

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Ost West Steuerberatungs GmbH, Kohlmarkt 4 Tür 22, 1010 Wien, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 9. Oktober 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009, betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2011 nach Durchführung einer Senatsverhandlung

beschlossen:

- I. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 sowie die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2011 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2011 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.**
- II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.**
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.**

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die im Spruch angeführten Bescheide dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Der Beschwerde liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt ein Unternehmen, das im Baugewerbe tätig ist. Im Streitzeitraum war an der Gesellschaft Machthaber zu 25 Prozent beteiligt. Der Gesellschafter Machthaber war in der Zeit ab 1993 bis März 2011 und von April 2013 bis Februar 2015 als Geschäftsführer bestellt. Die restlichen Gesellschaftsanteile hielten im Verlaufe des Streitzeitraumes zu gleichen Teilen Frau

Schwester, die Schwester des geschäftsführenden Gesellschafters, Frau Gattin, die Gattin des geschäftsführenden Gesellschafters und Herr Schwager, der Ehegatte der Schwester des geschäftsführenden Gesellschafters.

Auf Grund einer anonymen Anzeige wurde eine behördliche Außenprüfung durchgeführt. Im Laufe der Betriebsprüfung entwickelte sich nach Ansicht der Prüfungsorgane der belangten Behörde die Verdachtslage, dass das geprüfte Unternehmen Scheinrechnungen in die Buchhaltung aufgenommen habe. Aus diesem Grund wurde der Prüfungsauftrag neu ausgestellt, um eine Prüfung nach den Regeln des § 99 FinStrG durchzuführen. Neben diesen Scheinrechnungen habe die Bf zahlreiche Subunternehmen beauftragt, bei denen die behaupteten Leistungsbeziehungen nicht nachgewiesen werden konnten. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelte es sich dabei um Scheinfirmen, die dazu verwendet worden seien, Schwarzarbeiter der Bf zur Sozialversicherung anzumelden, um ihnen Versicherungsschutz zukommen zu lassen, ohne aber die Lohn- und Sozialversicherungsabgaben zu bezahlen. Bei den meisten dieser Subfirmen habe auch Machthaber die Machthaberschaft ausgeführt.

Auf Grund dieser Scheinrechnungen wurde Vorsteuer nicht zum Abzug zugelassen, die erfolgswirksamen Buchungen rückgängig gemacht und zum Teil den Aufwendungen der Abzug zur Gänze versagt. 50 Prozent der Beträge an Subfirmen wurden als Aufwand für Schwarzarbeiter anerkannt. Der Rest wurde als verdeckte Ausschüttung an den Machthaber, Machthaber, behandelt.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der finanzstrafbehördlichen Prüfung, nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wieder auf und erließ neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 sowie Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 bis 2011 und setzte Anspruchszinsen mittels Bescheiden für die Jahre 2007 und 2009 bis 2011 fest.

Gegen diese Bescheide (ausgenommen Anspruchszinsen 2007) wurde Beschwerde erhoben. Die belangte Behörde entschied über die Beschwerden mit abweisender Beschwerdevorentscheidung. Die Bf beantragte die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde legte die Beschwerde vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Februar 2017 langte beim Bundesfinanzgericht ein Schreiben der abgabenbehördlichen Prüfungsabteilung ein. In diesem Schreiben wurde mitgeteilt, dass Ende November 2016 von der Steuerfahndung für die belangte Behörde als Finanzstrafbehörde gemeinsam mit dem Landeskriminalamt Wien bei der Firmengruppe der Bf im Auftrag der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft an insgesamt 36 Adressen Durchsuchungen vorgenommen worden seien und umfangreiches Beweismaterial (ca 2,5 LKW-Ladungen in Papierform sowie ca 50 Terabyte Daten) sichergestellt worden sei. Es bestehe der dringende Verdacht der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in mehrfacher Millionenhöhe, des

Abgabenbetruges, des Sozialbetruges, des schweren gewerbsmäßigen Betruges, der wettbewerbsbeschränkenden Absprachen bei Vergabeverfahren sowie der Bestechung im Zusammenhang mit Bau- und Sanierungsvorhaben (unter anderem von UnternehmenW). Ermittlungszeitraum im Strafverfahren sei 2007 bis laufend. Es seien somit jedenfalls auch Unterlagen und Daten sichergestellt worden, die Zeiträume im gegenständlichen Beschwerdeverfahren beträfen. Es werde daher dringendst ersucht, vor Durchführung des Beschwerdeverfahrens die Steuerfahndung zu kontaktieren, da im Zuge der in den nächsten Monaten durchzuführenden Sichtung der Unterlagen mit hoher Wahrscheinlichkeit Beweise vorgefunden würden, die für die gegenständlichen Beschwerdeverfahren von Bedeutung seien und die seinerzeitigen Feststellungen der Betriebsprüfung optimieren würden. Weiters seien aus dem Beweismaterial Informationen zu erwarten, die für die Erledigung der Beschwerden von Bedeutung sein könnten. In einem späteren Telefonat mit dem Leiter der Prüfungsabteilung teilte dieser mit, dass auf Grund der bisherigen Ermittlungen bereits Feststellungen für die bereits beim Bundesfinanzgericht durch Beschwerde anhängigen Zeiträume getroffen werden könnten. Eine abschließende Beurteilung benötige jedoch noch Zeit.

Begründung

I. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 sowie neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2011 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2011:

Ist 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,

so kann das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) 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.

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

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden gemäß § 278 Abs 3 BAO an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279 BAO) nicht entgegenstehen würde, steht sie gemäß § 209a Abs 5 BAO auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 BAO aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs 1 lit b BAO ergeht.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 115 Abs 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelinstanz und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens. Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelinstanz, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 4).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs 1 BAO nicht erforderlich (vgl. *Ritz*, BAO⁵, aaO Tz 11 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde auf Grund von Scheinrechnungen Vorsteuer nicht zum Abzug zugelassen, die erfolgswirksamen Buchungen rückgängig gemacht und zum Teil zu 50 Prozent als verdeckte Ausschüttung an den Machthaber, Machthaber, behandelt. 50 Prozent der fakturierten Beträge an Subunternehmen wurden als Aufwand für Schwarzarbeiter anerkannt, teilweise wurde den Aufwendungen der Abzug zur Gänze versagt.

Ende November 2016 wurden von der Steuerfahndung für die belangte Behörde als Finanzstrafbehörde gemeinsam mit dem Landeskriminalamt Wien bei der Firmengruppe

der Bf im Auftrag der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft an insgesamt 36 Adressen Durchsuchungen vorgenommen und umfangreiches Beweismaterial (ca 2,5 LKW-Ladungen in Papierform sowie ca 50 Terrabyte Daten) sichergestellt. Es besteht der dringende Verdacht der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in mehrfacher Millionenhöhe, des Abgabenbetruges, des Sozialbetruges, des schweren gewerbsmäßigen Betruges, der wettbewerbsbeschränkenden Absprachen bei Vergabeverfahren sowie der Bestechung im Zusammenhang mit Bau- und Sanierungsvorhaben (unter anderem von UnternehmenW). Ermittlungszeitraum im Strafverfahren ist 2007 bis laufend. Es sind damit jedenfalls auch Unterlagen und Daten sichergestellt worden, die Zeiträume im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffen.

Erst nach eingehender Überprüfung des sichergestellten Beweismaterials können endgültige Aussagen über die tatsächlichen Feststellungen und den Umfang derselben getroffen werden sowie die allfälligen Wiederaufnahmegründe abschließend festgestellt werden. Die damit in Zusammenhang stehenden Ermittlungen erreichen den Umfang einer Außenprüfung.

Auch wenn die Abgabenbehörde am Fehlen der Ermittlungen keinerlei Verschulden trifft, weil ihr die nunmehr vorliegenden Unterlagen im vorangegangenen Verfahren vorenthalten wurden, so ist es im Sinne einer objektiven Sachverhaltsermittlung unerlässlich, die diesbezüglichen Ermittlungen nunmehr anzustellen. Die Unterlassung der Ermittlungen stellt sich daher zweifelsohne als "wesentlich" dar.

Zwar hat das Bundesfinanzgericht - wie zuvor auch schon der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich in der Sache zu entscheiden (vgl bspw VwGH 24.09.2014, 2010/13/0131), dies kann aber nicht so weit gehen, dass das Bundesfinanzgericht erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln hat, vor allem dann nicht, wenn die Ermittlungen faktisch den Umfang einer Außenprüfung annehmen.

Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher dazu veranlasst, die genannten Bescheide aufzuheben und die Beschwerdesache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen, um die Abgabenbehörde damit in die Lage zu versetzen, weitere Feststellungen den Bescheiden zu Grunde zu legen und allenfalls weitere neue Wiederaufnahmsgründe für die Wiederaufnahme heranzuziehen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, da das Bundesfinanzgericht angesichts

des Umfanges der notwendigen Ermittlungen ebenfalls die Abgabenbehörde mit diesen Ermittlungen beauftragen müsste.

Die Abgabenbehörde kann sich angesichts der sich aus den vorgelegten Unterlagen eventuell ergebenden Fragen im Rahmen eines persönlichen Kontaktes mit den ehemaligen Gesellschaftern und dem Machthaber der Bf wesentlich unkomplizierter ein Bild über die im Zuge der Durchsuchungen aufgefundenen Belege und Aufzeichnungen machen und die Verwertung der Unterlagen und die daraus zu ziehenden Schlüsse direkt mit den ehemaligen Gesellschaftern bzw dem ehemaligen Machthaber der Bf erörtern, ohne diesbezüglich das Bundesfinanzgericht informieren zu müssen und etwaige Gegenäußerungen der ehemaligen Gesellschafter der Bf erst im Rahmen des Parteiengehöres zu erfahren, was zu beträchtlichen Verfahrensverzögerungen führen würde.

Es entspricht dem Grundsatz der Billigkeit, dass die erstmalige Überprüfung von Abgabenerklärungen der Abgabenbehörde obliegen soll und die Ergebnisse der diesbezüglichen Ermittlungen zunächst in die Abgabenbescheide und nicht bereits in das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes einfließen sollen. Dem Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen eine wesentliche Bedeutung zu, da Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung des Bundesfinanzgerichtes nur mehr sehr eingeschränkt vor den Höchstgerichten releviert werden können.

Da im gegenständlichen Fall die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde rascher und kostensparender durchgeführt werden kann als durch das Bundesfinanzgericht, ist die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde auch nicht unzulässig.

Auf die Verjährungsbestimmungen wird insbesondere im Hinblick auf den Abgabenzeitraum **2007** verwiesen.

II. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009:

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren), so scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde richtet sich sodann gegen nicht mehr existente Sachbescheide.

Die mit den Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Sachbescheide Umsatzsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 scheiden somit durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus (Ritz,

BAO⁵, § 307 Tz 8 oder *Stoll*, BAO-Kommentar, 2941). Das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung oder mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Die Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 sowie gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 richten sich nach dem oben Ausgeführten gegen nicht (mehr) existente Bescheide. Sie waren daher im Sinne des § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die im gegenständlichen Beschluss zu beantwortenden Rechtsfragen bestanden in der Berechtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO der im Spruch angeführten Bescheide.

Da die genannten Rechtsfragen im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Wien, am 10. August 2017