

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache \*\*\*\*GmbH, vertreten durch V., über die Beschwerde vom 24. März 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 14. März 2011, Zl. 000, betreffend die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung werden unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung, BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang

Das Zollamt teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid vom 14. März 2011, Zl. 000, für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit Zollanmeldung vom 4. Oktober 2006, CRN 06AT\*\*\*\*, in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer (20.799,20 Euro) mit und schrieb ihr gem. § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 4.088,08 Euro zur Entrichtung vor.

Sowohl der Versender als auch das Unternehmen, welches den Transport der Waren organisiert habe, würden denselben Geschäftsführer haben, der auch mit anderen Firmen im Umsatzsteuerbetrugsgeschäft tätig gewesen sei und insbesondere mit einer weiteren Firma aufgefallen sei. Zum in der Anmeldung angeführten Empfänger hätten die britischen Behörden in Beantwortung eines Amtshilfeersuchens mitgeteilt, dass

- die Gesellschaft nur für die Zeit bis August 2006 Umsatzsteuererklärungen abgegeben habe,
- am 27. Oktober 2006 eine Nachschau bei ihr durchgeführt worden sei, aber niemand angetroffen worden sei,
- daher ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit Wirkung dieses Tages gelöscht worden sei, und
- der Anspruch der britischen Steuerverwaltung an sie 6,7 Mio. GBP betrage.

Daher sei nicht erwiesen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a des UStG 1994 - Anhang Binnenmarktregelung gegeben seien. Die Steuerschuld sei daher gem. Art. 204 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden.

Gem. § 74 Abs. 2 ZollR-DG betrage die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen worden sei. Hinterzogen seien Abgaben dann, wenn Vorsatz vorliege, dieser sei hier auf Grund der Umstände und Zusammenhänge anzunehmen. Die Wertgrenze, ab der das Finanzvergehen durch ein Gericht oder einen Spruchsenat zu verfolgen sei, sei auf Grund von weiteren Fällen, die einen anderen Anmelder betreffen würden, überschritten.

Gem. § 71a ZollR-DG hafte in den Fällen des Art. 6 Abs. 3 UStG für eine gem. Art. 204 Abs. 1 ZK entstandene Einfuhrumsatzsteuer auch der Anmelder.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, nunmehr Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vom 24. März 2011.

Die Bf. brachte darin u.a. vor, dass die Abgabenfestsetzung nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt sei.

Das Zollamt als Berufungsbehörde erster Stufe wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2011 (nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des FinVwGG 2012 am 1. Jänner 2014) als unbegründet ab.

Zur Frage der Verjährung führte das Zollamt aus:

*„Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, deren Beurteilung eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellung über die Abgabenhinterziehung voraussetzt, in der die maßgeblichen Hinterziehungskriterien von der Abgabenbehörde darzulegen sind (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0083). Eine solche Feststellung wurde im angefochtenen Bescheid mit Hinweis auf den Versender und das Ergebnis des Amtshilfeersuchens getroffen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der in Anspruch genommene Zollschuldner die Abgaben selbst hinterzogen hat (VwGH 26.02.2004, 2002/16/0005).“*

Mit Schriftsatz vom 27. Mai 2011 brachte die Bf. dagegen fristgerecht eine (Administrativ-)Beschwerde ein, in welcher sie u.a. Folgendes vorgebrachte:

*„Im konkreten Fall gibt es nicht einmal den Versuch der Behörde, ein konkretes Betrugsverhalten nachzuweisen. Die verfahrensgegenständlichen Versendungen werden bloß pauschal als Teil eines großangelegten Betruges angesehen.“*

*So heißt es im erstinstanzlichen Bescheid: „Hinterzogen sind Abgaben dann, wenn Vorsatz vorliegt, dieser ist hier auf Grund der Umstände und Zusammenhänge anzunehmen.“*

*Schon die Formulierung dieser Begründung zeigt, dass der Behörde keine ausreichenden Beweismittel vorliegen, um Abgabenhinterziehung feststellen zu können. Es liegen, wenn*

*überhaupt, bloß Indizien vor, aufgrund deren die Behörde eine Abgabenhinterziehung „annimmt“. Die bloße Annahme eines Sachverhalts ist aber keine ausreichende Sachverhaltsfeststellung, auf die eine Abgabennachforderung gestützt werden kann. Es widerspricht den in Österreich geltenden Verfahrensgrundsätzen, Sachverhaltsfeststellungen auf bloßen Vermutungen und Annahmen zu stützen. Vielmehr verlangen die Verfahrensgesetze, dass Feststellungen nachvollziehbar auf Basis der Ergebnisse eines ordentlichen Ermittlungsverfahrens und entsprechend den Denkgesetzen getroffen werden. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nicht, dass Sachverhaltselemente angenommen werden können; er bedeutet lediglich, dass ausreichend ermittelte Beweise für das Vorliegen eines Sachverhalts entsprechend den Denkgesetzen gewürdigt werden können.*

*Die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides bemüht sich aber nicht einmal, die Umstände und Zusammenhänge, die zu ihrer „Annahme“ einer Abgabenhinterziehung führen, näher darzulegen. Es ist also für den Bescheidadressaten nicht überprüfbar nachvollziehbar, wie die Behörde zu dieser Annahme gelangt. Allein das ist ein wesentlicher Begründungsmangel, der mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung nicht saniert wird.*

*Die Bescheidbegründung lässt in keiner Weise erkennen, aus welchen bewiesenen Sachverhaltselementen den Denkgesetzen entsprechend schlüssig gefolgert werden kann, dass sowohl Versender als auch Empfänger betrügerisch gehandelt hätten oder zumindest hätten wissen müssen, dass ihre Aktivitäten zu einer Steuerhinterziehung führen und den Warenbewegungen keine echten Handelsgeschäfte zugrunde liegen.“*

## II.) Sachverhalt:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht stützt sich der angefochtene Bescheid vom 14. März 2011 im Wesentlichen auf die Ergebnisse eines nach der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 vorgesehenen Informationsaustausches, demzufolge die zuständige britische Behörde in einem Vordruck mit der Bezeichnung E\_AT\_GB\_ \*\*\*\*\* (Vordruck „SCAC 2004“) zum Warenempfänger laut Zollanmeldung mitgeteilt habe, dass

- die Gesellschaft nur für die Zeit bis August 2006 Umsatzsteuererklärungen abgegeben habe,
- am 27. Oktober 2006 eine Nachschau bei ihr durchgeführt worden sei, aber niemand angetroffen worden sei,
- daher ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit Wirkung dieses Tages gelöscht worden sei, und
- der Anspruch der britischen Steuerverwaltung an sie 6,7 Mio. GBP betrage.

Zudem würden sowohl der Versender als auch das Unternehmen, welches den Transport der Waren organisiert habe, denselben Geschäftsführer haben, der auch mit anderen Firmen im Umsatzsteuerbetrugsgeschäft tätig gewesen sei und insbesondere mit einer

weiteren Firma aufgefallen sei. Hiezu seien die Bescheide GZ. \*\*\*\*\* und \*\*\*\*\* ergangen.

### III.) Rechtslage:

Die Einfuhr von Gegenständen unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gemäß § 1 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 ist Inland das Bundesgebiet.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Gemäß § 29 Abs. 8 UStG 1994 gelten bis auf weiteres als Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EU die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes - soweit sie nicht unmittelbar anwendbar sind (zB für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 (BMR) sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Gemäß § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994) gelten das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereiches, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Art. 204 Zollkodex, Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, S. 1 (ZK) lautet:

„Abs. 1:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

- a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder
- b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,  
es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Abs. 2:

Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Abs. 3:

Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.“

Gemäß § 71a ZollR-DG schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 eine nach Artikel 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Der Abgabenbetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann nach Art. 221 Abs. 4 ZK die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen.

Dazu ausführend bestimmt § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der seit 1. Juli 2001 (BGBl. I Nr. 61/2001) geltenden Fassung:

„Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.“

Auf Fristen, die im Zollrecht oder in Entscheidungen im Rahmen des Zollrechts festgesetzt werden, ist gem. § 2 Abs. 3 ZollR-DG die Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971, ABIEG Nr. L 124 vom 8. Juni 1971, S 1) anzuwenden.

#### IV.) Rechtliche Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist losgelöst vom jeweiligen bzw. bisherigen Vorbringen der Parteien u.a. die Rechtsfrage zu klären, ob zum relevanten Zeitpunkt der Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der beschwerdegegenständlichen Abgabenschuld am 21. März 2011 (Datum der Zustellung des angefochtenen Bescheides vom 14. März 2011) hinsichtlich derselben bereits Verjährung eingetreten ist.

Diese Mitteilung durch das Zollamt erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld (mit der Annahme der Anmeldung) am 4. Oktober 2006, und wäre verjährt, falls im Beschwerdefall nicht die zehnjährige Verjährungsfrist gem. Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden ist.

§ 74 Abs. 2 ZollR-DG in der geltenden Fassung knüpft die zehnjährige Verjährungsfrist an das Vorliegen hinterzogener Eingangs- oder Ausgangsabgaben. Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist. „Hinterzogen“ bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Die Verjährung ist eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft (vgl. z.B. UFS 3.2.2009, ZRV/0039-Z3K/08). Es kann bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ein beteiligter Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben und der andere nicht, dennoch betrifft die durch die Hinterziehung hervorgerufene längere Verjährungsfrist beide Personen (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verlängerung der Verjährungsfrist wirkt auch zu Lasten des redlichen Abgabenschuldners (EuGH 16.7.2009, verb. RS C-124/08 und C-125/08).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war für die Verjährungsfrist damit die Frage von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt.

Vom Gesetzgeber wird nicht gefordert, dass es bereits zu Verfolgungshandlungen und damit zu Anzeigen an den Spruchsenat oder an ein Gericht gekommen sein muss.

Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen oder Verbände.

Gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG macht sich der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f.

Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern gemäß § 11 FinStrG auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Entscheidend für die Verjährungsfrage ist sohin, ob nach den getroffenen Feststellungen vorsätzlich - ohne den Tatbestand des Schmuggels zu erfüllen - unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt wurde (§ 35 Abs. 2 FinStrG).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände ist von der Abgabenbehörde darzulegen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. VwGH 28. 6.2012, 2009/16/0076, 22.2.2012, 2009/16/0032).

Für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgabe“ gilt die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190).

Die belangte Behörde hat es unterlassen, begründete und nachvollziehbare Feststellungen über die Hinterziehung der im Beschwerdefall buchmäßig erfassten Abgaben durch eine bestimmte Person zu treffen. Die Ausführungen der Behörde, wonach Vorsatz hier aufgrund der Umstände und Zusammenhänge anzunehmen sei und die Wertgrenze, ab der das Finanzvergehen durch ein Gericht oder einen Spruchsenat

zu verfolgen sei, aufgrund von weiteren Fällen, die einen anderen Anmelder betreffen würden, überschritten sei, stellen keine tragfähige Begründung für die Annahme hinterzogener Abgaben dar. Die Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer und damit die Zulässigkeit der Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist blieb damit im angefochtenen Bescheid unbegründet. Weder aus der Bescheidbegründung noch aus den vorgelegten Verwaltungsakten ist ersichtlich, dass diesbezüglich entsprechende Sachverhaltsermittlungen durchgeführt worden wären.

Auch aus den Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2011, auf Grund von (im Übrigen nicht näher dargestellten) Ermittlungsergebnissen sei als erwiesen anzunehmen, dass sowohl Versender als auch Empfänger betrügerisch gehandelt hätten oder sie zumindest hätten wissen müssen, dass ihre Aktivitäten zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung geführt habe, und den Warenbewegungen keine echten Handelsgeschäfte zugrunde gelegen seien, ist nicht ersichtlich, auf welche konkreten - auf entsprechende Beweismittel beruhenden - Sachverhaltsannahmen sich diese Feststellung stützt.

Nach der bereits dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wären für die Entscheidung des vorliegenden Falles jedoch Ermittlungen über die (objektive) Abgabenverkürzung sowie über das vorsätzliche Handeln von Personen unerlässlich gewesen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
  - b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist,
- das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung 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. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Entscheidungspflicht nach § 279 BAO ist durch die Kassationsmöglichkeit nach § 278 Abs. 1 BAO eingeschränkt. Eine Kassation ist demnach bei unterlassenen wesentlichen (Tatsachen-)Ermittlungen vorgesehen.

Die Aufhebung unter Zurückweisung liegt im Ermessen. Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen): .... „es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die

Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht."

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht, 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 (VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063).

Es wäre auch mit dem Verfassungssystem keineswegs vereinbar, wenn das Verwaltungsgericht vorrangig und überwiegend die Aufgaben einer Verwaltungsbehörde übernimmt und damit die Verwaltungsgerichtsbarkeit zu einer vom Gericht besorgten Verwaltung degeneriert (Achatz in SWK 27/2015, 1248).

Es wurde bereits dargestellt, dass die Abgabenbehörde die ihr zugewiesene Aufgabe, das für die Feststellung einer Abgabenhinterziehung erforderliche Vorliegen einer (objektiven) Abgabenverkürzung sowie eines vorsätzlichen Handelns von Personen zu ermitteln, nicht ansatzweise erfüllt hat. Es ist nicht Sache des Bundesfinanzgerichtes, ein Ermittlungsverfahren nahezu zur Gänze nachzuholen. Zudem steht der nicht geringe Umfang der vorzunehmenden Ermittlungsschritte (z.B. im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe) einer rascheren (Interesse der Billigkeit) oder kostengünstigeren (Interesse der Zweckmäßigkeit) Erledigung im Wege einer direkten Durchführung durch das Bundesfinanzgericht entgegen. Dem letzten Satz des § 278 Abs. 1 BAO kommt deshalb gegenständlich keine Berechtigung zu (vgl. Gunacker-Slawitsch, Erledigung durch Beschluss gemäß § 278 in Ehrke-Rabel, Hrsg., Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen 2013, Kapitel III, Rz 100) und es war im Rahmen der Ermessensübung eine Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 BAO vorzunehmen.

Die Abgabenbehörde wird daher die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Ein Eingehen auf das übrige Beschwerdevorbringen konnte somit entfallen.

#### V.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann von der Möglichkeit der Zurückverweisung bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken Gebrauch gemacht werden (vgl. z.B. das bereits zitierte Erk. des VwGH vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063).

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Linz, am 6. Oktober 2015