** Geschäftsführer *** und *** Geser ****, alle Gesellschafter verfügten über einen Wohnsitz in Österreich. Als faktische Geschäftsführerin trat Frau **** faktische Geschäftsführerin **** der Finanzverwaltung und den Geschäftspartnern gegenüber auf.

Mit **Prüfungsauftrag** vom 15.10.2013 gem. § 147 BAO, Prüfungszeitraum 2009-2011 erfolgte eine Betriebsprüfung durch die belangte Behörde. Der Prüfungsbeginn war der 16.10.2013, die Schlussbesprechung fand niederschriftlich am 28.02.2014 statt, der Bericht über die Außenprüfung datiert vom 27.03.2014, die Bescheide auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung stammen vom 17.04.2014. Es wurden nach Abschluss der Betriebsprüfung neue Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer erlassen, des Weiteren neue Sachbescheide zur Körperschaftsteuer und zur Umsatzsteuer.

Im Mai 2017 erfolgte eine Mitteilung der Großbetriebsprüfung Standort Graz an das damalige Finanzamt Tulln, mit dem Inhalt, dass bei der ****Lieferer*** Firmengruppe Prüfungen durchgeführt worden sind, die ergeben haben, dass bei den Firmen **** Firma 3 ****, **** Firma 6 **** und der ****Lieferer*** Deutschland GmbH, Rechnungen ohne Lieferung zwischen der ***Gruppe*** *** Firma 9 *** Unternehmensgruppe und der Fa. ****Bf**** GmbH (Beschwerdeführerin) gelegt worden sind. Es wurden hierbei insbesondere der E-Mail-Verkehr nach einer Hausdurchsuchung ausgewertet, weiters ist eine Spontanauskunft aus Deutschland erfolgt. Laut dieser hat die Steuerfahndungsstelle Finanzamt Landshut ausgestellte Rechnungen ohne zugrunde liegende Lieferungen festgestellt. Dies geschah, um Forderungen der ***Gruppe*** *** Firma 9 *** Firmengruppe an diverse Factoringbanken zur Finanzierung abzutreten und die Liquidität der ****Lieferer*** Gruppe zu stärken.

Diesen neuen Tatsachen nachgehend wurde sodann eine Wiederholungsprüfung angeordnet und durchgeführt. Im Rahmen der nachfolgenden Außenprüfung wurden, nachdem die belangte Behörde diese Verdachtsmomente als bestätigt ansah, im BP-Bericht hierzu Feststellungen getroffen und von der belangten Behörde den Ausführungen der Außenprüfung folgend, neue Bescheide erlassen.

Diese **Wiederholungsprüfung** wurde mit Prüfungsauftrag vom 21.09.2017, Prüfungszeitraum 2010 bis 2015, Prüfungsbeginn 25.09.2017, Schlussbesprechung niederschriftlich vom 08.03.2018 und Bericht über die Außenprüfung vom 26.04.2018 vermerkt. Die nachfolgenden Bescheide tragen das Datum vom 19.04.2018.

Die Außenprüfung hat in ihren Bericht festgehalten, dass Seit Ende 2010 Ausgangsrechnungen über Pflanzenschutzmittel von der in Deutschland ansässigen Fa. ****Lieferer*** Deutschland GmbH (mit österr. UID-Nummer) und der in Österreich ansässigen Fa. **** Firma **** GmbH in **** Ort **** an die Fa. ****Bf**** GmbH (Beschwerdeführerin) gelegt wurden. Die „Lieferungen“ erfolgten alle ausnahmslos ohne Warenbewegung, d.h. die Ware verblieb stets in **** Ort ****. Die "Rücklieferung" erfolgte stets zwei oder drei Monate später, fast

ausschließlich an die Fa. **** Firma 3 **** (2 Ausgangsrechnungen wurden an die Fa. ****Lieferer*** Deutschland GmbH gelegt) mit einem Gewinnaufschlag von 1-3%.

Laut Erhebungen der Großbetriebsprüfung (GBP-Graz), gab die von der Außenprüfung als faktische Geschäftsführerin benannte Frau **** faktische Geschäftsführerin **** an, dass sie die Waren von der ****Lieferer*** Gruppe nur gegen vorherige Zusage der Warenrücknahme gegen eine kleine Marge erworben hat, da ein Weiterverkauf preislich schwer möglich war. Die Kontaktaufnahme passierte mit dem Geschäftsführer der ****Lieferer***, Herrn **** Partner ****, der auch bestimmte, von bzw. an welche Firma und wann letztendlich die Fakturierung erfolgte.

Diese Ausführungen konnten verifiziert und als Sachverhalt festgestellt werden.

Wie beide Parteien selbsterklärend ausführten und somit unstrittig ist, ist die Tatsache, dass die Waren im Lager **** Ort **** verblieben. Auch das Gericht sieht keinen Anhaltspunkt gegeben, dass die Waren bewegt worden sind.

Die angesprochenen Waren wurden im Kreis fakturiert, damit die jeweilige Factoring Bank Warenlieferungen annehmen konnte. Eine Übertragung der Verfügungsmacht an die Beschwerdeführerin war nicht beabsichtigt und ist nicht erfolgt. Lieferungen im Sinne des § 3 UStG waren daher nicht gegeben.

2. Beweiswürdigung

Die unternehmensspezifischen Daten der beschwerdeführenden Partei stammen aus dem Auskunftsinformationssystem der Finanzverwaltung, dem Abgabensinformationssystem, dem Firmenbuch, dem Unternehmensregister, dem Bericht der Betriebsprüfung und dem Vorbringen der Parteien.

Die Feststellung, dass Frau **** faktische Geschäftsführerin **** als faktische Geschäftsführerin auftritt, war den dem Gericht vorliegenden E-Mails des Unternehmens mit Geschäftspartnern, den im Zuge der Betriebsprüfung übermittelten Unterlagen, der Benennung von Frau **** faktische Geschäftsführerin **** in der Beschwerde und dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

Da die beschwerdeführende Partei die Vernehmung der in der Beschwerde angeführten Zeugen auf Grund des Zeitverlaufes und des Lebensalters einiger genannter Zeugen für nicht mehr förderlich hielt und das Gericht diese Einschätzung teilt, war deren Vernehmung nicht geboten.

Da im Fall als Beweismittel (auch) der Bericht der Betriebsprüfungen - sowohl der Prüfungen der Beschwerdeführerin als auch der ****Lieferer*** Gruppe -, die Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung inkludierend die Aussagen der faktischen Geschäftsführerin der beschwerdeführenden Partei, sowie die Auskunft der Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes Landshut dienen, ist vorab über Beweisaufnahmen abzusprechen.

Zur Beweisaufnahme

Da dem Abgabungsverfahren ein der Zivilprozessordnung nachgebildetes Unmittelbarkeitsprinzip fremd ist, ist die veranlagende Stelle eines Finanzamtes nicht daran gehindert, Ergebnisse einer im Zuge eines Steuerfahndungsverfahrens durchgeführten Prüfung des Betriebes im Wege einer Wiederaufnahme für die Steuerbemessung zu verwerten. (VwGH 17. 10. 1958, 3039/55 = Slg 1895 F/1958; 10. 12. 1985, 84/14/0007, ÖStZB 1986, 214)

Im Verfahren in Abgabensachen und im Verwaltungsverfahren – anders als im gerichtlichen Strafverfahren und im Streitverfahren vor den Zivilgerichten – gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nicht. Die Abgabenbehörde kann auch Aussagen vor Gerichten, vor anderen Verwaltungsbehörden, vor Dienststellen der Polizei und der Gendarmerie, ja auch vor Privatpersonen, etwa vor Rechtsanwälten oder Notaren, als Beweismittel heranziehen. (VwGH 5. 7. 1960, 2101/57; 10. 12. 1985, 84/14/0007; 17. 4. 1961, 2428/59; 20. 2. 1992, 90/16/0156, ÖStZB 1992, 916; 14. 11. 1996, 94/16/0033, ÖStZB 1997, 375).

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel, aus dem ua folgt, dass die Behörde nicht nur die im „eigenen“ Verfahren gewonnenen Beweismittel heranziehen darf. Es ist davon auszugehen, dass auch zunächst „verfahrensfremde“, etwa auch außerhalb eines Abgaberverfahrens gewonnene Beweismittel herangezogen und frei gewertet werden dürfen und auch müssen. (VwGH 24. 11. 1995, 95/17/0009, ÖStZB 1996, 335).

Auch der indizielle Beweis ist Vollbeweis. Er besitzt insoweit einen logischen Aufbau, als Folgerungen auf das zu beweisende Tatbestandsmerkmal mit Hilfe von Erfahrungstatsachen gezogen werden. Der Indizienbeweis erfordert damit zum einen Indizien (so genannte Hilfstatsachen), zum anderen allgemeine Erfahrungssätze und schließlich Denkgesetze und logische Operationen, um auf das Vorhandensein der Haupttatsache folgern zu können. Der Grundsatz freier Beweiswürdigung schließt es daher nicht aus, Geschehensabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen. (VwGH 6. 12. 1990, 90/16/0031, ÖStZB 1991, 269; 26. 5. 1993, 90/13/0155, ÖStZB 1994, 330. Vgl auch § 167 E 51 ff.)

Aus den angeführten Gründen waren vom Gericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung daher die angeführten Betriebsprüfungsberichte und Stellungnahmen zu würdigen.

Zur Ermittlung des Sachverhaltes, zu den geschäftlichen und persönlichen Beziehungen der involvierten Personen zueinander und als wichtiger Ausgangspunkt für die Erwägungen über die behaupteten Rechtsgeschäfte und somit der Frage, ob Lieferungen und eine Übertragung der Verfügungsmacht an den Waren stattgefunden haben, waren in einem ersten Schritt die behaupteten Verkäufer und Käufer der Waren (****Lieferer*** Gruppe) sowie die vorliegende E-Mail Korrespondenz zwischen der Beschwerdeführerin und der ****Lieferer*** Gruppe einer näheren Betrachtung zu unterziehen.

Zur **Lieferer*** Deutschland GmbH**

Zur Beteiligungsstruktur und zur beherrschenden Stellung ist festzuhalten: Die **** Firma 11**** hält 100% der Anteile an der ****Lieferer*** GmbH (nachfolgend: ****Lieferer***). Die *** Firma 12 *** wird zu 79% von der **** Partner **** Holding GmbH gehalten. Die Geschäftsanteile der **** Partner **** Holding GmbH hält zu 74% Herr **** Name *** **** Partner ****. Hr. **** Name *** **** Partner **** war somit über eine Holding an der *** Firma 12 *** herrschend beteiligt. Herr **** Partner **** hielt sowohl als Privatperson als auch über die **** Partner **** Holding GmbH überwiegend Mehrheitsanteile an den Konzerngesellschaften der ****Lieferer*** Firmengruppe. Herr **** Partner **** war auch Geschäftsführer der ****Lieferer*** Deutschland GmbH und zahlreicher weiterer verbundener Unternehmen. Die ****Lieferer*** Deutschland GmbH wurde von Hr. **** Partner **** gegründet und verfügt über eine österreichische UID-Nummer.

Wie von der Betriebsprüfung nachvollziehbar, schlüssig und überzeugend dargelegt, übte Herr **** Partner **** eine faktisch beherrschende Stellung im Konzern aus.

Die ****Lieferer*** betreibt das Factoring für die ganze ****Lieferer*** Firmengruppe. Die Buchhaltung der ****Lieferer*** wird in **** Ort **** in Österreich geführt.

Aus dem sehr umfangreichen und höchlich aufschlussreichen (hier ***Gruppe***k verkürzt dargestellt) Betriebsprüfungsbericht der Großbetriebsprüfung zur Prüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 FinStrG der ****Lieferer*** Deutschland GmbH, StNr: **** Nummer *** (bisher und in Folge auch: ****Lieferer***) vom 14.06.2017 war für das Gericht zu erwägen und festzuhalten:

Bemerkenswert war für das Gericht die Feststellung der Großbetriebsprüfung, dass auf deren Hinweis einer gegebenen erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalte dieser nicht Folge geleistet wurde, weiters kein Buchungsjournal und keine Daten zur Verfügung gestellt wurden, was das Gericht als ungewöhnlich ansieht. Ebenso sieht es das Gericht als befremdend an, dass auf die Urgenz der Großbetriebsprüfung geantwortet wurde, dass diese unzulässig sei.

Das keine Gesamtjournale und keine Stichtagsinventur übermittelt worden sind, stellt nach Ansicht des Gerichts nicht nur ein Verletzen der gebotenen Mitwirkungspflicht dar, sondern ist auch im Rahmen der Beweiswürdigung nach § 167 BAO ebenso zu würdigen, wie die Feststellung, dass der Geschäftsführer und die steuerliche Vertretung sich geweigert haben, der gesetzlich gebotenen Mitwirkung zu entsprechen.

Es wurden von der Außenprüfung im Rahmen der Prüfung zahlreiche Unternehmen, die der ****Lieferer*** Gruppe angehörig sind, aufgefunden, die weder über ein Büro noch Firmenmaterial verfügen. Festgestellt wurden auch Firmen, die weder über Eigentum, Personal oder Aktiva verfügen, noch am allgemeinen Markt teilnehmen.

Wie die Betriebsprüfung überzeugend ausführt, scheinen involvierend hierbei überall die Namen **** Mitarbeiter *** und **** Name *** **** Partner **** auf.

Mit der Betriebsprüfung war dem Gericht somit erkennbar, dass Hr. **** Partner **** eine beherrschende Rolle spielte und in der Konzerngruppe ****Lieferer*** auch Unternehmen vorhanden waren, die in Ermangelung von Betriebsvermögen nicht am Markt reüssieren können.

Wie mehrfach von der Betriebsprüfung ausgeführt, wurden immer wieder Rechnungen gelegt, die nach Ablauf der Zahlungsfristen storniert, rückverrechnet oder gruppenintern weiterfakturiert wurden. Das Ziel war offenkundig eine Vorfinanzierung durch die Factoring Banken.

Weiters wurde festgestellt, dass durch Aufbauschung von Forderungen versucht wurde, die Betriebe für Gläubiger und Geldgeber besser dastehen zu lassen. Zu diesen Zwecken gab es Rechnungen an nahestehende Unternehmen, welche gegen Erhalt geringer Margen und Zinsen entsprechende Zusammenarbeit möglich machten. Lieferungen im umsatzsteuerlichen Sinne lagen hierbei keine vor. Die Betriebsprüfung listete hierbei viele solcher Unternehmen auf.

Eines der zahlreichen erwähnten Unternehmen war die **** BF ****, also die nunmehrige Beschwerdeführerin.

Die Betriebsprüfung stellte im Rahmen der Prüfung hierbei fest, dass im Jahr 2010 bei den Rechnungen mit der Nr. 20110041 keine Lieferung erfolgte, im Jahr 2011 bei Rechnungen mit der Nummer 20110256, 20111052, 20120053, 20120134, im Jahr 2012 bei der Rechnung 20120951, im Jahr 2013 bei den Rechnungen mit der Nummer 20130102, 20130104, 20130105, 20131368 bis 20131370, 140013, im Jahr 2014 bei den Rechnungen 20141582, 20141583 und 2014604.

Diese Rechnungen wurden auch im Betriebsprüfungsbericht infolge der Betriebsprüfung der Beschwerdeführerin als Beilage angefügt (wie vom Gericht festgestellt, trägt die oben im Jahr 2013 genannte Rechnung Nr. 140013 in der Beilage die Nr. 140012).

Die Beschwerdeführerin kannte also die beanstandeten Rechnungen. Bemerkenswert ist, dass hierzu in der ansonsten so umfangreichen Beschwerde nichts ausgeführt worden ist.

Zur Mailkorrespondenz

Als Beweis für das Vorliegen eines Scheingeschäfts wurde von der belangten Behörde (ua) auf die vorliegende E-Mail-Korrespondenz zwischen den Unternehmen der ****Lieferer*** Gruppe untereinander sowie von Frau **** faktische Geschäftsführerin ****, die als faktische Geschäftsführerin festzustellen und auch als solche für die Firma **** BF**** GmbH aufgetreten ist und den Vertretern und Mitarbeitern der ****Lieferer*** GmbH hingewiesen.

Als relevante Beispiele seien aus der Mailkorrespondenz von **** Name *** **** Partner **** -wie erwähnt der Geschäftsführer der Fa. **** Firma 3 ****- und der Fa. **** Firma **** GmbH genannt: Unter dem Betreff "Finanzplan, Geldloch" am 10.03.2012 ist folgendes gemailt worden: ... "Factoring müssen wir forcieren", "**** Name 22*** müssen wir bereits nächste Woche das maximal mögliche einreichen..."

Die Ware wurde laut Behörde dann 2-3 Monate später von **** BF****, **** Unternehmen ***kte GmbH an die Fa. ****Lieferer*** Analyse GmbH bzw. die ****Lieferer*** Deutschland GmbH "weiterverkauft".

Für das Gericht ist es offensichtlich, dass mit dem Namen **** Name 22**** die faktische Geschäftsführerin gemeint ist. Dies ergibt sich für das Gericht aus den nachfolgend in diesem Erkenntnis angefügten E-Mails.

Als weitere E-Mails werden etwa angeführt:

Mail **** Mitarbeiter *** von ****Lieferer*** an **** faktische Geschäftsführerin **** am 14.05.2014: "Heute haben wir die RE 537 über € 123.525,00 + zusätzlich eine Teilzhlg. Über € 20.000,- überwiesen! So bald das Geld auf Ihrem Konto gutgeschrieben ist bitten wir um Überweisung der fälligen RE NR. 140013 über € 120.285,-"

Mail von **** Name *** **** Partner **** am 18.08 2014 an **** faktische Geschäftsführerin ****: "Ich möchte Dich bitten, daß ich Dir über die ****Lieferer*** noch etwas verkaufen darf, dann gehen sich die € 40.000,- auch aus."

Am 01.09.2014 wurde von Frau **** faktische Geschäftsführerin **** ein mail verfasst, in dem sie von der „Saldenbestätigung von GE Capital Factoring auch heute gekommen“ spricht. Weiters mit „Kopie ebenfalls an Euch“. Dieses Mail wird an Frau **** Mitarbeiter *** geschickt und CC an *** Unternehmen 3 ***-**** Partner ****. Es ist für das Gericht erkennbar, dass

hierunter besagter Herr **** Partner **** und für ihn arbeitende Personen die Empfänger dieser Nachricht sind.

Besagte Frau ***Mitarbeiter 3 *** führte in einem Mail vom 01. September 2014 aus „Anbei die von Hr. **** Partner **** versprochene Überweisung über 40.000 € , + wie auch vereinbart die neuen Rechnungen inkl. Lieferschein!“

Wie in den Prüfungsunterlagen der ****Lieferer*** GmbH expliziert, forderte laut mail vom 17.7.2013 Fr. **** Name 22*** die Überweisung von Zinsen betreffend „gefacter“ Rechnungen lt. beiliegender Aufstellung an.

Die genannten und weitere E-Mails von Frau **** faktische Geschäftsführerin **** und der Gruppe ****Lieferer*** lesen sich wie folgt:

[...]

Aus der vorliegenden E-Mail-Korrespondenz lassen sich für das Gericht folgende Schlüsse ziehen:

Es war eine Nahbeziehung zwischen Hr. **** Partner **** und Fr. **** faktische Geschäftsführerin **** zu deduzieren, die sich sowohl geschäftlich als auch privat konstatieren lässt. Dies lässt sich aus dem vertrauten Anreden mit Kosenamen sowie den gemeinsam geplanten und ausgeführten geschäftlichen Aktivitäten erschließen. Beide handelten im bewussten und gemeinsamen Vorgehen.

Frau **** Name 22*** als faktische Geschäftsführerin wusste, dass die Rechnungslegung für die Factoring Banken erfolgte.

Es ist der belangten Behörde beizupflichten, wenn sie ausführt, dass es der Beschwerdeführerin klar war, dass sie kein unternehmerisches Risiko trug.

Hierzu war auch nachfolgendes zu würdigen:

Laut Erhebungen der Großbetriebsprüfung-Graz, hat Frau **** Name 22**** angegeben, dass sie die Waren von der ****Lieferer*** Gruppe nur gegen vorherige Zusage der Warenrücknahme gegen eine kleine Marge erworben hat, da ein Weiterverkauf preislich schwer möglich war. Die Kontaktaufnahme passierte mit dem Geschäftsführer Herrn **** Partner ****, der auch bestimmte von bzw. an welche Firma und wann letztendlich die Fakturierung erfolgte.

Diese Ausführung, die von der beschwerdeführenden Partei niemals bestritten, sogar veristisch eingeräumt wurde, dass die Beschwerdeführerin geplant hatte, aus den Provisionszahlungen einen Gewinn zu erstreben und dies der Sinn des Geschäftsanschlusses war, ist für das Gericht dekompositorisch so zu werten, dass einerseits sehr wohl und nachvollziehbarerweise das Streben nach einem Gewinn die Grundlage der Überlegung war, hiervon jedoch die umsatzsteuerliche Thematik (siehe unten) zu trennen und gesondert zu beobachten ist.

Es war zu schließen, dass die Rechnungsausstellungen für die Factoring Banken erfolgten. Ein Verkauf der Waren am freien Markt und an andere Firmen als der Gruppe ****Lieferer*** war nicht beabsichtigt.

Zur Stellungnahme des Finanzamtes Landshut

In der Stellungnahme vom 01.04.2015 explizierte das Finanzamt Landshut, dass festgestellt worden ist, dass durch Verantwortliche der ****Lieferer*** Gruppe gezielt Ausgangsrechnungen erstellt worden sind, der keine Leistungen zu Grunde liegen.

Das Finanzamt führte weiter aus, die Kunden konkrete Verhaltensanweisungen erhalten haben zur Verschleierung der nicht erfolgten Warenlieferungen durch Verantwortliche der ****Lieferer*** Gruppe. Es ist nach den Prüfungserfahrungen in Deutschland davon auszugehen, dass diese Firmen auch unrechtmäßig Vorsteuern aus diesen Rechnungen geltend gemacht haben.

Weiters wird expliziert:

[...]

Des Weiteren wird in diesem Schreiben angeführt, dass eine Auflistung von Ausgangsrechnungen gefunden worden sind, die 97 Rechnungen mit dem Vermerk „Kategorie Dummy“ anführt. Nach den Ermittlungen der deutschen Behörden handelt es sich hierbei um Scheinrechnungen.

Zudem existiert eine tabellarische Übersicht „Factor-Bank aktuell 2011.xls“ in der Rechnungen der Fa. ****Lieferer*** Deutschland aufgelistet sind, in der Spalte Lieferungen gibt es Vermerke „ja“ oder „nein“, wobei ausgegangen wird, dass die Rechnungen mit dem Vermerk „nein“ Scheinrechnungen sind.

Datum	Rech. Nr.	Empfänger	netto UST		Gutschrift	Lieferung	lt. HD-Untl.
21.07.2010	AR2010004		26.151,00	5.230,20	nein	nein	
30.09.2010	2010006		92.400,00	18.480,00	nein	?	keine Lief.
30.09.2010	2010006	"	41.790,00	8.358,00	nein	?	keine Lief.
30.09.2010	2010006	"	68.900,00	13.780,00	nein	?	keine Lief.
11.10.2010	AR 2011000		9.148,89	1.829,78		18.05.2011	nein
11.10.2010	AR 2011000	"	5.511,39	1.102,28		18.05.2011	nein
13.10.2010	AR 2011000		9.366,40	1.873,28		27.04.2011	nein
13.10.2010	AR 2011000		8.646,80	1.729,36		28.03.2011	nein
21.10.2010	AR 2011000	"	9.206,30	1.841,26		28.03.2011	nein
02.11.2010	AR2011001		41.888,00	8.377,60	nein	nein	
08.11.2010	AR2011001		8.397,00	1.679,40		27.04.2011	nein

Schlussfolgernd wird von der belangten Behörde vorgebracht, dass sie aufgrund der vorliegenden Unterlagen davon ausgehe, dass es sich bei den von den Firmen **** Firma **** GmbH und der Fa. ****Lieferer*** Deutschland GmbH gelegten Rechnungen um Scheinrechnungen handle.

Hierzu ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin in ihrer Apologie nicht gelang zu erläutern, was die Bemerkungen einer „Kategorie Dummy“ Rechnung oder der expliziten Anführung, dass keine Lieferung erfolgt sind, bedeuten und die für das Gericht daraus abzuleitende offensichtliche Tatsache, dass damit eben statuiert wird, dass keine Lieferungen erfolgt sind, zu widerlegen.

Wenngleich dies ein anderes, fremdes Unternehmen betrifft, war vom Gericht hierbei die Nahebeziehung zwischen Fr. **** Name 22*** und Herrn **** Partner ****, somit zwischen der Beschwerdeführerin und der Gruppe ***Gruppe*** *** Firma 9 *** zu berücksichtigen, was sich auch aus dem gemeinsam von Frau **** Name 22*** und Herrn **** Partner **** erstellten Kommuniqué (hierzu wird ausführlich unter den „Erwägungen zur vorgebrachten Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin“ amplifiziert) ersichtlich ist. Es wäre daher ein Leichtes gewesen, mit einer Kontaktaufnahme zu dieser Firma diesen Sachverhalt aufzuklären, wenn sich dieser tatsächlich anders dargestellt hätte, als vom Finanzamt Landshut festgehalten.

Auch im Verfahren von dem Bundesfinanzgericht gelang es der Beschwerdeführerin darauf angesprochen nicht, darzulegen, was hier gemeint sein könne, außer eben, dass keine Lieferungen erfolgt sind und somit das Vorliegen von Scheinlieferungen zu konstatieren.

Entscheidungen zu Lieferung und Übertragung der Verfügungsmacht

Zur Thematik der Verfügungsmacht hat der Verwaltungsgerichtshof in vielen Entscheidungen Stellung genommen. So führt der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt:

Bei einheitlichen Leistungen, die sowohl Lieferelemente (Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand) als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthalten, richtet sich die Qualifizierung als Lieferung oder als sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen. Die Annahme einer Lieferung setzt also nicht nur voraus, dass die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. Es muss vielmehr hinzukommen, dass gerade die Zuwendung des Gegenstands den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs ausmacht. Anhaltspunkte dafür bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (VwGH 18.7.2001, 99/13/0176).

Verschaffung der Verfügungsmacht iSd § 3 Abs 1 UStG bedeutet, dass der Abnehmer oder in dessen Auftrag ein Dritter befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Art 14 Abs. 1 MwStSyst-RL spricht von einer Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen. Weitere Erläuterungen enthalten weder das nationale Recht noch das Unionsrecht. (Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG3 § 3 Rz 48)

Verfügungsmacht ist als eigenständiger unionsrechtlicher Begriff zu verstehen. Eine Lieferung eines Gegenstands liegt auch dann vor, wenn zwar die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, erfolgt, das rechtliche Eigentum am Gegenstand aber nicht übertragen wird (EuGH 8.2.1990, Shipping and Forward Enterprise Safe, 320/88). Die Formulierung „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ bezieht sich daher nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand **faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer** (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098).

Notwendig für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, dass dem Abnehmer tatsächlich **Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden** (zB VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095; VwGH 20.10.2004, 2004/14/0185; BFH 7.5.1987, V R 56/79; BFH 12.11.2008, XI R 46/07). Für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist der Gefahrenübergang für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071 mwN). Eine bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Übertragung der Verfügungsmacht. Es kommt darauf an, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes

endgültig zuzuwenden (zB VwGH 20.3.2002, 99/15/0041). Anhaltspunkte hierfür bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (VwGH 18.7.2001, 99/13/0176). Erforderlich ist zusätzlich zum Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger, dass dies von den Beteiligten **endgültig gewollt** ist (zB VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095). Es **ist Sache des nationalen Gerichts im Einzelfall festzustellen**, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist (EuGH 8.2.1990, Shipping and Forward Enterprise Safe, 320/88). (Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG3 § 3 Rz 50)

Zur Übertragung der Verfügungsmacht im vorliegenden Fall

Entscheidend für den wahren wirtschaftlichen Gehalt ist auch der wahre Willen der Parteien, was also von den Parteien beabsichtigt war. Zu fragen war demnach, ob die Verfügungsmacht übertragen werden sollte, oder es von Anfang an beabsichtigt war, dass dies nicht der Fall ist.

Festzuhalten ist vorerst, dass von der Beschwerdeführerin nicht aufgeklärt wurde, wie die realen Lieferungen von Deutschland -oder anderen Ländern- nach Österreich überhaupt von Statten gegangen sind, somit, wer und wann die Waren tatsächlich überbracht und ins Lager befördert hat. Schon gar nicht konnten Einzelheiten zu der (tatsächlichen) Beförderung, Versendung und Lieferung dargelegt werden. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nicht ausführen kann, von wem und wie die realen Warenlieferung an Sie in das Lager **** Ort **** getätigt wurden, ist beachtenswert.

Es will in diesem Zusammenhang auch bemerkt sein, dass das rekurrierende Problem von Scheinlieferungen nicht allein ein Unternehmen in Österreich betrifft, sondern mehrere Unternehmen der ****Lieferer*** Gruppe in einigen Staaten der EU. So wird im Bericht über die Prüfung der ****Lieferer*** GmbH festgehalten, dass die belgische Finanzverwaltung ausführte, dass es keine realen Lieferungen gab, ebenfalls führte die deutsche Finanzverwaltung aus, dass die ****Lieferer*** Gruppe mitunter keine realen Lieferungen tätig. Obwohl die ****Lieferer*** die Herausgabe der Buchhaltung verweigerte, konnte im Zuge der Prüfung nachgewiesen werden, dass eine der ****Lieferer*** Gruppe zurechenbare belgische Firma eine Briefkastenfirma ist. Die Fakturierungen an die belgische Firma gehen immer an das Lager in **** Ort ****, ebenso die der ****Lieferer*** GmbH. Die Ware jedoch verblieb immer in **** Ort ****. Bei anderen Unternehmen der ****Lieferer*** Gruppe wurde vermerkt: keine Website, kein Telefon, nichtexistierende Adresse, keine Bankverbindungen. Weiters wurde bei den Firmen der ****Lieferer*** Gruppe festgehalten: Rechnungen wurden doppelt ausgestellt; Weiterveräußerungen scheinen in der Buchhaltung nicht auf.; ZM und MIAS-Einträge fehlen sehr oft; Falsche UID-Nummern bei Lieferanten, UID der Empfänger fehlt.

So wurde auch bei anderen Firmen der ****Lieferer*** Gruppe bei Verrechnungen festgestellt: keine reale Lieferung, 2 % Aufschlag bei Rückverkauf. Es erscheint diese Vorgangsweise derohalben somit durchaus als exerziertes Modell anzusehen sein, eingedenk der Tatsache, dass in Summe bei über 15 Unternehmen der Gruppe dies so festgestellt worden ist. Sehr oft ist eine Provision (ca. 2%) festzustellen und es gab genaue Anweisungen an die Firma bezüglich Weiterverrechnung und Zahlungen. Es erfolgte auch die Abtretung der Forderungen an Factoring Banken. Auch bei Kontakten mit anderen Fremdfirmen war Herr **** Partner **** federführend tätig, er entschied allein, was, wann, wohin überwiesen und fakturiert werden soll.

Es war daher für das Gericht zu erkennen, dass Hr. **** Partner **** als Geschäftsführer mit überlegener Dispositionsstellung in der ****Lieferer*** Gruppe auftritt und die angeführten Geschäftsvorgänge auf seinen Willen beruhen.

Es will nachgetragen sein, dass bei diesen vorgenommenen Fakturierungen zwischen etlichen Firmen auffällig oft das Lager in **** Ort **** in Erscheinung tritt. Eine reale Warenbewegung oder ein Verlassen des Lagers war hingegen nicht gegeben.

Beobachtend man die Rechnungen innerhalb der ****Lieferer*** Gruppe, so ist zu konzedieren, dass diese formal mangelhaft ausgestellt wurden; zu schließen ist, dass keine reale Lieferung beabsichtigt waren, sondern ein im Kreis schicken der Ware. Bei Kontrakten mit Fremdfirmen wurden Provisionen verrechnet, reale Lieferungen erfolgten auch hier oftmals nicht.

Für die genannten Geschäfte mit der Beschwerdeführerin ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin den wirtschaftlichen Sinn der Kreislieferung der Gegenstände nicht erklären konnte. Auf die Frage, was für Sie der Sinn der Käufe und Verkäufe bei Ihr als mittleres Unternehmen in der Kette war, vermochte sie keine Antwort zu geben. Ein unternehmerisches Risiko lag, wie von der belangten Behörde ausgeführt, nicht vor, da die Beschwerdeführerin sowohl den Preis für Kauf, Verkauf und Provision ex ante kannte.

Erforscht man daher den wahren Willen der Parteien, kommt man unweigerlich zu dem Schluss, das von Anfang an nie beabsichtigt war, Lieferungen auszuführen, sintemalen die Beschwerdeführerin keinerlei Angaben über die tatsächlichen Warenbewegungen machen konnte. Die vorgebrachte Behauptung, dass Frau **** Name 22*** ins Lager **** Ort **** gefahren ist, um die Waren zu kontrollieren, stellt sich dem Gericht als reine Schutzbehauptung dar. Wie schon von der belangten Behörde ausgeführt, war hierzu ein erheblicher Zeitaufwand von Nöten. Aus den Mails ergibt sich auch, dass Frau **** Name

22*** nicht einmal gewusst hat, was eigentlich genau geliefert wurde. Die von Ihr getätigte Aussage, dass hierbei immer ein bis zwei Zeugen mitgefahren sind, ist vom Gericht ebenfalls als Schutzbehauptung zu sehen. Weder wurden hier Erklärungen der Zeugen vorgelegt noch andere Nachweise gebracht. Wie ausgeführt, wurde auch auf die Einvernahme verzichtet. Es konnte kein Indiz vorgelegt werden, die dieses Vorbringen bestätigen oder glaubhaft machen. Es war daher vom Gericht festzustellen, dass niemals beabsichtigt war, die Verfügungsgewalt zu übertragen. Der Zweck war von Anfang an ein anderer, nämlich das Vortäuschen von Lieferungen

Erläuternd wird zu Lieferungen hierzu auf die unionsrechtliche Anknüpfung und Ausführung verwiesen. In Art. 14 Abs. 1 MWSTRL wird ausdrücklich erwähnt, dass eine Lieferung von Gegenständen daraus besteht, die Befähigung zu übertragen, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Die wirtschaftliche Substanz muss vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergehen und dies muss auch gewollt sein.

Im Fall war es gerade jedoch nicht gewollt, dass die Substanz übergeht, da der Rückverkauf schon vor dem Abschluss des Kaufes vereinbart worden war. Auch hatte die Beschwerdeführerin keine Befähigung, über die Waren wie ein Eigentümer zu verfügen, da von Anfang an beschlossen war, sie wiederum man die ****Lieferer*** Gruppe zu verkaufen. Sie war somit in Ihrer Entscheidung nicht frei, sondern gebunden und hatte keine Möglichkeit, über die Gegenstände zu verfügen.

Es wurden zwischen den Unternehmen der Gruppe ****Lieferer*** als auch an von der ****Lieferer*** an fremde, aber in diese Malversation eingebundene Unternehmen daher Waren im Kreis geschickt. So hat die **** BF**** GmbH Waren von der ****Lieferer*** „angekauft“ und an die ***Gruppe*** **** Firma 3 **** „verkauft“, von dieser wurden diese wieder an die ****Lieferer*** GmbH „weiterveräußert“. Es erfolgte stets eine Rückverrechnung in den Unternehmensverband „**** Partner ****“. Die **** BF**** wurde faktisch nicht mit der Zahlung belastet, sie hatte auch mit der Disposition über die Waren nichts zu tun.

Mit den zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes oben ist fallbezogen festzuhalten:

- Die Beschwerdeführerin konnte keineswegs wie ein Eigentümer über die Sache verfügen, es war bereits vor dem Geschäft ausgemacht, dass sie sofort wieder rückgekauft werden wird.
- Die Substanz, der Wert und der Ertrag der Gegenstände ist keineswegs übergegangen, es war von den Parteien niemals beabsichtigt, dass die Beschwerdeführerin die Substanz erhält, lediglich, dass sie eine Provision von 1-3% erhält.

- Die wirtschaftliche Substanz sollte auch keineswegs *endgültig* übergehen, e contrario war ausgemacht, dass die wirtschaftliche Substanz in der ****Lieferer*** Gruppe verbleibt.
- Es war keineswegs so, dass beide Parteien *wollten*, dass die wirtschaftliche Substanz übergeht, die Vereinbarungen aus den E-Mails beobachten das Gegenteil.

Zu würdigen waren hierbei auch die Geschäftsbeziehungen der ****Lieferer*** Gruppe untereinander und die Feststellungen der Großbetriebsprüfung und des Finanzamtes Landshut, dass diese Vorgehensweise bei vielen anderen Unternehmen der Gruppe ebenso praktiziert worden ist.

Für das Gericht war auch zu berücksichtigen, dass die ****Lieferer*** Gruppe die Mitwirkung und Herausgabe von Buchhaltungsdaten verweigerte. Das Gericht sieht dies als Versuch an, zu verhindern, dass die Betriebsprüfung an die exponierten Rechnungen gelangt.

Erwägung zur vorgebrachten Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Verteidigungsrede aus, gutgläubig gehandelt zu haben. Sie hätte von den sonstigen Aktivitäten des Herrn **** Partner **** nichts gewusst und ging immer davon aus, dass alles in Ordnung sei. Im Jahr 2017 habe es noch keine Vorwürfe gegen Herrn **** Partner **** gegeben. Daher habe sie auch nicht fahrlässig gehandelt, sei vielmehr davon ausgegangen, dass Herr **** Partner **** alle steuerlichen Agenden korrekt erledigt habe und die Lieferungen im Konzern auch wirtschaftlich begründet waren.

Hierzu wurden vom Gericht erwogen:

Die Wiederholungsprüfung wurde mit Prüfungsauftrag vom 21.09.2017, Prüfungszeitraum 2010 bis 2015 vermerkt. Der Prüfungsbeginn war der 25.09.2017. Die Beschwerdeführerin wusste also spätestens zum 25.09.2017 von den Gründen für die Wiederholungsprüfung somit, dass eine Wiederholungsprüfung auf Grund dieser Vorwürfe der Scheingeschäfte geschieht.

Von besonderem Interesse für das Gericht ist in diesem Zusammenhang ein Schreiben, dass von Herrn **** Partner **** und Fr. **** Name 22*** gemeinsam (sic!) aufgesetzt worden ist und ihn dem sie über ihre Geschäftsbeziehung berichten.

Interessanterweise erfolgte (sehr) kurz nach Prüfungsbeginn, bei der der Beschwerdeführerin ja mitgeteilt worden ist, dass die Wiederholungsprüfung auf Grund des Verdachtes von Scheinlieferungen besteht, dies betreffende Schreiben von **** Partner **** und **** Name

22*** gemeinsam, in dem sie auffälligerweise ausführen, dass normale Lieferungen erfolgt seien.

Es erscheint dem Gericht unverständlich, solch ein gemeinsames Schreiben zu verfassen, wo doch die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben von keinen Vorwürden gegen **** Partner **** wusste. Es stellten sich dem Gericht daher die Fragen, warum Sie ein gemeinsames Schreiben verfassen sollte, in dem unverbrüchlich insinuiert wird, dass sehr wohl Lieferungen gegeben waren, wenn Ihr nicht bewusst war, dass Probleme mit den Lieferungen gegeben waren und warum das Schreiben ausgerechnet gemeinsam mit Herrn **** Partner **** erfolgte, wenn nicht aus dem Grund, dass die Beschwerdeführerin wusste, dass genau mit diesen Firmen eben Probleme mit den Lieferungen gegeben waren. Wenn sie tatsächlich nichts von problematischen Lieferungen wusste und auch nicht die geringste Ahnung davon hatte, dass Herr **** Partner **** und seine Firmen betroffen waren, ergibt dieses Schreiben überhaupt keinen Sinn. Der einzige nachvollziehbare Grund, warum **** Name 22*** Interesse an diesem Schreiben hatte, war, dass sie wusste, dass es problematische Lieferungen im Zusammenhang mit Herrn **** Partner **** und dessen Firmengruppe gab. Sie wusste also, dass die Finanzverwaltung die Lieferungen von **** Partner **** und der ****Lieferer*** meinen, wenn sie von Scheinlieferungen spricht.

Obwohl also die Vorwürfe gegen Hr. **** Partner ****, die ja immerhin finanzstrafrechtlicher Natur waren und keine Lappalie darstellten, Fr. **** Name 22*** bekannt waren, suchte sie diesen offenbar auf, um ein gemeinsames Kommuniqué zu verfassen.

Sollte Fr. **** Name 22*** im guten Glauben gewesen sein und nichts von den Aktivitäten von Herrn **** Partner **** gewusst haben, sollte sie eigentlich als sorgfältige Geschäftsführerin konsterniert über diese Vorwürfe gewesen sein und war es angebracht, bei Bekanntwerden des Vorwurfs eines solch inkriminierenden Verhaltens eine gewisse psychische und physische Distanz zu wahren. Dass Sie nun bewusst seine Nähe suchte, auch noch ein gemeinsames Vorgehen stipuliert und von ihr und Herrn **** Partner **** gemeinsam auch noch ein Kommuniqué verfasst wird, ist bemerkenswert. Ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken war für das Gericht daraus ersichtlich. Dieses Vorgehen war nach Ansicht des Gerichts darauf gerichtet, dass die Waren im Verbund „**** Partner ****“ verblieben, Rechnungen geschrieben werden und die **** BF**** GmbH mit den Waren und deren Verbringung selbst nicht belastet wurde.

Nach Ansicht des Gerichts hätte eine gutgläubige Geschäftsführerin den Kontakt abbrechen und weiteren Kontakten abhold sein müssen, keineswegs jedoch affirmieren, dass man zusammen agiert hat.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass **** Partner **** „nur“ ein Geschäftspartner war, verweist das Gericht darauf, dass seiner Meinung nach dann solch ein Schreiben nie verfasst worden wäre.

Bemerkenswerterweise hat die Beschwerdeführerin Herrn **** Partner **** auch noch in der Beschwerde als Zeugen benannt, ebenso Fr. ***Mitarbeiter 3 ***, dies also noch am 23.05.2018.

Wenn die Beschwerdeführerin also ausführt, in Malversationen nicht eingebunden gewesen zu sein, kann das Gericht eine gelungene Exculpation dem Schreiben jedenfalls nicht zubilligen.

Wie auch schon oben aus dem E-mailverkehr ersichtlich, war aus den sehr freundschaftlichen Anreden eine persönliche Nahebeziehung, vor allem aber auch aus den Inhalten der Mails immer ein gemeinsames und gewolltes Vorgehen von der Beschwerdeführerin und der Gruppe **** Partner **** zu erkennen.

Vor allem wusste Sie bereits vor Kauf der Ware, dass Sie diese wieder an die Gruppe **** Partner **** verkaufen wird, ohne Warenbewegung und ohne je eine Disposition über die Ware getroffen zu haben.

Dass die Problematik der Vorsteuern Ihr bewusst war, war auch aus dem ostentativ übermittelten Bild der Drapierung des Namens der Beschwerdeführerin auf einer Warenlieferung ersichtlich. Es ist kein anderer Grund erkennbar, als dass die Thematik der Verfügungsmacht und damit der Vorsteuer ein erkanntes existentielles Problem darstellt.

Da also ein gemeinsames Vorgehen offenkundig ist, die Beschwerdeführerin wusste, dass die getätigten Geschäften nicht wie in der Branche sonst üblich erfolgen, kein Verkauf oder Kauf auf eigene Rechnungen erfolgte, die Problematik der Vorsteuer bekannt war, dennoch geflüßentlich weiter so gehandelt wurde, war eine Gutgläubigkeit nicht gegeben.

3. Rechtliche Beurteilung

Zur faktischen Geschäftsführerin

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH werden Personen, "die trotz fehlender formeller Bestellung maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung" ausüben, als faktische Geschäftsführer bezeichnet. (RIS-Justiz RS0119794)

Nach dem Vorbild des § 6a Abs 2 und 3 KommStG soll der Personenkreis, den die Ausfallshaftung des § 9 trifft, auf Personen erweitert werden, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtliche Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass

abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden (vgl ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 55). Der faktische Geschäftsführer wird vom Gesetzgeber durch § 9a in gleicher Weise in den Bereich der Geschäftsführerhaftung wie der handelsrechtliche Geschäftsführer einbezogen (vgl VwGH 24. 4. 2024, Ro 2022/15/0040).

Nach herrschender Lehre sind mögliche Kriterien das Auftreten nach außen, die Verdrängung eines formell bestellten Geschäftsführers, der nachhaltige und dauernde Einfluss auf die Gesellschaft, die Gesellschaftereigenschaft, die Zustimmung der Gesellschafter und die Wahrnehmung berechtigter Interessen. Unabdingbares Kriterium sei allerdings nur eine nachhaltige und dauerhafte Einflussnahme (Lobnik, Die Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung, GES 2021, 287 (287)).

Übt eine Person augenscheinlich die Kompetenzen des organschaftlichen Geschäftsführers aus, ohne dazu befugt zu sein, kann idR eine faktische Geschäftsführung angenommen werden (Lobnik, Die Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung, GES 2021, 287 (289)).

Eng in Zusammenhang mit der wesentlichen Verdrängung steht die Dauer und Nachhaltigkeit des Einflusses auf die Gesellschaft. Die faktische Übernahme von Geschäftsführungsangelegenheiten darf nicht bloß punktuell in Form einiger weniger Handlungen sein, da diese die Organisationsstruktur der GmbH intakt lassen. Vielmehr fordert die herrschende Ansicht einen nachhaltigen und dauernden Einfluss (Lobnik, Die Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung, GES 2021, 287 (292)).

Wie ausgeführt, trat im vorliegenden Fall, wie (ua) aus den E-Mails, dem Bericht über die Betriebsprüfung, den Einvernahmen durch die Großbetriebsprüfung und den Erörterungsterminen festzuhalten ist, Fr. **** faktische Geschäftsführerin **** gegenüber der Finanzverwaltung und den Geschäftspartnern als Geschäftsführerin auf. Sie ist demnach, auch da keinerlei widersprechende Angaben der Beschwerdeführerin oder der Geschäftsführerin vorliegen, als faktische Geschäftsführerin anzusehen.

Zur Beschwerdeentscheidung über die Wiederaufnahme und dem neuen Sachbescheid

Mit Beschwerdeentscheidung vom 29. August 2019 und nachfolgende Begründung vom 30. August 2019, wurden mittels Beschwerdeentscheidung die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2016 als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 28. August 2020 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2010 bis 2015 als unbegründet abgewiesen.

Zu dieser Thematik hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt:

Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg. 8771/F; vgl. auch *Ritz*, BAO6 § 307 Tz 7). Gleiches gilt auch für Beschwerdeverentscheidungen des Finanzamts. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs. 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdeverentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl. zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074, VwSlg. 8435/F). Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof ist die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes. Insoweit ist im hier gegebenen Zusammenhang - bei zunächst gleichzeitiger Entscheidung des Finanzamts über Wiederaufnahme und Einkommensteuer - entscheidend, dass das Verwaltungsgericht in der zutreffenden Reihenfolge (gleichzeitig) entschieden hat. Dass das Finanzamt hingegen zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdeverentscheidung entschieden hat, bewirkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Zur Entscheidung durch Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß § 272 BAO obliegt die Erledigung einer Beschwerde dem Senat, wenn dies (ua) in der Beschwerde oder dem Vorlageantrag begehrt wird.

Laut § 274 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies (ua) in der Beschwerde oder im Vorlageantrag begehrt wird.

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde vom 23.05.2018 die Entscheidung durch Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Anträge iSd § 272 Abs 1 Z 1 BAO bedürfen keiner Begründung und sind zurücknehmbar (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 272 RZ 4, Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 272, 755; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 272 Anm 4; Langheinrich/Ryda, FJ 2019, 209; VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 0174; Drapela/Knechtel, Anträge, 222; Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 272 Rz 12; Gunacker-Slawitsch in Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Rechtsmittelverfahren2, Rz 3.31).

Anträge iSd § 274 Abs 1 Z 1 BAO bedürfen keiner Begründung und sind zurücknehmbar (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 274 RZ 3, VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 0174; 1.6.2006,

2005/15/0089, 0090, 0091; 30.1.2008, 2007/16/0178; 29.7.2010, 2006/15/0215; BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023). Die Zurücknahme ist weder zurücknehmbar noch widerrufbar (BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023).

Der Antrag auf Senatsentscheidung wurde im Zuge des Erörterungstermins am 10.12.2025 zurückgezogen.

Mit Schreiben vom 18.03.2026 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Nach § 274 Abs. 1 Z. 2 BAO hat, wenn ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wird, die Partei im Sinne des § 265 Abs. 5 BAO, somit die belangte Behörde, das Recht, binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen.

Das erkennende Gericht hat die belangte Behörde am 18.03.2026 über die Zurücknahme in Kenntnis gesetzt. Bei Ablauf der Frist von zwei Wochen, somit am 01.04.2026 hatte die belangte Behörde keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung war demfolglich obsolet geworden.

Zur freien Beweiswürdigung des Gerichts und die Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194 idgF – BAO)

Laut § 119 BAO der Abgabepflichtige die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Leistet der Abgabepflichtige der Einladung des Finanzamts zu einer – schriftlichen – Vernehmung über einen von ihm darzulegenden Sachverhalt nicht Folge, verletzt er seine Offenlegungspflicht. (VwGH 29. 9. 1987, 87/14/0093, ÖStZB 1988, 205; 7. 9. 1990, 89/14/0261–0263, ÖStZB 1991, 206.)

Leistet der Abgabepflichtige der Einladung der Abgabenbehörde zu seiner (schriftlichen) Vernehmung nicht Folge und verletzt er solcherart seine Offenlegungspflicht, so ist die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs 2 BAO berechtigt, diesen Umstand in ihrer Beweiswürdigung zu berücksichtigen (Hinweis E 29. 9. 1987, 87/14/0093). VwGH 7. 9. 1990, 89/14/0261, ÖStZB 1991, 206).

Der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ gilt im finanzgerichtlichen Verfahren nicht (Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren im Abgabenrecht, 2.Auflage, Rz 3.138)

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet ist.

Wenn keine Möglichkeit besteht, den maßgebenden Sachverhalt selbst zum Gegenstand der Beweisführung zu machen (unmittelbarer oder direkter Beweis), so ist es zulässig, aus bewiesenen oder zu beweisenden Tatsachen auf das Zutreffen oder Nichtzutreffen des den Beweisgegenstand bildenden Sachverhaltes zu schließen (mittelbarer oder indirekter Beweis, Indizienbeweis); der unmittelbaren Beweisführung ist jedoch der Vorzug zu geben.

Im Interesse der Verpflichtung zur amtswegigen Wahrheitsermittlung sind im Abgabenverfahren auch solche Beweismittel zu berücksichtigen, die der Abgabenbehörde unzulässigerweise zugekommen sind (zB im Zuge einer gegen das Wiederholungsverbot des § 148 Abs 3 BAO verstoßenden abgabenbehördlichen Prüfung). Es gilt daher grundsätzlich kein Beweisverwertungsverbot.

Als Beweismittel kommt im Abgabenverfahren alles, somit auch ein Aktenvermerk in Betracht. (VwGH 4. 9. 1986, 86/16/0080, ÖStZB 1987, 361).

Bei dem als „Niederschrift“ bezeichneten Prüfungsbericht handelt es sich keineswegs um einen rechtsgestaltenden oder rechtsfeststellenden Verwaltungsakt, sondern um das vom Prüfer schriftlich festgehaltene Prüfungsergebnis, das im Abgabenverfahren als Beweismittel Berücksichtigung zu finden hat. (VwGH 27. 4. 1995, 3/17/0320, ÖStZB 1995, 611).

Im Verfahren in Abgabensachen und im Verwaltungsverfahren – anders als im gerichtlichen Strafverfahren und im Streitverfahren vor den Zivilgerichten – gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nicht. Die Abgabenbehörde kann auch Aussagen vor Gerichten, vor anderen Verwaltungsbehörden, vor Dienststellen der Polizei und der Gendarmerie, ja auch vor Privatpersonen, etwa vor Rechtsanwälten oder Notaren, als Beweismittel heranziehen. (VwGH 5. 7. 1960, 2101/57; 10. 12. 1985, 84/14/0007; 17. 4. 1961, 2428/59; 20. 2. 1992, 90/16/0156, ÖStZB 1992, 916; 14. 11. 1996, 94/16/0033, ÖStZB 1997, 375).

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Abgabenverfahren genügt es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist.

Leugnet in Ansehung des Grundsatzes „nemo tenetur se ipsum accusare“ eine Partei im Abgabenverfahren eine für sich nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten

Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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. (VwGH 7. 6. 1983, 82/14/0321; 19. 2. 1985, 84/14/0103, ÖStZB 1985, 294; 28. 6. 1989, 89/16/0005 = Slg 6412 F; 26. 3. 1992, 90/16/0202, ÖStZB 1993, 79; 9. 9. 2004, 99/15/0250).

Auch der indizielle Beweis ist Vollbeweis. Er besitzt insoweit einen logischen Aufbau, als Folgerungen auf das zu beweisende Tatbestandsmerkmal mit Hilfe von Erfahrungstatsachen gezogen werden. Der Indizienbeweis erfordert damit zum einen Indizien (so genannte Hilfstatsachen), zum anderen allgemeine Erfahrungssätze und schließlich Denkgesetze und logische Operationen, um auf das Vorhandensein der Haupttatsache folgern zu können. Der Grundsatz freier Beweiswürdigung schließt es daher nicht aus, Geschehensabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen. (VwGH 6. 12. 1990, 90/16/0031, ÖStZB 1991, 269 = Slg 6557 F; 26. 5. 1993, 90/13/0155, ÖStZB 1994, 330).

Ob die Absicht von Parteien eines in Frage stehenden Rechtsgeschäftes darauf gerichtet war, dieses Rechtsgeschäft abzuschließen, ist für die abgabenrechtliche ebenso wie für die zivilrechtliche Beurteilung des Eintritts der mit dem Geschäftsabschluss verbundenen Rechtsfolgen eine Tatfrage, deren Lösung auf der Ebene der Beweiswürdigung gefunden werden muss, gleich ob die Parteien der behaupteten Vereinbarung zueinander im Angehörigenverhältnis stehen oder nicht. Denn auch die von der Rechtsprechung des VwGH gestellten Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind Ausfluss der Beweiswürdigung (VwGH 4. 9. 1992, 91/13/0196, ÖStZB 1993, 203).

Laut § 269 BAO haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Verpflichtungen, die den Abgabenbehörden eingeräumt sind.

Nach § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht – außer in den Fällen des § 278 BAO – immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abweisung der Bescheidbeschwerde als unbegründet ist so zu werten, als ob die Rechtsmittelbehörde eine mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmende Entscheidung erlassen hätte (zB VwGH 24.3.2015, Ro 2014/15/0042; 15.5.2019, Ra 2018/13/0048; 29.6.2022, Ra 2021/15/0072; 24.8.2023, Ra 2023/13/0062; 14.12.2023, Ra 2021/13/0118), der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (zB VwGH 23.2.2011, 2008/13/0115; 27.1.2012, 2011/17/0086; 25.4.2013, 2012/15/0161; LVwG NÖ 17.1.2023, LVwG-AV-674/001-2022).

Es genügt der Abspruch, die Beschwerde werde als unbegründet abgewiesen. Der gesamte Inhalt des angefochtenen Bescheides muss nicht wiederholt werden (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, 0276).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die belangte Behörde hat in den angefochtenen Bescheiden die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerbeträge verworfen und als nicht abzugsfähig erklärt.

Die beschwerdeführende Partei führte gegen Vorsteuerkürzung im Schreiben vom 25.3. 2018 aus:

„ (...) die in Rechnung gestellte UST wurde ja korrekt vom Lieferanten an das FA zur Gänze bezahlt. Gleichzeitig wird im BP-Bericht bestätigt, dass von allen zugehörigen Ausgangsrechnungen die UST von unserer Mandantin ordnungsgemäß gemeldet und bezahlt wurde. D.h. alle Lieferungen an unsere Mandantin wurden vom Lieferanten völlig korrekt abgewickelt und die UST entrichtet. Unsere Mandantin wiederum hat die dazu erstellten Ausgangsrechnungen ebenfalls korrekt gemeldet und die UST entrichtet. Hier stellt sich deutlich die Frage aus welchem Motiv heraus sollte ein Scheingeschäft erfunden worden sein, dass die Umsatzsteuer betrifft. Alle damit zusammenhängenden Abgaben wurden korrekt entrichtet und gemeldet. Die Annahme eines Scheingeschäftes beruht offensichtlich ausschließlich auf Informationen, die bei der Prüfung des Lieferanten gewonnen wurden. Diese Informationen führen aber nicht zwangsläufig bei unserem Mandanten zu Änderungen oder Wiederaufnahme bzw. können nicht zu Lasten unseres Mandanten gehen.

Eine Kürzung der Vorsteuer aus dem Gesetzestext des § 12 Abs. 14 ist daher gar nicht möglich. Da der Gesetzeswortlaut völlig unzweifelhaft klar die Voraussetzungen definiert, dass „Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.“

Beide Voraussetzungen treffen hier nicht zu. Es wurde weder UST hinterzogen noch ein die UST betreffendes Finanzvergehen begangen. Die letzten Änderungen in den UST-Richtlinien bestätigen das ausdrücklich.“

Der Beschwerdeführer verweist dann nachfolgend direkt auf die Umsatzsteuerrichtlinien.

Zur Rechtsqualität von Richtlinien ist wie folgt zu amplifizieren:

Als Adressaten des Erlasses werden genannt: Bundesministerium für Finanzen; Steuer- und Zollkoordination; Finanzämter; Großbetriebsprüfungen; unabhängigen Finanzsenat. (sic!)

Die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 stellen einen Auslegungsbehelf zum Umsatzsteuergesetz 1994 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Umsatzsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Umsatzsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien **nicht** abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Unter Punkt 5. der ebenfalls als Erlass zu bewertenden Einkommensteuerrichtlinien:

"Erlässe sind **keine Rechtsquellen** (zB. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062), keine Rechtsverordnungen (im Sinn des Art. 18 Abs. 2 B-VG), keine Weisungen (im Sinn des Art. 20 Abs. 1 B-VG bzw. des § 44 BDG 1979) Das Vertrauen auf in Erlässen vertretene Rechtsauffassungen ist ein bei der Übung von Ermessen zu berücksichtigender Umstand. (...)"

So findet sich bei Erlässen auch:

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

In Deutschland hat der BFH wiederholt festgestellt, dass Steuerrichtlinien keine Rechtsnormqualität zukommt, sie keine Rechtsgrundlage für einen steuerbegründenden Verwaltungsakt bieten und Gerichte grundsätzlich nicht binden. (Urteil vom 4.5.2006, VI R 28/05)

Ebenso ist die Rechtslage in Österreich. De facto sind sie nämlich nichts Anderes als generelle Weisungen bzw. Verwaltungsverordnungen. Richtlinien sind allerdings mangels Veröffentlichung im BGBl. nicht gehörig kundgemacht, was - unabhängig vom materiell-rechtlichen Inhalt - zwangsläufig zur Aufhebung durch den VfGH führt. (Erk vom 15.3.1993, V 94/92, 1993, 662, mit dem der Erlass AÖFV 1980/266 zur begünstigenden Besteuerung von geselligen Veranstaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgehoben wurde.)

Auch der VwGH sieht Richtlinien mangels Kundmachung im BGBl. für ihn **nicht als beachtlich an** und meint, dass sie keine Rechte und Pflichten eines Steuerpflichtigen begründen können. Daher könne ihnen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht dieselbe Wirkung wie einer Einzelauskunft des zuständigen Finanzamtes zukommen. (SWK 28, 1. Oktober 2006

unter Verweis auf Erk. vom 22.9.1999, 97/15/0005, sowie Erk. vom 9.3.2005, 2001/13/0062; vgl. hierzu auch Renner, SWK-Heft 16/2005, Seite S 537 ff.)

Eine Bindung an Erlässe ist auch für das erkennende Gericht **nicht gegeben**.

Zur Lieferung, Beförderung und Versendung

Lieferung nach Art 14 Abs. 1 MWSTRL: Lieferung von Gegenständen besteht darin, die Befähigung zu übertragen, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Die wirtschaftliche Substanz muss vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergehen und dies muss auch endgültig gewollt sein. Es ist Sache des nationalen Gerichts im Einzelfall festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist (EuGH 8.2.1990, Shipping and Forward Enterprise Safe, 320/88).

Beförderung bedeutet, dass der Gütertransport durch den liefernden Unternehmer, den Abnehmer oder unselbständige Erfüllungsgehilfen des Lieferers oder des Abnehmers erfolgt. Ob dabei eigene, gemietete oder geliehene Beförderungsmittel verwendet werden, ist gleichgültig. Der Beginn der Beförderung erfolgt im Zeitpunkt, in dem der Gegenstand den Unternehmensbereich mit dem Zweck verlässt, um dem Abnehmer die Verfügungsmacht zu verschaffen oder in dem der Abnehmer den Gegenstand zum Zweck der Beförderung abholt (Ruppe/Achatz5, § 3 Rz 162). Entscheidend sind der tatsächliche Transportbeginn und nicht schon Vorbereitungshandlungen wie etwa der Bereitstellung der Ware, deren Verpackung oder Verladung (Rz 447 UStR). Eine Beförderung liegt auch vor, wenn der Gegenstand der Lieferung mit eigener Kraft fortbewegt wird, zB bei Kraftfahrzeugen auf eigener Achse (BFH 20.12.2006, V R 11/06).

Versendung liegt gem. § 3 Abs 8 UStG vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Beim Versenden lässt der Unternehmer oder der Abnehmer die Beförderung eines Gegenstandes durch einen selbständigen Unternehmer (Frachtführer, Gelegenheitsfrachtführer, Verfrachter von Seeschiffen) ausführen oder durch einen Spediteur (Gelegenheitsspediteur) besorgen. Bei der Versendung ist daher grundsätzlich auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen (Abschn. 3.14 Abs 7 dt UStAE). Vereinbarungen zw den Parteien über die Kostentragung (zB durch Incoterms, s Rz 206 ff) haben diesbezüglich nur Indizwirkung (Gurtner/Pichler, SWK 2006, S 788).

Zum Vorsteuerabzug – gesetzliche Grundlagen und höchstgerichtliche Entscheidungen

Nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG kann der Unternehmer die in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene USt für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist (auch), dass der leistende Unternehmer die Leistung im Rahmen des (leistenden) Unternehmens erbringt. Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht, wenn die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt aufweist, von dem die Leistung nicht erbracht wurde (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

Eine Leistung wird grundsätzlich an den erbracht, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsverhältnis zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist. Leistungsempfänger ist also, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat.

Die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind in § 12 UStG taxativ aufgezählt. Das Fehlen auch nur einer Voraussetzung führt zur Versagung des Vorsteuerabzugs, ohne dass es der Behörde möglich wäre, das fehlende Tatbestandselement in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (vgl VwGH 1. 12. 1983, 83/15/0033; 14. 1. 1991, 90/15/0042 sowie 7. 7. 2004, 99/13/0159).

Ebenso entschied der EuGH 29.4.2004, Terra Baubedarf Handel GmbH, C-152/02, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind - Lieferung oder Dienstleistung bewirkt und das von den Mitgliedstaaten als Rechnung betrachtete Dokument vorliegt. Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt demzufolge neben dem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen auch weiterhin den Besitz einer Rechnung voraus.

Nach der Rsp des EuGH (verb Rs C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Schoenimport, Italmoda, Mariano Previti ua; vgl auch C-285/09, R.) müssen nationale Behörden und Gerichte einem Unternehmer im Rahmen einer ig-Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf MwSt-Befreiung oder auf MwSt-Erstattung versagen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer iRe Lieferkette begangenen MwSt-Hinterziehung beteiligt hat. Dies gilt auch, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen.

Andererseits darf einem Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einem vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, auf Grund nationaler zivilrechtlicher Rechtsvorschrift nicht der Vorsteuerabzug versagt werden. EuGH

und VwGH haben in verschiedenen Urteilen bzw Erkenntnissen die Voraussetzungen näher definiert:

Bei tatsächlicher Leistung und ordnungsgemäßer Rechnung hat die Behörde anhand objektiver Umstände nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige um den Betrug wusste oder hätte wissen müssen (21.6.2012, Mahagében Kft., C-80/11 und Péter Dávid, C-142/11; EuGH 6.12.2012, Bonik EOOD, C-285/11).

Die Involvierung in einen USt Betrug ist insbesondere bei folgenden Umständen überprüfungsbedürftig (UFS 6.5.2013, RV/0739-L/08): Marktunüblich niedrige Bezugspreise, **Mehrfachumlauf von Waren, fremdbestimmte Vorgaben zur Weiterveräußerung, ungewöhnliche Umstände der Warenbewegung** (Streckengeschäft, Unplausibilitäten in der Abwicklung), sonstige Auffälligkeiten (fehlender Unternehmensstandort, Korrespondenz über Büroserviceunternehmen, Aufnahme neuer Lieferantenbeziehungen), Branchenwechsel beim Lieferanten oder Zahlung auf ein ausländisches Bankkonto. Zwecks Beurteilung, ob der Beschwerdeführer als Unternehmer von einem USt-Betrug zumindest hätte wissen müssen, gilt, dass dann, wenn der Unternehmer bei **Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen abschließt und die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung zeigen, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ein Gutgläubenschutz regelmäßig ausgeschlossen ist** (BFG 18.2.2020, RV/7102457/2015; kein Vorsteuerabzug bei bloßem Abverlangen formeller Nachweise ohne weitere Nachprüfung).

Ob der Abnehmer vom MwSt. Betrug wusste, oder wissen musste, ist eine **Tatfrage**, die die Abgabenbehörde in **freier Beweiswürdigung** zu beurteilen hat. Zu prüfen ist, ob der Abnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat. Ist der Abnehmer eine Körperschaft, ist das Wissen der zur Vertretung Berechtigten und auch **der faktischen Vertreter der Körperschaft zuzurechnen** (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuer Kommentar, 5. Auflage, § 12, Rz 95, VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172; VwGH 10. 9. 2020, Ra 2018/13/0106).

Zum Sorgfaltsmaßstab wird ausgeführt, dass die Sorgfaltspflichten des Unternehmers umso höher sein müssen, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert ist (aaO Rz 95).

Schließt der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen ab und zeigen die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ist ein **Gutgläubenschutz regelmäßig ausgeschlossen**.

Als ungewöhnlich werden (nach Rz 96 wie oben) bezeichnet: wenn in der Lieferkette **Weisungen über Abnehmer und Preise durch Hintermänner** nachgewiesen sind (BFH 19.4.2007, V R 48/04).

Nach einhelliger VwGH- und BFH-Rspr setzt der Vorsteuerabzug bei richtlinienkonformer Auslegung voraus, dass eine Steuer für den berechneten Umsatz geschuldet wird (zB VwGH 25.2.1998, 97/14/0107; BFH 2.4.1998, V R 34/97 mit Hinweisen auf EuGH 13.12.1989, Genius Holding, C-342/87). Nur weil die Steuerverwaltung beim Rechnungsaussteller die von diesem erklärte MwSt nicht berichtet hat, kann nicht geschlossen werden, dass die Verwaltung anerkannt hat, dass der Rechnung ein tatsächlich bewirkter steuerpflichtiger Umsatz gegenübersteht (EuGH 31.1.2013, LVK - 56 EOOD, C-643/11 und Stroy trans EOOD, C-642/11; daher keine zwingende gleiche Beurteilung bei Lieferer und Empfänger iZm Steuerschuld kraft Rechnung).

Der Vorsteuerabzug setzt aber nicht nur die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers voraus, er erfordert vielmehr auch die Leistungserbringung iRd Unternehmens des leistenden Unternehmers (zB VwGH 28.10.1998, 97/14/0142).

Für den Abzug der USt aus Lieferungen und sonstigen Leistungen muss daher einerseits die Leistung an den Unternehmer ausgeführt worden sein, und der Unternehmer muss die Rechnung darüber erhalten haben (vgl VwGH 29. 3. 2007, 2004/15/0017).

Der Vorsteuerabzug steht gem. § 12 Abs 1 Z 1 lit a nur für Lieferungen und sonstige Leistungen zu. Eine von einem Unternehmer in einer Rechnung (Scheinrechnung) gesondert ausgewiesene Steuer, die nicht auf eine Lieferung oder sonstige Leistung zurückzuführen ist, berechtigt den Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug (vgl VwGH 24. 6. 2010, 2008/15/0095; 8. 7. 2009, 2006/15/0264; 3. 9. 2008, 2006/13/0118; dazu auch UFS Wien 13. 7. 2007, RV/1820-W/04). Die Steuer wird in diesem Fall vom Rechnungsaussteller gem. § 11 Abs 14 geschuldet, eine Rechnungsberichtigung ist nicht möglich.

Der Vorsteuerabzug aufgrund einer Rechnung für ein Scheingeschäft ist auch dann unzulässig, wenn die USt vom Rechnungsaussteller abgeführt wurde (vgl VwGH 27. 2. 2002, 98/13/0053; 27. 3. 2002, 96/13/0148; ebenso OGH 23. 7. 2008, 13 Os 65/08w).

Missbräuchliche Praktiken sind nach der Rsp des EuGH (21. 2. 2006, C-255/02, Halifax plc ua; dazu Beiser, ÖStZ 2006/675; 27. 10. 2011, C-504/10, Tanoarch s.r.o.) auch auf dem Gebiet der USt verboten (vgl dazu auch USt-Protokoll 2007 betr Vermietung eines Zahnlabors durch eine Ehegatten-Personengemeinschaft an einen Gesellschafter; UFS Graz 17. 1. 2008, RV/0153-G/06 betr Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Finanzierung von Infrastrukturinvestitionen einer Gemeinde; zu missbräuchlichem Immobilienleasing vgl VwGH 15. 5. 2020, Ra 2018/15/0113).

Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen müssen an den Unternehmer **bereits ausgeführt** worden sein, um ein Recht auf Vorsteuerabzug zu vermitteln. Für erst zu erbringende Leistungen kann aufgrund einer Vorausrechnung kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden (vgl Ruppe/Achatz, UStG § 12 Rz 39; VwGH 20. 12. 2006, 2003/13/0003).

Mangels ausdrücklicher Bestimmung werden Lieferungen im Übrigen in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die **Verfügungsmacht** an dem Gegenstand **verschafft** wird (vgl dazu näher § 3 Rz 20 ff und Rz 187 ff sowie zu Sonderfällen § 3 Rz 40 ff). (Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 § 12 Rz 35 (Stand 1.12.2021, rdb.at))

Gem § 12 Abs 14 idF StRefG 2015/16 BGBl I 2015/118 entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die USt betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut insb. auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft, wobei nicht der direkte Lieferant, sondern auch ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrug begangen haben kann (vgl VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172)

Juristische Personen müssen sich das Wissen ihres Geschäftsführers (Vertreters) sowie die dienstlichen Kenntnisse der übrigen Mitarbeiter zurechnen lassen (vgl VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat (vgl VwGH 26. 3. 2014, 2009/13/0172; VwGH 10. 9. 2020, Ra 2018/13/0106).

Während die Frage, was der StPfl tatsächlich gewusst hat, eine unüberprüfbare Tatsachenfeststellung darstellt, ist das sich aus den Umständen des Falles ergebende „Wissen-Müssen“ eine Frage der rechtlichen Beurteilung und daher vom Gericht überprüfbar (vgl VwGH 27. 1. 2021, Ra 2020/13/0068 mit Hinweis auf RIS Justiz RS0010192; RS0038811; s dazu Mayr, SWK 2021, 715)

Zum Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall

Wie oben bereits in der Beweiswürdigung expliziert, fand keine Lieferung und keine Übertragung der Verfügungsmacht statt.

Es war beiden bei diesen Rechtsgeschäften handelnden Parteien klar, dass die Veräußerung an die **** BF**** nur unter der Bedingung erfolgt, dass eine weitere Veräußerung an die Gruppe *** Firma 9 *** erfolgt. Es war niemals beabsichtigt, dass die **** BF**** frei über die Waren verfügen konnte. Sie konnte auch nicht frei entscheiden, an wen diese veräußert wurden. Es war auch klar, dass die Waren niemals am Markt angeboten, sondern nur zum Schein übertragen und im Kreis geschickt werden. Der Sinn der Geschäfte war keiner, im freien Markt aufzutreten und an eine Vielzahl potenzieller Kunden die Ware feilzubieten, sondern war vom alleinigen Machthaber, Hr. **** Partner **** geplant, wann und wohin, welche

Waren, auch von und über die **** BF****, veräußert werden. Die **** BF**** hatte niemals eine Verfügungsmacht über die Waren, ja wusste nicht einmal, welche und wieviel Waren eigentlich von den Geschäften betroffen waren. Die Behauptung von Fr. **** Name 22****, die Waren zu kontrollieren, war nach Ansicht des Gerichts eine reine Schutzbehauptung. Dass Fr. **** Name 22**** sich faktisch weigerte, an einer Befragung durch die Behörde teilzunehmen, war ebenfalls in dem Sinn zu würdigen, dass sie keine genauen Aussagen über die Warenbewegungen machen konnte.

Aus den oben dargestellten E-Mailverkehr war ersichtlich, dass Frau **** Name 22**** wusste, dass die Waren immer in der ***Gruppe*** *** Firma 9 *** Gruppe verbleiben sollen, und sie niemals darüber wird verfügen können. Ein gewolltes und bewusstes Zusammenwirken mit Hr. **** Partner **** war deutlich ersichtlich.

Als langjährige Kauffrau wusste Fr **** Name 22****, was es bedeutet, wenn Hr. **** Partner **** plötzlich und ohne einen nachvollziehbaren Grund anzugeben, von realen Lieferungen mit realen Preisgestaltungen -auch für die **** BF**** - auf diese reinen Provisionsgeschäfte umsteigt. Sie wusste als erfahrene Kauffrau Bescheid, dass Vorsteuern hier nur im Zusammenhang mit Lieferungen und der Übertragung der Verfügungsmacht begehrt werden können. Fr. **** Name 22**** führte auch aus, dass sie die gekauften Waren gar nicht hätte verkaufen können, der Ankauf erfolgte also nur auf Grund der Zusage des Rückkaufes. Aus solchen Geschäften war für sie klar zu entnehmen, dass die **** BF**** niemals über die Waren wird verfügen können. Es war, wie ausgeführt, ein gemeinsames Handeln mit der ****Lieferer*** Gruppe seit 2010 gegeben.

Die enge Beziehung zu Herrn **** Partner **** ist aus dem gemeinsamen Kommuniké ersichtlich, ein Unrechtsbewusstsein bei ihr aus diesem nicht zu entnehmen.

Wenn die beschwerdeführende Partei ausführt, dass sie nur die Chance auf ein Geschäft durch die 1-3 % Provision gesehen hat und so einfach einen Gewinn erzielen wollte, ist dies vom Gericht nicht zu beübeln, dennoch und gerade deshalb war ihr die Umsatzsteuerproblematik auf Grund mangelnder tatsächlicher Lieferungen bekannt.

Das es Malversationen durch die Gruppe ***Gruppe*** *** Firma 9 *** gegeben hat, wurde von der dt. Finanzverwaltung und der BP aufgezeigt. Der Bericht der BP stellt ein Beweismittel dar, welches vom Gericht zu würdigen ist. Das Gericht sieht keinen Grund, an den detaillierten, exakten und durch Beweise untermauerten Ausführungen im Bericht zu zweifeln. Als solche werden die E-mails, Rechnungen und die Gestaltung der Verrechnung zu anderen Unternehmen der ****Lieferer*** Gruppe gesehen. Ebenfalls zu würdigen hierbei war der höchst unübliche Vorgang, dass die ****Lieferer*** nicht bei der Prüfung mitgewirkt und dieser Unterlagen vorenthalten hat. Das Gericht würdigt diesen Vorgang in dieser Weise, dass die ***Gruppe*** *** Firma 9 *** versucht hat, eventuelle Ermittlungen der BP zu umsatzsteuerlich relevanten Malversationen hintanzuhalten.

Vorsteuerbeträge können auch nur abgezogen werden, wenn Lieferungen und Leistungen für das Unternehmen ausgeführt werden, was hier auch nicht der Fall ist, da eben niemals Leistungen für die **** BF**** beabsichtigt waren.

Da der **** BF**** durch die faktische Geschäftsführerin bekannt war, dass keine Übertragung der Verfügungsmacht und keine Lieferungen vorliegen, sondern nur zum Schein erweckt werden soll, dass Lieferungen erfolgt sind, demnach Lieferungen vorgetäuscht worden sind, stand ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Zur Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung und Rechnungsberichtigung hat die belangte Behörde ausgeführt:

Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die „Lieferungen“ wird gem. § 11 Abs. 14 UStG geschuldet. Die Voraussetzungen des § 11 Abs 14 sind erfüllt, wenn ein Abrechnungspapier mit gesondertem Steuerausweis erstellt wurde, das geeignet ist, im Rahmen des Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger wie eine Rechnung verwendet zu werden, obwohl die darin beschriebene Leistung nicht ausgeführt worden ist. Der Tatbestand ist erfüllt, wenn die in der Rechnung beschriebene Leistung nicht ausgeführt worden ist. Das ist der Fall, wenn überhaupt keine oder keine steuerbare Leistung erbracht worden ist (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (44. Lfg 2015) zu § 11 UStG Rz 243 244). § 11 Abs 14 stützt die Besteuerungsfolge allein auf die unberechtigte Begebung einer Urkunde mit den Merkmalen des § 11 Abs 1. Subjektive Voraussetzungen braucht der Rechnungsaussteller nicht zu erfüllen. Die Steuerschuld nach § 11 Abs 14 setzt kein vorwerfbares oder schuldhaftes Verhalten voraus. Ebenso wenig ist seine Kenntnis oder die Absicht von Bedeutung, dass das Abrechnungspapier missbraucht werden könnte.

Gem. § 11 Abs. 14 UstG schuldet jemand, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl eine Lieferung oder sonstige Leistung von ihm nicht ausgeführt worden ist, diesen Betrag.

Da sowohl der Aussteller der Scheinrechnungen, die ****Lieferer*** Deutschland GmbH als auch der Rechnungsempfänger, die ****Lieferer*** ****Firma 24****, nunmehr ***Firma 26****, in Insolvenz sind, wird zur Möglichkeit der Rechnungsberichtigung ausgeführt: In seiner Entscheidung vom 26. 6. 2001, 2001/14/0023, schloss sich der VwGH dieser Rechtsansicht des EuGH an und führt unter Zitierung der Rz 61 des EuGH-Urteils ergänzend aus, dass eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung nur dann in Betracht komme, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich sei; in einem derartigen Fall wäre allerdings auch noch die Frage des guten Glaubens des Rechnungsausstellers von Bedeutung. Dies bedeutet, dass in den Fällen, in denen der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug gar nicht geltend

gemacht hat oder im Falle der ursprünglichen Geltendmachung der Vorsteuerabzug wieder rückgängig gemacht wurde, eine Rechnungsberichtigung jedenfalls möglich ist. Die Rückgängigmachung darf nicht nur vorschreibungsmäßig erfolgt sein, sondern es muss die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer auch tatsächlich zur Gänze an das Finanzamt entrichtet worden sein (was zB bei inzwischen insolvent gewordenen oder nicht mehr greifbaren Rechnungsempfängern nicht erfüllt werden kann). Ist die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges nicht mehr möglich, kann eine Rechnungsberichtigung dennoch vorgenommen werden, wenn Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers (zB irrtümlich ausgestellte Rechnung) vorliegt. Gutgläubigkeit liegt hier nicht vor, da die Bf vom Zweck der Rechnungslegung ohne Lieferungen gewusst und auch beigetragen hat.

Zur Rechnungsberichtigung ist mit Rechtsprechung und Literatur zu konstatieren:

Eine Rechnungsberichtigung ist auch bei fiktiven Umsätzen grundsätzlich zulässig. Nach Ansicht des EuGH (8.5.2019, EN.SA. Srl, C-712/17, schuldet die Ausstellerin von Rechnungen gemäß der Regel des Art 203 MwSt-RL auch im Falle des Fehlens eines tatsächlich steuerpflichtigen Umsatzes dem Fiskus die darin ausgewiesenen MwSt-Beträge (= Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung; in Österreich umgesetzt durch § 11 Abs 14). Im Hinblick auf den fiktiven Charakter der betreffenden Umsätze steht ihr gemäß der sich aus Art 168 MwSt-RL ergebenden Anforderung ein Vorsteuerabzug aus den an sie ausgestellten Rechnungen über fiktive Energie-Erwerbe (offensichtlich gebucht aus Gründen der „Bilanzoptik“) aber nicht zu. Wenn ein aus dem Kauf eines Gegenstands oder einer Dienstleistung resultierender Umsatz fiktiv sei, könne er nämlich in keinerlei Verbindung zu den auf der Ausgangsstufe versteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen stehen. Daher sei die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung tatsächlich nicht bewirkt worden. Der EuGH weist aber zum wiederholten Mal darauf hin, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, in der der fiktive Charakter der Umsätze die Abzugsfähigkeit der Steuer verhindert, der Grundsatz der Neutralität der MwSt durch die Möglichkeit gewahrt wird, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte USt zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller **seinen guten Glauben nachweist** oder wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens **rechtzeitig und vollständig beseitigt hat**. Im vorliegenden Fall könne sich EN.SA. zwar nicht auf ihren guten Glauben berufen, da sie wissentlich Scheinrechnungen ausgestellt habe. Wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, müssen es ihm die Mitgliedstaaten im Lichte der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit jedoch auch in einem solchen Fall ermöglichen, die aufgrund dieser Rechnung entrichtete Steuer erstattet zu bekommen (Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG3 § 11 Rz 241a).

Wenngleich der Wortlaut des § 11 Abs 14 UStG im Gegensatz zu Abs 12 keine explizite Berichtigungsmöglichkeit vorsieht, ist aufgrund der Rsp die Berichtigung einer Rechnung mit unberechtigtem Steuerausweis möglich, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Dabei kommt es auf den guten

Glauben des Rechnungsausstellers nicht an (BFH 22. 2. 2001, V R 5/99; EuGH 19. 9. 2000, C-434/98, Schmeink und Cofreth und Manfred Strobel). Eine Berichtigung des Steuerbetrags ist daher auch dann grundsätzlich zulässig, wenn der unberechtigte Steuerausweis mit betrügerischer Absicht erfolgte, sofern der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, **wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist**. Eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung kommt nur dann in Betracht, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist; in einem derartigen Fall wäre allerdings auch noch die Frage des guten Glaubens des Rechnungsausstellers von Bedeutung (EuGH 19. 9. 2000, C-434/98, Schmeink und Cofreth und Manfred Strobel). Zusammengefasst ist eine Rechnungsberichtigung in Fällen des § 11 Abs 14 nur dann unmöglich, wenn es durch die unrichtige Rechnungslegung zu einem nicht mehr rückgängig zu machenden Vorsteuerabzug gekommen ist und der Rechnungsaussteller keinen Gutglaubensschutz in Anspruch nehmen kann (Ruppe/Achatz, UStG4 § 11 Rz 142).

Im betreffenden Fall wurde eine Rechnung gelegt, ohne dass eine Lieferung erfolgt ist. Der in der Rechnung genannte Vorgang einer Lieferung hat niemals stattgefunden. Der Rechnungsempfänger hat sich die Vorsteuer gezogen. Eine Rechnungsberichtigung ist nicht mehr möglich. Eine Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers ist, wie oben ausgeführt, nicht gegeben. Da sich die Rechnungsempfängerin rechtswidrig die Vorsteuer aus der Rechnung gezogen hat und dies einen endgültigen Ausfall für den Staat bedeutet, war demgemäß eine Berichtigung nicht mehr möglich und der in der Rechnung ausgewiesene Betrag auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG geschuldet.

Wie der VwGH (2001/14/0023) ausführt, kann eine Rechnungsberichtigung nur erfolgen, wenn Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers vorliegt. Gutgläubigkeit liegt nach Ansicht des Gerichts auf keinen Fall vor, da ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken gegeben war und die Rechnungslegung ohne Lieferung beiden Seiten bekannt gewesen ist.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Verböserung war nach Ansicht des Gerichts nicht angebracht. Einerseits handelt es sich bei den zugrunde liegenden Zeiträumen um unterschiedliche Jahre und unterschiedliche Bescheide, so dass eine verwaltungsökonomische Zusammenfassung in einem Jahr und Bescheid nicht geboten war. Andererseits konnte eine Vorsteuer auf Grund des Malversationcharakters nicht zuerkannt werden. Für die Umsatzsteuerschuld wurde für die „Lieferung“ bereits eine Schuld kraft Rechnungslegung antizipiert, so dass aus diesem Sachverhalt für eine zusätzliche Umsatzsteuerschuld aus einer – nichtexistierende – Rechnungslegung für eine Leistung kein Platz bleibt.

Zur Endgültigkeitserklärung

Die Bescheide Umsatzsteuer 2016 und Umsatzsteuer 2017 wurden von der belangten Behörde gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen, da der Umfang der Abgabepflicht aus ihrer Sicht noch nicht erkenntlich war.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit (zB Fellner, ÖStZ 1964, 129; VwGH 29.7.1997, 95/14/0117; 16.11.1998, 94/17/0197; 30.8.1999, 99/17/0239; BFG 31.5.2023, RV/5100388/2020; „vorübergehende Hindernisse“ nach VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082) über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO ist in der Begründung insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (vgl zB BMF, AÖF 1998/47, Abschnitt 28.3; Pülzl/Oberleitner, SWK 2003, S 563; VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 200 Rz 6; BFG 14.12.2023, RV/4100325/2023).

Das bescheidmäßige Nichtanführen bzw das Nichtbezeichnen der Ungewissheit ist dem Fehlen einer Ungewissheit gleichzusetzen (UFS 7.12.2006, RV/0146-L/05; BFG 14.12.2023, RV/4100325/2023), auch die Ermessensübung ist zu begründen (VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202; Tanzer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 276).

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 und 2017 enthalten in der Begründung - außer einer Zitierung des ersten Satzes des § 200 BAO - keinerlei Hinweis darauf, warum der Bescheid vorläufig ergangen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof expliziert zu einem Mangel der Begründung jedoch:

In der Bescheidbegründung ist zwar anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist (vgl. Ritz, BAO4, § 200 Tz 9); fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch. (VwGH, 28.02.2012, 2010/15/0164).

Der Verwaltungsgerichtshof führt hier in einem Rechtssatz auch aus:

„Der Endgültigkeitserklärung eines Abgabenbescheids bzw. der endgültigen Abgabenfestsetzung steht es, wenn der Abspruch über die Vorläufigkeit in Rechtskraft erwachsen ist, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht entgegen, dass bei der Erlassung des vorläufigen Bescheids (objektiv betrachtet) gar keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorgelegen ist. Auf die vorläufige Abgabenfestsetzung darf sohin eine endgültige Abgabenfestsetzung selbst dann folgen, wenn bei Erlassung des vorläufigen Bescheides keine

Ungewissheit bestanden hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, RdW 2009/626).“

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; 24.8.2023, Ra 2023/13/0052, VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN)

Im Erörterungstermin wurden zwischen den Parteien festgehalten, dass die in den Bescheiden genannten Umsätze außer Streit stehen. Ebenfalls wurde im Rahmen des Erörterungstermins die beschwerdeführende Partei aufgefordert, so weit vorhanden, die Umsatzsteuererklärung 2017 nachzureichen. Da dies nicht geschehen ist, geht das Gericht davon aus, dass keine Umsatzsteuererklärung 2017 vorliegt.

Laut § 200 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen. Abs. 2 leg.cit bestimmt, dass, wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen ist.

Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (VwGH vom 16. Dezember 2009, 2009/15/0203, mwN). Weiters ist es zulässig, dass die Berufungsbehörde im Rahmen der Berufungserledigung einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid des Finanzamtes für endgültig erklärt (vgl. z.B. das VwGH-Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 99/13/0187, VwSlg. 7897/F, mwN).

Im Hinblick auf die nach jeder Richtung bestehende Abänderungsmöglichkeit (§ 279 Abs. 1 BAO) sind daher auch Verwaltungsgerichte wie das Bundesfinanzgericht berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit oder im Fall, dass die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt ist, für endgültig zu erklären (Vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage, § 200 Anm 2; ebenso Ritz, BAO, 5. Auflage, § 200, Rz 18a).

Dabei hat die Rechtsmittelbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 279, Rz 31).

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

Da die Umsätze der Jahre 2016 und 2017 außer Streit stehen, und auch das Gericht an diesen keine Zweifel hegt, war die nach § 200 BAO genannte Ungewissheit nicht mehr gegeben und die Bescheide als endgültig zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Zurückweisung)

Laut § 264 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung **innerhalb eines Monats** ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Nach Abs. 4. leg.cit. ist für Vorlageanträge sinngemäß § 260 Abs. 1 BAO anzuwenden.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht worden ist.

Eine Zurückweisung ist vom Verwaltungsgericht auch dann auszusprechen, wenn die Abgabenbehörde die Verspätung bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung übersieht (BFG 5.11.2018, RV/6100668/2017).

Nach § 97 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie denjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihren Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe schriftlicher Erledigungen erfolgt grundsätzlich durch Zustellung. Abweichend davon kann nach Abs. 3 leg.cit. an Stelle der Zustellung durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automatisierter Datenübertragung erfolgen.

Auf Grund dieser Bestimmung erging die „Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006 – FOnV 2006), BGBl. II Nr. 97/2006“

Die FOnV 2006 ist eine Verordnung i.S.d. § 97 Abs 3 zweiter Satz.

Sie lautet auszugsweise in der geltenden Fassung wie folgt:

§ 1. Allgemeine Vorschriften, Sorgfaltspflichten, Zurechnung von Anbringen

(1) Diese Verordnung regelt automationsunterstützte Datenübertragungen in Bezug auf Anbringen (§ 86a BAO), Erledigungen (§ 97 Abs. 3 BAO), elektronische Akteneinsicht (§ 90a BAO) und Entrichtung von Abgaben im Wege der Überweisung (§ 211 Abs. 3 BAO), soweit nicht eigene Vorschriften bestehen.

Nach § 1 Abs 2 FOnV 2006 ist die automationsunterstützte Datenübertragung zulässig für Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in FinanzOnline zur Verfügung stehen.

(...)

§ 5b. Elektronische Zustellung

(1) Die Abgabenbehörden haben nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

(2) Jeder Teilnehmer, der an der elektronischen Form der Zustellung über FinanzOnline teilnimmt und einer Abgabenbehörde eine E-Mailadresse bekanntgegeben hat, wird über die elektronische Zustellung mittels E-Mail benachrichtigt. Teilnehmer können auf die Benachrichtigung verzichten. Die Wirksamkeit der Zustellung der Erledigung selbst wird durch die Nichtangabe, durch die Angabe einer nicht dem Teilnehmer zuzurechnenden oder durch die Angabe einer unrichtigen oder ungültigen E-Mailadresse nicht gehindert.

(3) Teilnehmer, die zur Einreichung einer Umsatzsteuererklärung verpflichtet sind, haben an der elektronischen Zustellung über FinanzOnline teilzunehmen und können auf diese nicht verzichten. (....)

Nach § 98 BAO gelten elektronisch zugestellte Daten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind.

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox, zu der der Empfänger Zugang hat (zB UFS 22.7.2013, RV/0002-F/13; VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105; BFG 27.7.2015, RV/7102917/2015; 23.3.2016, RV/5100404/2016; 29.4.2016, RV/5100209/2016; 11.5.2016, RV/7104423/2014; 24.11.2017, RV/7104134/2017; 16.1.2018, RV/5101130/2017; VwGH 26.1.2023, Ra 2022/16/0112; BFG 26.4.2023, RV/7100725/2023; 16.8.2023, RV/7105140/2015).

Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FinanzOnline-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen, oder Ausdrucken eines Bescheides) kommt es nicht an (zB BFG 29.1.2015, RV/5101248/2014; 20.11.2015, RV/2100371/2015; 31.3.2016, RV/5100404/2016; 11.5.2016, RV/7104423/2014; 18.9.2018, RV/7103033/2018; 26.4.2023, RV/7100725/2023; 8.5.2023, RV/6100077/2021; 17.5.2023, RV/7100995/2023; 1.8.2023, RV/7101939/2023; 25.8.2023, RV/7102707/2023; 30.8.2023, RV/2100592/2022; 12.9.2023, RV/7101876/2023; 9.10.2023, RV/6100541/2017; 27.10.2023, RV/4100232/2023; 28.11.2023, RV/7103814/2023).

Irrelevant ist das Datum der Information über die in die Databox erfolgte Zustellung (BFG 22.10.2015, RV/7104573/2015; 17.5.2023, RV/7100995/2023). Der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox ist auch dann der Zustellzeitpunkt, wenn die in § 5b Abs 2 FOnV 2006 vorgesehene Information an der vom Teilnehmer angegebenen elektronischen Adresse unterblieben ist. Diese Information hat lediglich Service-Charakter. Sie ist keine Voraussetzung für die Wirksamkeit der elektronischen Zustellung (vgl zB BFG 31.8.2023, RV/4100210/2023; 9.10.2023, RV/6100541/2017; 28.11.2023, RV/7103814/2023).

Die Beschwerdeführerin ist als Finanzonline Teilnehmerin registriert, die Kommunikation erfolgt mittels elektronischer Zustellung.

Die Beschwerdeverentscheidung lautete auszugsweise wie folgt:

[...]

Wie ersichtlich, wurde die Beschwerdeverentscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2015 am **28.08.2020 um 11:42:15** in die Databox zugestellt.

Der **Vorlageantrag** der beschwerdeführenden Partei gegen die Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 28.08.2020 betr. Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO Umsatzsteuer 2010 bis 2015 wurde, wie folgend zu rekonoszieren, am 05.10.2020 um 18:10 Uhr eingebracht.

[...]

Da die Beschwerdeverentscheidung am 28.08.2020 zugestellt wurde, war zur Wahrung der Monatsfrist eine Einbringung bis 28.09.2020 geboten. Die Einbringung des Vorlageantrages am 05.10.2020 erfolgte außerhalb der Monatsfrist und demnach verspätet.

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer Stellungnahme vom 15.02.2026 vor, dass die belangte Behörde in einem Schreiben vom 30.8.2019 angegeben habe, dass an die Beschwerdeführerin Beschwerdeverentscheidungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (betr. Umsatzsteuer) der Jahre 2010 bis 2015 und Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2017 am 29.08.2019 abgefertigt worden seien. Im Vorlageantrag vom 04.10.2019 werde im guten Glauben auf diese Bescheidbegründung Bezug genommen. Der Vorlageantrag beziehe sich somit auf alle Bescheide, die in der Beschwerde angefochten worden sind. Die spätere

Ausstellung einer weiteren Beschwerdeentscheidung im August 2020 über bereits als erledigt dargestellte Sachverhalte sei prozessual widersprüchlich und irreführend.

Hierzu ist zuerst zu amplifizieren, dass die Beschwerdeentscheidungen betr. Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2016 mit Datum vom 29.08.2019 abgewiesen worden sind und in der Begründung (lediglich) darauf verwiesen wurde, dass eine Begründung gesondert erfolgen werde.

Tatsächlich erfolgte am 30.08.2019 die angekündigte, nachgereichte Begründung zur Beschwerdeentscheidung. In dieser wird ausgeführt, dass an die Beschwerdeführerin Bescheide (Beschwerdeentscheidungen) betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2017 **und** Beschwerdeentscheidungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (betr. Umsatzsteuer) für die Jahre 2010 bis 2015 am 29.08.2019 abgefertigt worden seien.

Tatsächlich jedoch, wie Ermittlungen des erkennenden Gerichts ergaben und auch im Erörterungstermin dies angesprochen wurde, gab es keine Bescheide betreffend Wiederaufnahme gem. § 303 BAO (betr. Umsatzsteuer) der Jahre 2010 bis 2015 vom 29.08.2019, sondern lediglich Umsatzsteuerbescheide mit diesem Datum für die Jahre 2010 bis 2017.

Nach einer verlängerten Schrecksekunde, die offenkundig ziemlich genau ein Jahr andauerte, bemerkte nun auch die belangte Behörde, dass zwar eine nachgereichte Begründung, aber keine Bescheide existierten und erließ am 28.08.2020 eine Beschwerdeentscheidung zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide (Umsatzsteuer) 2010 bis 2015 samt Begründung.

Gegen diese wurde, wie ausgeführt, am 05.10.2020 ein Vorlageantrag eingebracht.

Wenn es auch mit Recht befremden vermag, dass die belangte Behörde eine Bescheidbegründung für nichtexistierende Bescheide verfasste und die Vorgangsweise der belangten Behörde, wie auch von der Beschwerdeführerin angemerkt, verwirrend erscheint, wenn sie nicht kürzer als ein Jahr später – ohne Bezug auf das deplorable Malheur zu nehmen – erst eine Beschwerdeentscheidung erlässt, ist hieraus für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen.

Wie schon aus dem Titel zu entnehmen, stellt das Schreiben vom 30.08.2019 eben keine Beschwerdeentscheidung, keinen Bescheid, sondern nur dessen Begründung dar.

Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer (rechtsgestaltender oder rechtsfeststellender) Verwaltungsakt (VwGH 15.9.1995, 92/17/0247; 11.12.2000, 2000/17/0237 ua; Kolonovits/Muzak/Stöger, *Verwaltungsverfahren* 12, Rz 379; vgl auch VwGH 24.5.1991, 91/16/0014, wo der Bescheid als eine der Rechtskraft fähige, förmliche, hoheitliche Willensäußerung einer Behörde für den Einzelfall umschrieben ist).

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl VwGH 25.4.1988, 87/12/0097, ZfVB 1989/1/250; 30.9.2004, 2004/16/0098).

Nur der Spruch eines Bescheides (s § 93 Abs 2) kann in Rechtskraft erwachsen; Rechtsmittel (Berufungen) können sich nur gegen den Spruchinhalt richten.
(Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 92 Rz 7)

Einer Mitteilung kommt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH der Charakter eines Bescheides nicht zu. Eine lediglich (ersatzweise) gegebene Mitteilung über den Abgabeananspruch ist nicht geeignet, eine taugliche Grundlage zur Bekämpfung des Abgabeananspruches durch den zur Haftung Herangezogenen abzugeben. Diese Mitteilung stellt vielmehr einen Nachtrag der Begründung iSd § 245 Abs 2 dar (VwGH 17. 12. 1996, 94/14/0148, Slg 7150/F = ÖStZB 1997, 613).

Die bloße Verweisung auf eine rechtskräftige Entscheidung ist kein Bescheid. (VwGH 19. 10. 1948, 166/47, Slg 55/F).

Ein Bescheid gehört erst mit seiner Erlassung dem Rechtsbestand an (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Da nur der Spruch des Bescheides in Rechtskraft erwächst, kann auch nur gegen diesen ein Rechtsmittel ergriffen werden.

Das Schreiben vom 30.08.2019 stellt demnach eben keinen Bescheid dar.

Da vor dem 28.08.2020 demnach keine Beschwerdeentscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Umsatzsteuer 2010 bis 2015 erlassen worden ist, stellt die Beschwerdeentscheidung vom 28.08.2020 keine – wie von der Beschwerdeführerin behauptet - weitere Entscheidung in der Sache dar, sondern erfolgt die Entscheidung in der Sache erstmals durch diese Beschwerdeentscheidung.

Der Beschwerdeführerin stand es nun frei, gegen diese Beschwerdeentscheidung einen Vorlageantrag binnen der gesetzlichen Frist zu stellen.

Dass die Beschwerdeführerin, wenn auch verspätet, einen Vorlageantrag eingebracht hat, spricht nach Ansicht des Gerichts eindeutig dafür, dass sie selbst erkannt hat, dass die Beschwerdeentscheidung vom 28.08.2020 eine Entscheidung in der Sache ist.

Wenn sie in ihrem Vorlageantrag vom 04.10.2019 explizit auf die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2017 verweist und ebenso expressis verbis anspricht, dass sie (nur) eine Entscheidung durch das Gericht betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2017 begehrt, ist ihr nach Meinung des Gerichts klar, dass es zu diesem Zeitpunkt noch keine Beschwerdeentscheidung zur

Thematik Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben hat, da sie wohl sonst auch einen Vorlageantrag hierzu gestellt hätte.

Der Vorlageantrag vom 05.10.2020 wurde sodann ebenfalls ausdrücklich (und nur) gegen die Wiederaufnahmebescheide (Beschwerdevorentscheidung) betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2015 erhoben. Es wurde begründend von der Beschwerdeführerin auch angeführt, dass mit gegenständlicher Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betr. Umsatzsteuer 2010 bis 2015 abgewiesen worden ist und somit um Vorlage an das Bundesfinanzgericht ersucht wird.

Es kann der Beschwerdeführerin somit kein Rechtsirrtum aufgrund einer verwirrenden Vorgangsweise der belangten Behörde unterstellt werden, da nach Ansicht des Gerichts ihr klar war, welcher Bescheid wann ausgestellt worden ist.

Da der Vorlageantrag gegen die Beschwerdevorentscheidung betr. Wiederaufnahme des Verfahrens später als einen Monat nach erfolgter Zustellung in die Databox gestellt wurde und hierzu kein weiteres Vorbringen erfolgt ist, war dieser Antrag als verspätet anzusehen und die Beschwerde in diesem Punkt zurückzuweisen.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus

Die Beschwerdeführerin konnte keinen Nachweis erbringen und nicht glaubhaft machen, dass eine tatsächliche Übertragung der Verfügungsmacht erfolgte. Eine Lieferung lag nicht vor. Die vorgelegten Rechnungen sprechen über Lieferungen ab, die nicht stattgefunden haben. Eine Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin war nicht gegeben, eine Rechnungskorrektur nicht möglich. Der Vorsteuerabzug war daher zu versagen. Die Umsatzsteuerschuld war kraft Rechnungslegung zu statuieren.

Der Vorlageantrag gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde außerhalb der Monatsfrist (§264 BAO) gestellt und damit verspätet eingebracht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei den Fragen, ob ein Übergang der Verfügungsgewalt vonstattengegangen ist und ob Lieferungen tatsächlich erfolgt sind, handelt es sich nicht um Rechtsfragen, sondern um Tatsachenfragen, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten sind.

In diesem Zusammenhang soll auch noch expliziert werden, dass die Beweiswürdigung des Gerichts nur insofern der Kontrolle des VwGH zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 9.9.2013, 2010/17/0268; 13.12.2013, 2009/13/0230; 24.3.2016, 2013/17/0912; 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070; 2.9.2022, Ra 2022/13/0057; 28.12.2022, Ra 2020/13/0014; 14.2.2023, Ra 2020/13/0007) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ist die Beweiswürdigung schlüssig, ist sie im Allgemeinen vor dem VwGH nicht revisibel (vgl zB VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0033, Rz 11 f).

Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, das heißt, ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057; 30.10.2014, 2011/15/0140; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070). Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258; 21.9.2016, 2013/17/0610).

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung (iSd Art 133 Abs 4 B-VG) liegt in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise

vorgenommen hat (zB VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033).

Bei Überprüfung der Beweiswürdigung kommt es nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das Ergebnis der Beweisaufnahme entsprechen (VwGH 15.7.1998, 93/13/0297).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidungswesentlich waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes, insbesondere die Fragen des Vorliegens einer Lieferung und der Übergang der Verfügungsmacht. Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. April 2026