

1. Einführung in das Praxishandbuch

Wie bereits im Vorwort dargestellt, soll die 1. Auflage dieses Praxishandbuches dazu dienen, **ausgewählte Schnittstellen** im Abgaben- und Finanzstrafverfahren, welche sich vor, während und nach einer Betriebsprüfung ergeben können, in **kurzen, aber prägnanten und praxisnahen Beiträgen** darzustellen. In diesem Sinne wurde auch Titel „Brennpunkt Betriebsprüfung¹ – Vorhof zum Finanzstrafverfahren“ gewählt, welcher diesem Themenbereich gerecht werden soll.

Es geht, entsprechend der Intention dieses Werkes, nicht um die umfassende wissenschaftliche Durchdringung des jeweiligen Themas, welche ohnedies Kommentaren vorbehalten ist, sondern um die **Problemerkennung und entsprechende Ansätze zur Problembewältigung** – dies va unter dem Gesichtspunkt, welche Problemstellungen sich aus der Sicht der Behörden in der Praxis bei Betriebsprüfungen stellen. Vielfach werden leider schon die Problemstellungen nicht erkannt und daher auch keine oder unrichtige Maßnahmen ergriffen, sei es nun aus Sicht der Behörde oder der Berater.

Nachfolgend werden daher die in dieser Auflage **behandelten Problembereiche/Schnittstellen iZm einer Betriebsprüfung kurz angesprochen und auf die einzelnen Beiträge verwiesen**. So ist es dem Leser aufgrund dieses roten Fadens auch möglich, den den konkret auftauchenden Problembereich behandelnden Beitrag zu finden.

2. Die Schnittstellen/Brennpunkte iZm der Betriebsprüfung – der rote Faden

Es bestehen verschiedenste Schnittstellen und Grenzbereiche vor, in und nach einer Betriebsprüfung. Mit **Schnittstellen oder Grenzbereichen** ist gemeint, dass die Betriebsprüfung, je nach Fallkonstellation, **nicht nur rein abgabenrechtliche, sondern auch finanzstrafrechtliche „Minenfelder“ sowie daraus resultierende Konsequenzen haben kann**. Dabei können die finanzstrafrechtlichen Konsequenzen weiter gehen als die rein abgabenrechtlichen Konsequenzen oder umgekehrt. Jede Aussage, jede Maßnahme, jede Dokumentation, jede Feststellung kann wiederum sowohl abgabenrechtliche und finanzstrafrechtliche oder auch nur rein abgabenrechtliche oder nur finanzstrafrechtliche Konsequenzen haben.

1 Selbst wenn sich der Begriff der Betriebsprüfung in den §§ 147–153 BAO nicht findet (dort: „Außenprüfung“), ist dieser Begriff doch prägnanter und im allgemeinen Sprachgebrauch fest in den Köpfen der Behördenorgane, Abgabepflichtigen und Berater verankert. Deshalb wurde auch dieser Begriff dem Begriff der Außenprüfung vorgezogen.

2.1. Aktives Risikomanagement – Überlegungen im Vorfeld

Schon weit im Vorfeld, noch mehr bei schon nahenden (sich bereits abzeichnenden) Betriebsprüfungen sollte der Gedanke der Prävention eine gewichtige Rolle spielen. So sollte es darum gehen, zu sondieren, ob durch die steuerliche Vorgangsweise sowie durch steuerliche Gestaltungen die **Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht** – praktisch der Beginn allen Übels – bewirkt wurde. Dazu ist es aber auch wesentlich zu wissen, wann eine solche Pflichtverletzung vorliegt, welche dann nicht nur abgabenrechtliche, sondern auch finanzstrafrechtliche Folgen haben kann.²

Sollten sich im Rahmen eines aktiven Risikomanagements, dh im Rahmen der Überlegungen im Vorfeld, steuerliche Problembereiche wie ua derartige Pflichtverletzungen (welche uU auch zu Abgabenverkürzungen geführt haben) ergeben, ja geradezu aufdrängen, wäre in einem ersten Schritt wesentlich darüber nachzudenken, wie derartige steuerliche Probleme, welche auch finanzstrafrechtlich einen Handlungsbedarf geradezu gebieten, bereinigt werden könnten. Neben anderen Möglichkeiten bietet wohl immer noch die **Selbstanzeige** die größte Chance, steuerliche Verfehlungen im Vorfeld aus finanzstrafrechtlicher Sicht zu sanieren. Die Selbstanzeige sollte aber wirksam (wenn man so will: „erfolgreich“), dh, die wesentlichen Voraussetzungen für die Strafaufhebung erfüllt sein, wozu auch die rechtzeitige Einbringung ebendieser zählt.³ Dass das frühzeitige Erkennen von steuerlichen Pflichtverletzungen und deren frühestmögliche Sanierung geboten ist, erklärt sich va daraus, dass zwar auch nach Ankündigung der Betriebsprüfung noch – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – eine Selbstanzeige erstattet werden kann, aber eben mit einem nicht zu unterschätzenden Zuschlag von bis zu 30 % der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge.

Dieses aktive Risikomanagement sollte jedoch nicht nur (aber va) im Vorfeld, sondern bis zum Beginn einer Betriebsprüfung andauern. Der Grund liegt va darin, dass heutzutage dem Umstand Rechnung zu tragen ist, dass die **Informationsbeschaffung durch die Abgabenbehörde** durch interne und externe Informationsquellen derart umfassend ist, dass selbst der Abgabepflichtige oder der Berater „überrascht“ sind, was dem Abgabepflichtigen oft im Zuge der Betriebsprüfung vorgehalten wird. Daher ist es auch wichtig, diese Informationsquellen zu kennen,⁴ va auch vor dem Hintergrund, dass diese Unterlagen nicht nur im abgabenrechtlichen, sondern auch im finanzstrafrechtlichen Verfahren verwertet werden können.

2 Siehe dazu *Leopold*, Ehrlichkeit wirkt – die Tatbestandsvoraussetzung Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht der BAO für die Abgabenhinterziehung, 9.

3 Siehe dazu *Felice*, Wirksame Selbstanzeigen, 31.

4 Siehe dazu *Kolar*, Informationsbeschaffung der Abgabenbehörde für Außenprüfungen, 57.

Es ist zu berücksichtigen, dass zunächst noch allein **abgabenrechtlich** betrachtet bereits **festsetzungsverjährte** Zeiträume durch die Darlegung der Verfehlung **zu finanzstrafrechtlich** noch **nicht verjährten Zeiträumen werden** können (finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung gem § 31 FinStrG).

Es ist nicht ausreichend, die Behörde in die Lage zu versetzen, durch weitere, nämlich eigene Erhebungen und Vorhalte den verkürzten Abgabensanspruch zu ermitteln, bspw durch die Übergabe einer Belegsammlung von bis dahin unversteuert gebliebenen Umsätzen.

Die Offenlegung muss ohne Verzug erfolgen. Darunter ist zu verstehen, dass eine betragsmäßige Konkretisierung der hinterzogenen Abgaben nicht erst nachgereicht werden darf, sondern in einem mit der Selbstanzeige zu erfolgen hat.¹³

4.3. Täternennung

§ 29. [...]

(5) Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie ertattet wird.

Für die selbst angezeigte inkriminierte Handlung sind alle in Betracht kommenden Täterschaftsformen zu berücksichtigen und einzeln zu nennen, um sie unter den Schirm der strafbefreienden Wirkung stellen zu können: **unmittelbarer Täter, Bestimmungstäter, Beitragstäter und Mittäter.**

Alle Mitwirkungsarten an Finanzstrafdelikten sind grds strafrechtlich gleichgestellt und die Unterschiede in der Strafwürdigkeit werden erst bei der Strafzumessung berücksichtigt. Bei Erfolgsdelikten haftet jeder Beteiligte strafrechtlich für den gesamten Erfolg der Tat,¹⁴ das bedeutet, der strafbestimmende Wertbetrag ist für alle Tatbeteiligten gleich bemessen.

Es gilt eine formalistisch strenge Auslegung im Hinblick auf Schreibweise und explizite Nennung von natürlichen Personen und Verbänden (juristischen Personen, Personengesellschaften und EWIV). Die **Täter müssen eindeutig identifizierbar** sein und jedenfalls **individuell genannt** werden **oder als Anzeiger erkennbar** sein. Wenn auch für eine Selbstanzeige eine besondere formale Gestaltung wie etwa eine ausdrückliche Bezeichnung des Anbringens als Selbstanzeige nicht erforderlich ist, so geht aus § 29 Abs 5 FinStrG doch hervor, dass in Fällen, in denen mehrere Personen als Täter des Finanzvergehens in Betracht kommen, die Personen, für die das Anbringen als Selbstanzeige wirken soll, ausdrücklich genannt werden müssen.¹⁵

13 OGH 16.2.2006, 15 Os 2/06t.

14 OGH 19.3.2009, 13 Os 105/08b.

15 VwGH 14.4.1993, 92/13/0278.

Die allgemeine Bezugnahme auf eine unternehmensrechtliche Funktion, bspw „die Verantwortung für die Selbstberechnung, Anmeldung und Entrichtung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw Vorauszahlungen oblag dem handelsrechtlichen Geschäftsführer“, wird nicht als ausreichend für die strafbefreiende Wirkung angesehen.¹⁶ **Es gibt keinen Automatismus für die unternehmensrechtlichen Funktionsträger, zB den Geschäftsführer** und den Prokuristen. Man kann lediglich von einer automatischen Wirkung der Selbstanzeige für den Anzeiger sprechen, also jene Person, die die Selbstanzeige faktisch einreicht bzw unterfertigt.

Wie auch für die nachfolgend beschriebene Schadensgutmachung gilt allerdings: Eine **teilweise Täternennung führt zur teilweisen strafbefreienden Wirksamkeit** der Selbstanzeige (arg „insoweit“).

Vielfach ergeben sich in der Praxis die Fehler aus Namensähnlichkeiten oder Verwechslungen bei natürlichen Personen in Familienunternehmen ebenso wie bei den Verbänden in (Konzern-)Gruppen. Daneben treten auch das unbeabsichtigte und das taktische Auslassen von bestimmten Tätern häufiger auf. Das Letztere ist eine zulässige und legitime Prozesstaktik.

Es ist in der Selbstanzeige ein Konnex zwischen dem Täter und der Verfehlung herzustellen. Die vorsorgliche Nennung aller oder zumindest einer großen Anzahl auch nur entfernt und theoretisch in Betracht kommender handelnder Personen, für welche die Selbstanzeige ihre strafbefreiende Wirkung entfalten soll, erscheint dann vielleicht als eine umsichtige und erfolgversprechende Strategie, um die Vollständigkeit der Selbstanzeige zu gewährleisten. Es muss jedoch bedacht werden, dass in jenen Fällen, in denen die Selbstanzeige aus anderen Gründen, bspw wegen der mangelhaften Entrichtung, ganz oder teilweise nicht strafbefreiend wirkt, all jene vielleicht auch überschießend bezeichneten Personen nunmehr einem finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren ausgesetzt werden. Abgesehen von den finanziellen Nebenfolgen eines Untersuchungsverfahrens, wie Beratungs- und Verteidigungskosten, wird es verständlicherweise nicht sofort und einfach gelingen können den Strafreferenten davon zu überzeugen, dass entgegen der Darstellung in der Selbstanzeige doch kein Tatbeitrag gesetzt wurde. Daher wird eine korrekte und vollständige Täternennung nur mit Bedacht und nach einer unternehmensinternen Voruntersuchung des Tatbeitrags seriös möglich sein.

Beispiel 1

Die XYZ-GmbH erstattet rechtzeitig vor Beginn einer Außenprüfung gem § 147 BAO beim Betriebsprüfer Selbstanzeige. Im Betreff des Anbringens ist die XYZ-GmbH mit Steuernummer genannt. Die Selbstanzeige wird vom Geschäftsführer mit dem Wortlaut „Mit freundlichen Grüßen, [gezeichnet] Name, Geschäftsführer“ unterfertigt.

¹⁶ Bspw VwGH 20.9.2006, 2006/14/0046.

3.2. Finanzstrafrechtliche Aspekte

3.2.1. Auswirkung einer Außenprüfung iSd § 147 BAO

Wenngleich der Beginn einer Außenprüfung aus finanzstrafrechtlicher Sicht ein bedeutsamer Zeitpunkt ist, da danach (vorerst) keine strafbefreiende Selbstanzeige für vorsätzliche Finanzvergehen mehr zulässig ist (§ 29 Abs 3 lit c FinStrG), hat der Beginn der Außenprüfung keine Auswirkung auf die finanzstrafrechtliche Verjährung. Ebenso verhält es sich mit dem Ende einer Außenprüfung, nach dem zwar eine Selbstanzeige wieder möglich wäre, die finanzstrafrechtliche Verjährungsfrist davon aber unberührt bleibt.

3.2.2. Auswirkung einer finanzstrafrechtlichen Prüfung iSd § 99 Abs 2 FinStG

Die Verjährungsfrist ist während des Zeitraums, in dem **wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde bzw beim BFG geführt wird** (§ 31 Abs 4 lit b FinStrG), **gehemmt**.

Ein Verfahren wird geführt, sobald es anhängig ist. Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wird **mit der ersten Verfolgungshandlung anhängig**. Nachdem die Finanzstrafbehörden auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren im Auftrag der Staatsanwaltschaft tätig werden, ist **auch das gerichtliche Finanzstrafverfahren mit der ersten Verfolgungshandlung anhängig**.³² Eine Verfolgungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines **Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des BFG oder eines im § 89 Abs 2 FinStrG genannten Organs**, die sich **gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten** richtet. Dies gilt auch dann, wenn die Gerichte oder Behörden nicht zuständig waren. Überdies ist es nicht von Bedeutung, ob die Amtshandlung ihr Ziel erreicht oder ob die Person, gegen die sich diese richtet, Kenntnis davon erlangt.

Eine **finanzstrafrechtliche Prüfung iSd § 99 Abs 2 FinStrG** kann von der Finanzstrafbehörde zur Klärung des Sachverhalts angeordnet werden. Eine derartige Prüfung bzw deren Einleitung stellt eine **Verfolgungshandlung** dar, wenn dabei ein **gegen eine bestimmte Person** wegen einer **bestimmten Tat** bestehender **konkreter Verdacht** geprüft wird.³³ Ist dies der Fall, ist die Verjährungsfrist während der Dauer der finanzstrafrechtlichen Prüfung gehemmt und läuft nach deren Ende wieder weiter. Die finanzstrafrechtliche Verjährungsfrist wird somit um die Dauer der Prüfung „*verlängert*“.

32 Vgl *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 31 Rz 17.

33 Vgl OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00.

Für den Abgabepflichtigen können sich im Einzelfall unerwartete, aber wesentliche Fragen stellen, wenn im Rahmen einer Außenprüfung oder GPLA nach §§ 147 ff BAO begründete finanzstrafrechtliche Verdachtsmomente auftreten. Ab welchem Zeitpunkt darf sich der Abgabepflichtige auf seine – nachfolgend beschriebenen – Rechte als Beschuldigter stützen? Welche Folgen könnte eine unrichtige Einschätzung der konkreten Situation aus sanktioneller Perspektive nach sich ziehen?

In der Praxis bestehen mitunter schwierige Abgrenzungsfragen, ob die Behörde eine erkennbare Verfolgungshandlung gesetzt hat oder weiterhin nur im Rahmen einer Betriebsprüfung Erhebungen durchführt. Auch die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass bei Vorliegen eines begründeten Verdachts – und dies muss mE sohin umso mehr im Fall einer etwaigen Verfolgungshandlung gelten – unverzüglich die **Strafsachenstelle des zuständigen Finanzamtes zu informieren und ein neuer Prüfungsauftrag auszustellen ist**.³⁴ Nur wenn die Finanzstrafbehörde dazu **keinen Anlass sieht, ist die Außenprüfung fortzusetzen – bis zu ebendieser Beurteilung ist die Prüfung auszusetzen**. Eine **parallele Durchführung** einer abgabenrechtlichen Außenprüfung und einer finanzstrafrechtlichen Prüfung gem § 99 Abs 2 FinStrG ist **nicht zulässig**. Sofern ein neuer Prüfungsauftrag erteilt wird, ist der Steuerpflichtige zu Beginn der Prüfung **darauf hinzuweisen**, dass eine **Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt** und welche **Tat(en) ihm zur Last gelegt** wird/werden. Mit Eröffnung der Prüfung iSd § 99 Abs 2 FinStrG stehen dem Betroffenen sodann wiederum die **Rechte eines Beschuldigten bzw Verdächtigen zu** (§ 83 Abs 2 FinStrG). Demnach bestehen das Recht, einen Verteidiger beizuziehen und sich durch diesen vertreten zu lassen, sowie das Recht auf Parteiengehör. Weiters hat der Beschuldigte bzw Verdächtige das Recht, die Aussage zu verweigern, bzw kann er nicht zur Aussage oder zur Herausgabe von Beweismitteln gezwungen werden.³⁵ Für eine finanzstrafrechtliche Prüfung gelten weder das Wiederholungsverbot noch eine Ankündigungspflicht.³⁶

Die finanzstrafrechtliche absolute Verjährungsfrist tritt bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit jedenfalls ein, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind. Im Gegensatz zur relativen Verjährung kennt die absolute Verjährung nur den Hemmungsgrund während der Zeit von der Einbringung bis zur Erledigung eines außerordentlichen Rechtsmittels bei einem Höchstgericht. **Eine finanzstrafrechtliche Prüfung hat somit keine Auswirkung auf die absolute Verjährungsfrist.**

34 OHB, Punkt 8.4..

35 Vgl Gröhs/Lang/Luxbacher/Radinsky, Das finanzstrafrechtliche Ermittlungsverfahren 41.

36 Vgl Ritz, BAO⁶ § 147 Tz 8.

Rechtsakt	Anpassungen
2010/88/EU	Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten
2013/42/EU	Schnellreaktionsmechanismus bei MwSt-Betrug
2013/43/EU	fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen
2013/61/EU	Spezialregelungen für bestimmte französische Regionen in äußerster Randlage, insb Mayotte

Durch die MwStSystRL wurden die Bestimmungen für Lieferungen und Leistungen innerhalb der EU kodifiziert und stark vereinfacht. Unter anderem wurde vorgeschrieben, dass der normale MwSt-Satz für jedes Mitgliedsland nicht weniger als 15 % betragen darf und ermäßigte Steuersätze keinen niedrigeren Steuersatz als 5 % aufweisen dürfen, insofern diese Lieferungen oder sonstige Leistungen im Anhang III der EU-Richtlinie aufgezählt werden. Durch Ausnahmegenehmigungen können die jeweiligen EU-Länder unter bestimmten Voraussetzungen weitere ermäßigte Steuersätze oder gänzliche Befreiungen beschließen.⁷

Um dem immanenten Problem des MwSt-Betruges entgegenzuwirken, wurde mit der Richtlinie 2008/117/EG eine einmonatige Meldefrist für Lieferungen und Leistungen gegenüber dem Finanzamt eingeführt. Mit der Richtlinie 2013/42/EU wurde der sog Quick Reaction Mechanism, kurz QRM, zur Ermöglichung von länderspezifischen sofortigen Gegenmaßnahmen iZm USt-Betrug ausgerollt und mit der Richtlinie 2013/43/EU eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen und Leistungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen ausgedehnt. Diese Bestimmungen ermöglichen den einzelnen EU-Ländern bis zum 31.12.2018, auf herrschende MwSt-Betrugsszenarien iZm den bisher bekannten betrugsanfälligen Gegenständen und Dienstleistungen (siehe nachfolgende Aufzählung) zu reagieren und den Empfänger anstatt den Liefernden oder Leistenden mit der Steuerschuld zu belasten:⁸

- Lieferungen von Mobilfunkgeräten, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten
- Lieferungen von integrierten Schaltkreisen wie Mikroprozessoren und Zentraleinheiten vor Einbau in die Endprodukte
- Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer
- Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten

7 Richtlinie 2006/112/EU des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=DE> (8.6.2017).

8 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der EU, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?qid=1428144443348&uri=URISERV:l31057> (8.6.2017).

- Erbringungen von Telekommunikationsdienstleistungen iSd Art 24 Abs 2
- Lieferungen von Spielkonsolen, Tablet-Computern und Laptops
- Lieferungen von Getreide und Handelsgewächsen, einschließlich Ölsaaten und Zuckerrüben, die nicht für den Endverbraucher bestimmt sind
- Lieferungen von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen, einschließlich Edelmetalle, die nicht unter andere Bestimmungen fallen

1.4. Überblick über die Umsatzsteuer in den 28 Mitgliedstaaten

Den Grundstein für die Harmonisierung der indirekten Steuern und somit auch der USt legten im Jahr 1957 die Gründungsmitglieder der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, kurz EWG, – Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg, die Niederlande und Deutschland – in Rom. Durch die Schaffung dieses EWG-Vertrages, der die Errichtung eines gemeinsamen Marktes vorsah, ergab sich die Notwendigkeit, die bestehende Struktur an die Verhältnisse eines Binnenmarktes anzugleichen. Demzufolge mussten mengenmäßige Zollbeschränkungen eliminiert und der freie Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr ermöglicht werden.⁹

Aufbauend auf diesem römischen Vertrag von 1957 wurden am 11.4.1967 die 1. und 2. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten beschlossen. In der 1. Richtlinie wurde festgehalten, dass die Mitgliedstaaten das USt-System der Nettoallphasensteuer mit VSt-Abzug als gemeinsames Besteuerungssystem verwenden müssen, welches in der 2. Richtlinie mit Ausgestaltungsvorgaben präsentiert wurde. Es konnte somit ein europäisches MwSt-System etabliert werden, dass von der Art der Umsatzbesteuerung auf der gleichen Ebene operiert. Dessen ungeachtet wurden die jeweiligen Steuersätze jedoch nur so weit harmonisiert, dass der Normalsteuersatz mindestens 15 % und der ermäßigte mindestens 5 % beantragen muss.¹⁰

Dies führte zur Vielfalt der nachfolgenden Steuersätze und national unterschiedlichen Umsatzsteuervolumina, die aufgezählt und bruchstückhaft beschrieben werden, um einen groben Überblick über das unterschiedliche Ausmaß der „europäischen USt“ zu geben, ohne auf die Spezifika von bspw Steuerbefreiungen, geografischen Besonderheiten innerhalb eines Mitgliedstaates oder Nullsteuersätze einzugehen. Zur Vergleichbarkeit und Einheitlichkeit wird für die USt-Volumina das Kalenderjahr 2012 herangezogen, da in diesem Jahr für jeden Mitgliedsstaat das dafür notwendige Daten- und Zahlenmaterial vorhanden ist und verwertet werden kann.

⁹ Vgl *Hansmann*, Europa 1992, 6 bis 8.

¹⁰ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ Einf Rz 7 bis 19.

Das BFG wertete die Empfängerbenennung als unzureichend, weil die genannten Körperschaften ungeachtet ihrer Abgabensubjektivität „*bloß vorgeschoben seien und somit nicht als Leistungsempfänger in Frage kämen*“¹⁸⁵.

*Balas/Kotschnigg*¹⁸⁶ orteten bereits im Vorfeld zu diesem VfGH-Verfahren *Gleichheitswidrigkeit* – konkret einen Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot – auf zwei Ebenen, nämlich einerseits auf Gesetzesebene des § 162 BAO sowie andererseits Willkür auf Ebene der Vollziehung dieser Norm durch die Abgabenbehörde und das BFG. Auf Gesetzesebene wurde ein Verstoß des § 162 BAO gegen das Gebot der Individualbesteuerung vorgebracht. Es sei unsachlich, „*wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, hier also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessens- und Einflusssphären liegen*“¹⁸⁷. Zudem bestehe ein Wertungswiderspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip, weil es nach Anwendung des § 162 BAO zu einer überschießenden Besteuerung komme. Schließlich stellen das (übrige) Verfahrensrecht und das materielle Abgabenrecht – zB durch Abzugsverbote¹⁸⁸ – ausreichend Mittel zur Verfügung, die Zielsetzung des § 162 BAO zu erreichen.

In Bezug auf den Verwaltungsakt brachte der Beschwerdeführer vor, die Abgabenbehörde habe im Ermittlungsverfahren und das BFG bei der Entscheidungsbegründung derart mangelhaft gearbeitet, dass der Abgabenbescheid *nicht willkürfrei* sei. Objektiv willkürliche (und damit gleichheitswidrige) Akte liegen nicht nur dann vor, wenn etwa der Spruch eines (Abgaben-)Bescheides wiederholt gegen Rechtsnormen verstößt oder mit gravierenden Verfahrensmängeln behaftet ist. Willkür ist auch dann anzunehmen, „*wenn die Ausführungen des Bescheides keinen Erklärungswert besitzen*“¹⁸⁹. Nach der Rsp des VwGH¹⁹⁰ muss der *Bescheidbegründung* zu entnehmen sein, *welcher Sachverhalt* und *welche Sachverhaltsannahmen* der Abgabefestsetzung zugrunde liegen, auf *welche Beweise* sich die Abgabenbehörde bei Würdigung des Sachverhaltes stützt und *welche rechtliche Beurteilung* dies zur Folge hat.

Der VfGH gab der Beschwerde (auf Vollziehungsebene) statt und hob das BFG-Erkenntnis infolge Gleichheitswidrigkeit wegen Verstoßes gegen das *Willkürverbot* auf, weil nicht erkennbar war, welchen Sachverhalt die Abgabenbehörde der steuerrechtlichen Begründung zugrunde gelegt, sie wesentliche Sachverhaltselemente überhaupt nicht erhoben hatte und zudem die Begründung in sich wider-

185 BFG 18.4.2016, RV/7102699/2012.

186 *Balas/Kotschnigg*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 162 BAO, SWK 2017, 160.

187 VfGH 30.6.1966, G 6/66. Zum abgabenbehördlichen *Ermessen* im Lichte der Sphärentheorie vgl 2.3.2. mwH.

188 Dazu 2.9. mwH.

189 VfGH 14.12.1992, B 1204/90 mwN; 27.2.1996, B 1738/94; 6.3.2000, B 1461/99.

190 Vgl VwGH 28.2.2014, 2013/16/0053.

sprüchlich war. Ein Nachholen der Begründung mittels Gegenschrift im Beschwerdeverfahren vermochte diese Mängel nicht zu sanieren.¹⁹¹

Dagegen erteilte das Höchstgericht der Beschwerde im Hinblick auf die gleichzeitig beantragte Aufhebung des § 162 BAO wegen Verfassungswidrigkeit der Norm, sohin auf Gesetzesebene, eine Absage: Es bestehen, so der VfGH¹⁹², „im Übrigen vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles keine Bedenken gegen § 162 BAO“. Damit hat der VfGH wohl bestätigt, dass § 162 BAO entgegen der vorgebrachten Bedenken nicht gegen das verfassungsrechtliche Sachlichkeitsgebot verstößt.

2.7. Verhältnis zum Grundsatz von Treu und Glauben

Der Grundsatz von *Treu und Glauben* verpflichtet jeden Teilnehmer am Rechtsleben, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem zu setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.¹⁹³ Dieser Grundsatz gilt auch im Abgabenrecht,¹⁹⁴ insb dann, wenn ein Vollzugsspielraum besteht.¹⁹⁵

Schützenswert ist aber nicht jedes Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer abgabenrechtlichen Beurteilung. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von einer bisher vertretenen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen.¹⁹⁶ Dies wäre zB dann der Fall, wenn die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen ausdrücklich zu einem bestimmten Verhalten auffordert, welches sich nachträglich als unrichtig herausstellt.¹⁹⁷ Ein bloßes Untätigbleiben der Abgabenbehörde, zB wenn eine bestimmte Vorgehensweise im Rahmen einer Außenprüfung nicht beanstandet wurde, kann hingegen kein Vertrauen darauf begründen, dass dieselbe Vorgehensweise in einem späteren Verfahren nicht als rechtswidrig beurteilt wird.¹⁹⁸

So wird auch durch die Tatsache, dass die Abgabenbehörde in einem Veranlagungsjahr von einer Aufforderung gem § 162 BAO absieht, kein schutzwürdiges Vertrauen des Abgabepflichtigen darauf begründet, dass auch in Zukunft eine solche Aufforderung nicht erfolgt.¹⁹⁹

191 Vgl VfGH 13.6.1995, B 1228/94 mwN.

192 VfGH 24.11.2016, E 1063/2016-12.

193 Vgl VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063 sowie allgemein zum Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht *Ritz*, BAO^c § 114 Tz 6 ff.

194 Vgl VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209 sowie den Erlass des BMF vom 6.4.2006, BMF-010103/0023-VI/2006 und die Verordnung betreffend die Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO BGBl II 2005/435.

195 Vgl zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; 19.9.2013, 2013/15/0183.

196 Vgl VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0049.

197 Vgl VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126.

198 Vgl VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248.

199 Vgl VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265.