

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, gegen die Bescheide des FA X vom 10. August 2009, betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005, Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005, zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die ursprünglichen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 vom 17. Februar 2006 und vom 15. Jänner 2007 gehören wieder dem Rechtsbestand an und sind rechtskräftig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, die einen Einzelhandel mit Fahrzeugen bzw. Fahrzeugkomponenten betreibt, fand im Jahr 2006 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004) sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO (betreffend den Zeitraum Jänner bis April 2005) statt. Dabei wurden vom Betriebsprüfer des Finanzamtes X keine Feststellungen getroffen.

Im Jahr 2008 fand bei der Bw. eine Außenprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 statt. Diese Prüfung wurde wie folgt begründet:

"Aufgrund von Erhebungen des zuständigen BV-Teams wurde festgestellt, dass für 2005 keine Erklärungen über ZM-Lieferungen gemeldet wurden und im Jahr 2004 Einfuhrumsatzsteuern geltend gemacht wurden, jedoch keine entsprechenden Umsätze bzw. Erlöse in den Erklärungen und Bilanzen vorhanden sind.

Es besteht daher der begründete Verdacht, dass der Geschäftsführer B (GF und 100% Gesellschafter) durch Nichterklärung von Umsätzen und Erlösen, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004-2006 in noch festzustellender Höhe bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG begangen habe.

Es wird daher ersucht, gem. § 99 Abs. 2 FinStrG eine Außenprüfung für die Jahre ab 2004 durchzuführen."

Anlässlich dieser Außenprüfung traf die Betriebsprüferin des Finanzamtes X folgende Feststellungen (siehe Bp-Bericht vom 7. August 2009, S 118 ff/2006 Veranlagungsakt):

"Tz 1 Allgemeines

Bei der [Bf.] wurde bereits eine Betriebsprüfung für das Jahr 2004 durchgeführt (beendet 9.6.2006) und keine Feststellungen getroffen.

Im Zuge der Veranlagung 2005 stellte sich heraus, dass noch immer keine Erklärungen über ZM-Lieferungen gemeldet werden und dass auch im Jahr 2004 Einfuhrumsatzsteuern gem. § 26 (3) (KZ 83 lt. Umsatzsteuererklärung 3,787.351,96 €) geltend gemacht wurden und dazu keine entsprechenden Umsätze, weder in der Erklärung noch in der Steuerbilanz, vorhanden sind.

Eine von der Zollprüfung durchgeführte Fallfahndung ergab, dass Waren von Tschechien und der Slowakei nach Österreich (vor dem EU-Beitritt auf Zolllager gelegen, jedoch ustrechtlich noch nicht im freien Verkehr) gebracht und der Einfuhrumsatzsteuer unterzogen wurden. Der Gesamtumsatz der Waren laut Fallfahndung-Import für den Zeitraum 1.5.2004 bis 31.12.2004 beträgt 25,406.169,00 €.

Weitere Erhebung[en] der Zollprüfung bestätigten, dass Waren von Tschechien (Fa. C) tatsächlich auch nach Österreich zur [Bf.] gebracht wurden. In diesen 7 überprüften Rechnungen werden diese Waren als "Schrott" bezeichnet und haben einen Umsatz von 841.026,00 €.

Sämtliche Rechnungen (Tschechien und Slowakei) weisen als Warenempfänger die [Bf.] in Österreich aus.

Die [Bf.] hat ihre Tätigkeit bereits 2005 eingestellt, im Firmenbuch ist sie jedoch noch immer aufrecht.

Für das Jahr 2006 wurde ein neuerlicher Antrag auf "Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer" eingebracht (keine Umsätze vorhanden).

Hr. B, geb. [...], ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer und befindet sich nicht in Österreich.

Der Sitz der Gesellschaft ist in D (= Adresse der Steuerberaterin E).

Die UID-Nummer wurde mit 2.9.2006 begrenzt.

Tz 2 Sachverhalt über die Prüfung

Lieferungen von F zur [Bf.] Ö

[Die Bf.] Ö hatte im Prüfungszeitraum in G Lagerhallen angemietet. Die Firma gab es dort seit 1.7.2002 und wurde für die Verwaltung der anderen Firmen des Alleingesellschafters B gegründet.

Gleichzeitig gibt es in der Slowakei eine "Schwesternfirma", die F, mit 1.500 Beschäftigten (seit dem Jahr 1990). Alleingesellschafter ist die H, I, Schweiz, Geschäftsführer ist Hr. B.

Diese Firma beschäftigt sich mit der Erzeugung und Montage von Kabelsätzen für die Automobil-Industrie.

Zum EU-Beitritt der Slowakei (1.5.2004) hatte man noch diverse Mengen Rohmaterial im Zollfreilager der Slowakei gehabt. Um dieses Material – Kabelsätze – aus dem Zollfreilager zu bekommen, wählte man als Kunden im Jahr 2004 und 2005 die [Bf.] Ö für die zolltechnische Abwicklung; dh. es wurden Proforma-Rechnungen von F SK zur [Bf.] Ö ausgestellt und die Waren wurden nach Ö gebracht und in weiterer Folge die Verzollung mit 4900 durchgeführt. Die Waren wurde[n] nationalisiert. Das Zollamt hat die EUST gem. § 26 (3) Z 2 UStG ohne Zollabgaben, aufgrund dieser Proformarechnungen, auf dem Abgabekonto der [Bf.] Ö belastet. In weiterer Folge wurde diese als EUST im jeweiligen Monat bei der UVA wieder abgezogen. So gesehen kein Schaden für Ö hinsichtlich der Umsatzsteuer, da diese als Durchläufer behandelt wurden.

Es wurde im Zuge der Prüfung nun festgestellt, dass diese Proformarechnungen aus 2 Teilen bestehen, und zwar eine über eine Materialrechnung (Material wurde von Firmen in DE zur Bearbeitung im Auftrag von J, K DE, in die Slowakei zu F (Schwester) gebracht) und eine zweite Proformarechnung über die Lohnkosten. Beide Proformarechnungen dienten als Bemessungsgrundlage für den Zoll.

Nach dieser Verzollung mit dem Verfahren 4900 wurden wieder zwei Proformarechnungen von [der Bf.] Ö zu F SK in gleicher Höhe (also Warenwert und Lohnkosten) gestellt. Die Ware wurde nach der Verzollung in Ö zu den Kunden im EU-Raum im Auftrag von J DE gebracht.

J DE stellte eine Rechnung an seine Kunden über die Lohnleistungen aus.

Diesen Weg über das Zollamt in Ö und über die [Bf.] Ö wählte man nur, um sich die Finanzierung in der Slowakei (dort hätte man so wie bei uns früher die EUST zuerst bezahlen müssen) zu ersparen.

Im Rechenwerk der [Bf.] Ö gibt es keinen Umsatz dazu, obwohl eine EUST in Abzug gebracht wurde.

Lieferungen von C, Tschechien

Die Firma C ist ebenfalls eine Schwesterngesellschaft von [der Bf.] Ö.

Hier wurde wieder zolltechnisch dieses Verfahren angewendet.

Von G wurden diese Waren mittels Proformarechnung (wieder gleicher Rechnungsbetrag) zu F, SK, zur weiteren Verwendung geliefert.

Als Lieferadresse wird [die Bf.] Ö angeführt und als Rechnungsadresse J, K, Deutschland.

Wieder ist [die Bf.] Ö nicht Verfügungsberechtigter und der Umsatz findet in Ö keinen Niederschlag.

Tz 1 Umsatzsteuer

Es erfolgt vom Finanzamt eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich. Die Beurteilung ist der Niederschrift vom 6.8.2009 zu entnehmen.

Die Einfuhrumsatzsteuer wurde nicht anerkannt, da das geprüfte Unternehmen umsatzsteuerlich nicht der Verfügungsberechtigte ist.

	2004	2005
<i>n.A. EUST</i>	3,787.351,96 €	22.624,87 €"

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. August 2009 weist folgenden Wortlaut auf (S 116 f./2006 Veranlagungsakt):

"Prüfungsfeststellungen der Jahre 2004-2006

Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer

Nach der Sachverhaltsdarstellung wurde dem geprüften Unternehmen Einfuhrumsatzsteuer unter Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 auf dem Abgabenkonto vorgeschrieben und in der Folge wieder als Vorsteuer zum Abzug gebracht.

Die gegenständlichen Waren wurden nach den vorliegenden Informationen einerseits aus der Slowakei, andererseits aus Tschechien zum geprüften Unternehmen nach Ö verbracht, diesem aber offenbar nicht im umsatzsteuerrechtlichen Sinn geliefert, bzw. deutet auf Grund dieser Unterlagen nichts darauf hin, dass das geprüfte Unternehmen umsatzsteuerrechtlich verfügungsberechtigt über die Waren war, sondern wurden lediglich "Proformarechnungen" an das geprüfte Unternehmen ausgestellt.

Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat während des Beitritts der Slowakei und Tschechiens zur EU stattgefunden, und haben sich die gegenständlichen Waren zum Beitrittszeitpunkt in Zolllagern dieser Staaten befunden. Nach den Unterlagen kann mit großer Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass es sich hier um Gemeinschaftswaren gehandelt hat.

Zoll wurde nicht erhoben, in Österreich wurde jedoch die Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben.

Angefragt wurde beim bundesweiten Fachbereich:

- ob das geprüfte Unternehmen zu Recht den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer vorgenommen hat
- diese Verzollung so in Ordnung ist,
- die Einfuhrumsatzsteuer zu Recht in Österreich vorzuschreiben war,
- der Zoll getäuscht wurde oder
- der Vorgang noch richtig gestellt werden kann.

Nach Ansicht des Finanzamtes steht der geltend gemachten EUSt kein entsprechender Umsatz gegenüber.

Der bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer (FB USt) führt hierzu Folgendes aus:

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sind abweichend von Abs. 1 für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter (§ 61 BAO) zuständig:

- die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden, und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt, und
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.

Gemäß § 12 Abs. 2 lit. b UStG 1994 kann der Unternehmer in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach UStR 2000 Rz 1845 darf grundsätzlich nur jener Unternehmer, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt worden sind, die (entrichtete) Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die Abgrenzungsvorschrift des § 12 Abs. 2 UStG 1994 gilt sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Aus UStR 2000 Rz 1846 ff ergibt sich weiters, dass nur der bei der Einfuhr umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigte die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann (VwGH 25.9.1978, 856/78). Entscheidend ist dabei nicht das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld, sondern das körperliche Verbringen in das Inland. Daher darf auch in Fällen, in denen etwa ein späterer Abnehmer durch zollrechtliche Anmeldung zum Einfuhrumsatzsteuerschuldner wird, nur der bei der Einfuhr umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigte die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Hiervon sind jedoch für folgende Fälle Ausnahmen vorgesehen:

- nach § 2 VO BGBl. II Nr. 584/2003 kann ab 1.1.2004 bei Werklieferungen ausländischer Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen der Empfänger der Werklieferung die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (Näheres siehe UStR 2000 Rz 1855a),
- nach § 1 VO BGBl. II Nr. 584/2003 kann ab 1.1.2004 bei bestimmten Reihengeschäften und unter besonderen Voraussetzungen der letzte Warenempfänger in diesem Reihengeschäft die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (Näheres siehe UStR 2000 Rz 1856a),
- in bestimmten Fällen, in denen ein ausländischer Auftraggeber einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung oder zur Ausführung einer Werkleistung oder Werklieferung überlässt (und er diesem Unternehmer somit nicht die Verfügungsmacht am Gegenstand verschafft), kann unter den in UStR 2000 Rz 1858 näher geregelten Voraussetzungen der inländische Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Nach den Sachverhaltsdarstellungen kann derzeit davon ausgegangen werden, dass mangels Lieferungen im Sinne des UStG 1994 an das geprüfte Unternehmen dieses niemals umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigt über die Ware war.

Weiters deutet nach den vorliegenden Unterlagen derzeit auch nichts darauf hin, dass einer der drei soeben genannten Ausnahmefälle gegeben ist, bei denen ein inländischer Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer - ohne umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigt gewesen zu sein – abziehen darf.

Sollte das geprüfte Unternehmen nicht noch Informationen vorlegen können, die eine hiervon abweichende Beurteilung möglich erscheinen lassen, teilt der bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer die Ansicht des Finanzamtes, dass das geprüfte Unternehmen mangels umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsberechtigung die Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer zum Abzug gebracht hat.

Damit ergibt sich aber auch, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Abgabenkonto nicht erfüllt waren.

Soweit sich die Anfrage auf zollrechtliche Fragen bezieht, wird auf die Zuständigkeit des bundesweiten Fachbereichs für den Zoll verwiesen.

Die Einfuhrumsatzsteuer wird daher nicht anerkannt.

2004: 3.787.351,96 €

2005: 22.264,87 €" [richtig: 22.624,87 €]

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin, nahm am 10. August 2009 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide, mit denen es die aus der Einfuhrumsatzsteuer resultierende Vorsteuer nicht mehr zum Abzug zuließ.

Die Wiederaufnahmsbescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die neuen Sachbescheide weisen jeweils folgende Begründung auf:

"Es wird auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 6.8.2009 verwiesen [bzw. hingewiesen]."

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2004, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2005, den Umsatzsteuerbescheid 2004 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2005 erhob die steuerliche Vertreterin der Bf. Berufung.

Diese richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide sowie gegen die Verletzung von Verfahrensvorschriften:

1. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien insoweit rechtswidrig, als sie in der Begründung keine Wiederaufnahmegründe, insbesondere nicht jene Tatsachen und Beweismittel, die neu hervorgekommen sein sollen, anführen.
2. Es liege keiner der gesetzlichen Wiederaufnahmegründe gemäß § 303 Abs. 1 lit. a)-c) vor. Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung seien keine Tatsachen und Beweismittel festgestellt worden, die im Zuge der zweiten Prüfung neu hervorgekommen seien und somit eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 rechtfertigen würden.
3. Die im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte Ermessensübung sei, ungeachtet des Nichtvorliegens von Wiederaufnahmegründen, in jedem Fall rechtswidrig.

Gestellt werde der Berufungsantrag, die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufzuheben, sodass in der Folge auch die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 aufgrund des Wegfalls der gesetzlichen Voraussetzungen aufzuheben seien.

Weiters werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Begründend wurde im Einzelnen folgendes ausgeführt:

1) Mangelhafte Begründung der Wiederaufnahmebescheide

1.1 Wiederaufnahmegründe:

Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO führte die steuerliche Vertreterin aus, nach ständiger Judikatur des VwGH (zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054) habe die Begründung des Wiederaufnahmebescheides die Gründe für die

Wiederaufnahme anzuführen. "Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 zuständige Behörde" (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide vom 10. August 2009 laute wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Betreffend die Gründe der Wiederaufnahme werde im vorliegenden Fall auf "die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung" verwiesen, "die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen" seien.

Unter Zugrundelegung der Annahme, dass jene abgabenrechtliche Prüfung gemeint sei (zumindest betreffend die Umsatzsteuer 2004 hätten zwei abgabenrechtliche Prüfungen stattgefunden), die der Erlassung der Bescheide unmittelbar vorausgegangen sei, sei in Bezug auf die Niederschrift gemäß § 149 BAO sowie den Prüfbericht gemäß § 150 BAO Folgendes festzuhalten:

Ad Niederschrift vom 6. August 2009:

Die der Partei vorliegende Niederschrift enthalte in dem dafür vorgesehenen Feld keinerlei Feststellungen und auch keinen Verweis auf Feststellungen in einem anderen Dokument oder Schriftstück. In dem für Feststellungen vorgesehenen Feld finde sich lediglich folgender Hinweis: "Die Unterschrift wurde von der Steuerberaterin E verweigert." Unter dem freien Feld für die Feststellungen finde sich der Hinweis, dass "Die in dieser Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen ... ausführlich besprochen" wurden.

Lediglich angeschlossen sei der Niederschrift eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs für Umsatzsteuer. Einen Vermerk, dass es sich hierbei um eine Prüfungsfeststellung handle, finde sich weder auf diesem Dokument, noch in der Niederschrift selbst. Auch fänden sich in der Niederschrift keine Beträge oder Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung aus der Stellungnahme. Weiters weise die Stellungnahme keinerlei Bezug zum Bf. auf (zB Steuernummer, Firma des Unternehmens, Beträge). Aus der Stellungnahme allein könnten keine Rechtsansichten der Abgabenbehörde abgeleitet werden.

Die Niederschrift enthalte somit keinerlei Feststellungen.

Des Weiteren sei es im Zuge der Schlussbesprechung zu keiner abschließenden Erläuterung der Feststellungen sowie der rechtlichen Würdigung dieser Feststellungen

gekommen. Aus diesem Grund habe die Steuerberaterin die Unterschrift unter die mangelhafte Niederschrift verweigert. Auch dies stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

Ad Bericht gemäß § 150 BAO vom 7. August 2009:

Dieser enthalte unter dem Punkt Prüfungsfeststellung im Unterpunkt Umsatzsteuer Folgendes (wörtlich):

"Es erfolgt eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich. Die Beurteilung ist der Niederschrift vom 6. August 2009 zu entnehmen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde nicht anerkannt, da das geprüfte Unternehmen umsatzsteuerlich nicht der Verfügungsberechtigte ist."

Prüfungsfeststellung sei somit lt. Prüfbericht gewesen, dass "das geprüfte Unternehmen umsatzsteuerlich nicht der Verfügungsberechtigte ist."

Der Bericht enthalte somit zwar eine Feststellung, die allerdings nicht/schwer verständlich sei, aus ihr gehe allerdings nicht hervor, welcher Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. a)-c) BAO durch welchen konkreten Sachverhalt erfüllt worden sei.

Erfolge die Wiederaufnahme aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel, seien diese in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides ausdrücklich zu bezeichnen und darzustellen. Enthalte die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides keine Wiederaufnahmegründe, sei dieser Mangel auch nicht sanierbar (vgl. UFS 19.9.2007, RV/0316-F/07, VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Weiters habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.2008 zu GZ. 2006/13/0146 ausdrücklich festgehalten:

"Sämtliche Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sind vom Wiederaufnahmewerber aus eigenem Antrieb in seinem Antrag konkretisiert und schlüssig darzulegen."

Dies müsse umso mehr, va. unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 93 Abs. 3 lit. a) BAO und somit des Prinzips der Rechtsstaatlichkeit, auch bei der Wiederaufnahme von Amts wegen gelten.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass mit Ausnahme davon, dass die Wiederaufnahme gemäß "§ 303 Abs. 4 BAO", also von Amts wegen, erfolge, der Bescheid keinerlei Hinweis darauf enthalte,

1. welcher der Tatbestände des § 303 Abs. 1 lit. a)-c) überhaupt erfüllt worden sei;
2. welche abgabenrechtliche Prüfung und somit welche Prüfungsfeststellungen in welcher Niederschrift bzw. welchem Prüfbericht eigentlich gemeint sei/seien

und vor allem

3. welche konkreten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien

(oder allenfalls – hiervon werde allerdings von Seiten der Partei nicht ausgegangen und auch auf Seiten der Abgabenbehörde gebe es keinerlei Hinweise, dass diese Ansicht vertreten werde – durch welche gefälschte Urkunde bzw. falsches Zeugnis oder gerichtlich strafbare Tat der Bescheid herbeigeführt worden sei oder von welchen, nunmehr anders entschiedenen Vorfragen die Bescheide abhängig gewesen seien).

Aus den genannten Unterlagen (Bescheid, Niederschrift, Prüfbericht) gehe in keinsten Weise hervor, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch welchen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen würden.

Welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, könne den Bescheiden nicht entnommen werden. Den Bescheiden hafte aufgrund der fehlenden Wiederaufnahmegründe in der Bescheidebegründung ein nicht sanierbarer Mangel an, der zur Aufhebung der Bescheide führen müsse.

1.2 Begründung der Ermessensentscheidung:

Weiters enthalte die Begründung des Wiederaufnahmebescheides jene Gründe nicht, die für die Ermessensausübung ausschlaggebend gewesen seien. Auch dieser Umstand habe in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften die Rechtswidrigkeit der Bescheide zur Folge.

Fazit sei, dass die Wiederaufnahmebescheide vom 10. August 2009 somit wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sowie aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben seien.

2) Es liege kein Wiederaufnahmegrund vor: Im Zuge der Außenprüfung seien keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen.

Wie bereits dargestellt, enthalte der Wiederaufnahmebescheid auch in Verbindung mit der Niederschrift bzw. dem Prüfbericht keine Tatsachen und Beweismittel, die im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung neu hervorgekommen seien. Grund dafür sei offensichtlich, dass im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung 2008/2009 auch tatsächlich keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, da der Sachverhalt bereits 2004 und 2006 abschließend offengelegt worden sei.

Im gegenständlichen Fall sei bereits vor Durchführung der ersten abgabenrechtlichen Prüfung der Sachverhalt durch die Steuerberaterin Frau E sowohl im Zuge der Besprechungen beim Zollamt G, als auch im Zuge mündlicher Anfragen beim BMF und beim zuständigen Fachbereich für Umsatzsteuer beim Finanzamt X offengelegt worden. Der außergewöhnliche Sachverhalt und die geplante Vorgehensweise seien ausführlich dargestellt worden.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass es aufgrund der wiederholten Anfragen der Steuerberaterin beim Fachbereich für Umsatzsteuer zur ersten Außenprüfung gekommen sei.

Es sei somit, aufgrund der dargestellten Sachverhaltslage, davon auszugehen, dass der zuständigen Abgabenbehörde schon vor Beginn der ersten Außenprüfung,

spätestens jedoch im Zuge der ersten Außenprüfung, die Umstände, insbesondere die Gegebenheiten der Warenbewegung, spätestens am 9. Juni 2006 bekannt gewesen und somit auch offengelegt gewesen seien.

Ergebnis der Außenprüfung im Jahr 2006 sei, wie dem Prüfungsbericht vom 9. Juni 2006 entnommen werden könne, gewesen (wörtliches Zitat):

"Aufgrund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder eingereichten Erklärungen führen."

Aufgrund der Tatsache, dass die Gesellschaft die Vorgehensweise in der Angelegenheit von Anfang an offengelegt habe und somit seinen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten gemäß § 119 BAO nachgekommen sei, sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon im Zuge der ersten Außenprüfung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Es könnten und seien somit im Zuge der Außenprüfung 2008/2009 tatsächlich keine neuen Tatsachen und Beweismittel, die der Behörde nicht bereits 2006 bekannt gewesen seien, hervorgekommen (sein).

Weiters habe der VwGH bereits in verschiedenen Entscheidungen klargestellt (vgl. zB VwGH 27.2.2008, 2008/13/001): "Die Wiederaufnahme dient nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen."

Umfang und Zweck der zweiten Außenprüfung sei gewesen, wie auch dem dieser Prüfung zugrunde liegenden Prüfungsauftrag entnommen werden könne, herauszufinden, ob Umsätze und Erlöse nicht erklärt worden seien. Diesbezüglich hätten sich bei der Prüfung keine Feststellungen ergeben.

Abweichend von diesem Prüfungsauftrag sei es jedoch, wie die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches für Umsatzsteuer sehr eindeutig zeige, lediglich zur Beurteilung einer Rechtsfrage gekommen, nämlich: "ob das geprüfte Unternehmen zu Recht den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer vorgenommen hat".

Abweichend zur Beurteilung im Zuge der Prüfung 2006, sei diese Rechtsfrage vom Fachbereich im Zuge der Prüfung 2008/2009 verneint worden.

Die abweichende Beurteilung einer Rechtsfrage bei bekanntem Sachverhalt stelle allerdings keine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. c) BAO dar (vgl. VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186).

Fazit sei, dass im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung 2008/2009 keine neuen Tatsachen und Beweismittel iSd § 303 BAO hervorgekommen seien. Der gesamte Sachverhalt sei bereits 2004 im Zuge der Abwicklung der Warenverschiebungen und 2006 im Zuge der ersten abgabenrechtlichen Prüfung offengelegt worden.

Wie sich aus der Stellungnahme des Fachbereiches eindeutig ergebe, sei es lediglich zu einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung hinsichtlich der oben dargestellten Rechtsfrage gekommen. Nach ständiger Judikatur des VwGH stelle jedoch lediglich eine abweichende rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes keine neue Tatsache und somit keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 lit. b) BAO dar.

Es lägen somit keine Wiederaufnahmegründe vor, sodass die Wiederaufnahme rechtswidrig erfolgt sei. Die Wiederaufnahmebescheide vom 10. August 2009 seien somit wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sowie aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

3) Rechtswidrige Ermessensausübung im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach ständiger Judikatur des VwGH setze die Wiederaufnahme des Verfahrens eine zweistufige Prüfung voraus:

1. Ist der Tatbestand der Wiederaufnahme erfüllt? Und erst, sofern dies gegeben sei, sei zu überprüfen, ob:

2. im Rahmen des der Abgabenbehörde zustehenden Ermessens die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen sei

(zB VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011)

Wie bereits dargestellt, seien die angefochtenen Bescheide insoweit rechtswidrig, als:

1. die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine Angaben enthielten, welche Wiederaufnahmegründe durch welchen konkreten Sachverhalt verwirklicht worden seien

2. im Zuge der Außenprüfung 2008/2009 keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, da der Sachverhalt spätestens 2006 im Zuge der ersten Außenprüfung vollständig gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt worden sei.

Der Tatbestand der Wiederaufnahme sei somit nicht erfüllt.

Allerdings sei die Wiederaufnahme auch insoweit zu Unrecht erfolgt, als für den Fall des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes die Ermessensausübung nicht unter Bedachtnahme auf § 20 BAO erfolgt sei.

"Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen." (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, in Bezugnahme auf die Ermessensausübung im Zuge einer Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO).

Wie dem Erkenntnis des VwGH entnommen werden könne, bestehe das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben.

Wie jedoch dem Prüfbericht vom 7. August 2009 entnommen werden könne, sei durch die im gegenständlichen Fall erfolgte Vorgehensweise "so gesehen kein Schaden für Österreich hinsichtlich der Umsatzsteuer [entstanden], da diese als Durchläufer behandelt wurde".

Der Nachteil für Österreich bzw. die Höhe der nicht abgeführten Steuer habe somit lt. Prüfbericht 0,00 € betragen.

Im Zuge der rechtlichen Beurteilung der Anfrage der Prüferin komme der bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer – zwar durch Subsumtion des vorliegenden Sachverhaltes unter eine andere Norm – zum selben Ergebnis:

Zwar stelle er hinsichtlich der Vorsteuer fest, "dass das geprüfte Unternehmen mangels umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsberechtigung die Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer zum Abzug gebracht hat", allerdings führe er auch an, dass auch "die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Abgabenkonto nicht erfüllt waren".

Nach Ansicht des Fachbereiches sei somit sowohl die Verbuchung der EUSt als auch die Geltendmachung der Vorsteuer zu Unrecht erfolgt. Dies führe zum selben Ergebnis wie die von Seiten der Bf. gewählte Vorgangsweise, auch wenn diese materiellrechtlich möglicherweise nicht korrekt gewesen sei.

Die Höhe der im Ergebnis abzuführenden Steuer bei rechtlich korrekter Vorgangsweise (aufgrund der Sichtweise des Fachsenates) betrage somit 0,00 €.

Im Zuge der Überprüfung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit wäre somit die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Berücksichtigung folgender Grundsätze zu verneinen gewesen:

1) Geringfügigkeit der Auswirkungen:

Wie sich aus dieser Darstellung eindeutig ergebe, sei Österreich aus der Vorgehensweise der Bf. kein Schaden entstanden. Im vorliegenden Fall seien die Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht geringfügig, sondern es ergäben sich im Ergebnis grundsätzlich keinerlei Auswirkungen aus der anderen rechtlichen Subsumtion.

Allerdings sei es der Bf. gemäß Art. 236 Zollkodex aufgrund des Verstreichens der Dreijahresfrist nicht mehr möglich, die zu Unrecht vorgeschriebene EUSt rückerstatten zu lassen.

Somit entstehe für die Bf. aufgrund der Wiederaufnahme, aber nicht in Folge der Subsumtion des Sachverhaltes unter eine andere Norm, sondern lediglich aufgrund formaler Bestimmungen ein wesentlicher Nachteil, der so vom Gesetzgeber nicht gewollt sei.

Vielmehr entstünden dem österreichischen Staat, aber auch der Bf. durch langwierige Verfahren unnötige Kosten und Aufwendungen.

2) Vorrang der Rechtsrichtigkeit

Ziel jeder Wiederaufnahme sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. Ritz, § 303 Rz 38; VfGH 6.12.1990, B 783/89). Im vorliegenden Fall entstehe aber dadurch, dass die Dreijahresfrist gemäß Art. 236 Zollkodex bei der Wiederholungsprüfung 2009 bereits abgelaufen sei, ein Ergebnis, das dem vom Gesetzgeber gewollten Ergebnis in keinsten Weise entspreche. Rückwirkend kein Abzug der Vorsteuer aus der EUST und vorläufig keine Möglichkeit, die EUST erlassen zu bekommen.

3) Grundsatz von Treu und Glauben

Im Zuge der mündlichen Vorsprache beim Zollamt G sei die geplante Vorgehensweise offengelegt worden. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass es sich hierbei nur um Proformarechnungen handle, die nie Eingang in die Bücher finden würden. Die Aussage des Zollbeamten hierzu sei gewesen, dass dies keine Rolle spiele und die Vorgehensweise so in Ordnung sei.

Auch im Zuge der ersten abgabenrechtlichen Prüfung sei der Sachverhalt offengelegt worden. Ergebnis der Prüfung sei gewesen, dass es keine Feststellungen gegeben habe. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben habe die Bf. davon ausgehen können, dass die gewählte Vorgehensweise korrekt gewesen sei und somit ein Antrag gemäß Art. 236 Zollkodex nicht erforderlich gewesen sei.

Wie dem Erlass des BMF vom 6. April 2006 entnommen werden könne (siehe Beispiel zu § 303 Abs. 4 BAO S 4), stelle eine andere rechtliche Beurteilung einer Rechtsfrage, die bereits im Zuge einer vorangegangenen Außenprüfung schon einmal beurteilt worden sei, und eine in der Folge durchgeführte Wiederaufnahme des Verfahrens, einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Sei somit eine Rechtsfrage bereits einmal von einer Abgabenbehörde im Zuge einer Außenprüfung beurteilt worden, dürfe der Abgabepflichtige auf die richtige Beurteilung der Rechtsfrage vertrauen.

Fazit sei, dass das Ergebnis der Ermessensausübung rechtswidrig sei. Bei richtiger Ermessensausübung hätte die Behörde zu dem Ergebnis kommen müssen, dass unter Berücksichtigung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit aufgrund der fehlenden Auswirkungen des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit und dem Grundsatz von Treu und Glauben eine Wiederaufnahme im vorliegenden Fall nicht zulässig sei.

Die Wiederaufnahme sei somit zu Unrecht erfolgt. Die Wiederaufnahmebescheide vom 10. August 2009 seien somit wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sowie aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüferin aus, bei der Bf. sei bereits eine Prüfung für das Jahr 2004 mit der ABNr. L (beendet am 9. Juni 2006) vom Finanzamt M durchgeführt worden. Die Prüfung habe zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlagen geführt.

Am 18. Juli 2006 sei der Akt vom Finanzamt M nach N abgetreten worden.

Im Zuge der Veranlagung 2005 (Vorbescheidkontrolle) habe sich herausgestellt, dass es bei der Umsatzsteuer 2005 hinsichtlich der EUST ein Fehlen der entsprechenden Umsätze

gäbe. Auch sei festgestellt worden, dass dies bereits auch im Jahr 2004 der Fall wäre. Eine Überprüfung vom Teamleiter mittels eines Nachschauauftrages sei angeregt worden. Dabei habe auch die Betriebsaufgabe, die bereits von der steuerlichen Vertreterin mit Februar 2005 am 11. Oktober 2005 mitgeteilt worden sei, überprüft werden sollen.

Eine MIAS-Abfrage habe ergeben, dass auch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen für das Jahr 2004 und 2005 (keine ZM) gemeldet worden seien.

Nach Einsicht in den Arbeitsbogen des Prüfers für das Jahr 2004 sei nur eine Zusammenfassung der EUST auf dem Abgabekonto vorgefunden worden. Jedoch keine Überprüfung der gelieferten Waren bzw. kein Hinweis über Warenbewegungen.

Über die Zollprüfung sei am 21. März 2007 eine Fallfahndung veranlasst und am Zollamt in O seien ebenfalls Erhebungen durchgeführt worden.

Diese hätten ergeben, dass Waren in Österreich zum freien Verkehr ordnungsgemäß angemeldet worden seien. Auf Grund der Fallfahndung und weiterer Erhebungen habe sich herausgestellt, dass Waren nach Österreich eingeführt worden seien. Der weitere Warenweg habe jedoch nicht nachvollzogen werden können.

Aus den Bilanzen der Jahre 2004 und 2005 habe weder ein Einkauf noch ein Verkauf festgestellt werden können. Einige vom Zoll ausgehändigte Proformarechnungen hätten als Bezeichnung "Kabelsätze-Schrott" ausgewiesen.

Nach Darstellung des bisher ermittelten Sachverhaltes und Rücksprachen mit dem Teamleiter, der Fachvorständin und dem Strasa-Leiter sei der Fall zur Prüfung nach § 99 FinStrG freigegeben worden, da der Verdacht bestanden habe, dass der Geschäftsführer durch Nichterklärung von Umsätzen und Erlösen dadurch Abgabenhinterziehung begangen habe.

Der Prüfungsauftrag und die Ankündigung bei der steuerlichen Vertreterin seien am 5. März 2008 (Nennung eines inländischen Zustellbevollmächtigten hinsichtlich einer Bp) bzw. 17. März 2008 erfolgt.

Im Telefonat vom 9. April 2008 sei die steuerliche Vertretung auf den Prüfungsschwerpunkt EUST aufmerksam gemacht worden. Frau E habe erklärt, dass es nur Sammelbuchungen gäbe und dass die Rechnungen sich in der Slowakei befänden. Es sei gebeten worden, die Rechnungen zur Einsicht vorzubereiten.

In einem neuerlichen Telefonat am 14. April 2008 habe die steuerliche Vertreterin erklärt, dass es sich um Proformarechnungen gehandelt habe und diese beim Zoll liegen sollten. Sie hätte auch keine Ahnung, wie die Abwicklung vor sich gegangen sei, da man diese Art in Österreich gewählt habe, um die EUST praktischer über das Abgabekonto in Österreich zu verbuchen, da in der Slowakei eine Vorfinanzierung stattfinden hätte müssen.

Informationen über den Verbleib des Kabelschrottes habe auch sie keine geben können.

Eine Aufklärung über den Verbleib der Ware bzw. über die Abwicklung habe auch im Telefonat am 22. April 2008 wieder nicht gegeben werden können. Sie habe erklärt, dass

der Geschäftsführer zehn Geschäftsfälle für die Prüfung schlüssig zusammenstellen werde, um die Warenbewegungen und Vorgänge nachvollziehen zu können.

Am 13. Juni 2008 habe nun mit der eigentlichen Prüfung begonnen werden können.

Nun habe die Steuerberaterin mitgeteilt, dass die Proformarechnungen eigentlich in der Slowakei bei der Firma F geschrieben worden seien und dieser Weg nur wegen der Vorfinanzierung gewählt worden sei, um die Waren aus dem slowakischen Zollfreilager zu bekommen. Die zu diesem Zeitpunkt vorgelegten Geschäftsfälle hätten von der Prüfung und auch nicht von der Steuerberaterin nachvollzogen werden können und hätten auch nicht zur Aufklärung EUST gedient.

Erst eine Angestellte der Firma F habe die restlichen Dokumente überbracht und habe nun geholfen, die Geschäftsfälle zu verstehen und den für die Prüfung richtigen Sachverhalt zu ermitteln.

Eine Anfrage unter Verwendung dieses ermittelten Sachverhaltes sei zur Abklärung der Problematik EUST an den zuständigen Fachbereich Zoll und danach dem bundesweiten Fachbereich weitergeleitet worden.

Erst nach Beantwortung durch den bundesweiten Fachbereich sei die Antwort der steuerlichen Vertreterin mitgeteilt und die Prüfung abgeschlossen worden.

Im Zuge der Schlussbesprechung seien die Feststellungen neuerlich im Beisein der Fachvorständin erörtert worden. Als einziger Einwand der steuerlichen Vertreterin sei gekommen, dass ja kein Schaden für Österreich entstanden wäre, da die EUST nur als Durchläufer behandelt worden sei.

Eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuer der Jahre 2004 und 2005 hätte zu erfolgen gehabt, da bis zu dieser Prüfung der Sachverhalt nicht einmal der steuerlichen Vertreterin bekannt gewesen sei. Erst im Zuge der Bp und durch zahlreiche Erhebungen habe festgestellt werden können, dass mangels Lieferungen im Sinne des UStG 1994 das Unternehmen niemals verfuhrungsberechtigt über die Waren gewesen sei.

Auch der Einwand der Steuerberaterin, dass man, hätte man bei der seinerzeitigen Prüfung für das Jahr 2004 im Jahr 2006 diesen Umstand so gewusst, dann hätte man ja im Nachhinein über die Warenbewegungen Sammelrechnungen geschrieben und in den Büchern aufgenommen. Diese Aussage könne nie im Sinne des Rechnungswesens bzw. des Umsatzsteuergesetzes sein.

Eine Offenlegung des gesamten Sachverhaltes sei somit erst bei der neuerlichen Prüfung im Jahr 2008 möglich gewesen.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme zur Berufung führte die steuerliche Vertreterin folgendes aus:

1) Rechtswidrige Wiederaufnahme – Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel:

Den Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 sei folgender Sachverhalt vorausgegangen:

Im Zeitpunkt des Beitritts der Slowakei zur EU am 1. Mai 2004 habe sich diverses Material der J "Gruppe" in einem Zollfreilager in der Slowakei befunden. Nach dem EU-Beitritt der Slowakei habe sich die Frage gestellt, wie mit diesem Material umzugehen und wie dieses wieder aus dem Zollfreilager zu bekommen sei. Geplant sei gewesen, die zolltechnische Abwicklung über eine österreichische Gesellschaft der J "Gruppe" vorzunehmen.

Aufgrund dieses außergewöhnlichen Sachverhaltes (EU-Beitritt) sowie der Höhe der anfallenden Einfuhrabgaben sei beschlossen worden, die weitere Vorgangsweise mit den österreichischen Behörden abzustimmen.

Gefolgt sei, wie auch der Berufungsschrift entnommen werden könne, eine Vorsprache der Steuerberaterin Frau E und Herrn B persönlich beim Zollamt G. Weiters sei eine mündliche Anfrage der Steuerberaterin beim BMF und beim zuständigen Fachbereich für Umsatzsteuer beim Finanzamt X erfolgt. In allen drei Fällen sei der Sachverhalt offen gelegt worden.

Der zuständigen Abgabenbehörde seien somit schon vor Beginn der ersten Außenprüfung die Umstände der Abwicklung, insbesondere die Gegebenheiten der Warenbewegung, bekannt und somit auch offengelegt gewesen.

Zeitnah zu den Anfragen bei den verschiedenen Behörden (Zoll, BMF, Fachbereich für Umsatzsteuer beim Finanzamt X) sei es zur ersten Außenprüfung gekommen (Prüfungsauftrag vom 7. März 2006 mit dem Gegenstand der Prüfung (unter anderem) Umsatzsteuer 2004). Es sei davon auszugehen, dass die diversen Anfragen der ersten Außenprüfung bekannt waren.

Unabhängig davon seien im Zuge dieser ersten Außenprüfung mit dem Prüfer der Sachverhalt und die Umstände betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 ausdrücklich besprochen und somit offengelegt worden. Dies müsse aus dem Arbeitsbogen des Prüfers unzweifelhaft hervorgehen.

Aufgrund der Höhe der geltend gemachten EUST sowie den diversen Anfragen sowohl beim Zoll als auch bei den Finanzämtern, sei davon auszugehen, dass der streitgegenständliche Sachverhalt bereits im Zuge der ersten Außenprüfung vollständig bekannt gewesen sei. Ein davon abweichendes Vorbringen, wie es der gegenständlichen Stellungnahme entnommen werden könne, widerspreche nicht nur den logischen Denkgesetzen sowie jeglicher menschlicher Erfahrung, sondern auch der Aktenlage.

Der zuständigen Abgabenbehörde seien spätestens mit Abschluss der ersten Außenprüfung an 9. Juni 2006 die Umstände, insbesondere die Gegebenheiten der Warenbewegung, bekannt und somit ihr gegenüber offengelegt gewesen. Das Ergebnis dieser Außenprüfung sei, wie dem Prüfungsbericht vom 9. Juni 2006 entnommen werden könne, gewesen:

"Aufgrund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder eingereichten Erklärungen führen."

Aufgrund der Tatsache, dass die Gesellschaft die Vorgehensweise in der Angelegenheit von Anfang an offengelegt habe und somit seinen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten gemäß § 119 BAO nachgekommen sei, sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon im Zuge der ersten Außenprüfung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Es könnten und seien somit im Zuge der Außenprüfung 2008/2009 tatsächlich keine neuen Tatsachen und Beweismittel, die der Behörde nicht bereits 2006 bekannt gewesen seien, hervorgekommen (sein).

Dies zeige sich auch in der Stellungnahme des Finanzamtes X, aus der nicht hervorgehe, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Lediglich für die Prüferin, die mit dem Sachverhalt, der bereits mit dem ersten Prüfer besprochen worden sei, offensichtlich nicht vertraut gewesen sei, schien es sich um neue Informationen zu handeln. Erörtert worden sei im Zuge der zweiten Außenprüfung neuerlich die Sachlage, diesmal am Beispiel konkreter Geschäftsfälle. In der Folge sei abweichend zur Prüfung 2006 lediglich die Rechtsfrage, nämlich "ob das geprüfte Unternehmen zu Recht den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer vorgenommen hat", vom Fachbereich anders beurteilt worden. Dies werde auch durch die gegenständliche Stellungnahme bestätigt (wörtliches Zitat):

"Eine Anfrage unter Verwendung dieses ermittelten Sachverhaltes wurde zur Abklärung der Problematik EUSt an den zuständigen Fachbereich Zoll und danach dem bundesweiten Fachbereich weitergeleitet. Erst nach Beantwortung durch den bundesweiten Fachbereich wurde die Antwort der steuerlichen Vertreterin mitgeteilt und die Prüfung abgeschlossen."

Die abweichende Beurteilung einer Rechtsfrage bei bekanntem Sachverhalt stelle allerdings keine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar (vgl. VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186).

Das nunmehrige Vorbringen der Behörde, der Sachverhalt wäre "nicht einmal der steuerlichen Vertreterin bekannt" gewesen, entbehre jeder Grundlage, zumal diese nachweislich von Anfang an mit der Finanzverwaltung (inkl. Zoll) betreffend die Vorgehensweise das ausdrückliche Einvernehmen gesucht habe. In diesem Zusammenhang werde darauf verwiesen, dass Auskünfte direkt bei der zuständigen Behörde im Vertrauen darauf eingeholt worden seien, dass diese Auskünfte in der Folge auch der Abgabenfestsetzung zugrunde gelegt würden. Im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren (Ermessensübung) wäre diese Auskunftserteilung iSd Richtlinien des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass des BMF vom 6. April 2006,

BMF-010103/0023-VI/2006) zu berücksichtigen gewesen. Die Wiederaufnahme hätte aufgrund des Vertrauens der Partei auf die erteilte Auskunft nicht erfolgen dürfen.

Betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2005 werde ausdrücklich darauf verwiesen, dass hier im Vertrauen auf die Prüfung des Geschäftsjahres 2004, die ohne jegliche Feststellung geendet habe, sowie in Anlehnung an die mit der Finanzverwaltung offengelegte und besprochene Vorgehensweise gehandelt worden sei. Auch in diesem Zusammenhang seien keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen. Das Vertrauen auf das Ergebnis der Prüfung 2006 über das Geschäftsjahr 2004 wäre im Zuge der Ermessensentscheidung bei der Wiederaufnahme der Verfahren zu berücksichtigen gewesen (vgl. neuerlich die Richtlinie zum Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass des BMF vom 6. April 2006)).

2) Prüfungsauftrag gemäß § 99 FinStrG

Bei der mit Prüfungsauftrag vom 13. Juni 2008 veranlassten Prüfung habe es sich hinsichtlich des Zeitraumes 2004 um eine Wiederholungsprüfung gehandelt. Rechtsgrundlage der Prüfung sei § 99 FinStrG gewesen. Der Prüfungsauftrag sei wie folgt begründet worden:

"Es besteht der begründete Verdacht, dass der Geschäftsführer B ... durch Nichterklärung von Umsätzen und Erlösen sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004-2006 in noch festzustellender Höhe bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG begangen hat."

Nach allgemein herrschender Ansicht sei der Prüfungsumfang bei auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützten Prüfungsaufträgen beschränkt:

"Die Prüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG ist inhaltlich durch ihre strafrechtliche Zielsetzung beschränkt; diese Beschränkung ist tatbezogen und nicht etwa veranlagungsbezogen." (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 147 Rz 11).

Im Zuge der Prüfung hätten sich keinerlei Hinweise darauf ergeben, dass Umsätze und Erlöse nicht erklärt worden seien und somit der Tatbestand des § 33 FinStrG erfüllt worden sei. In der Folge seien jedoch die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 erlassen und die in den Jahren 2004 und 2005 geltend gemachte Einfuhrumsatzsteuer nicht mehr anerkannt worden.

3) Mängel der Wiederaufnahmebescheide sowie rechtswidrige Ermessensübung im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren

Betreffend die Mangelhaftigkeit der Wiederaufnahmebescheide sowie die rechtswidrige Ermessensübung im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren werde auf die ausführlichen Darstellungen in der Berufungsschrift verwiesen.

4) Zusammenfassung

a. Aufgrund des Umstandes, dass im Zuge der zweiten Außenprüfung keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, sei eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO unzulässig. Eine abweichende rechtliche Würdigung alleine stelle jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund dar.

b. Selbst wenn Neuerungsstatbestände vorliegen würden, wäre wegen des mehrfachen Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben eine amtswegige Wiederaufnahme im Rahmen einer sachgerechten Ermessensübung unzulässig.

c. Im Rahmen der Ermessensübung wäre weiters zu berücksichtigen gewesen, dass die Prüfung nach § 99 FinStrG über den gesetzlichen Rahmen hinausgehend in unzulässiger Weise Sachverhalte zum Gegenstand gehabt habe, die unter das Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO fielen.

d. Da die Wiederaufnahmebescheide keine gesetzeskonforme Begründung aufwiesen, seien diese aufgrund einschlägiger Judikatur des VwGH alleine schon aus diesem Grund aufzuheben.

Insgesamt seien die Wiederaufnahmebescheide somit mehrfach mit Rechtswidrigkeit belastet, die jede für sich ausreichend wäre, um die Bescheide ersatzlos aufzuheben. Beantragt werde daher, in diesem Sinne zu entscheiden.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 12. Juli 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß Art. 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Anbringen vom 5. Juni 2014 hat die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 1 Z 3 UStG 1994 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer).

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass sich im Zeitpunkt des Beitritts der Slowakei zur EU am 1. Mai 2004 diverses Material der J "Gruppe" in einem Zollfreilager in der Slowakei befand. Nach dem EU-Beitritt der Slowakei stellte sich die Frage, wie mit diesem Material umzugehen und wie dieses wieder aus dem Zollfreilager zu bekommen ist. Geplant war, die zolltechnische Abwicklung über eine österreichische Gesellschaft der J "Gruppe" vorzunehmen.

Es folgten diesbezüglich eine Vorsprache der steuerlichen Vertreterin und Herrn B persönlich beim Zollamt G sowie eine mündliche Anfrage der steuerlichen Vertreterin beim BMF und beim zuständigen Fachbereich für Umsatzsteuer beim Finanzamt X.

Zeitnah zu den Anfragen bei den verschiedenen Behörden kam es zur ersten Außenprüfung (Prüfungsauftrag vom 2. März 2006 mit dem Gegenstand der Prüfung (unter anderem) Umsatzsteuer 2004). Dabei wurden vom Betriebsprüfer des Finanzamtes X keine Feststellungen getroffen.

Im Jahr 2008 fand bei der Bw. eine Außenprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 statt. Im Zuge dieser Prüfung kam es zu einer Anfrage des Finanzamtes an den bundesweiten Fachbereich für Umsatzsteuer, der zum Schluss kam, dass einerseits das geprüfte Unternehmen mangels umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsberechtigung die Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer zum Abzug gebracht hat, andererseits aber auch die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Abgabenkonto nicht erfüllt waren.

Streit zwischen den Parteien des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht besteht darüber, ob die im Anschluss an die zweite abgabenbehördliche Prüfung verfügte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 zu Recht erfolgt ist.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 35).

Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide nicht, ist doch aus ihnen nicht entnehmbar, was gegenüber der ersten Außenprüfung die neu hervorgekommenen Tatsachen sind; es fehlt somit an der Feststellung neuer Tatsachen, und auch aus der Niederschrift und dem Betriebsprüfungsbericht kann nicht entnommen werden, was gegenüber der ersten Außenprüfung neu hervorgekommen ist bzw. welcher Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO durch welchen konkreten Sachverhalt erfüllt wurde (die Feststellungen des bundesweiten Fachbereiches stellen keine neuen Tatsachen dar).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass zum einen die Begründung der Wiederaufnahmebescheide keine Wiederaufnahmegründe enthält, und zum anderen auch nicht ersichtlich ist, welche Tatsachen und Beweismittel gegenüber der ersten Außenprüfung neu hervorgekommen sind. Die neuerliche (gegenüber der ersten Außenprüfung abweichende) rechtliche Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage durch den bundesweiten Fachbereich stellt keine neue Tatsache dar.

Doch selbst wenn man davon ausginge, dass im gegenständlichen Fall das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen zu bejahen ist, hätte die Wiederaufnahme des Verfahrens in Hinblick auf die rechtmäßige Ermessensausübung gemäß § 20 BAO nicht erfolgen dürfen (das Gericht hat das Ermessen gemäß B-VG eigenständig zu üben):

- Wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Berufung unter Zitierung des Betriebsprüfungsberichtes der zweiten abgabenbehördlichen Prüfung zu Recht ausführt, entstand dem Abgabengläubiger hinsichtlich der Umsatzsteuer durch die Vorgangsweise der Bf. kein Schaden, weil die Umsatzsteuer als Durchläufer behandelt wurde (das Zollamt hat die EUST gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 auf dem Abgabenkonto der Bf. belastet, in weiterer Folge wurde diese als EUST im jeweiligen Monat bei der UVA wieder abgezogen). Der Nachteil für den Abgabengläubiger bzw. die Höhe der nicht abgeführten Steuer betrug somit 0,00 €.

Die rechtliche Beurteilung der Anfrage der Betriebsprüferin durch den bundesweiten Fachbereich kommt im Endeffekt zum selben Ergebnis (die Höhe der nicht abgeführten Steuer beträgt 0,00 €), weil nach dessen Ansicht nicht nur die Geltendmachung der Vorsteuer, sondern auch die Verbuchung der EUST auf dem Abgabenkonto zu Unrecht erfolgte.

Somit ergibt sich im gegenständlichen Fall durch die Wiederaufnahme auf Grund der anderen rechtlichen Subsumtion durch den bundesweiten Fachbereich eine Auswirkung von 0,00 €; Verfügungen von Wiederaufnahmen bei Geringfügigkeit der Auswirkungen stellen jedoch Ermessensfehler dar (die betragsmäßige Auswirkung der Wiederholungsprüfung von rund 3.800.000,00 € resultiert, wie die steuerliche Vertreterin zu Recht ausführt, nicht aus der Subsumtion des Sachverhaltes unter eine andere Norm, sondern aus der Tatsache, dass die Dreijahresfrist gemäß Art. 236 Zolllkodex zur Rückerstattung der zu Unrecht vorgeschriebenen EUST bei der Wiederholungsprüfung 2009 bereits abgelaufen war).

Zu Recht weist die steuerliche Vertreterin in diesem Zusammenhang darauf hin, dass das durch die Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall erzielte Ergebnis (rückwirkend kein Abzug der Vorsteuer aus der EUST und auf Grund des Verstreichens der Dreijahresfrist gemäß Art. 236 Zolllkodex vorläufig keine Möglichkeit, die EUST erlassen zu bekommen) dem vom Gesetzgeber intendierten Ergebnis nicht entspricht, was dem bei der Wiederaufnahme zu beachtenden Gebot des Vorrangs der Rechtsrichtigkeit widerspricht.

- Die im Rahmen der Ermessensausübung nach § 20 BAO zu beachtende Billigkeit gebietet auch die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben (vgl. *Ritz*, § 20 Tz 7):

Nach den von Seiten des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in ihrer Berufung sei im Zuge der mündlichen Vorsprache beim Zollamt G die geplante Vorgehensweise offengelegt worden; es sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass es sich hierbei nur um Proformarechnungen handle, die nie Eingang in die Bücher finden würden. Die Aussage des Zollbeamten hierzu sei gewesen, dass dies keine Rolle spiele und die Vorgehensweise so in Ordnung sei.

Ergebnis der ersten abgabenbehördlichen Prüfung sei gewesen, dass es keine Feststellungen gegeben habe. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben habe die Bf. davon ausgehen können, dass die gewählte Vorgehensweise korrekt gewesen sei und somit ein Antrag gemäß Art. 236 Zollkodex nicht erforderlich gewesen sei. Sei eine Rechtsfrage bereits einmal von einer Abgabenbehörde im Zuge einer Außenprüfung beurteilt worden, dürfe der Abgabepflichtige auf die richtige Beurteilung der Rechtsfrage vertrauen.

Daraus folgt, dass bei der Ermessensausübung im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren das Vertrauen der Partei auf die erteilte Auskunft und auf das Ergebnis der ersten abgabenbehördlichen Prüfung dahingehend zu berücksichtigen gewesen wäre, dass eine Wiederaufnahme der Verfahren zu unterbleiben gehabt hätte.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da das Erkenntnis auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006) beruht und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

