

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Henning & Partner Steuerberatung GmbH, Brockmanngasse 75, 8010 Graz, sowie durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 9. Dezember 2015 betreffend

1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich **Umsatzsteuer 2009 bis 2011** sowie

2) Einkommensteuer und Umsatzsteuer je 2009 bis 2014

den **BESCHLUSS** gefasst:

I. Die angefochtenen Bescheide (sowie die bezüglichlichen Beschwerdevereinscheidungen) werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde *aufgehoben*.

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

Entscheidungsgründe

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren nichtselbständige Einkünfte (ohne inländischen Steuerabzug) von jeweils rund € 7.000,- und erklärte überdies Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In seinen Umsatzsteuererklärungen wies er neben inländischen Umsätzen (10% und 20%) größtenteils innergemeinschaftliche Lieferungen aus.

(2) In den Jahren 2012 bis 2015 führte das Finanzamt beim Bf. eine **Außenprüfung** durch. Im Prüfungsbericht vom 27.11.2015 wird der Betriebsgegenstand mit „*Vermittlung von Handelswaren*“ angegeben. Bezüglich der steuerlichen Feststellungen verweist die Prüferin auf die Ausführungen in einer Niederschrift „*über die Schlussbesprechung*“ vom 7.9.2015.

In dieser Niederschrift wird - wörtlich wieder gegeben - Folgendes ausgeführt:

„1. Steuerliche Vertretung

[Der Bf.] war und ist unvertreten.

2. Allgemeine Feststellungen zur BP

Die Bp bei Fr. DI DM wurde am 04.12.2012 begonnen, nachdem zuvor eine Bp bei [dem Bf.], dem Vater von Frau DM, durchgeführt worden war.

Die beiden Betriebe hängen unmittelbar zusammen, daher wurden beide Abgabepflichtigen aufgefordert, sämtliche Unterlagen, die für die Betriebsprüfungen benötigt werden, im Finanzamt Graz-Umgebung zur Verfügung zu stellen.

Beide Abgabepflichtigen hatten zwar offiziell den selben Firmensitz, die Unterlagen wurden jedoch nicht am selben Ort aufbewahrt. Die Unterlagen [des Bf.] befanden sich in St. Marein, die Unterlagen von Frau DM bei ihrem Steuerberater, Mag. H, in Graz.

Beide Abgabepflichtigen weigerten sich, die Unterlagen im Finanzamt Graz-Umgebung für eine verbundene Prüfung zur Verfügung zu stellen.

Es gab von Seiten der Abgabenbehörde keine gesetzliche Möglichkeit im Abgabenverfahren, die Unterlagen zwangsweise einzufordern. Die Prüfung war daher mit entsprechendem Mehraufwand verbunden, der sich auch auf die Dauer der Prüfung ausgewirkt hat.

Es wird hier auf die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen gem. § 119 BAO verwiesen, die bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen erhöht ist.

Die amtswegige Ermittlungspflicht stößt dort an Grenzen, wo der Behörde weite Nachforschungen nicht zugemutet werden können (VwGH 27.07.1994, 92/13/0140).

Der Abgabepflichtige ist gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handelt es sich hierbei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland haben, so erhöht sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zur Gebote stehenden Mittel abnimmt (VwGH 27.1.1972, 1671/70, VwGH 17.9.1974, 1613/73; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (VwGH 8.4.1970, 1415/68; VwGH ...) umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; VwGH 7.9.1993, 93/14/0069) und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 5.11.1991, 91/14/0049; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248). Wer "dunkle Geschäfte" tätigt und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch lückenlose

Beweisführung erhellen kann, muss das damit verbundenen steuerliche Risiko selbst tragen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129).

Dieser Mitwirkungspflicht wurde von Seiter des Abgabepflichtigen nicht entsprochen.

3. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten

Frau DM wohnte in den geprüften Jahren immer im Ausland. Gegenüber der Abgabenbehörde wurde jedoch der Wohnsitz in Österreich angegeben.

Frau DM handelte mit Kosmetikprodukten und Nahrungsergänzungsmitteln, sie lieferte Waren an ihren Vater, [den Bf.] in Österreich und nach Deutschland.

[Der Bf.] liefert dieselbe Ware, die von Frau DM von Deutschland nach Österreich geliefert wurde wieder weiter nach Deutschland und andere Länder.

Der Grund für diese Konstruktion ergibt sich daraus, dass die deutschen Abnehmer, darunter sind auch Großkunden, die Ware innergemeinschaftlich steuerfrei erwerben können.

Man erspart sich durch den steuerfreien Einkauf die Wartezeit bis zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und hat einen Liquidations- und Zinsenvorteil.

Weiters werden auf diese Art Finanzierungswege verschleiert und es wird ermöglicht, erhebliche Aufwendungen, auch solche, die in den privaten Bereich fallen, als betriebliche auszuweisen. (Reisekosten, Nächtigungskosten, Geschäftsessen, Aufwand für Fahrzeuge, Telefone etc.)

Zusätzlich wird Mitgliedern der Familie ein Einkommen ermöglicht.

Die Ware wurde zum Großteil im Kreis geschickt, zum Teil fehlen hierfür die buchmäßigen Nachweise. Für einen Teil der steuerfrei fakturierten Waren gibt es keine Ausfuhrnachweise.

Aufgrund der Gewinnermittlung nach § 4 3. EStG 1988 wurden keine Inventuren gemacht und es existieren auch keine weiteren Bestandshilfsaufzeichnungen.

Das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs 1 ist anzunehmen, wenn

a) zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wird (objektives Element), und

b) dies in der Absicht geschieht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern (subjektives Element).

Als unangemessen ist eine rechtliche Gestaltung dann anzusehen, wenn für den eingeschlagenen ungewöhnlichen Weg zu einem vorgegebenen Ziel, von der angestrebten

steuerlichen Auswirkung abgesehen, keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe vorliegen und daher dieser Weg unter Außerachtlassung der angestrebten Auswirkungen auf die Abgabepflicht unverständlich wäre.

Unter einer Umgehung der Abgabepflicht wird die Vermeidung oder das Hinausschieben der Abgabenzahlungspflicht verstanden.

4. Betriebsgegenstand

Der Betrieb handelt mit Kosmetikprodukten und Nahrungsergänzungsmitteln, die mit dem Coenzym Q 10 angereichert sind.

5. Finanzierung

Der Abgabenbehörde liegen Unterlagen über Geldflüsse betreffend das Unternehmen vor.

Werden Organe von Behörden sowie der Österreichischen Nationalbank bei ihrer dienstlichen Tätigkeit Tatsachen bekannt, die dem Bankgeheimnis unterliegen, so haben die das Bankgeheimnis als Amtsgeheimnis zu wahren, von dem sie nur in den Fällen des § 38 Abs 2 entbunden werden dürfen.

Die Geheimhaltung gilt als zeitlich unbegrenzt.

Der Abgabepflichtige wurde daher mittels eingeschriebenen Vorhalt vom 19.06.2015 aufgefordert, die Finanzierung ihres Betriebes von Beginn an offenzulegen um eine Abstimmung mit den vorliegenden Unterlagen vorzunehmen.

Der Vorhalt wurde am 23.06.2015 lt. Rückschein vom Empfänger übernommen.

Angefragt wurden Eigenkapital und Fremdkapital und sämtliche dazugehörigen Verträge. Es wurde auch angefragt, wie der Betrieb zu diesem Kapital gekommen ist (Sparbücher, Darlehensverträge etc.)

Als Frist für die Erledigung wurde der 10.07.2015 genannt, aufgrund der Urlaubszeit wurde die Frist mit 3 Wochen angemessen gesetzt.

Die Erledigung des Abgabepflichtigen ging beim FA Graz-Umgebung am 01.07.2015 per Post ein. Die Erledigung war fristgerecht.

Die Stellungnahme des Abgabepflichtigen bestand aus einem Schreiben in dem er der Abgabenbehörde mitteilte, kein Eigen- bzw. Fremdkapital eingesetzt zu haben. Er hatte immer nur einen Lieferanten, der Zahlungsziel bis zum Bezahlen der AR gewährte. Er habe lediglich den Wareneinkauf zu zahlen.

Nach Ansicht der Bp ist diese Auskunft nicht geeignet, die angefragten Geldflüsse nachzuweisen.

6. Wohnsitz

Der Wohnsitz von [Bf.] befindet sich nach Prüfung der Unterlagen in Österreich.

7. Rechnungswesen

[Der Bf.] macht die Buchhaltung in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs 3 EStG 1988.

Es gibt daher keine Inventuren und keine Aufzeichnungen zu den Warenbewegungen bzw. -ständen.

Es wird kein Journal mit Datum und fortlaufender Nummer sowie fortlaufenden Nummern bei den AR geführt.

8. ACL Daten

Eine Auswertung der Daten in ACL war aufgrund der Art der Aufzeichnung nicht möglich.

9. Lücken in den AR

2010 fehlen die AR 37 und 38.

10. Belegwesen

Obwohl alle Belege für die Jahre 2009 bis 2011 für die Bp und für 2012 für die Nachschau angefordert wurden, wurden die gewünschten Unterlagen nur bis einschließlich 30.04.2011 vorgelegt. Der Rest der Belege fehlte.

11 Geldwäsche

Unter Geldwäsche versteht man das Einschleusen illegal erwirtschafteten Geldes in den legalen Finanz- oder Wirtschaftskreislauf zur Verschleierung der illegalen Herkunft und Legitimierung der unrechtmäßig durch Straftaten erworbenen Erträge.

Der Abgabenbehörde liegen Unterlagen vor, die das Finanzierungsvolumen von Hr. GM darstellen.

Nachdem im Vorhalteverfahren keine brauchbaren Unterlagen vorgelegt wurden und der legale Erwerb der Gelder nicht nachgewiesen wurde, muss davon ausgegangen werden, dass es sich um illegale Gelder handelt.

Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 119 BAO wird hingewiesen.

Gem. § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Abs. 1 Z 5 lit a: Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

Die beantragten Betriebsausgaben werden daher für die geprüften Zeiträume nicht anerkannt.

12. Vorsteuern

Die geltend gemachten Vorsteuern werden gem. § 12 Abs 2 Ziff 2 lit a nicht anerkannt.

13. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Bei den Lieferungen lt. Beilage fehlen die Ausfuhrnachweise, die UID Nummern fehlen, die UID Nummern sind nicht gültig oder die UID des Ehegatten wurde verwendet.

Die UID Nummern wurden im Zuge der Lieferungen nicht überprüft, teilweise wurden sie auch falsch auf die Rechnungen geschrieben.

(...) [Umsatzsteuer gesamt € 12.014,65]

Manche der igL wurden in Österreich verustet. Der Grund dafür ist unbekannt.

14. igE und igL DM

[Der Bf.] gab an, dass die gesamte Ware, die von ihm verkauft wird, wird über die Firma von Fr. DM nach Österreich eingeführt. Daher wurden bei Frau DM Abfragen zu den igE und igL durchgeführt.

Eine Gegenüberstellung der ermittelten Zahlen zu den erklärten Beträgen [des Bf.] ergaben beträchtliche Differenzen.

Es ist natürlich möglich, dass falsch gemeldet wurde, wahrscheinlicher ist jedoch, dass die Warenlieferungen anders verlaufen sind, als angegeben und dazu steuerlich falsch behandelt wurden.

Hier ergeben sich sehr hohe Differenzen, da die Fakturen und die Warenlieferungen größtenteils nicht konform gehen.

15. Wiederaufnahme des Verfahrens

Auf Grund der Feststellungen der Bp kommt es für die Jahre 2009 - 2011 bei der Einkommen- und bei der Umsatzsteuer zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 301 Abs 1 BAO“

Die Niederschrift wurde von Seiten des Bf. nicht unterschrieben (s. dazu auch das E-Mail des steuerlichen Vertreters an den zuständigen Teamleiter des Finanzamtes vom 18.11.2015, das

E-Mail der Prüferin vom 19.11.2015 und deren Aktenvermerk vom selben Tag, welche im elektronisch vorgelegten Akt allesamt einen integrierenden Bestandteil der Niederschrift bilden).

(3) Der Bf. gab durch seinen Vertreter mit Eingabe vom **13.10.2015** - noch vor Abfassung des Prüfungsberichtes - zur oa. Niederschrift folgende **Stellungnahme** ab (auszugsweise wörtlich wiedergegeben):

„(...) Es soll an dieser Stelle nochmals festgehalten werden, dass der Abgabepflichtige weder ordnungsgemäß vorgeladen wurde noch bei der Schlussbesprechung anwesend war. (...)

Zu Punkt 1 der Niederschrift:

[Der Bf.] wird, wie aus beiliegender Vollmacht ersichtlich ist, von der Steuerberatungskanzlei Henning & Partner steuerlich vertreten.

Zu Punkt 2 der Niederschrift:

Lt. Niederschrift wird - nebst allgemeinen Ausführungen zum Thema Mitwirkungspflicht - unterstellt, der Abgabepflichtige hätte sich geweigert, dem Finanzamt Unterlagen zur Verfügung zu stellen bzw. hätte dieser seiner Mitwirkungspflicht nicht entsprochen.

Beweise wurden dazu keine vorgelegt!

Dazu möchten wir im Folgenden durch Darstellung der Kommunikation mit der Prüferin beweisen, dass diese Vorwürfe schlechthin falsch sind.

In Beilage ./1 bis Beilage ./6 ersieht man die elektronische Mail-Korrespondenz zwischen der Prüferin und dem Abgabepflichtigen. Eine Verweigerung der Mitarbeit oder ein Vorenthalten von Informationen seitens der Abgabepflichtigen ist daraus nicht ablesbar.

Mit Schreiben vom 30.10.2012 (Beilage ./7) wurde seitens des Abgabepflichtigen ausführlich begründet, warum eine körperliche Verbringung aller Prüfungsunterlagen in das Finanzamt unzumutbar ist und es wurde um Absehen von diesem Begehren gebeten. Zumal bereits Prüfungshandlungen am Betriebsort des Abgabepflichtigen stattgefunden haben (siehe obigen Schriftverkehr) und es nicht ersichtlich war, warum die Unterlagen ein zweites Mal und an einem anderen Ort geprüft werden sollten und es wurden von der Finanzbehörde keine Gründe dafür angeführt.

Mit Einschreiben vom 14.01.2013 (Beilage ./8) ist die Finanzbehörde dieser Bitte nachgekommen mit der Aufforderung, Termine für weiter Prüfungshandlungen am Ort des Betriebes des Abgabepflichtigen vorzuschlagen.

Diesem Ersuchen der Finanzbehörde wurde seitens des Abgabepflichtigen fristgerecht entsprochen (Beilage ./9).

Per elektronischem Mail vom 29.01.2013 (Beilage ./10) wurden sogar noch weitere Termine seitens des Abgabepflichtigen vorgeschlagen!

Am 31.01.2013 (Beilage ./11) erfolgte darauf die Antwort der Prüferin, sodass eine einvernehmliche Terminvereinbarung zwischen der Prüferin und dem Abgabepflichtigen stattfand.

Aus welchen Gründen seitens der Behörde eine Verweigerung der Mitwirkungspflicht konstruiert wird, erschließt sich nicht. Zudem wurde die Fortsetzung der Prüfung am Ort des Betriebes mit der Finanzbehörde einvernehmlich vereinbart, wie aus dem obigen Schriftverkehr hervorgeht.

Zu Punkt 3 der Niederschrift:

Der Abgabepflichtige handelt(e) mit den von Frau DM (seiner Tochter) bezogenen Waren und belieferte Kunden in Österreich sowie im europäischen Ausland. Es waren dies ausschließlich Kunden des [Bf.], Frau DM unterhielt zum Großteil dieser Kunden keine geschäftlichen Beziehungen. Der Abgabepflichtige handelte in eigenem Namen und auf eigene Rechnung und trug das alleinige unternehmerische Risiko für den erfolgreichen Verkauf der von Frau DM bezogenen Waren.

Die Annahme der Prüferin, der Warenfluss wäre ausschließlich aus umsatzsteuerlichen Gründen erfolgt kann schon vor den österreichischen Kunden nicht halten, da bei diesen mit österreichischer Umsatzsteuer fakturiert werden musste und muss. Bezogen auf den heutigen Zeitpunkt lässt sich sagen, dass nur mehr sehr kleine Teile des Warenkontingents nach Deutschland geliefert werden und der Großteil in Österreich verbleibt. Da der Produzent des verkauften Produkts nicht an Verbraucher lieferte und es im Prüfungszeitraum nur diese eine Vertriebsstelle (nämlich den Abgabepflichtigen) gab, war ein anderer Warenfluss schlechterdings nicht möglich.

Aus welchen Gründen sollte daher der Abgabepflichtige verpflichtet gewesen sein, seinen Wohnsitz ins Ausland zu legen? Ist die Tatsache, dass der Abgabepflichtige seinen dauernden Wohnort und Lebensmittelpunkt nicht aufgab, und aus diesem bloßen Grund Warenlieferungen nach Deutschland richtigerweise als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte, als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu werten? Wohl kaum! Zudem wäre der von der Prüferin genannte steuerliche Vorteil des „steuerfreien“ Erwerbs eher ein Vorteil für die Kunden des Abgabepflichtigen gewesen, jedoch nicht für den Abgabepflichtigen selbst.

Jeder EU-Bürger verfügt über das unionsrechtlich geschützte Grundrecht der Niederlassungsfreiheit.

Für die von der Behörde angenommenen Motive des Abgabepflichtigen (Verschaffung eines Liquidationsvorteils - gemeint ist wohl Liquiditätsvorteil konnten uE keine ausreichenden Beweise vorgelegt werden. Die Tatsache, dass der Abgabepflichtige seinen Betrieb von seinem Wohnort aus betreibt hat sowohl betriebswirtschaftliche als auch private - und somit ausschließlich nichtsteuerliche - Gründe.

Weiters wird angeführt, dass „Finanzierungswege verschleiert“ würden. Es wird jedoch nicht näher ausgeführt, um welche Finanzierungen es sich dabei handeln soll. Der Abgabepflichtige hat im Laufe des Außenprüfungsverfahrens sämtliche Bankkonten offengelegt und somit auch alle Finanzierungsflüsse. Soweit hier Unklarheiten bestanden haben sollten, was jedoch aufgrund der relativ einfachen Nachvollziehbarkeit der Geschäftsbeziehungen nicht zu erwarten gewesen wäre, hätte der Abgabepflichtige zu jedem Zeitpunkt seit Beginn der Außenprüfung im Jahr 2012(!) Auskunft gegeben. Alleine, es sind von Seiten der Behörden keine diesbezüglichen Fragen an den Abgabepflichtigen herangetragen worden. Weder auf schriftlichen noch auf mündlichen Wege!

Es werden in der Niederschrift zwar Aufwendungen für den privaten Bereich, die fälschlicherweise als Betriebsausgaben geltend gemacht worden wären, pauschal erwähnt, jedoch nicht näher beziffert oder erläutert. Zudem werden Aufwendungen genannt, die der Abgabepflichtige in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gar nicht angeführt hat, z.B. „Aufwand für Fahrzeuge“. Auch hier werden keine Beweise seitens der Behörde vorgelegt.

Lt. Niederschrift hätte der Abgabepflichtige Mitgliedern der Familien ein Einkommen ermöglicht. Abgesehen davon, dass es - soweit vorwiegend außersteuerliche Gründe vorliegen - nicht verboten ist Mitgliedern der Familie ein Einkommen zu ermöglichen (sonst wären wohl alle Familienbetriebe in Österreich steuerliche Betrugsmodelle), wird nicht näher erläutert, welche Familienmitglieder damit gemeint sind und welche Zahlungen hier in welcher Höhe einem Familienmitglied zugeflossen sein sollen.

Richtig ist die Feststellung der Behörde, dass der Abgabepflichtige als §4/3-Gewinn-Ermittler keine Inventur oder sonstige Bestandsaufzeichnungen gemacht hat.

Zu Punkt 5 der Niederschrift

Lt. Niederschrift liegen der Behörde Unterlagen über Geldflüsse betreffende das Unternehmen vor.

Da der Abgabepflichtige ein Recht auf Akteneinsicht hat, ersuchen wir um Einsicht in diese Unterlagen.

Der Abgabepflichtige hat den Vorhalt vom 23.06.2015 in ausreichendem Ausmaße beantwortet. Da dieser über keinen investitionsintensiven Betrieb verfügt und weder eine Finanzierung in Form von Fremd- oder Eigenkapital benötigt, kann mit einer Finanzierung über

ein gestrecktes Zahlungsziel leicht das Auslangen gefunden werden. Kein Unternehmer würde anders handeln. Aus den Zahlungsflüssen am Bankkonto ist unschwer zu erkennen, dass es keine betrieblichen Investitionsvorhaben gab, die einer besonderen Eigen- oder Fremdkapitalzufuhr bedurften. Zudem hat der Abgabepflichtige in beiliegendem Antwortschreiben die weitere Auskunftsmöglichkeit gewährt.

Die Abgabenbehörde erläutert in der Niederschrift nicht, warum die Auskunft nicht geeignet war die „angefragten Geldflüsse“ nachzuweisen, bzw. um welche konkreten Geldflüsse es sich dabei gehandelt haben soll.

Zu Pkt. 6 der Niederschrift

Unbestritten

Zu Pkt. 7 der Niederschrift

Die Feststellung der Behörde, es gäbe keine laufenden Nummern bei den Ausgangsrechnungen ist nicht richtig. Diese gibt es.

Zu Pkt. 9 der Niederschrift

Diese Rechnungsnummern wurden durch einen Irrtum bei der Rechnungsnummernvergabe nicht vergeben. Dazu gibt es jedoch einen schriftlichen Aktenvermerk des Abgabepflichtigen in der Buchhaltung. Für den Abgabepflichtigen stellt sich die Frage, warum ihm im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens nie die Gelegenheit gegeben wurde, sich zu diesem Mangel bei der Rechnungsnummernvergabe zu äußern. In diesem Fall hätte er sofort auf den internen Aktenvermerk verweisen können.

Zu Pkt 10 der Niederschrift

Die Behauptung, dass ein Teil der Belege fehlte (offenbar 2012) kann aus unserer Sicht nicht nachvollzogen werden. Es waren immer alle Belege vor Ort und zu keinem Zeitpunkt außer Haus. Aus der beiliegenden Korrespondenz (Beilage ./11) wurde der Abgabepflichtige aufgefordert, Unterlagen für das Jahr 2012 bis zum nächsten Termin („Montag, 04.02.2013“) zur Verfügung zu stellen. Dies wurde vom Abgabepflichtigen auch gemacht. Die Ordner wurden in dem der Prüferin zur Verfügung gestellten Zimmer bereitgestellt.

Jedoch ist die Prüferin zu diesem vereinbarten Termin nicht mehr beim Abgabepflichtigen erschienen.

Die nächste Amtshandlung der Behörde geschah - nach den uns vorliegenden Korrespondenzunterlagen - am 19.06.2015 in Form eines Ergänzungsansuchens.

Im Übrigen haben die Belege 2012 nie „gefehlt“, sondern waren kurzfristig am Tag der Prüfung vor Ort vom Abgabepflichtigen in Gebrauch, da es sich zu dieser Zeit ja um einen aktuellen Zeitraum handelte. Darauf habe der Abgabepflichtige die Prüferin im Zeitpunkt der Anforderung der Unterlagen lt. seiner Aussage auch hingewiesen.

Es soll festgehalten werden, dass alle angeforderten Unterlagen auch zum jetzigen Zeitpunkt jederzeit bereit stehen und kurzfristig auch in die Räumlichkeiten der Behörde verbracht werden können.

Zu Pkt. 11 der Niederschrift

Es wird von der Behörde nicht schlüssig dargelegt, in welchem Zusammenhang die Unterlagen von Herrn GM mit dem Außenprüfungsverfahren stehen.*

Insbesondere ist nicht ersichtlich, wie der Hinweis auf § 20 EStG und den nicht abzugsfähigen Geld- und Sachzuwendungen zu verstehen ist.

Ebenso erschließt sich nicht, welche Betriebsausgaben in Zusammenhang mit obigen Aussagen nicht anerkannt werden sollen und in welchen Bereichen der Tatverdacht der Geldwäsche erhoben wird.

Wir ersuchen in diesem Zusammenhang um detaillierte und verständliche Erklärung der aufgestellten Behauptungen.

Zu Pkt. 12 der Niederschrift

Aus der behördlichen Formulierung ist nicht ersichtlich welche konkreten Vorsteuern gem. § 12 UStG nicht anerkannt werden. Aus den in unserer Antwortschrift oben angeführten Gründen wird eine pauschale Nichtanerkennung von Vorsteuern von uns keinesfalls akzeptiert.

Zu Pkt. 13 der Niederschrift

Der Abgabepflichtige wird versuchen die Empfangsbestätigungen nachzureichen, um so die Tatsache der Ausfuhr entsprechend zu dokumentieren. Die UID-Nummern wurden nach Aussage des Abgabepflichtigen sehr sorgfältig überprüft. Da die Behörde die Rechnungsnummern der in Frage gestellten Rechnungen (mangelhafte Rechnungsmerkmale oder fehlenden Ausfuhrnachweise) dokumentiert haben wird, bitten wir im Rahmen des Rechts auf Akteneinsicht um Bekanntgabe der besagten Rechnungsnummern.

Zu Pkt. 14 der Niederschrift

Wir bitten im Rahmen des Rechts auf Akteneinsicht um Vorlage der Abfrageprotokolle bezüglich der ig. Lieferungen von Frau DM. Natürlich wurden alle Waren, die von Frau DM an [den Bf.] geliefert wurden, in beiden Buchhaltungen gleichermaßen erfasst.“

(4) In der Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheiden 9.12.2015 sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch der Einkommensteuer die **Wiederaufnahme** der Verfahren und erließ die angefochtenen (Sach-) **Bescheide**. In der Begründung wird jeweils auf die oa. Niederschrift vom 7.9.2015 bzw. den Prüfungsbericht vom 27.11.2015 verwiesen.

Weder aus den Bescheiden noch aus der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht geht hervor, wie das Finanzamt rechnerisch von den erklärten Umsätzen bzw. Einkünften zu den Umsätzen bzw. Einkünften laut Bescheid(en) gekommen ist.

(5) Nach antragsgemäßer Fristerstreckung wurde mit Eingabe vom 15.1.2016 (durch einen weiteren steuerlichen Vertreter) **Beschwerde** erhoben. Darin wurde (lediglich) dargetan, dass die „*Langfassung der Begründung zuverlässig bis Monatsende nachgereicht*“ werde. Ansonsten werde angesichts der Gleichartigkeit der Sach- und Rechtslage auf die Kurzfassung der Begründung der Tochter, DI DM, „*in ihrer parallelen Bescheidbeschwerde*“ verwiesen.

Am 18.3.2016 langte mit Eingabe vom 15.3.2016 die „*Begründung zur Bescheidbeschwerde*“ ein. In dieser wird auf den Schriftsatz der Frau DI DM vom 10.3.2016 – als „*integrierenden Bestandteil*“ der Beschwerdeschrift des Bf. – verwiesen.

(6) Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 4.10.2016 wies das Finanzamt die gegen die (neuen) *Sachbescheide* gerichtete Beschwerde ab. Die gesonderte Begründung vom 30.9.2016 enthält eine wörtliche Wiedergabe des gesamten Beschwerdetextes (vom 10.3.2016), in welchen zum Teil eigene Anmerkungen eingefügt wurden, und zwar auszugsweise wie folgt:

„(...) Der Missbrauch betrifft die Firmenkonstruktion.

(...) Der Betrieb des Bf. wurde ausschließlich mit Ware vom Betrieb von DM beliefert, der sich an derselben Anschrift befand. Der Betrieb von DM kaufte die Ware fast zur Gänze in Deutschland ein. [Der Bf.] lieferte diese Waren dann wieder nach Deutschland zurück. Vom gesamten Liefervolumen betrug der Anteil der Warenlieferungen nach Deutschland wie folgt:

2009: 79,12

2010: 78,36

2011: 69,24

2012: 70,12 (...)

Die Abgabenbehörde hat überprüft, ob es sinnvoll erscheint, Ware in Deutschland einzukaufen und über Österreich oder Spanien nach Deutschland zurückzuliefern.

Die Ware wurde größtenteils im Kreis geschickt. Dazu kommt noch, dass bei der gewählten Konstruktion zwei österreichische Betriebe eingesetzt wurden, die miteinander komplett verflochten waren.

Bei dem Betrieb [des Bf.] fehlten zudem zum Teil die Ausfuhrnachweise. (...)

Dem Finanzamt sind die Gründe für die gewählte Konstruktion nicht bekannt, da der Bf sich dazu nicht geäußert hat.

Es wurden lediglich Vorteile des Bf aus der gewählten Konstruktion angeführt. Dass der Bf in Österreich sozial versichert war, ist eine Tatsache. (...)

Zum Beschwerdevorbringen betreffend „Tz 12 Geldwäsche“ führt das Finanzamt aus:

„(...) Die Behauptung, die Behörde hätte nicht ermittelt und es gäbe keinen Sachverhalt ist schlichtweg falsch.

Aus der Beilage der Bp, die bei der Akteneinsicht an Mag. H übergeben wurde, geht hervor, dass es umfangreiche Ermittlungen gegeben hat.

Es wurde eine Außenprüfung mit Prüfungszeitraum für die Jahre 2008 bis 2011 und Nachschauzeitraum 2012 durchgeführt.

Weiters wurden IWD Abfragen für den Bf und die mit dem Betrieb verbundenen Personen durchgeführt.

Beim Hauptlieferanten des Betriebes in Deutschland wurde eine CLO Abfrage durchgeführt.

Dazu wurde der StB des Bf schriftlich um Vorlage der benötigten Unterlagen ersucht.

Ein Teil dieser angeforderten Unterlagen (Belege) wurde nicht vorgelegt.

Die Beweislast wurde nicht umgekehrt.

Die Behörde weist lediglich darauf hin, dass sich der Bf während des Prüfungsverfahrens geweigert hat, die Herkunft der Finanzierung des Betriebes in geeigneter Form nachzuweisen. (Darlehen von GM).

Der Bf wurde mittels schriftlichem Vorhalt (Verf 29, mit Rückschein) aufgefordert, diese Nachweise zu erbringen. Die beigebrachten Unterlagen waren jedoch nicht aussagekräftig und dienten nicht zum Nachweis, dass Hr. GM auf legalem Weg zu diesen Geldern gekommen ist.

Nachdem der Schwiegersohn des Bf, Hr. GM, in Österreich nie einen Wohnsitz oder Sitz hatte, wäre es die Aufgabe des Bf gewesen, bei der Aufklärung mitzuwirken. Auch hier besteht ein Auslandsbezug und damit erhöhte Mitwirkungspflicht.

Die Behörde hat nach dem Stand entschieden, der nach Beantwortung des Vorhaltes vorlag. Und das bedeutet, es gab keine konkreten Nachweise zur Finanzierung.

Die Behörde war angehalten, den tatsächlichen Sachverhalt zu würdigen.

Der Nachweis, dass es sich um legal erworbene und versteuerte Gelder handelte, wurde nicht erbracht.

Es wird darauf hingewiesen, dass solche Ermittlungen im Zuge einer Überprüfung eines Sachverhaltes durch die Behörde nicht außergewöhnlich sind oder dass die Absicht bestand, den Bf mit besonders schwierigen Aufgaben zu überfordern.

Der Nachweis der Herkunft der Gelder und der Nachweis der Kosten der privaten Lebensführung werden grundsätzlich bei einer Bp überprüft.

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ist die Angehörigenjudikatur zu Grund zu legen. (§ 4 EStG 1988)

Der Anwenderkreis der Grundsätze ("nahe Angehörige") der Angehörigenjudikatur umfasst (auszugsweise) insbesondere: die in § 25 aufgezählten Personen, unter § 25 Abs 1, der Ehegatte, sowie andere verwandte oder verschwägte Personen (zB der Schwiegervater, vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitsanfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. zB VwGH 03.09.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.02.2000, 99/14/0082).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.05.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 06.10.1992, 89/14/0078).

Mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen wird, steht dem Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertrag(sabschluss) muss aber jedenfalls für Dritte erkennbar sein.

Ist es jedoch nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, führt die mangelnde Schriftform idR zu seiner Nichtanerkennung (VwGH 14.09.1977, 0027/77, betr. Darlehensvertrag zwischen Ehegatten). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt der Schriftform besondere Bedeutung zu. (...)

Der Verdacht der Geldwäsche ist keineswegs vom Tisch.

Die Ermittlungen der Behörden wurden lediglich unter den damals vorliegenden Gesichtspunkten eingestellt, dass die überwiesenen Gelder im Ausland (Südafrika) verblieben sind.

Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass es unter Zugrundelegung neuer Erkenntnisse wieder aufgenommen wird. Im Zuge der Außenprüfungen wurden die Gebarungen genauestens überprüft.

Nachdem der Bf angibt, sein Unternehmen mit einem Darlehen seines Schwiegersohnes finanziert zu haben, wurde er aufgefordert die Herkunft der Mittel nachzuweisen.

Es ergab sich ein Rückfluss von Geldern aus dem Ausland, die in den normalen Wirtschaftskreislauf eingebunden wurden. (...)“

Zum Thema „Wiederaufnahme“ führt das Finanzamt in der Begründung aus:

„Zur Wiederaufnahme wurde bereits bei der Kurzbegründung Stellung bezogen.

Aufgrund der Feststellungen der Bp wurden sämtliche steuerliche Vorteile und auch alle Betriebsausgaben nicht anerkannt.

Auch im Beschwerdeverfahren ist die Vorlage von Unterlagen, die bereits im Prüfungsverfahren verlangt wurden, und die die Ausführungen des Bf nachweisen hätten können, unterblieben. (...)“

(7) Per 9.3.2017 erließ das Finanzamt die abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen** betreffend *Wiederaufnahme* der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009 bis 2011. Begründet wurde die Abweisung wie folgt:

Die Abgabenerklärung „wurde über den Postweg eingebracht.

Detaillierte Informationen betreffend Wohnsitz, Finanzierung, Zahlungsströme, Warenströme, betriebliche Nutzung, Geschäftsabwicklungen, Geschäftsgebarungen sowie familiäre Mitarbeit waren der Abgabenbehörde zunächst nicht bekannt.

Im Verlauf der gegenständlichen Außenprüfung sind schließlich neue Tatsachen, wie insbesondere Betriebsfinanzierung, Zahlungsströme, Warenströme, die enge betriebliche Verbindung zum Betrieb der Tochter des Abgabepflichtigen, Fr. DI DM, sowie der gemeinsame Wareneinkauf für beide Betriebe über das Unternehmen von Frau DM und die Warenverkäufe (Sitz bzw. Wohnsitz der Abnehmer) neu hervorgekommen.

Diese Tatsachen wurden erst im Zuge der Einsichtnahme in die Buchhaltung und die Belegordner und in das Anlageverzeichnis ersichtlich und konnten so erst dann einer steuerrechtlichen Betrachtung unterzogen werden.

Auf die ausführliche Begründung in der Niederschrift und im Prüfbericht wird verwiesen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens (...) erfolgte demnach gemäß § 303 Abs 1 BAO aufgrund der Feststellungen im Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Prüfung sowie unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen gemäß § 20 BAO.“

Somit seien die Verfahren „gemäß § 303 (1) BAO wiederzueröffnen und die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Beträge entsprechend anzupassen“ gewesen.

„Ein Teil der Belege, die für die Durchführung der Bp benötigt wurden, wurde nicht vorgelegt. Benötigt wurden die Unterlagen für den Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 und für den Nachschauzeitraum 2012. Zur Verfügung gestellt wurden die Unterlagen bis 30.04.2011.

Aufgrund dieser Tatsachen wurden die Betriebsausgaben nicht anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb angepasst.“

(8) In der Folge langten binnen verlängerter Frist mit Eingabe vom **14.11.2016** der **Vorlageantrag** hinsichtlich Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer 2009 bis 2015 bzw. mit Eingabe vom **10.4.2017** der Vorlageantrag hinsichtlich der *Wiederaufnahme* betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 - jeweils ohne weitere Begründung - ein.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Eingangs wird festgehalten, dass die Beschwerde ursprünglich explizit auch gegen die (aktenkundigen) Bescheide vom 9.12.2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich *Einkommensteuer 2009 bis 2011* gerichtet war (s. Beschwerdeschrift vom 15.1.2016, S. 2). Insofern erscheint die Äußerung des Bf. im (gegen die Sachbescheide erhobenen) Vorlageantrag vom 14.11.2016, dass „*die Wiederaufnahme der ESt 2009 bis 2012* (sic!) *erst gar nicht verfügt*“ worden sei, nicht nachvollziehbar.

Vom in weiterer Folge eingebrachten (die *Wiederaufnahmebescheide* betreffenden) Vorlageantrag vom 10.4.2017 sind die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2009 - 2011 expressis verbis nicht mehr erfasst; dieser richtet sich - seiner Bezeichnung und seinem Inhalt nach - nur noch gegen die „*Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der USt 2009 – 2011.*“

Gegenstand dieses BFG-Verfahrens sind daher - neben den Sachbescheiden 2009 - 2015 - nur (noch) die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 – 2011. **Die Beschwerdeverfahren betreffend Wiederaufnahme der**

Einkommensteuerverfahren 2009 – 2011 sind somit nach der sich dem BFG darstellenden Aktenlage durch die (abweisenden) Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes vom 9.3.2017 rechtskräftig abgeschlossen.

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

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

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (*Ritz/Koran*, BAO 7. Auflage, § 278 Tz 5, mwN).

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (zB UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08). Nach BFG 10.7.2014, RV/5101379/2010, ist die umfassende Erhebungspflicht des § 114 Abs. 1 zweiter Satz BAO für ein unabhängiges Gericht überschießend. Zudem kann es nicht Pflicht des Verwaltungsgerichts sein, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen.

Nach VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063, sowie VwGH 30.6.2015, Ra 2014/03/0054, wird eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (s. auch BFG 2.12.2015, RV/3100270/2011). Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 270) und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (*Ritz/Koran*, aaO, § 278 Tz 11).

Der UFS (14.4.2008, RV/3311-W/07 zu § 289 aF) hat die Aufhebungsbestimmung auch für den Fall fehlender Bescheidbegründungen mit folgender Begründung für anwendbar gehalten: *„Fehlt die Bescheidbegründung, ist der als entscheidungsrelevant beurteilte Sachverhalt nicht feststellbar und ist nicht nachvollziehbar, welche Ermittlungen das bescheiderlassende*

Finanzamt durchgeführt hat, um zur Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung zu gelangen. Fehlt die Bescheidebegründung, ist nicht auszuschließen, dass Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder dass eine Bescheiderlassung unterblieben wäre: Eine fehlende Bescheidebegründung ist deshalb (...) ein Aufhebungsgrund iSd § 289 Abs 1 BAO“.

Zunächst sei angemerkt, dass die Ausführungen in der Begründung der – das Abgabenverfahren der Tochter des Bf. betreffenden - Beschwerdeschrift („Langfassung“) vom 10.3.2016 für den Beschwerdefall weitgehend ohne Belang sind, da sie hier nicht gegenständliche Feststellungen bzw. Verfahrensabläufe der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Tochter des Bf. betreffen. Besonders evident wird dies etwa bei den Ausführungen auf S. 3ff. („Frau DM wohnte in den geprüften Jahren immer im Ausland...“) oder S. 8ff. („Die BP geht zusammengefasst davon aus, dass keine Wohnung im Inland vorgelegen sei und sich der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen nie im Inland befunden...“). Die Frage des Wohnsitzes oder des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Tochter des Bf. stellte sich aber in den hier strittigen Bescheiden nicht.

Weitaus zielgerichteter (und fallbezogener) erweisen sich hingegen die Ausführungen des Bf. in seiner - oben inhaltlich wieder gegebenen - „Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung“ vom 13.10.2015. In dieser nimmt er explizit zu den einzelnen Punkten der (sein eigenes Verfahren betreffenden) Niederschrift vom 7.9.2015 Stellung, widerspricht unter Verweis auf konkret genannte Korrespondenzen der Darstellung des Finanzamtes, er habe seiner Mitwirkungspflicht nicht entsprochen, verweist auf zu allgemein gehaltene und daher nicht nachvollziehbare Begründungsteile, ersucht um Einsichtnahme in verschiedene (vom Finanzamt ins Treffen geführte, aber nicht näher konkretisierte) „Unterlagen“ und bietet (nochmals) die umfassende Vorlage bzw. Zurverfügungstellung vermeintlich fehlender Unterlagen (insbesondere jener, die laut Tz 10 der Niederschrift den Zeitraum 1.5.2011 bis 31.12.2012 betreffen würden) an.

Ungeachtet dieser ausführlichen Stellungnahme ging das Finanzamt im abschließenden Prüfungsbericht bzw. in den angefochtenen Bescheiden mit keinem einzigen Wort darauf ein und unterließ ganz offensichtlich auch die vom Bf. angebotene Einsichtnahme in angeblich fehlende bzw. nicht vorgelegte Unterlagen, denn die oa. Niederschrift wurde unverändert und vollinhaltlich der Begründung der bekämpften Bescheide zugrunde gelegt. Das Finanzamt hat auch nicht die Gelegenheit genutzt, in der Beschwerdeentscheidung eine Auseinandersetzung mit dieser Stellungnahme nachzuholen.

Das Finanzamt führt in seiner Begründung mehrfach ganz allgemein „Unterlagen“ an, ohne diese zu bezeichnen bzw. deren Inhalt näher darzulegen (zB unter Tz 5 oder 11 der Niederschrift). Das Ersuchen des Bf. auf Bekanntgabe derselben sowie Einsicht in diese Unterlagen wurde jedoch schlichtweg ignoriert. Dasselbe gilt für die in Zusammenhang mit den

innergemeinschaftlichen Lieferungen behaupteten Mängel in Bezug auf die UID-Nummern der Leistungsempfänger (Tz 13): Das Ersuchen des Bf. um Bekanntgabe der betreffenden Rechnungsnummern, um die fehlenden Ausfuhrdokumente allenfalls nachreichen zu können, wurde nach der Aktenlage vom Finanzamt nicht beantwortet. Abgesehen davon, dass das Finanzamt in der zur Begründung seiner Bescheide herangezogenen Niederschrift bezüglich des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes nicht hinreichend konkret geworden ist und zum überwiegenden Teil nicht erkennbar ist, auf welche konkreten Unterlagen oder Beweismittel es welche konkreten Feststellungen stützt (s. dazu noch unten), wird auf Argumente bzw. Sachverhaltsdarstellungen sowie Erwiderungen des Bf. nicht einmal ansatzweise eingegangen. Zudem wäre die Abgabenbehörde im Rahmen der (zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossenen) Außenprüfung jedenfalls gehalten gewesen, die angebotenen Unterlagen (insbesondere jene Belege, deren Fehlen in Tz 10 der Niederschrift moniert wird) einzusehen bzw. zu überprüfen.

Wie oben ausgeführt, kann sich eine Unterlassung von Ermittlungen iSd. § 278 Abs.1 BAO auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat. Im Beschwerdefall wurden bereits *vor* Abschluss der Außenprüfung mittels Stellungnahme vom 13.10.2015 Umstände bzw. Erwiderungen vorgetragen, auf welche das Finanzamt weder im Prüfungsbericht noch in den angefochtenen Bescheiden oder den Beschwerdevorentscheidungen in irgendeiner Weise eingegangen ist. Des Weiteren wurde mit der genannten Stellungnahme die Beibringung zahlreicher - laut Finanzamt fehlender bzw. nicht vorgelegter - Unterlagen und Belege angeboten. Dass die Behörde dieses Angebot wahrgenommen und diese Unterlagen einer Prüfung und Würdigung unterzogen hätte, geht aus dem Verwaltungsakt nicht hervor und wird in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden auch nicht behauptet. Vielmehr wird unverändert die Nicht-zur-Verfügung-Stellung (sowie die Mangelhaftigkeit) von Belegen behauptet.

Dazu kommt, dass das Finanzamt dem Bf. (nicht näher bestimmte) Aktenteile bzw. Unterlagen, die es seiner Beurteilung augenscheinlich zugrunde gelegt hat (s. nochmals insbesondere Tz 5 und 11 der Niederschrift), nicht bekannt gegeben und ihm trotz eines entsprechenden Ersuchens keine Einsichtnahme in diese gewährt hat.

Damit liegen seitens der Abgabenbehörde jedenfalls mehrere gravierende Versäumnisse vor, die zu einer Aufhebung und Zurückverweisung iSd. § 278 Abs. 1 BAO berechtigen, da es - siehe obige Rechtsausführungen - nicht Aufgabe des BFG ist, erstmals umfassende Prüfungsschritte vorzunehmen und erstmals den maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln. Im Beschwerdefall wurde eine Außenprüfung durchgeführt und der Bf. hat bereits in deren Verlauf eine ausführliche Stellungnahme bzw. Erwiderung zu verschiedenen Sachverhaltsannahmen getätigt. Das Finanzamt hat sich damit jedoch mit keinem Wort auseinandergesetzt, und zwar weder im Prüfungsbericht noch in den darauf gestützten Bescheiden. Außerdem hat der Bf. mit

seiner schon im Prüfungsverfahren erstatteten Stellungnahme die Vorlage zahlreicher Unterlagen angeboten, deren Mangel bzw. Nichtvorlage laut Finanzamt gerügt hatte. Eine entsprechende Einsichtnahme und Prüfung dieser „fehlenden“ Belege durch das Finanzamt ist jedoch nicht erfolgt.

Inwieweit überdies eine Prüfung der Aufzeichnungen und Belege der Jahre 2013 und 2014 erfolgt ist, geht aus der Begründung des Finanzamtes nicht hervor, zumal die Außenprüfung nach der Aktenlage nur die Jahre 2009 bis 2011 (zuzüglich der Nachschau 2012) umfasst hat.

Im vorliegenden Fall ist eine Aufhebung unter Zurückverweisung aber noch aus folgenden weiteren Gründen geboten:

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung ist dabei die zusammenhängende Darstellung des vom Verwaltungsgericht festgestellten Sachverhaltes, den das Verwaltungsgericht als Ergebnis seiner - nachvollziehbar dazustellenden - Überlegungen zur Beweismwürdigung als erwiesen annimmt (vgl. zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116; und VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125).

Ein zentrales Begründungselement ist also die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweismwürdigung) als erwiesen annimmt (vgl. zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0021; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0229; VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023; VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108); eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes kann durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes „Aktenmaterial“ nicht ersetzt werden (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 24.4.2002, 95/13/0277).

Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 2.2.2009, 2009/15/0209; VwGH 20.11.2012, 2008/13/0243; VwGH 30.1.2013, 2009/13/0080; VwGH 30.10.2014, 2011/15/0140).

Die die Beweismwürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (zB VwGH 20.2.2008, 2008/15/0068, 2008/15/0069; VwGH 20.11.2012, 2008/13/0243). Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht (VwGH 6.7.1990, 88/17/0059; VwGH 24.11.1997, 93/17/0063).

Die Bescheidbegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (zB VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268; VwGH 18.11.2008, 2008/15/0089; VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226; VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

Diesen Anforderungen an eine Begründung werden die angefochtenen Bescheide nicht gerecht:

In der Begründung der angefochtenen Bescheide wird zur Gänze auf die oben wörtlich wieder gegebene Niederschrift vom 7.9.2015 sowie den Prüfungsbericht vom 27.11.2015 (welcher seinerseits auf die Niederschrift verweist) verwiesen. In der Niederschrift erfolgte im Wesentlichen die Wiedergabe einzelner Sachverhaltselemente sowie allgemeiner Rechtsausführungen. Eine nachvollziehbare, zusammenhängende Darstellung des maßgeblichen Tatsachensubstrates ist darin nicht enthalten. Bei den fragmentarisch angeführten Sachverhaltsteilen ist nicht erkennbar, auf welche konkreten Ermittlungsergebnisse bzw. Beweismittel sich die Behörde stützt. Ebenso wenig ist die steuerliche Relevanz der angeführten Sachverhaltsfeststellungen erkennbar, da kein plausibler Konnex mit den allgemein wieder gegebenen Rechtsausführungen hergestellt wird. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen konkreten Überlegungen und auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse die Behörde welche konkreten (rechtlichen) Schlussfolgerungen gezogen hat.

Die Abgabenbehörde hat es zudem – siehe oben - unterlassen, sich mit der der Stellungnahme des Bf. vom 13.10.2015 auseinanderzusetzen. Diese enthält neben einigen sachverhaltsmäßigen Ausführungen insbesondere das Angebot einer umfassenden Vorlage vermeintlich nicht bereit gestellter Unterlagen sowie Anträge auf Akteneinsicht (zu den Tz 5, 13 und 14 der Niederschrift). Der Bf. hat somit schon im laufenden Prüfungsverfahren zahlreiche Umstände releviert, die jedoch vom Finanzamt im weiteren Verlauf allesamt ignoriert bzw. nicht näher behandelt wurden.

Letztlich fehlt es auch an einer nachvollziehbaren Darstellung, wie die Behörde rechnerisch von den erklärten Ergebnissen zu den Steuerbemessungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden gelangt ist. Es ist für das BFG nicht erkennbar, welche betragsmäßigen Änderungen (zB Kürzung bestimmter Betriebsausgaben und/oder Vorsteuern, Erhöhung der Einnahmen oder steuerpflichtigen Umsätze usw.) das Finanzamt gegenüber den vom Bf. erklärten Ergebnissen als Folge seiner Ausführungen in der zur Bescheidbegründung erhobenen Niederschrift vom 7.9.2015 vorgenommen hat.

Im Einzelnen sind vor allem folgende Punkte hervorzuheben:

- Das Finanzamt rügt unter Tz 2 der Niederschrift die mangelnde Mitwirkung des Bf. im Prüfungsverfahren: Der Bf. habe sich geweigert, die Unterlagen „*im Finanzamt*“ zur Verfügung zu stellen. Dass diese Weigerung in irgendeiner Form schriftlich dokumentiert worden wäre (zB durch Aktenvermerke über Telefonate, durch entsprechende schriftliche Aufforderungen des Finanzamtes bzw. abschlägige Antwortschreiben des Bf., oä.), geht aus der Niederschrift nicht hervor. Des Weiteren werden an mehreren Stellen der Niederschrift – etwa unter Tz 7, 9 und 10 – verschiedene Mängel der Buchführung des Bf. geltend gemacht.

Die Abgabenbehörde hält diese Vorwürfe in ihrer Begründung der beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 9.12.2015 (durch Verweis auf die Niederschrift vom 7.9.2015) unverändert aufrecht. Dies ungeachtet der Tatsache, dass der Bf. in seiner – im Prüfungsverfahren erstatteten - Stellungnahme vom 13.10.2015 unter Verweis auf einzelne konkret angeführte Unterlagen (insbesondere seine Korrespondenz mit der Behörde) dargetan hat, stets zur vollen Offenlegung und Mitwirkung bereit gewesen zu sein. Zum unter Tz 10 geäußerten Vorwurf des Finanzamtes, es seien nur die Unterlagen bis einschließlich 30.4.2011 vorgelegt worden, hält der Bf. in seiner Stellungnahme zudem fest, sämtliche Unterlagen seien immer bereit gestellt worden und würden „*auch zum jetzigen Zeitpunkt jederzeit bereit stehen*“ und könnten „*kurzfristig auch in die Räumlichkeiten der Behörde verbracht*“ werden.

Trotz dieses – den gesetzlichen Offenlegungspflichten entsprechenden – Angebotes des Bf. zur vollen Einsichtnahme in „*alle angeforderten Unterlagen*“ beharrt das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung darauf, der Bf. habe seiner Mitwirkungspflicht nicht entsprochen und nicht sämtliche Unterlagen, insbesondere jene, die den Zeitraum ab 1.5.2011 betreffen, zur Verfügung gestellt. Dieser Vorwurf des Finanzamtes erweist sich als nicht nachvollziehbar. Es ist auch nicht erkennbar, dass die Abgabenbehörde in der Folge – weder vor Erlassung der angefochtenen Bescheide noch im Zuge des erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens – eine Einsichtnahme in die behauptetermaßen nicht vorgelegten Belege sowie eine Überprüfung derselben vorgenommen hätte.

- Abgesehen davon, dass die Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden trotz des umfassenden Angebotes des Bf. in seiner Stellungnahme vom 13.10.2015 zur Vorlage sämtlicher Unterlagen darauf beharrt, der Bf. habe zum Teil Unterlagen nicht vorgelegt und seine Buchführung sei mit formellen Mängeln behaftet, bleibt völlig unklar, welche rechtlichen Konsequenzen daran geknüpft wurden.

Sofern ein Abgabepflichtiger Bücher und Aufzeichnungen nicht vorlegt oder diese Mängel aufweisen, besteht gemäß § 184 BAO für die Abgabenbehörde an sich eine Schätzungsberechtigung. Eine logische Folge der vom Finanzamt behaupteten Nichtvorlage bzw. Mängel wäre daher die Vornahme einer Schätzung gewesen. Dass das Finanzamt im Beschwerdefall eine solche vorgenommen hätte - und gegebenenfalls in welcher Art und in welcher Höhe – kann aus der Begründung jedoch nicht hinreichend klar erschlossen werden.

- Unter Tz 3 der Niederschrift führt die Behörde aus, der Bf. habe von seiner Tochter aus Deutschland diverse Waren bezogen und diese „wieder weiter nach Deutschland und andere Länder“ geliefert. „Der Grund für diese Konstruktion“ liege darin, dass die deutschen Abnehmer die Waren steuerfrei erwerben könnten. Weiters würden derart Finanzierungswege verschleiert und es werde ermöglicht, erhebliche (auch private) Aufwendungen als betrieblich auszuweisen. Die Ware sei „zum Großteil im Kreis geschickt“ worden, teils würden buchmäßige Nachweise bzw. Ausfuhrnachweise fehlen. Daran schließt die Prüferin allgemeine Rechtsausführungen zum Missbrauch nach § 22 Abs. 1 BAO an.

Das Finanzamt legt aber nicht schlüssig dar, dass und gegebenenfalls auf Grund welcher besonderen Umstände sie gegenständlich vom Vorliegen eines Missbrauches im steuerlichen Sinne ausgehen würde. Der bloße Umstand, dass der Bf. von seiner Tochter Waren bezogen hat, ist für sich (noch) nicht geeignet, einen Missbrauch zu unterstellen, da auch Geschäfte zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht grundsätzlich Anerkennung finden. Welche steuerlich verpönte „Konstruktion“ das Finanzamt hier annimmt, ist nicht erkennbar.

Das Argument, die deutschen Abnehmer würden „die Ware innergemeinschaftlich steuerfrei erwerben können“, ist nicht nachvollziehbar, da im Binnenmarkt grundsätzlich die innergemeinschaftliche Lieferung – und nicht der Erwerb – steuerfrei gestellt ist. Die Abnehmer haben den Erwerb daher im EU-Ausland sehr wohl zu versteuern (dies im Falle von Unternehmen bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug).

Der allgemeine Hinweis auf die Verschleierung von Finanzierungswegen lässt völlig offen, zwischen welchen Personen, welche (konkreten) Finanzierungen erfolgt sein sollen. Unklar bleibt auch, welche konkreten Privataufwendungen (dem Grunde und der Höhe nach) der Bf. als Betriebsausgaben geltend gemacht haben soll. Allein der Umstand, dass ein privater Aufwand als Betriebsausgabe abgezogen wird, gilt (noch) nicht als Missbrauch iSd. BAO (sondern wird im Regelfall durch entsprechende Verminderung der geltend gemachten Betriebsausgaben korrigiert).

Es wird auch nicht hinreichend klar dargestellt, zwischen welchen Personen Waren im Kreis geschickt worden wären – und auf Grund welcher Umstände die Behörde zu dieser Feststellung gelangt ist. Ebenso wenig werden jene Geschäfte bzw. Rechnungen detailliert angeführt, für welche die buchmäßigen Nachweise bzw. die Ausfuhrnachweise fehlen würden.

Die vom Finanzamt in Tz 3 der Niederschrift aufgestellten Behauptungen sind in ihrer Gesamtheit nicht nachvollziehbar bzw. überprüfbar, da die konkreten Umstände bzw. Beweismittel, auf welche sich diese Behauptungen gründen, in der Niederschrift nicht dargestellt werden. Gegenüber dem BFG wurde auch nicht dargetan (zB im Vorlagebericht), dass diesbezüglich überhaupt Ermittlungen welcher Art auch immer angestellt worden wären. Im dem BFG vorgelegten Akt finden sich auch keine Ermittlungsergebnisse, die die getätigten Behauptungen auch nur ansatzweise stützen würden.

Letztendlich fehlt auch jegliche zahlenmäßige Darstellung, inwieweit diese (unsubstantiierten) Feststellungen zu einer Änderung der vom Bf. erklärten steuerlichen Ergebnisse geführt haben sollen.

- Unter Tz 5 führt das Finanzamt aus, es würden „*Unterlagen über Geldflüsse betreffend das Unternehmen*“ vorliegen. Die Auskunft des Bf., er habe weder Eigen- noch Fremdkapital eingesetzt, sei nicht geeignet, „*die angefragten Geldflüsse nachzuweisen*.“

Das Finanzamt lässt völlig im Dunkeln,

-- auf welche konkreten Unterlagen es sich stützt,

-- welche konkreten Geldflüsse (zwischen welchen Personen, Unternehmen etc.) es festgestellt haben will sowie

-- welche steuerlichen Schlussfolgerungen es aus diesen (nicht näher dargestellten) „Geldflüssen“ es allenfalls gezogen hat.

Der hinter diesen Ausführungen der Tz 5 steckende Gedankengang der Abgabenbehörde ist nicht erschließbar.

- Mit den Ausführungen unter Tz 11 (s. im Wortlaut oben) unterstellt das Finanzamt offenbar, die betriebliche Tätigkeit des Bf. habe der Geldwäsche gedient. Als Folge dieser Beurteilung führt das Finanzamt das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 5a EStG an und hält lapidar fest, dass die beantragten Betriebsausgaben für die geprüften Zeiträume nicht anerkannt werden.

Die Feststellungen der Behörde erschöpfen sich darin, dass Unterlagen vorliegen würden, die das „*Finanzierungsvolumen*“ des Schwiegersohnes des Bf. darstellten. Der „*legale Erwerb der Gelder*“ sei nicht nachgewiesen worden, weshalb von illegalen Geldern auszugehen sei.

Das Finanzamt beruft sich ganz allgemein auf „Unterlagen“, ohne diese in der Niederschrift zu bezeichnen oder darzustellen. Hier bleibt abermals unklar, auf Grund welcher konkreten Umstände die Abgabenbehörde auf das Vorliegen von Geldwäsche schließt und welche steuerlichen Konsequenzen – sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach – daran geknüpft wurden. Es erschließt sich nicht, wie der allgemeine Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 5a EStG zu verstehen ist und welche Betriebsausgaben in Zusammenhang mit dieser Bestimmung auf Grund der in den Raum gestellten Geldwäsche vom Abzug ausgeschlossen sein sollen. Einerseits wird der (legale) Erwerb von Geldern in Zweifel gezogen, um daraus andererseits das Abzugsverbot von (nicht näher bezeichneten) Betriebsausgaben zu folgern.

Die Ausführungen unter Tz 11 sind daher nicht nachvollziehbar.

Auch aus den bezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung (S. 18) ist nicht erkennbar, auf welche näheren Umstände sowie auf welche Ermittlungsergebnisse sich die Abgabenbehörde hierbei stützt bzw. welche steuerlichen Schlussfolgerungen daraus gezogen wurden.

Dasselbe gilt folglich für die damit korrespondierende Feststellung zur Versagung des Vorsteuerabzuges gemäß Tz 12.

- In der Beschwerdeentscheidung vom 30.9.2016 (S. 18f.) gibt das Finanzamt allgemeine Rechtsausführungen zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wieder.

In der Folge stellt das Finanzamt jedoch nicht einmal ansatzweise dar, dass es die geschäftlichen Vereinbarungen des Bf. mit seiner Tochter an den in der Beschwerdeentscheidung angeführten Kriterien gemessen hätte und diese Geschäftsverbindung – und gegebenenfalls aus welchen Gründen - steuerlich nicht anzuerkennen wäre.

Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, bzw. das bloße Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis genügen nicht, um die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu versagen (zB *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁰ (1.5.2018) § 2 Rz 158/2, mwN).

Dass die Abgabenbehörde eine Überprüfung der Vereinbarungen mit der Tochter im Sinne der Angehörigenjudikatur des VwGH vorgenommen (und insbesondere etwa einen Fremdvergleich angestellt) hätte, geht aus der Niederschrift nicht hervor und wird auch nicht behauptet.

Zusammenfassend ist daher nochmals festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide den steuerlich relevanten Sachverhalt in ihrer Begründung nicht nachvollziehbar darstellen, es unklar bleibt, wie das Finanzamt zu den – soweit vorhanden – einzelnen, weitgehend allgemein gehaltenen Sachverhaltsannahmen gelangt ist, insbesondere auf welche konkreten Ermittlungsergebnisse und Beweismittel es sich dabei gestützt hat.

Die zur Begründung herangezogene Niederschrift vom 7.9.2015 besteht aus einem Gemisch aus Sachverhaltsfragmenten, mehrfachen Verweisen auf nicht näher bezeichnete, inhaltlich nicht dargestellte „Unterlagen“ und allgemeinen Rechtsausführungen, deren Zusammenhang mit den Sachverhaltsannahmen nicht hinreichend klar erschießbar ist.

Die oben wieder gegebene Begründung der bekämpften Bescheide lässt nicht eindeutig erkennen, aus welchen Gründen bestimmte steuerliche Tatbestände herangezogen wurden. Zum Teil werden zwar allgemeine Ausführungen zum Missbrauch nach § 22 BAO getätigt, ohne dass jedoch nähere Umstände dargetan werden, welche auf einen Missbrauch schließen lassen würden. Im Weiteren wird auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 5a EStG verwiesen, ohne dass dargestellt wird, welche konkreten Ausgaben (und damit zusammenhängende Vorsteuern) aus welchen Gründen unter dieses Verbot fallen würden. Mitten in die Beschwerdeentscheidung werden rechtliche Ausführungen zur Anerkennung von

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen eingestreut, ohne dass vom Finanzamt dezidiert behauptet wird, die geschäftliche Verbindung des Bf. zu seiner Tochter (oder jene zu seinem Schwiegersohn?) wäre steuerlich nicht anzuerkennen. Eine Kriterienprüfung im Sinne der vom VwGH entwickelten „Angehörigenjudikatur“ hat die Behörde augenscheinlich nicht durchgeführt, denn darauf enthält die Niederschrift (Begründung) nicht den geringsten Hinweis.

Das Finanzamt hat es außerdem unterlassen, die steuerlichen Auswirkungen seiner „Feststellungen“ rechnerisch darzustellen. Es ist nicht nachvollziehbar, wie die in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Umsätze und Einkünfte von den erklärten Ergebnissen abgeleitet wurden.

Dass die Begründung des Finanzamtes in ihrer Gesamtheit nicht stimmig ist, sei an folgendem Beispiel erläutert: Sollte das Finanzamt davon ausgehen wollen (was wie gesagt mangels näherer Ausführungen dazu nur vermutet werden kann), dass die Geschäftsverbindung des Bf. mit seiner Tochter nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen würde, hätte dies zur Konsequenz, dass die Warenerwerbe des Bf. von seiner Tochter zur Gänze nicht anzuerkennen wären. Die bezüglichen (Weiter-)Veräußerungen der Waren wären diesfalls wirtschaftlich wohl der Tochter, und nicht dem Bf. zuzurechnen. Da der Bf. – laut Abgabenbehörde – sämtliche Waren von seiner Tochter bezogen hat, würde seinerseits sohin wahrscheinlich keine steuerlich relevante Betätigung (mehr) vorliegen. Dies hätte unweigerlich eine Verminderung der erklärten Einkünfte des Bf. zur Folge. Tatsächlich hat das Finanzamt jedoch die Einkünfte des Bf. aus Gewerbebetrieb in den Streitjahren beträchtlich erhöht (zB 2009 von erklärten € 5.800,- auf € 62.639,- bzw. 2014 von € 7.667,- auf € 98.459,-).

Eine abschließende und annähernd zuverlässige Beurteilung der Abgabepflicht des Bf. dem Grunde sowie der Höhe nach erfordert (konkrete) Ermittlungen über die tatsächlich vom Bf. entfaltete Betätigung sowie eine nachvollziehbare (sachverhaltsmäßige) Darstellung derselben. Dabei wird insbesondere der Warenbezug von der Tochter (bzw. die in den Raum gestellte Verflechtung mit deren Betrieb) zu untersuchen sein, aber auch inwieweit die (Weiter-)Veräußerung der Waren auf eine eigenbetriebliche bzw. eigenunternehmerische Initiative des Bf. selbst zurückzuführen ist.

Die genannten Gründe machen es auch unmöglich, die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 zu beurteilen.

Abgesehen von den angeführten Begründungsmängeln hat das Finanzamt – siehe oben - jedenfalls die Vornahme wesentlicher Ermittlungen unterlassen. Es hat sich in seiner Bescheidbegründung nicht einmal ansatzweise mit der noch vor Prüfungsabschluss erstatteten Stellungnahme des Bf. vom 13.10.2015 auseinandergesetzt. Darin hat der Bf. Er widerungen und ergänzendes Vorbringen zu den Ausführungen in der Niederschrift vom 7.9.2015 getätigt,

die umfassende Vorlage von Unterlagen angeboten und in mehreren Punkten die Akteneinsicht beantragt.

Angesichts der aufgezeigten Mängel war im Sinne der oa. Judikatur die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache zu verfügen (zur Ermessensübung s. unten).

Im Falle einer Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO hat das BFG die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte darzulegen.

Das Finanzamt hat im weiteren Verfahren insbesondere – je nach intendierter rechtlicher Argumentation - folgende Ermittlungshandlungen und Überprüfungen vorzunehmen:

-- Das Finanzamt rügt, die den Zeitraum ab 1.5.2011 betreffenden Belege seien nicht vorgelegt worden (Tz 10 der Niederschrift). Demgegenüber hat der Bf. jedoch in seiner Stellungnahme vom 13.10.2015 noch vor Prüfungsabschluss festgehalten, dass *„alle angeforderten Unterlagen jederzeit bereitstehen und auch in die Räumlichkeiten der Behörde verbracht werden können.“*

Die Außenprüfung umfasste den Zeitraum 2009 bis 2012 (einschließlich der Nachschau). Im Gefolge der Prüfung erließ das Finanzamt aber auch Bescheide für die Jahre 2013 und 2014, deren Steuerbemessungsgrundlagen gravierend von den erklärten Beträgen abweichen. Aus den vorgelegten Aktenteilen geht nicht hervor, dass und inwieweit das Finanzamt eine Überprüfung der Buchführung für die Jahre 2013 und 2014 durchgeführt hätte.

Daher ist das Finanzamt gehalten, zum Einen die angeforderten, den Zeitraum 5/2011 bis 12/2012 betreffenden Belege sowie zum Anderen die Buchführung samt zugehöriger Belege für 2013 und 2014 einzusehen bzw. zu überprüfen.

-- Das Finanzamt stellt ganz allgemein einen Missbrauch nach § 22 BAO in den Raum. Laut Behörde würde der Betrieb des Bf. mit jenem seiner Tochter *„unmittelbar zusammenhängen“*. Mehrfach ist (insbesondere in der Beschwerdeentscheidung) von einer – offenbar als missbräuchlich eingestuften – *„Betriebskonstruktion“* die Rede.

Diese *„Konstruktion“* wird – ebenso wie die daraus resultierenden Schlussfolgerungen - jedoch nicht annähernd konkret dargestellt.

Das Finanzamt wird daher jene Umstände zu ermitteln und nachvollziehbar darzustellen haben, auf Grund derer es von einem Missbrauch iSd. BAO ausgeht.

-- In Tz 3 der Niederschrift deutet die Behörde an, es seien private Ausgaben als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die betreffenden Ausgaben werden weder näher bezeichnet noch beziffert.

Das Finanzamt wird daher konkrete Ermittlungen zu dieser „Feststellung“ zu tätigen haben.

- Mit der nicht näher dargestellten Behauptung, *„die Ware wurde zum Großteil im Kreis geschickt“*, wird offenbar das Vorliegen eines Karussellbetruges unterstellt.

Wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit einem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Ob der Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde (oder das Verwaltungsgericht) in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat. Lehre und Rechtsprechung haben eine Reihe von Anhaltspunkten für das Vorliegen einer ungewöhnlichen Geschäftsabwicklung entwickelt, welche das „Wissen oder Wissen-müssen“ nahelegen (vgl. dazu näher zB *Laudacher*, UFSjournal 2013, 200, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Es ist nicht ersichtlich, worauf das Finanzamt seine Ansicht stützt, die Waren seien im Kreis geschickt worden; eine nähere Darstellung der Warenbewegung (bzw. der dazu aufgenommenen Beweise) fehlt.

Das Finanzamt wird daher – sollte es vom Vorliegen eines Karussellbetruges ausgehen wollen – im Wege einer Gesamtbetrachtung jene Umstände zu ermitteln und darzustellen haben, auf die es diese Annahme zu stützen vermeint.

-- Die Abgabenbehörde verweist unter Tz 5 ihrer Niederschrift kryptisch auf *„Unterlagen über Geldflüsse betreffend das Unternehmen.“* Der Gehalt dieser Aussage sowie deren steuerliche Relevanz bzw. Auswirkung ist auf Grund ihrer Allgemeinheit nicht erkennbar.

Das Finanzamt hat diese *„Geldflüsse“* – weder dem Grunde noch der Höhe nach – dargestellt; unklar ist, auf welche Beweismittel sich die Behörde stützt und welche Auswirkungen dieser allgemeine Hinweis auf irgendwelche *„Geldflüsse“* im Beschwerdefall zeitigen sollte.

Im weiteren Verfahren sind hierzu seitens der Abgabenbehörde konkrete Ermittlungen vorzunehmen (Geldflüsse in welcher Form, steuerlich relevante Zu- oder Abflüsse, in welcher Höhe, zwischen welchen Personen, auf welcher Grundlage etc.), deren Ergebnisse darzustellen und die steuerlichen Folgen dieser „Feststellung“ schlüssig darzulegen.

-- Tz 11 enthält allgemeine Ausführungen zum Thema „Geldwäsche“. Das Finanzamt geht offenbar davon aus, dass der Betrieb des Bf. (zumindest zum Teil) durch von dritter Seite stammende illegal erwirtschaftete Gelder finanziert worden wäre. Diese Tz scheint in Zusammenhang mit den allgemeinen Ausführungen in Tz 5 zu stehen.

In der Beschwerdeentscheidung wird hierzu ergänzt, der Verdacht der Geldwäsche habe bei der Außenprüfung nicht ausgeräumt werden können. Der Bf. habe sein Unternehmen mit illegalen Mitteln des Schwiegersohnes finanziert.

An den allgemein geäußerten Verdacht des Vorliegens von Geldwäsche knüpft das Finanzamt in seiner Niederschrift die bloße Wiedergabe des § 20 Abs. 1 Z 5a EStG. Ein Zusammenhang zwischen der vermuteten Geldwäsche und des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 5a EStG ist nicht erkennbar.

Das Finanzamt wird daher einerseits – sofern an dem Vorwurf der Geldwäsche festgehalten wird – dazu konkrete (und weitreichende) Ermittlungen vorzunehmen und deren allfälligen steuerlichen Konsequenzen für den Bf. konkret darzulegen haben. Dies umso mehr, als nach der sich dem BFG darbietenden Aktenlage die strafrechtlichen Ermittlungen in Bezug auf den Vorwurf der Geldwäsche offenkundig längst eingestellt wurden.

Andererseits wird das Finanzamt zu ermitteln haben, ob bzw. welche konkreten Sach- und Geldzuwendungen (und aus welchen Gründen) nach § 20 Abs. 1 Z 5a EStG vom Betriebsausgabenabzug auszunehmen sind.

Damit korrespondierend sind jene Vorsteuern zu ermitteln, deren Abzug laut Tz 12 der Niederschrift zu versagen ist.

-- Die Beschwerdeentscheidung enthält auf S. 18f. (erstmals) ganz allgemeine Rechtsausführungen zur so genannten „Angehörigenjudikatur“. Dass und aus welchen konkreten Gründen im vorliegenden Fall die Rechtsbeziehung des Bf. zu seiner Tochter (oder allenfalls auch jene zum Schwiegersohn?) den Grundsätzen dieser Judikatur nicht entsprechen würde, wird allerdings nicht dargetan.

Soweit seitens der Abgabenbehörde an der Maßgeblichkeit dieser Rechtsausführungen für den vorliegenden Fall festgehalten werden sollte, wird sie zu ermitteln haben, ob die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und seiner Tochter (oder/und zu seinem Schwiegersohn)

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- einem Fremdvergleich standhalten würden;

sowie darzulegen haben, welche rechtlichen Schlussfolgerungen und welche rechnerischen Auswirkungen auf die erklärten Steuerbemessungsgrundlagen das Ergebnis dieser Beurteilung nach sich zieht.

Da mehrfach unsubstantiiert von einer „Betriebskonstruktion“ bzw. davon die Rede ist, die Betriebe des Bf. und der Tochter würden „unmittelbar zusammenhängen“ (in welcher Form

auch immer), ist insbesondere zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit ein nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechendes Einkünfte-Splitting vorliegt.

-- In mehreren Punkten macht die Abgabenbehörde in ihrer zur Begründung erhobenen Niederschrift das Fehlen und die Mangelhaftigkeit von Belegen und Aufzeichnungen geltend (insbesondere unter den Tz 7 bis 10 sowie 13).

Soweit einzelne (oder auch sämtliche) dieser Vorwürfe nach der oa. erforderlichen ergänzenden Überprüfung der vom Bf. bereits im Prüfungsverfahren angebotenen Unterlagen aufrecht erhalten bleiben, wird das Finanzamt allenfalls nach Maßgabe des § 184 BAO mittels (nachvollziehbar begründeter) Schätzung vorzugehen haben.

-- Überdies wird die Abgabenbehörde dem Bf. zwecks Wahrung des Parteigehörs

- eine Einsicht in jene Unterlagen zu gewähren haben, die ihr (laut Tz 5 der Niederschrift) „über Geldflüsse betreffend das Unternehmen“ vorliegen,

- die konkreten Rechnungen bekanntzugeben haben, die laut Tz 13 keine oder mangelhafte UID-Nummern aufweisen oder für die keine Ausfuhrnachweise vorliegen und

- die Gegenüberstellung laut Tz 14 der Niederschrift bzw. die daraus resultierenden Abweichungen zwischen den innergemeinschaftlichen Lieferungen der DM und den innergemeinschaftlichen Erwerben des Bf. konkret mitzuteilen haben,

und zwar vor allem dann, wenn sie ihre Bescheide bzw. ihre Feststellungen maßgeblich auf die betreffenden Unterlagen zu stützen beabsichtigt.

Zur Ermessensübung:

In Anbetracht von Art und Ausmaß der ausständigen, aber jedenfalls erforderlichen Ermittlungshandlungen konnte das BFG das ihm nach § 278 Abs. 1 BAO eingeräumte Ermessen spruchgemäß ausüben. Es liegen – wie dargestellt - gravierende Ermittlungslücken vor; soweit überhaupt konkrete Ermittlungsschritte erkennbar sind, sind diese bestenfalls ansatzweise erfolgt. In der Begründung (Niederschrift) werden Ermittlungshandlungen oder Beweismittel, auf die das Finanzamt seine vereinzelt geäußerten, aber stets allgemein gehaltenen Annahmen allenfalls stützt, nicht konkret bezeichnet. Besonders schwer wirkt der Umstand, dass der Bf. mit seiner Stellungnahme vom 13.10.2015 bereits im Prüfungsverfahren eine vollständige Einsichtnahme in jene Unterlagen angeboten hat, welche nach Darstellung das Finanzamt nicht zur Verfügung gestellt worden seien. Das Finanzamt hat sich weder mit dem in dieser Stellungnahme erstatteten Vorbringen auseinander gesetzt noch die darin angebotenen Unterlagen eingesehen bzw. überprüft (und dem Bf. zudem nicht die begehrte Einsicht in verschiedene - in der Niederschrift nicht näher genannte - Unterlagen gewährt). Die behaupteten fehlenden Unterlagen (insbesondere die Belege laut Tz 10) wären der Behörde

sohin schon längst zur Verfügung gestanden. Die Gründe für die dennoch unterlassene Prüfung derselben sind nicht erschließbar. Dies erweckt den Anschein, dass die Ermittlungen unterlassen wurden, um diese in der Folge dem BFG zu übertragen. Das Finanzamt ist nicht einmal in der Beschwerdevorentscheidung annähernd nachvollziehbar auf das umfassende Beweisanbot des Bf. eingegangen. Es ist nicht Aufgabe des BFG, erstmals – nach Art einer Erkundung - (umfangreiche) Ermittlungen dahingehend tätigen zu müssen, ob allenfalls Umstände vorliegen, die zu einer Abweichung von den erklärten Ergebnissen führen. Die erforderlichen Ermittlungsschritte sind derart umfangreich, dass sie ihrer Art nach nahezu auf eine Außenprüfung hinauslaufen. Dies insbesondere aus dem Grunde, da das komplette Belegwesen für den Zeitraum von 1.5.2011 bis 31.12.2014 einzusehen ist und überdies auch die Aufzeichnungen bzw. die Buchführung für die Jahre 2013 und 2014 umfassend zu prüfen sind. Dafür hat das BFG weder die Ressourcen noch die technischen Möglichkeiten. Die Durchführung der Ermittlungen sind daher für das Finanzamt wesentlich rascher und einfacher zu bewerkstelligen als für das BFG.

Dazu kommt, dass sich das Finanzamt weitgehend auf derartig allgemein gehaltene Ausführungen beschränkt, dass der dahinter stehende Denkprozess – weder in Bezug auf die vereinzelt festgestellten Sachverhaltselemente noch auf die dahinter stehende rechtliche Beurteilung und deren steuerlichen Auswirkungen auf den Beschwerdefall – hinreichend klar nachvollzogen werden kann.

Das BFG müsste im vorliegenden Fall bei Fällung einer Sachentscheidung erstmals vollumfängliche Sachverhaltsermittlungen durchführen, erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt feststellen, diesen zusammengefasst und nachvollziehbar darstellen und auf dessen Grundlage erstmals eine steuerliche Beurteilung vornehmen. Damit würde nahezu das gesamte (abgabenbehördliche) Verfahren vor das BFG verlagert werden, was den Anordnungen des Gesetzgebers (über ein grundsätzlich durch zwei Instanzen gehendes Verfahren) zuwiderlaufen würde. Es ist nicht der Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelinstanz, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrzunehmen, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (zB VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315; BFG 15.7.2022, RV/1100065/2022; Ritz/Koran, BAO 7. Auflage, § 278 Rz 5).

Es ist nicht auszuschließen, dass bei Nachholung der oa. Ermittlungen zumindest einzelne der aus Sicht der Behörde fraglichen Punkte geklärt werden können und folglich anders lautende Sachbescheide zu erlassen sind.

Es ist dem BFG auf Grund der oa. Umstände überdies auch nicht möglich abschließend zu beurteilen, ob hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 bis 2011 die Wiederaufnahme aus berechtigten Gründen verfügt wurde, insbesondere ob tatsächlich neue Umstände iSd. § 303

BAO vorliegen, die im Vergleich zu den (erklärungsgemäß ergangenen) Erstbescheiden zu anderen Ergebnissen führen würden.

Daher war es im Beschwerdefall jedenfalls gerechtfertigt, die angefochtenen Sach- und Wiederaufnahmebescheide im Wege des nach § 278 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens aufzuheben und die Sache(n) an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Besonderes Augenmerk wird seitens der Abgabenbehörde darauf zu legen sein, in der Begründung der neu zu erlassenden Bescheide

- den maßgeblichen Sachverhalt nachvollziehbar und verständlich,
- die zu deren Feststellung führenden Ermittlungsergebnisse (bzw. Beweismittel) hinreichend konkret,
- die rechtliche Beurteilung schlüssig sowie
- die rechnerischen Auswirkungen auf die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen nachvollziehbar darzustellen.

Angesichts der dargestellten Begründungsmängel der angefochtenen Bescheide und der noch erforderlichen, äußerst umfassenden Prüfungs- und Ermittlungshandlungen nach Art einer Außenprüfung konnte das BFG auch von der beantragten mündlichen Verhandlung absehen. Die ausstehenden Erhebungsschritte (s. oben) würden zweifellos den Rahmen einer mündlichen Beschwerdeverhandlung bei Weitem überschreiten. Schon im Prüfungsverfahren hat der Bf. angeboten, laut Behörde fehlende Unterlagen zur Verfügung zu stellen, bzw. um detaillierte Bekanntgabe der mangelhaften Belege ersucht, um allenfalls dazu Stellung nehmen zu können. Das Finanzamt hat weder die Möglichkeit der Einsichtnahme in die angebotenen Unterlagen wahrgenommen noch dem Bf. die seiner Ansicht nach fehlerhaften Belege konkret mitgeteilt. Eine dermaßen umfassende Überprüfung ist im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu bewältigen und auch entspricht auch nicht deren Zweck. Es ist nicht auszuschließen, dass die vom Finanzamt nachzuholenden Überprüfungs- und Ermittlungsschritte letztlich die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ohnehin obsolet machen.

Abschließend wird lediglich ergänzend auf die in § 209a Abs. 5 BAO normierte Frist hingewiesen.

Zur 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.

Das BFG konnte sich in der vorliegenden Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorlag und die Revision folglich nicht zuzulassen war.

Graz, am 26. Jänner 2023