

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schubertstraße 68, 8010 Graz,

über die Beschwerden vom 26. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 29. Jänner 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011, Umsatzsteuer 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014, sowie Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 und 2014 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011, Umsatzsteuer 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen

Die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 und 2014 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) ist Insolvenzverwalter einer GmbH, die einen Einzelhandel betrieben hat.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung hat das Finanzamt neben Allgemeinem zur Buchführung diverse Einzelfeststellungen zur Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen und zum Vorsteuerabzug getroffen. Dazu heißt es im Außenprüfungsbericht:

„Für diverse bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte Umsätze liegen die Voraussetzungen gem. Art 7. UStG nicht vor. In diesem Zusammenhang wird auch auf die VO 401/1996 verwiesen.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Die vorgelegten Versendungsbelege, insbesondere Frachtbrieft, sind äußerst mangelhaft und erfüllen nicht die Bestimmungen für Gewährung der Steuerfreiheit. Bei den angeführten internationalen Frachtpapieren (CMR) fehlt jeweils der Lieferscheinbezug und eine eindeutige Zuordnung der Warenlieferung zu den Frachten ist nicht gegeben. Aus den Frachtpapieren geht somit die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Liefergegenstandes nicht hervor. Weiters sind die Unterlagen meist zusätzlich mit weiteren diversen Mängel behaftet, die im Detail zu den Prüfungsfeststellungen ausgeführt werden.

Der Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde, konnte somit nicht erbracht werden.“

Dabei handelte es sich u.a. um CMR`s Slowenischer Transportunternehmer, deren Existenz in den Büchern der Transportunternehmer durch die Slowenische Finanzverwaltung nicht bestätigt werden konnte, um gefälschte Eingangsrechnungen des verbundenen Unternehmens „Agria Benelux“, um die Vorlage gefälschter Lieferscheine an die Betriebsprüfung, die nachträgliche Unterfertigung von CMR`s und die Ausstellung von Blanko CMR`s. Weiters wurden laut Außenprüfungsbericht Eigentransporte fingiert.

Der Außenprüfungsbericht führte die betroffenen Lieferungen einzeln unter Anführung der beanstandeten Mängel an.

In weiteren Fällen stellte das Finanzamt fest, dass der Bf. wusste oder wissen musste, dass diverse Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen standen.

Der Außenprüfungsbericht führte auch die dadurch betroffenen Umsätze und die Umstände, aufgrund derer von einem Mehrwertsteuerbetrug auszugehen war, einzeln an.

Laut Niederschrift zur Schlussbesprechung am 29.9.2017 wurden sämtliche Feststellungen (über 250 betroffene Lieferungen) dem Bf. vor Abschluss der Prüfung zur Stellungnahme zugesandt.

Das Finanzamt schloss aus den ermittelten Sachverhaltselementen, dass steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gem. Art 7 UStG 1994 nicht vorlägen bzw. Vorsteuern gem. § 12 Abs 14 UStG 1994 nicht abzugsfähig seien und nahm die Verfahren zur Umsatzsteuer

2009 – 2011 mit Bescheiden vom 29. Jänner 2018 wieder auf.
Begründend wurde auf den Außenprüfungsbericht verwiesen.

Darin heißt es wörtlich:

*„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO
Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2009 - 2011</i>	<i>siehe Beilagen</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2009-2011</i>	<i>siehe Beilagen</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In den gleichzeitig ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 2009 – 2011 sowie den weiteren Bescheiden vom 29. Jänner 2018 betreffend Umsatzsteuer 2012 – 2014 unterwarf das Finanzamt die bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erfassten Umsätze der Umsatzsteuer und kürzte den Vorsteuerabzug um die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug (zT auch betr. vor- und nachgelagerter Umsätze) standen. Begründend wurde auch dabei auf den Außenprüfungsbericht verwiesen.

Im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 vom 29. Jänner 2018 und im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 vom 1. Februar 2018 wurden die Umsatzsteuerrückstände passiviert und das Einkommen damit um die zu zahlende Umsatzsteuer reduziert. Als Begründung wird auch in diesen Bescheiden der Außenprüfungsbericht genannt.

Die **Beschwerde vom 26. Februar 2018** begründete der steuerliche Vertreter hinsichtlich der Wiederaufnahme damit, dass die Bescheide nicht richtig begründet seien: *„Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist deshalb rechtswidrig, da in der Begründung nicht darauf hingewiesen wird, aufgrund welcher konkreten Feststellungen die Wiederaufnahme erfolgt, nicht bekanntgegeben wurde für welchen konkreten Zeitraum eine Prüfung stattgefunden hat und auf eine Niederschrift bzw. einen Prüfungsbericht verwiesen wurde, die nicht vorliegen bzw. von der Behörde nicht vorgelegt wurden (....) Das Unterlassen der konkreten Begründung der von der Behörde gewählten Ermessensausübung stellt nach Ansicht der Beschwerdeführerin einen wesentlichen Begrünungsmangel dar, welcher im Fall der Wiederaufnahme nicht*

sanierbar ist und daher zwingend zur Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 – 2011 führen muss.“

Die Umsatzsteuerbescheide seien laut ergänzender Begründung rechtswidrig, da die Prüfungsfeststellungen mangelhaft seien. Dazu führt der steuerliche Vertreter aus:

- *„Dem Verweis in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden jeweils vom 29.01.2018 bzw. 01.02.2018 auf einen Bericht vom 02.02.2018, der sohin rechtlich zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht existent war, weshalb die Bescheide über gar keine Begründung verfügen;*
- *der nicht nachvollziehbaren und unschlüssigen Aufbereitung des Berichtes und seiner Berichtsbeilagen, was sie als gesetzeskonforme Begründung untauglich macht;*
- *dem Umstand, dass Sachverhalte in den Berichtsbeilagen ausgeführt werden, die keinen Bezug für die im Bericht getätigten Feststellungen (TZ 1 - 3 des Berichtes) aufweisen und in weiterer Folge - weil als „Begründung“ deklariert - die beschwerdegegenständlichen Bescheide begründen sollen, dies aber in gesetzeskonformer Weise nicht können;*
- *dem einseitigen und unvollständigen, daher fehlerhaften Ermittlungsverfahren und daraus folgenden falschen Behauptungen der belangten Behörde (z.B. keine Zeugeneinvernahmen, keine Beweiswürdigung, keine Begründung warum Beweise nicht gewürdigt wurden, vorverurteilende Äußerungen, vorverurteilende Formulierungen bei internationalen Anfragen, Außerachtlassen von wesentlichen Sachverhaltselementen, Ausführungen aufgrund von Vermutungen fremder (ausländischer) Behörden ohne eigenständige amtswegige gesetzeskonforme Erhebung der tatsächlichen Sachverhalte etc)*
- *gesetzwidrige Anwendung von Rechtsvorschriften (falsche gesetzwidrige Definition von Scheingeschäften, gesetzwidrige Auslegung von Erfordernissen an Buchnachweise usw)*
- *Missachtung des Amtsgeheimnisses (Verschwiegenheitsverpflichtung im Zusammenhang mit anderen Steuerpflichtigen)*
- *Missachtung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen*

bestreitet die Beschwerdeführerin die von der belangten Behörde getätigten Feststellungen (Behauptungen!) im vollen Umfang ...“

Anschließend kopierte der Bf. einzelne Tz des BP-Berichtes in die Beschwerde, ohne jedoch irgendwelche Angaben darüber zu machen, wie die Geschäfte seiner Meinung nach tatsächlich abgelaufen seien, welche rechtliche Beurteilung zu treffen sei bzw. aufgrund welcher Beweise eine vom Finanzamt abweichende Beurteilung zu erfolgen habe.

Der gesamten Beschwerde ist nicht zu entnehmen, welche konkreten Feststellungen nicht den Tatsachen entsprechen und warum.

Zusammengefasst sah sich der Bf. stattdessen durch folgende Punkte beschwert:

„4. Beschwerdebegehren und Zusammenfassung der Beschwerdepunkte

Wie mit unseren Ausführungen eindeutig aufgezeigt, ist nicht nur das von der belangten Behörde durchgeführte Ermittlungsverfahren ob Mangelhaftigkeit und vorverurteilend als gesetzwidrig zu bezeichnen, sondern sind auch die auf dem Bericht vom 02.02.2018 und den dazugehörigen Beilagen basierenden beschwerdegegenständlichen Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes mit einer Vielzahl von Mängel behaftet.

Zusammenfassend ist insbesondere hervorzuheben:

Die Bescheide vom 29.01.2018 bzw. 01.02.2018 verfügen mangels rechtlicher Existenz des Berichtes vom 02.02.2018 zum Zeitpunkt der Ausfertigung der Bescheide vom 29.01. bzw. 01.02.2018 samt seinen zahlreichen unübersichtlichen Berichtsbeilagen über gar keine gesetzeskonforme Begründung.

Die Bescheide entsprechen mangels einer gesetzeskonformen Begründung nicht den gesetzlichen Erfordernissen gemäß § 93 BAO, was für sich allein schon, die ersatzlose Aufhebung aller beschwerdegegenständlicher Bescheide zur Folge haben muss, dies deshalb da die gesetzwidrigen Begründungen zwingend zu unrichtigen, das heißt falschen Sprüchen der beschwerdegegenständlichen Bescheide führen.

Die belangte Behörde hat ihrer gesetzlich auferlegten Begründungspflicht nach § 93 BAO, die eine schlüssige und nachvollziehbare Begründung von Bescheiden zwingend verlangt, nicht erfüllt. Sie hat in gesetzeswidriger Weise einen Bericht mit unspezifischen Verweisen und zahlreichen Berichtsbeilagen zusammengetragen, der weder schlüssig und nachvollziehbar ist und in Teilen als tatsachen- und sachverhaltswidrig zu bezeichnen ist. Dies entspricht nicht einer gesetzeskonformen Begründung im Sinne des § 93 BAO und der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH, was zwingend die Unrichtigkeit der Sprüche sämtlicher beschwerdegegenständlicher Bescheide auslöst.

Die belangte Behörde hat auch gegen weitere Bestimmungen der Bundesabgabenordnung verstoßen, z.B. im Zusammenhang mit ihrer amtswegigen Beweiserhebungspflicht, der Verpflichtung der Durchführung von Zeugeneinvernahmen etc. und lösen diese Rechtswidrigkeiten auch falsche Sprüche bei den beschwerdegegenständlichen Bescheiden aus.

Die belangte Behörde hat auch gegen die Bestimmungen des FinStrG verstoßen, da sie eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG durchführte, die aber vom FinStrG zwingend geforderte Beweispflicht der Abgabenbehörde missachtet.

Die belangte Behörde hat auch gegen die Bestimmungen des UStG 1994 verstoßen, da sie die einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes insbesondere im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen und im Zusammenhang mit der Versagung des Vorsteuerabzuges ungerechtfertigterweise missachtet.

Vielmehr hätte die belangte Behörde die Verpflichtung gehabt, die Bestimmungen der BAO, des UStG 1994 und des FinStrG im Rahmen des Prüfungsverfahrens einzuhalten und den Bericht in einem verständlichen Fließtext mit konkreten, noch zu überblickenden nachvollziehbaren leicht aufzufindenden Verweisen in schlüssiger und nachvollziehbarer Weise ausfertigen müssen.

Dem gesetzlich geforderten Konkretisierungsgebot wurde in keiner Weise entsprochen. Dies betrifft sowohl die angefochtenen Sachbescheide als auch die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide für das Umsatzsteuerverfahren 2009 bis 2011, die jeweils nicht nur eine gesetzwidrige, weil ausschließlich formelhafte Begründung aufweisen, sondern auch keine hinreichende gesetzeskonforme Begründung für die Ermessensübung beinhalten. Die

Beschwerdeführerin war leider angehalten die Gründe der Wiederaufnahme zusammenzusuchen und konnte trotz intensiver Bemühungen aus den Wiederaufnahmebescheiden nicht erkennen warum die belangte Behörde ihr Ermessen in der von ihr gewählten Form ausübte. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2009 bis 2011 ist daher gesetzwidrig und verstößt gegen die Bestimmungen der §§ 303ff BAO und die höchstgerichtliche Judikatur des VwGH.“

Schließlich beantragte der Bf. im Rahmen der Beschwerde die Befragung von Zeugen:

*„Zum Nachweis dafür, dass die unbewiesenen Behauptungen der belangten Behörde im Zusammenhang mit fingierten Lieferungen, Scheingeschäften, Scheinlieferungen und Factoring Betrug gar nicht stimmen beantragt die Beschwerdeführerin die Einvernahme von Zeugen gemäß Beilage 7 (Zeugenliste mit Namen und Adressen), die die Ausführungen der Beschwerdeführerin vollinhaltlich bestätigen können. Dies betrifft insbesondere, dass tatsächlich gesetzeskonforme Lieferungen erfolgten, keine Scheingeschäfte abgeschlossen worden sind, Factoring als legitimes Finanzierungsinstrument herangezogen wurde und sämtliche beschwerdegegenständlichen Rechtsgeschäfte veranlagungsgemäß steuerlich deklariert wurden. Aus Gründen der Übersichtlichkeit führt die Beschwerdeführerin ausgehend von den von der belangten Behörde als A, C, H 1), E, F, G, H)2), K, Ma), Mb), O, R, S und Feststellung „Factoring“ - eigen. Doku, titulierten Feststellungen bzw. den diesen zugrundeliegenden Geschäftsfällen und Behauptungen der belangten Behörde den jeweiligen Buchstaben an. Dies um die von der belangten Behörde gewählte Reihenfolge beizubehalten und nicht unnötig noch mehr Unschlüssigkeit und Unnachvollziehbarkeit zu erzeugen als es die belangte Behörde mit ihrem Bericht und den Beilagen ohnehin schon getan hat. Zu den angeführten Zeugen ist bekanntzugeben, dass diese nach Information der Beschwerdeführerin in Begleitung ihrer steuerlichen Vertretung erscheinen werden.
Beweis: Beilage 7 Liste der zur Einvernahme beantragten Zeugen“*

Die beiliegende Liste nennt Aufgabenbereich, Namen, Adressen und Geburtsdaten von beantragten Zeugen und gibt zum Inhalt der Befragung („SV“) wie im Antrag bezeichnet Buchstaben und Länder (zB Polen) bzw. Firmennamen oder „Factoring“ an.

Was die Zeugen genau bezeugen sollen, ist weder der Beschwerde, noch der Liste zu entnehmen.

Laut Beschwerde sollen die Zeugen pauschal die Ausführungen der Beschwerdeführerin vollinhaltlich bestätigen, insbesondere, dass tatsächlich gesetzeskonforme Lieferungen erfolgt bzw. keine Scheingeschäfte abgeschlossen worden seien, Factoring als legitimes Finanzierungsinstrument herangezogen und sämtliche beschwerdegegenständlichen Rechtsgeschäfte veranlagungsgemäß steuerlich deklariert worden seien.

Die Beschwerden hinsichtlich der Sachbescheide wurden mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 26. März 2021** abgewiesen.

In der zusätzlichen Begründung vom 29. März 2021 nahm das Finanzamt auf die behaupteten Ermittlungsfehler Bezug, bekräftigte seine Vorgangsweise und führte in der Sache im Wesentlichen aus, dass die vorgebrachten Einwendungen nicht den einzelnen

Prüfungsfeststellungen zuordenbar seien, weshalb man sich damit nicht inhaltlich auseinandersetzen könne.

Soweit die Einwendungen Sachverhaltsfeststellungen (im Allgemeinen) betrafen, bekräftigte das Finanzamt die Richtigkeit der Feststellungen unter Verweis auf den Außenprüfungsbericht.

Die Wiederaufnahmegründe seien ausreichend konkretisiert und das Ermessen sei insofern geübt worden, als das Finanzamt festgestellt hat, dass die steuerlichen Auswirkungen der festgestellten Ungereimtheiten so massive Auswirkungen haben, dass der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben sei.

Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme wurden mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 4. Mai 2021** unter Verweis auf die Begründung vom 29. März 2021 abgewiesen.

Mit **Vorlageantrag vom 23. April 2021** brachte der steuerliche Vertreter des Bf. abermals vor, dass die angefochtenen Bescheide in ihrer Gesamtheit rechtswidrig seien:

„Die Ausfertigung des Umsatzsteuerbescheides 2009 vom 29.01.2018 erfolgte rechtswidrig, da schon der dem Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 29. 01.2018 zu Grunde liegende Wiederaufnahmebescheid vom 29.01.2018 keine gesetzeskonforme Begründung gemäß § 93 BAO ausweist und demzufolge der Spruch dieses Bescheides vom 29. 01.2018 falsch ist und wegen Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides betreffend USt 2009 in gesetzeskonformer Weise gar kein neuer Sachbescheid betreffend die USt 2009 ausgefertigt werden darf.

Unabhängig davon ist die Begründung des angefochtenen Bescheides deshalb rechtswidrig, da in der Begründung nicht darauf hingewiesen wird, aufgrund welcher konkreten Feststellungen die Wiederaufnahme erfolgt, nicht bekanntgegeben wurde für welchen konkreten Zeitraum eine Prüfung stattgefunden hat und auf eine Niederschrift bzw. einen Prüfungsbericht verwiesen wurde, die nicht vorliegen bzw. von der Behörde nicht vorgelegt wurden.

Die undatierten Schriftstücke mit der Bezeichnung vorläufige Prüfungsfeststellungen und vorläufige Prüfungsfeststellung betreffend Punkt „Factoring - ...“ stellen weder gesetzeskonforme Niederschriften und auch keinen Prüfungsbericht dar.

Aus den erwähnten Gründen verfügt der angefochtene Bescheid über keine gesetzlich zwingend geforderte für den Steuerpflichtigen schlüssige und nachvollziehbare Begründung und ist daher mangels Begründung der Spruch sowie der Bescheid insgesamt rechtswidrig und wie schon beantragt aufzuheben.

Der Bescheid verstößt auch gegen die Verfahrensvorschriften der BAO und die Bestimmungen der Europäischen Menschenrechtskonvention (Stichwort: faires Verfahren), da es gesetzlich nicht zulässig ist einen Bescheid mit Niederschriften und Prüfungsberichten zu begründen die dem Steuerpflichtigen nicht vorgelegt werden und deren Existenz dem Steuerpflichtigen dadurch nicht nachgewiesen wurde (Wann wurde die Niederschrift ausgefertigt? Wann wurde der Betriebsprüfungsbericht ausgefertigt? Welchen konkreten Inhalt haben der Betriebsprüfungsbericht und die Niederschrift? Wann und von wem wurde die Niederschrift auf Seite des Steuerpflichtigen unterfertigt? Wann und an wen wurde die Niederschrift ausgehändigt? Wann und an wen wurde der Betriebsprüfungsbericht versandt?).

Die auf dem Bescheid ausgewiesene Begründung ist eine EDV-unterstützte Standardbegründung, welche die gesetzlichen Bestimmungen des § 93 BAO in keiner Weise erfüllt.

Es wird ebenfalls ausdrücklich auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§149 und 150 BAO hingewiesen, die von der Finanzbehörde bedauerlicherweise nicht berücksichtigt werden. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 29.01.2018 ist daher rechtswidrig und mit Verfahrensmängel behaftet und aus diesem Grunde wird beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Unabhängig von unseren Ausführungen/Begründungen in diesem Schreiben halten wir sämtliche schon übermittelten Begründungen im Zusammenhang mit der Beschwerde vom 26.02.2018 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 29.01.2015 vollinhaltlich aufrecht.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die BVE vom 26.03.2021 vollends untauglich ist unsere Beschwerde vom 26.02.2018 abweisend zu erledigen, da sich die BVE auf die Beschwerde vom 26.02.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 (Sachbescheid) vom 29.01.2015 bezieht, ohne dass zuvor schon rechtskräftig über unsere Beschwerde vom 26.02.2018 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Umsatzsteuer 2009 vom 29.01.2018 abgesprochen wurde.

Die Beschwerde vom 26.02.2018 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die USt 2009 vom 29.01.2018 ist bis dato unerledigt und missachtet in diesen Zusammenhang die Behörde auch die Bestimmungen des § 85a BAO.

Die Ausfertigung eines neuen Sachbescheides, im konkreten der BVE vom 26-03-2021 betreffend die USt 2009 ist ohne vorherige rechtskräftige Erledigung der Beschwerde vom 26.02.2018 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend USt 2009 vom 29.01.2018 rechtlich gar nicht zulässig.

Die BVE vom 26.03.2021 im Zusammenhang mit der USt 2009 ist demzufolge aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen der BAO und der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH im Zusammenhang mit der Ausfertigung von Wiederaufnahmebescheiden und Sachbescheiden ein Schriftstück, dass keine wie immer geartete Rechtswirkung entfalten kann.

Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Ausfertigung neuer Sachbescheide zwingend die Existenz rechtskräftiger Wiederaufnahmebescheide voraussetzt. Nur rechtskräftige Wiederaufnahmebescheide können die Grundlage für neue Sachbescheide sein. Siehe folgende VwGH Erkenntnisse:

VwGH vom 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 VwGH vom 10.03.2016, 2013/15/0250 VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0193 VwGH vom 28.02.2012, 2009/15/0170 VwGH vom 02.09.2009, 2005/15/0031 VwGH vom 26.06.2009, 2007/15/0041 VwGH vom 22.12.2005, 2001/15/0004 VwGH vom 22.05.1990, 87/14/0038 VwGH vom 08.11.1988, 88/14/0135

Aus diesem Grunde ist auf die Ausführungen der Bescheidebegründung vom 29.03.2021, die ohnehin keine rechtskonforme Begründung für die BVE, nämlich den Bescheid vom 26.03.2021 darstellen kann, nicht näher einzugehen.

Auch aufgrund der Tatsache, dass die BVE vom 26.03.2021 zum Zeitpunkt der Ausfertigung über keine gesetzeskonforme Begründung, tatsächlich über gar keine Begründung verfügt, die Begründung wurde erst am 29.03.2021 rechtlich geschaffen, ist der Spruch der BVE vom

26.03.2021 falsch und rechtswidrig und daher auf den Inhalt der „Bescheidbegründung“ vom 29.03.2021 nicht näher einzugehen.

Etwas nicht Existentes kann keinesfalls einen Bescheid begründen. Ein gesetzeskonformer Bescheid hat schon zum Zeitpunkt seiner Ausfertigung über eine gesetzeskonforme Begründung gern. § 93 BAO zu verfügen.

Die gesetzeskonforme Begründung gem. § 93 BAO eines Bescheides ist deshalb von besonderer rechtlicher Bedeutung, da ausschließlich eine gesetzeskonforme Begründung zu einem richtigen sohin gesetzkonformen Spruch des Bescheides führt.

Mangelt es einer Begründung an den zwingenden Voraussetzungen des § 93 BAO, nämlich Schlüssigkeit und leichte Nachvollziehbarkeit sowie Übereinstimmung mit den Denkprozessen und ist somit für den Steuerpflichtigen die Begründung nicht schlüssig, den Denkprozessen widersprechend und nicht leicht nachvollziehbar, ist der Spruch eines mit einer derartigen Begründung versehenen Bescheides zwingend falsch.

Auf die VwGH Erkenntnisse im Zusammenhang mit § 93 BAO, gegen die allesamt mit dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 29.01.2018 verstoßen wird, wird ausdrücklich hingewiesen:

VwGH vom 20.01.2005, 2002/14/0116 VwGH vom 31.05.2006, 2002/13/0204 VwGH vom 28.05.1997, 94/13/00200 VwGH vom 12.01.1994, 92/13/0272 VwGH vom 14.09.1994, 92/13/0180 VwGH vom 24.01.1996, 93/13/0165 VwGH vom 27.03.1996, 94/13/0028 VwGH vom 24.04.1996, 92/13/0302 VwGH vom 20.06.1995, 94/13/0201 VwGH vom 31.07.1996, 92/13/0138 VwGH vom 24.09.1996, 93/13/0016 VwGI-I vom 15.01.1997, 94/13/0002 VwGI-I vom 11.12.1996, 89/13/0168 VwGH vom 12.01.1994, 92/13/0272 VwGH vom 14.09.1994, 92/13/0180 VwGH vom 24.09.1996, 93/13/0016 VwGH vom 02.08.1995, 93/13/0065 VwGH vom 28.05.1997, 94/13/0200 VwGH vom 20.01.2005, 2002/14/0116 VwGH vom 28.05.1997, 94/13/0200 Zu Pkt. b. 9“

(praktisch gleichlautende Begründung für alle Bescheide)

Zusätzlich verwies der Bf. auf das Vorbringen in den Beschwerden.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung hat das BFG den Bf. aufgefordert, die einzelnen, seiner Ansicht nach unrichtigen Tatsachen anzuführen, diese richtigzustellen und sein Vorbringen ggf. durch entsprechende Nachweise zu untermauern, da es für das BFG aufgrund der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages nicht erkennbar war, ob der Bf. auch einzelne Feststellungen der Außenprüfung durch Beweise oder Glaubhaftmachung entkräften wollte/konnte.

Der Bf. hat daraufhin am **28. Februar 2022 zwei Schreiben** eingebracht.

Im Schreiben zur Wiederaufnahme beantragte der Bf. nochmals die ersatzlose Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, weil

- im Spruch kein Wiederaufnahmetatbestand genannt wurde
- der Außenprüfungsbericht vom 2.2.2018, der die Wiederaufnahme begründete, im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (29.1.2018) noch nicht existierte

- der Außenprüfungsbericht nicht schlüssig und nachvollziehbar sei
- das Ermessen, warum die Wiederaufnahme zum Nachteil des Bf. erfolgt sei, nicht genau begründet wurde
- trotz Antrag keine Zeugen einvernommen wurden

Auch im Schreiben zur Umsatzsteuer beantragte der Bf. die Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil

- der Außenprüfungsbericht erst nach Bescheiderlassung verfasst worden sei,
- der Bericht nicht schlüssig und nachvollziehbar sei
- der Antrag auf Zeugeneinvernahme missachtet worden sei

Zu den einzelnen Feststellungen des Finanzamtes finden sich keine Ausführungen.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 8. März 2022** wurde der steuerliche Vertreter abermals aufgefordert, zu den über 250 betroffenen Lieferungen im Einzelnen Stellung zu nehmen. Dazu verwies der stV abermals auf das Vorbringen zu den formellen Mängeln.

Nochmals monierte der steuerliche Vertreter, dass die Begründung (Außenprüfungsbericht) laut BVE nach Bescheiderlassung am 29. Jänner 2018 nochmals bearbeitet wurde. Die Wiederaufnahme würde laut Bescheid auf § 303 Abs. 1 BAO gestützt, während im Bericht § 303 Abs. 4 BAO zitiert ist. Richtigerweise wäre schon im Bescheid § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzugeben gewesen. Zur Wiederaufnahme fehle auch der konkrete Hinweis, welche der Feststellungen welches Jahr betreffen. Ein pauschaler Verweis auf 250 Seiten als Begründung sei nicht ausreichend. Die Behörde hätte durch ein Inhaltsverzeichnis oder ähnliches genauer zu bezeichnen gehabt, welche Feststellung für welche steuerliche Auswirkung maßgeblich seien.

Das Ermessen iZH mit der Wiederaufnahme wäre beispielsweise so zu üben gewesen, dass genau dargelegt werde, welche Feststellung mit welchen Auswirkungen für das FA so gravierend seien, dass dies einen Grund darstelle, das Ermessen in der von der Behörde gewählten Weise auszuüben.

Zuletzt zog der steuerliche Vertreter die Beschwerden betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2013 und 2014 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahme

Entscheidung über Wiederaufnahme

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Durch Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs 3 BAO). Es ist für dieses Verfahren daher unerheblich, ob das Finanzamt die Beschwerde vorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens nach oder vor der Beschwerdevorentscheidung zu den Sachbescheiden erlassen hat, da nunmehr das BFG über die Beschwerde abzusprechen hat.

Begründung der Wiederaufnahme

Die Auffassung des Bf., die Wiederaufnahmebescheide könnten mangels Begründung keine rechtlichen Wirkungen entfalten, ist unzutreffend. Vielmehr kommt es hinsichtlich der maßgebenden Wirkungen eines Bescheides allein auf dessen Spruch an (VwGH 29.11.2000, 99/13/0267).

Auch ein unbegründeter oder mangelhaft begründeter Bescheid ist anfechtbar und erwächst ohne Anfechtung (Beschwerde) in Rechtskraft, es sei denn, der Lauf der Beschwerdefrist wird durch einen Antrag iSd § 245 Abs 2 BAO oder § 245 Abs 3 BAO gehemmt (VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Der Rechtsschutz des Bescheidadressaten ist im Fall der Begründung mittels eigenen Schriftstückes durch die für ein solches Verhalten der Abgabenbehörde Vorsorge treffenden Bestimmungen des § 245 Abs 1 zweiter Satz BAO gewährleistet (VwGH 29.11.2000, 99/13/0267).

Unter dem Gesichtspunkt, dass ein Bescheid auch ohne Begründung in Rechtskraft erwachsen kann, kann der Argumentation des Bf., die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens seien bereits deshalb aufzuheben, weil im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Betriebsprüfungsbericht noch nicht ausgefertigt war und somit noch nicht existierte, nicht gefolgt werden.

Die Begründung eines Bescheides kann durch Verweis auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (zB Betriebsprüfungsbericht) erfolgen, sofern im Bescheid darauf Bezug genommen wird (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Auch der Gesetzgeber hat für den Fall, dass die Begründung eines Bescheides gesondert ergeht (beispielsweise in Form des Betriebsprüfungsberichtes § 245 Abs 1 BAO), Vorsorge getroffen: Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird,

so wird die Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 1 zweiter Satz BAO nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Der Gesetzgeber hat damit nicht nur geregelt, dass die Begründung eines Bescheides auch einem anderen Schriftstück entnommen werden kann, sondern auch zum Ausdruck gebracht, dass Bescheid und Begründung nicht zum selben Zeitpunkt erfolgen müssen.

Dabei macht es für die Frage der Begründung auch keinen Unterschied, ob der Bericht vor oder nach Erlassen des Bescheides erstellt oder dem Bf. zugegangen ist, da die Rechte der Normunterworfenen durch die Regelung in § 245 BAO geschützt sind.

Die Wiederaufnahmebescheide können daher nicht – wie der Bf. ausführt - „*mangels rechtlicher Existenz des Berichtes vom 02.02.2018 zum Zeitpunkt der Ausfertigung der Bescheide*“ rechtsunwirksam sein.

Statt einer ersatzlosen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide hat das Bundesfinanzgericht ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012, VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047, VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062), wobei eine solche Ergänzung kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen darstellt (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Neue Tatsachen

Das Finanzamt stützt seine Wiederaufnahme auf den Tatsachenkomplex, dass der Bf. das Vorliegen der Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht nachweisen konnte und dass der Bf. wusste oder wissen musste, dass seine Lieferungen zT in Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrug vor- und nachgelagerter Umsätze standen. Diese Tatsachen sind im Außenprüfungsbericht, auf den die Bescheide verweisen, je Umsatz einzeln angeführt.

Aus der Zitierung von § 303 Abs 1 BAO in Zusammenhang mit den Ausführungen im Außenprüfungsbericht (die festgestellten Tatsachen sind der Grund für die Wiederaufnahme) ergibt sich zweifelsfrei, dass die Wiederaufnahme aufgrund neuer Tatsachen erfolgt.

Dabei ist das Anführen von § 303 Abs 4 BAO im Außenprüfungsbericht möglicherweise irritierend, kann jedoch in Anbetracht der Tatsache, dass § 303 BAO seit 1.1.2014 (BGBl 14/2013) über keinen Abs 4 mehr verfügt, nur einen unbeachtlichen Tippfehler darstellen, dem keine inhaltliche Bedeutung zukommt. Auch für den Bf. dürfte sich die Irritation in Grenzen gehalten haben, da der steuerliche Vertreter diesen Mangel erstmals in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat.

Die betroffenen Lieferungen sind im Außenprüfungsbericht mit genauem Datum angeführt, weshalb eine Zuordnung der Feststellungen zu den einzelnen Jahren zweifelsfrei möglich ist. Soweit der Bf. moniert, dass der Bericht unübersichtlich sei, gilt es zu bedenken, dass es in der Natur der Sache liegt, dass bei einer Vielzahl von beanstandeten Lieferungen (im Beschwerdefall sind es über 250) ein umfangreicher Bericht zu verfassen ist.

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

Im Beschwerdefall sind die Tatsachen neu hervorgekommen, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 7 bzw. Art 7 UStG 1994 für als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte Umsätze nicht nachgewiesen werden konnte und dass der Bf. wusste bzw. wissen musste, dass seine Lieferungen zT in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen vor- und nachgelagerter Umsätze standen.

Durch den Verweis auf den Außenprüfungsbericht sind diese Tatsachen dokumentiert. Der Bericht begründet die Wiederaufnahme mit den einzelnen getroffenen Feststellungen, die dem Bf. überdies aufgrund des einjährigen Prüfungsverfahrens bereits bekannt waren (Übergabe Prüfungsauftrag 19.9.2016, Schlussbesprechung 19.9.2017). Im Rahmen der Außenprüfung wurde der Bf. bereits wiederholt aufgefordert, seinen Standpunkt zu untermauern.

Diese Tatsachen bzw. Beweise führen zu anderslautenden Bescheiden (statt Steuerfreiheit Steuerpflicht, Entfall des Vorsteuerabzuges), sodass die diesbezüglichen Anforderungen des § 303 Abs 1 BAO erfüllt wurden.

Ermessen

Ziel jeder Wiederaufnahme ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (VfGH 30.9.1997, B 2/96). Daraus ergibt sich, dass grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist (vgl beispieelsweise VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Gegen eine Wiederaufnahme kann die Geringfügigkeit der Auswirkungen, eine Unbilligkeit, der Grundsatz von Treu und Glaube oder ein Missverhältnis der Auswirkungen sprechen (vgl Ritz, BAO⁶ § 303 Tz 71ff).

Keiner dieser Gründe ist gegeben. Auch der steuerliche Vertreter konnte über Aufforderung des BFG keine Umstände ins Treffen führen, die gegen eine Wiederaufnahme sprechen würden.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme folgendermaßen begründet:

„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Sämtliche Änderungen der angefochtenen Bescheide haben ihre unmittelbare Ursache in den Feststellungen (neu hervorgekommenen Tatsachen) der Außenprüfung, die sich im Wesentlichen auf fehlende Nachweise bzw. „wissen müssen“ vom Mehrwertsteuerbetrug beziehen. Die steuerlichen Auswirkungen dieser Feststellungen sind – wie in der Begründung des Finanzamtes ausdrücklich angeführt – nicht als geringfügig anzusehen.

In der Beschwerdevorentscheidung führt das Finanzamt zusätzlich an, dass auch sonst keine gegen eine Wiederaufnahme sprechenden Gründe vorlägen.

Der über ausdrückliche Aufforderung in der mündlichen Verhandlung unterbreitete Vorschlag einer besseren Ermessensübung des steuerlichen Vertreters erschöpft sich in einer anderen sprachlichen Formulierung zumal er ja wie erwähnt keine Gründe benennen konnte, die gegen eine Wiederaufnahme sprächen.

Auch durch hypothetische Überlegungen kommt man zu keinem anderen Ergebnis: Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glaube bzw. eine Unbilligkeit ist bei den festgestellten Tatsachen undenkbar, da das Gesetz bzw. die UStR 2000 hinsichtlich der Erfordernisse eines Ausfuhrnachweises/des Vorsteuerabzuges eindeutig sind. Das Finanzamt hat den Bf. auch nicht durch eine Anfragebeantwortung dazu verleitet, Nachweise nicht zu erbringen oder von der Redlichkeit eines Geschäftspartners auszugehen. Ein Missverhältnis der Auswirkungen zwischen den Abgaben, die sich aus den neuen Tatsachen und den Abgaben, die sich aus anderen Gründen ergeben, kann nicht vorliegen, da ja nur die neuen Tatsachen zu Feststellungen geführt haben.

Soweit daher das Finanzamt das Ermessen nur anhand der vorliegenden ermessensrelevanten Umstände geübt und begründet hat, hat es der Begründungspflicht Genüge getan. Das Finanzamt ist bei der Ermessensübung nicht angehalten, hypothetische Überlegungen („was wäre wenn“) anzustellen.

Wiederaufnahme zu Recht

Wie hier dargelegt, wurde die Wiederaufnahme auf neue Tatsachen gestützt, die im begründenden Außenprüfungsbericht eindeutig dargestellt sind. Der Umstand, dass der Außenprüfungsbericht erst nach Bescheiderlassung ausgefertigt wurde, ist dabei unerheblich.

Die festgestellten neuen Tatsachen führen zu anderslautenden Bescheiden. Auch das Ermessen wurde ausreichend geübt, weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

2. Anträge auf Zeugeneinvernahme

Der Bf. beantragt, die angefochtenen Bescheide u.a. deshalb ersatzlos aufzuheben, weil es das Finanzamt in rechtswidriger Weise unterlassen habe, die beantragten Zeugen einzuvernehmen.

Fehlerhafte Ermittlungen des Finanzamtes können dazu führen, dass die erlassenen Bescheide inhaltlich unrichtig und damit rechtswidrig sind. Solche Bescheide sind vom Bundesfinanzgericht deshalb jedoch nicht ersatzlos aufzuheben. Das Bundesfinanzgericht hat vielmehr selbst Ermittlungen anzustellen, da das BFG gemäß § 269 BAO im Ermittlungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die dem Finanzamt auferlegt und eingeräumt sind.

Eine beantragte Zeugeneinvernahme ist daher allenfalls im Beschwerdeverfahren durchzuführen (vgl Ritz, BAO⁶, § 269 Tz 3).

Der Bf. hat in seinen Eingaben beantragt, Zeugen laut beigelegter Liste einzuvernehmen. Die Liste nennt Aufgabenbereich, Namen, Adressen und Geburtsdaten von beantragten Zeugen und gibt zum Inhalt der Befragung („SV“) wie im Antrag bezeichnet: Buchstaben und Länder (zB Polen) bzw. Firmennamen oder „Factoring“ an.

Was die Zeugen genau bezeugen sollen, ist weder der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag oder einem sonstigen Schreiben, noch der Liste zu entnehmen.

In Beweisanträgen ist das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Wird ein Beweisthema nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl. VwGH 23.01.2020, Ra 2019/15/0099, VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0023, mwN, VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Der Bf. hat in seinen Anträgen zwar das Beweismittel richtig bezeichnet (Zeuge mit Name und Adresse, vgl zB VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034, VwGH 19.3.2008, 2008/15/0017, VwGH 28.9.2004, 2002/14/0021), nicht jedoch das Beweisthema:

Als Beweisthema ist anzugeben, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Zeugeneinvernahme erwiesen werden sollen (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0010).

Der Bf. hat in seinen Anträgen auf Zeugeneinvernahme kein konkretes Beweisthema genannt, sondern allgemein behauptet, die Zeugen könnten die Richtigkeit der Steuererklärungen des Bf. bezeugen.

Es ist nicht hinreichend, allgemein die fehlende Einvernahme von Zeugen zu einer bestimmten Frage zu rügen, ohne anzugeben, welche Zeugen konkret zu welchem genauen Beweisthema hätten einvernommen werden sollen (VwGH 30.5.2001, 98/13/0033).

Das BFG kann daher dem Antrag zu folgen. Dementsprechend hat der Senat beschlossen, die beantragten Zeugen nicht einzuvernehmen.

3. Unverständlicher Bericht

Der Bf. bemängelt weiters eine nicht nachvollziehbare und unschlüssige Aufbereitung des Berichtes und seiner Berichtsbeilagen und den Umstand, dass Sachverhalte in den Berichtsbeilagen ausgeführt werden, die keinen Bezug für die im Bericht getätigten Feststellungen (Tz 1 - 3 des Berichtes) aufweisen.

Wie bereits mehrmals erwähnt, sind (nur) die konkreten Feststellungen zu den einzelnen beanstandeten Lieferungen entscheidungswesentlich, die vom Bf. allerdings nicht widerlegt werden.

Das Finanzamt hat zu Beginn des Berichtes die Rechtslage mit beispielhaftem Bezug zum Beschwerdefall dargestellt. Anschließend hat das Finanzamt die konkreten Feststellungen getroffen. Aus Gründen des Umfangs der Feststellungen hat es dabei auf die allgemeinen Ausführungen Bezug genommen und nicht nochmals eine genaue rechtliche Begründung beigelegt.

So führt das Finanzamt beispielsweise zunächst die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen und die Konsequenzen von fehlenden Nachweisen an. Anschließend werden die einzelnen Beanstandungen angeführt, ohne jeweils zu wiederholen, dass dies zu einer Versagung der Steuerfreiheit führt. Warum das laut steuerlichem Vertreter nicht verständlich sein soll, ist für den Senat nicht nachvollziehbar.

4. Unrichtige Feststellungen

Der Bf. vermeint, die angefochtenen Bescheide seien auch deshalb aufzuheben, weil die Ermittlungen des Finanzamtes nicht ordnungsgemäß erfolgt seien.

Das Ermittlungsverfahren sei einseitig und unvollständigen erfolgt und es sei daher zu fehlerhaften und daraus folgenden falschen Behauptungen der belangten Behörde gekommen, weil z.B. keine Zeugeneinvernahmen stattfanden, keine Beweiswürdigung vorgenommen wurde, keine Begründung, warum Beweise nicht gewürdigt wurden erfolgt sei, vorverurteilende Äußerungen getroffen wurden, vorverurteilende Formulierungen bei internationalen Anfragen getätigt wurden, wesentliche Sachverhaltselemente außer Acht gelassen wurden und Ausführungen aufgrund von Vermutungen fremder (ausländischer)

Behörden ohne eigenständige amtswegige gesetzeskonforme Erhebung der tatsächlichen Sachverhalte übernommen wurden.

Dabei sei es auch zur gesetzwidrigen Anwendung von Rechtsvorschriften (falsche gesetzwidrige Definition von Scheingeschäften, gesetzwidrige Auslegung von Erfordernissen an Buchnachweise usw.) und der Missachtung des Amtsgeheimnisses (Verschwiegenheitsverpflichtung im Zusammenhang mit anderen Steuerpflichtigen) bzw. Missachtung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen gekommen.

Für das Abgabungsverfahren ist in § 166 BAO die Unbeschränktheit der Beweismittel und in § 167 BAO die freie Beweiswürdigung vorgesehen (vgl auch Ritz, BAO⁶, § 166 Tz 2, § 167 Tz 6ff). Eine Nichtigkeit, wie sie beispielsweise in § 140 StPO für bestimmte Beweismittel vorgesehen ist, gibt es in der BAO nicht.

Soweit daher das Finanzamt die Tatsachen falsch ermittelt haben sollte, sind diese Ermittlungen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens richtig zu stellen, da das BFG gemäß § 269 BAO im Ermittlungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die dem Finanzamt auferlegt und eingeräumt sind.

Der Bf. führt in seiner Beschwerde beispielhaft aus, welche Ermittlungsschritte das Finanzamt hätte setzen müssen, um den Sachverhalt ordnungsgemäß zu ermitteln. So sei es beispielsweise nicht zulässig, aus Erhebungen bei Geschäftspartnern zu schließen, dass Lieferungen nicht stattgefunden hätten, obwohl im Unternehmen der Bf. Rechnungen und Lieferscheine vorhanden seien. Auch der Hinweis, dass Lieferanten steuerlich nicht erfasst seien, sei nicht geeignet, auf einen Mehrwertsteuerbetrug zu schließen, aus fehlenden Transportunterlagen auf nicht durchgeführte Lieferungen zu schließen, sei unzulässig usw.

Was der Bf. nicht ausgeführt hat ist, welche Ergebnisse „richtige“ Ermittlungen zu Tage gefördert hätten. Die Darstellung der Versäumnisse der Abgabenbehörde ist nämlich so allgemein gehalten, dass sie sich nicht den im Bericht getroffenen einzelnen Feststellungen zuordnen lässt.

Das Finanzamt hat demgegenüber zu jeder einzelnen Lieferung bzw. jeder einzelnen Eingangsleistung (betr. Vorsteuerabzug), die es anders als der Bf. beurteilt hat, die konkreten Feststellungen angeführt, die zu der abweichenden Beurteilung geführt haben. Diese Feststellungen sind auch schlüssig.

Um die vermeintlich falsch ermittelten Tatsachen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens richtig stellen zu können, hätte sich der Bf. mit den einzelnen Feststellungen auseinanderzusetzen gehabt. Entsprechen die (schlüssigen) Feststellungen des Finanzamtes nämlich nicht den Tatsachen, so liegt es am Bf., die Tatsachen zu benennen, die Unrichtigkeit

der Beweise des Finanzamtes darzustellen und den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt durch Beweise zu untermauern bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Trotz mehrmaliger Aufforderung durch das BFG (Ladung, mündliche Verhandlung) konnte der Bf. keine konkreten Angaben zur Unrichtigkeit bestimmter Umsätze machen. Sein Vorbringen erschöpft sich in allgemeinen Beanstandungen und der pauschalen Angabe, dass alle Geschäfte so verwirklicht worden seien, wie sie erklärt wurden, was durch Rechnungen ausreichend dokumentiert sei.

Bloß weil der Bf. eine vermeintlich falsche Tatsachenfeststellung moniert, können die Bescheide durch das BFG nicht ersatzlos aufgehoben werden.

5. Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt u.a. vor, wenn:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet
2. Der Abnehmer ein Unternehmer ist und
3. der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (vgl. Art 7 Abs 1 UStG 1994).

Der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 ist vom inländischen Lieferer zu erbringen (VwGH 10.9.2020, Ra 2018/13/0106 unter Verweis auf VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146, VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192, VwGH 19.12.2013, 2012/15/0006 u.v.m. , vgl. auch die Urteile des EuGH 27.9.2007, C- 409/04, Teleos, Rz 42ff; EuGH 27.9.2007, C-184/05, Twoh International, Rz 23 ff sowie EuGH 6.9.2012, C - 273/11, Mecsek-Gabona Kft, Rz 35 ff).

Dabei ist nicht nur auf bloß formelle Belange abzustellen, entscheidend ist vielmehr, ob dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Das Finanzamt hat festgestellt, dass bei bestimmten Lieferungen der Nachweis für die Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet nicht erbracht wurde und hat daraus den Schluss gezogen, dass auch die materiellen Voraussetzungen nicht vorliegen. Diese Feststellung wurde in freier Beweiswürdigung getroffen (vgl. zB VwGH 10.9.2020, Ra 2018/13/0106) und ist schlüssig nachvollziehbar.

Der Bf. hätte nicht nur im Rahmen des ein Jahr dauernden Außenprüfungsverfahrens, sondern auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens die Gelegenheit wahrnehmen können, die erforderlichen Nachweise nachträglich zu erbringen (vgl. beispielsweise VwGH 26.11.2015, Ra 2015/15/0012, VwGH 30.4.2015, 2012/15/0069, VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 u.w.m.).

Dies ist trotz Aufforderung, zuletzt nochmals durch das BFG, nicht geschehen.

Es besteht daher aufgrund des Vorbringens der Bf. kein Anlass, an der Richtigkeit der Feststellungen des Finanzamtes zu zweifeln. Die betreffenden Lieferungen unterliegen der Umsatzsteuer.

6. Vorsteuerabzug iZH mit Mehrwertsteuerbetrug

Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 12. 1. 2006, verb. Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen; EuGH 6. 7. 2006, verb. Rs. C-439/04 und Rs. C-440/04, Kittel u. a.; EuGH 6. 12. 2012, C- 285/11, Rn. 35 bis 37, Bonik, und die dort angeführte Rechtsprechung; EuGH 18. 12. 2014, C- 131/13, C- 163/13 und C- 164/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a.) bzw. gemäß § 12 Abs 14 UStG 1994, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass 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.

Auch dazu hat das Finanzamt zu jedem einzelnen Fall Feststellungen getroffen.

Soweit der Bf. vorbringt, es seien noch keine strafrechtlichen Verurteilungen erfolgt, ist darauf hinzuweisen, dass Mehrwertsteuerbetrüger nach der zit. Rechtsprechung des EuGH das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch das Nichtabführen der Mehrwertsteuer auf der einen Seite und den vorgenommenen Vorsteuerabzug auf der anderen Seite gefährden. Es ist daher unionsrechtlich geboten, in Fällen, in denen der Lieferant eine Abfuhr der Mehrwertsteuer nicht vornimmt und der Erwerber davon Kenntnis hatte bzw. haben musste, den Vorsteuerabzug zu versagen, auch wenn noch keine rechtskräftige strafrechtliche Verurteilung erfolgt ist.

Soweit der Bf. die Missachtung des Amtsgeheimnisses (Verschwiegenheitsverpflichtung im Zusammenhang mit anderen Steuerpflichtigen) bzw. Missachtung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen rügt, kann dies keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung haben.

Informativ darf auf § 48a Abs 4 BAO verwiesen werden, demzufolge die Offenbarung oder Verwertung von Verhältnissen oder Umständen zulässig ist, wenn sie der Durchführung eines Abgabenverfahrens dient.

Da der Bf. keine Umstände ins Treffen führen konnte, die die Unrichtigkeit der Feststellungen des Finanzamtes wahrscheinlich machen, ist der Vorsteuerabzug in den angeführten Fällen zu versagen, weil der Bf. wissen musste, dass seine Umsätze in Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug standen.

7. Gegenstandsloserklärung

Die Beschwerde betr. Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 und 2014 wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Sie war daher gem. § 256 Abs 3 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

8. 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.

Im Beschwerdefall wird die Tatsachenfeststellung des Finanzamtes angezweifelt. Das ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 17. März 2022