

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Binder & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Neufeldweg 93, 8010 Graz

gegen die Bescheide des Finanzamt Graz-Umgebung vom 24.8.2014, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Feststellung der Einkünfte § 188 BAO der Jahre 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 und 2009) samt der dazu ergangenen Sachbescheide betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO der Jahre 2008 und 2009 sowie betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009

I. zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Feststellung der Einkünfte § 188 BAO der Jahre 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 und 2009) **werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.**

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO der Jahre 2008 und 2009 sowie betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 wird gem. § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die Bf., wurde am 16.12.2008 von den beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter A (50%) und B (50%) gegründet und betrieb vom 12.12.2009 bis zur Einbringung der Gesellschaft in die GmbH am 23.12.2009 ein Lokal.

Am 16.2.2009 erging ein Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes mit der Aufforderung, die Rechnungen betr. des Vorsteuerabzuges 10-12/2008 vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die Bf. mit Schreiben vom 17.2.2009 nach und legte eine Rechnung der HandelsGmbH über x Euro plus 20% Euro Umsatzsteuer vor. Am 11.8.2009 wurde die Bf. abermals mit Ersuchen um Ergänzung aufgefordert zur UVA 6/2009 zu erläutern, worum

es sich bei der in der UVA angegebenen „sonstigen Berichtigung“ iHv y Euro handelt und belegmäßige Nachweise beizubringen. Mit Schreiben vom 14.8.2009 erläuterte die Bf., dass die Berichtigung dadurch zustande kam, dass ein Teilbetrag der Anzahlung (aus der im Februar 2009 vorgelegten Rechnung) zurück gezahlt wurde und legte die entsprechende Abrechnung vor. Das Finanzamt führte daraufhin eine Außenprüfung über die Umsatzsteuer 10/2008 bis 6/2009 („Umsatzsteuer-Sonderprüfung“) durch und hielt dazu in der Niederschrift fest:

„Rückabwicklung einer Anzahlung

Anfang Oktober 2008 wurden die Gespräche und die Planung für den Umbau und Nutzungsänderung des Kellergeschosses auf Gaststätte begonnen. Der damalige Zeitplan hat die Eröffnung innerhalb einiger Monate vorgesehen.

Die Firma HandelsGmbH (St. Nr. 038/5430) stellte mit 23.12.2008 eine Anzahlungsrechnung in Höhe von € x (netto 20 %) an die Fa. Bf. in Rechnung. Dabei handelt es sich um eine Anzahlung für Weine, Prosecco, Champagner, Grappa, etc.

Aufgrund von verzögerten Bauverhandlungen wurde diese Anzahlungsrechnung rückabgewickelt. Die Fa. HandelsGmbH erteilte der Fa. Bf. mit 8.4.2009 eine Gutschrift in Höhe von € x. (netto 20 %).

In der am 17.8.2009 elektronisch eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 4-6/2009 war diese Vorsteuerberichtigung nicht erkennbar, da die laufenden Vorsteuerbeträge um den darauf entfallenden Betrag in Höhe von € y. gekürzt und unter der Kennzahl 067 subsumiert eingetragen wurde.

Richtigerweise ist in der Kennzahl 060 (Vorsteuer) ein Betrag von € z und in der Kennzahl 067 (Berichtigung gem. § 16) ein Betrag von € y. einzutragen.

Dies wird von der BP veranlasst. Steuerlich kommt es jedoch zu keiner Änderung der Zahllast für den Zeitraum 4-6/2009.“

Daraufhin wurde die Bf. am 23.9.2009 zur Umsatzsteuer 2008 veranlagt und die Einkünfte durch einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO festgestellt. Am 17.8.2011 ergingen die entsprechenden Bescheide des Jahres 2009.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2007 bis 2010 (abgeschlossen mit Bericht vom 23.4.2014) wurde folgendes festgestellt:

Am 23.12.2008 leistete die Bf., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt, eine Anzahlung für den voraussichtlichen Jahresbedarf an Getränken an die HandelsGmbH iHv X. Euro brutto. Am 8.4.2009 wurden davon z. Euro brutto abzüglich einer Bearbeitungsgebühr von 1.000 Euro wieder zurückbezahlt, weil es zu keinen Getränkelieferungen kam. Der Restbetrag blieb als Anzahlung stehen.

Die Finanzverwaltung ging hinsichtlich dieser Zahlung von einem Scheingeschäft aus:

Die Anzahlung im Jahr 2008 führte bei der Bf. zu einem Aufwand, da diese ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt hingegen zu keinen steuerlichen Konsequenzen bei der HandelsGmbH.

Diese Konsequenzen konnten nach Ansicht der Finanzverwaltung dadurch erreicht werden, dass an der HandelsGmbH Herr B. zu 74,9% beteiligt ist und Frau B.B. die Geschäftsführerin der HandelsGmbH ist. Die Anzahlung im Dezember 2008 habe keine wirtschaftliche Grundlage: Die Gesellschafter planten laut eigener Angaben die Eröffnung einer Gaststätte. im Kellergeschoß des Gebäudes bis spätestens März 2009. Der Bescheid des Bundesdenkmalamtes mit der Zustimmung zu den Umbauarbeiten für die Gaststätte. erging allerdings erst am 16.05.2009 und erst danach konnte das Projekt bei der Bau- und Anlagebehörde Graz eingereicht werden. Die Bauverhandlung wurde mit 2.9.2009 festgesetzt. Der Bewilligungsbescheid der Bau und Anlagenbehörde Graz erging am 9.12.2009. Herr A. erhielt die Gewerbeberechtigung auch erst am 4.12.2009. Mit 1.10.2009 wurden die ersten Dienstnehmer angemeldet und die Gaststätte. ging vor der tatsächlichen Eröffnung am 12.12. 2009 in Probetrieb. Aus Sicht der Betriebsprüfung lässt sich bei diesen zeitlichen Gegebenheiten eine so frühe Bestellung und Zahlung der Waren nur durch die steuerlichen Auswirkungen erklären.

Der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung erhobene Einwand der Bf., sie habe die Bestellung deshalb vorgenommen, weil ihr die HandelsGmbH einen 10%igen Rabatt gewährt hat, wurde von der Finanzverwaltung als Schutzbehauptung beurteilt zumal die Nachfolgegesellschaft (GmbH), die die Gaststätte. in Folge tatsächlich betrieben hat, ihre Waren weder bei der HandelsGmbH gekauft noch einen Jahresbedarf bestellt hat, sondern Monat für Monat wie in der Branche üblich (just-in-time) gekauft hat.

Aufgrund dieser „neuen Erkenntnisse“ (Anzahlung an ein nahestehendes Unternehmen ohne wirtschaftlichen Hintergrund) nahm die Finanzverwaltung das Verfahren wieder auf und erließ am 28.4.2014 auch die hier angefochtenen Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2008 und 2009.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde begründete der steuerliche Vertreter wie folgt:

Tatsächlich seien dem Finanzamt durch die Ersuchen um Ergänzung und die Umsatzsteuer-Sonderprüfung alle relevanten Tatsachen in vollem Umfang bekannt gewesen. Es mangle daher schon an den für eine Wiederaufnahme notwendigen „neuen Tatsachen“.

Auch in der Sache sei die Entscheidung der Behörde nicht nachvollziehbar, denn *„die Warenlieferungsrechnung wurde teilweise vereinbarungsgemäß rückabgewickelt, da das behördliche Bewilligungsverfahren unvorhergesehen lange dauerte und dadurch die Eröffnung der Gaststätte. von März 2009 auf Dezember 2009 verschoben werden musste.*

Für den restlichen Zahlungsbetrag, welcher nicht per 08.04.2009 gutgeschrieben wurde, fanden ab Ende 2009, mit der tatsächlichen Eröffnung der Gaststätte., Warenlieferungen statt.

Das Geschäft ist fremdüblich. Die Gewährung eines 10 %igen Sonder-Diskontes rechtfertigt auf Grund des enormen wirtschaftlichen Vorteils und auf Grund des niedrigen Zinsniveaus jedenfalls die Abnahme eines Jahreswarenbedarfs (Vorteil für die Beschwerdeführerin € xx).

Ein nahes Angehörigenverhältnis der Beschwerdeführerin zur HandlesGmbH liegt auf Grund der Gesellschafterstruktur nicht vor.

Die Beschwerdeführerin ermittelte beim Abschluss des Geschäftes und bei der teilweisen Rückabwicklung ihr steuerpflichtiges Ergebnis 2008 und 2009 ordnungsgemäß nach § 4 Abs 3 EStG auf Grundlage des Zufluss-Abfluss-Prinzips. “

Die abweisende Beschwerdeentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass „es dem Innendienst nicht möglich war, die Zusammenhänge und die steuerlichen Auswirkungen insgesamt (unternehmensübergreifend) zu überblicken. Auch bei der Betriebsprüfung war die alleinige Betrachtung der Bf. nicht zielführend, sehr wohl war die wirtschaftliche Betrachtung der Vorauszahlung an ein nahestehendes Unternehmen (Bekannte Hr. B.) erhellend. Nach unternehmensübergreifenden (GmbH, & HandlesGmbH) Erhebungen hatten sich die steuerlichen Motive der Anzahlung der Warenlieferung im Jahre 2008 aus Sicht der Behörde erhärtet. Für den Neuerungsstatbestand ist der behördliche Wissensstand im jeweiligen Verfahren (im Zeitpunkt der seinerzeitigen Bescheiderlassung) maßgebend (zB. VwGH 18.09.2003, 99/15/0120).

Erst mit der einkommenssteuerlichen Beurteilung der Sachverhalte war auch eine umsatzsteuerliche Beurteilung möglich. Diese neuen Tatsachen (einkommenssteuerliche Handhabung der Anzahlung einer Jahreslieferung und der Geschäftsabwicklung in der Nachfolgegesellschaft) waren mit der Veranlagung 2009 erst nach der Umsatzsteuersonderprüfung hervorgetreten. Zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung waren die einkommenssteuerlichen Abschlussbuchungen in allen Unternehmungen noch nicht getätigt und veranlagt.

Die Behörde nimmt an, dass sehr wohl der Geschäftspartner Herr B. einen beherrschenden Einfluss (74,9%) in der HandlesGmbH (erhielt Warenrechnung und Zahlung) ausübte. Herr B. und Herr A. sind schon seit langem bekannte Geschäftspartner . Die steuerliche Auswirkung ist durch die hohen unselbstständigen Einkommen 2008 vakant.

Auch die in der Beschwerde erwähnte Nachfolgegesellschaft - die GmbH, Barbetriebs GmbH - bezog die Waren vorwiegend bei branchenbekannten Getränke- und Warenlieferanten, nicht bei (der bekannten) HandlesGmbH. Die Lieferungen erfolgten in der Gesellschaft GmbH, Monat für Monat wie in der Branche üblich (just-in-time).

Ein 10-%iger Rabatt war für diese Gesellschaft nicht mehr erstrebenswert, somit konnte ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln in Form dieser Rabatt-Gewährung nicht abgeleitet und nachgewiesen werden. (...)

In der Beschwerde auf den Seiten 5 – 7 wird die Notwendigkeit der Jahreslieferung dargelegt.

Aus Sicht der Behörde war diese Rechnung an ein Unternehmen mit „befeundeten Geschäftspartnern“ gestellt und bezahlt worden, was formell richtig ist, jedoch wirtschaftlich (siehe hierzu „Sachverhalt“ zeitliche Abfolge der Bar-Inbetriebnahme) keinen Sinn ergeben hatte, zumal auch in der Folgegesellschaft eine derartige Geschäftsbeziehung (Rabattgewährung bei Jahreslieferung) dann nicht angestrebt wurde. Es handelte sich um eine beabsichtigte Jahreslieferung, die HandlesGmbH hätte die Waren auch bei herkömmlichen Getränkelieferanten bestellen müssen. Waren sind nie geliefert worden, so hätte auch eine Umstellung des Sortiments zum Eröffnungszeitpunkt jederzeit ohne Hemmnisse erfolgen können.

Lt. Beschwerde Seite 12 wird angeführt, dass die Behörde den Warenliefervertrag nicht anerkenne.

Die Behörde stellt keinen Vertrag in Zweifel. Aus wirtschaftlicher Sicht und im Verhalten der Nachfolgegesellschaft mit denselben Strukturen (Gesellschaftern) war die Nachhaltigkeit dieses Modells nicht gegeben, und somit die Notwendigkeit dieser Anzahlungsrechnung für die Behörde nicht glaubhaft.

Auch das in der Beschwerde angeführte Rechenbeispiel (Seite 11) ist theoretisch weil eine Rabattgewährung weder hier bei der Bf. noch bei der Nachfolgegesellschaft GmbH, realisiert wurde. “

Im Vorlageantrag bekräftigte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen.

Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 Abs 1 BAO lautet: Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Die im Beschwerdefall verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Umgekehrt ist eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der im betreffenden Jahr zu besteuern Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der später im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. für viele die Erkenntnisse des VwGH vom 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175; VwGH 24.6.2003, 99/14/0015; VwGH 22.2.2000, 94/14/0129 und VwGH 28.3.2001, 98/13/0026 bzw. Ritz, BAO⁵, § 303, Tz 7 ff mit weiteren Nachweisen). Die Wiederaufnahme dient nämlich nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045 oder VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135).

Entscheidend ist auch, ob der abgabenfestsetzenden Stelle (= der zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde) alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (stRSpr: VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106 unter Hinweis auf VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0045; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; VwGH 24.06.2003, 99/14/0015; ausdrücklich schon VwGH 18.09.2003, 99/15/0262 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2937 und Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz 14 u.v.a.)

Für die Frage der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme ist damit der Wissensstand im Zeitpunkt des Ergehens des wiederaufzunehmenden Bescheides maßgeblich. Im Beschwerdeverfahren sind dies der 23.9.2009 (betr. die Veranlagung 2008) bzw. der 17.8.2011 (betr. die Veranlagung 2009), jene Tage, an welchem die ursprünglichen Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide ergangen sind. Zu diesem Zeitpunkt waren die für dessen steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstände dem Finanzamt so hinreichend bekannt, dass es bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu einer Besteuerung bereits mit den an diesem Tag erlassenen Bescheiden kommen hätte können: Nach den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Akten hatte das Finanzamt nämlich nach zwei Ersuchen um Ergänzung im Februar bzw. August 2009 im September 2009 auch eine Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) für den Zeitraum 10/2008 bis 6/2009 im Unternehmen der Bf. durchgeführt. Die Bf. hat dazu eine Kopie der Niederschrift zur UVA-Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 11.9.2009 vorgelegt, in dem der Sachverhalt und die steuerliche Beurteilung des Geschäftsvorganges ausführlich erläutert wurde.

Diese Ergebnisse gelangten dem zuständigen Sachbearbeiter der Veranlagungsabteilung ebenso wie die aktenkundigen Vorhaltsbeantwortungen zur Kenntnis.

Durch diese Abläufe wird evident, dass die abgabenfestsetzende Stelle des Finanzamtes aus der UVA-Prüfung der jeweiligen Veranlagungsjahre bereits im Zeitpunkt der Erlassung der wieder aufgenommenen Erstbescheide jene Informationen zur Verfügung hatte, welche eine ordnungsgemäße Besteuerung der strittigen Vorgänge ermöglicht hätten. Die weitergehende Überprüfung des Geschäftspartners HandelsGmbH vermag damit keinen geeigneten Wiederaufnahme-Titel mehr zu begründen. Die abgabenbehördliche Überprüfung im Jahr 2014 brachte nämlich keine für die richtige rechtliche Subsumtion notwendigen, zusätzlichen *Tatsachen* hervor und war dafür somit nicht mehr entscheidend. Ob die Verwertung der vorhandenen Informationen in den angefochtenen Bescheiden mit oder ohne Verschulden des Finanzamtes unterblieb, ist für die Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme ohne Bedeutung (neuerlich VwGH 28.3.2001, 98/13/0026 u.v.a.).

Unter den gegebenen Umständen erfolgte die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 zu Unrecht. Die dazu ergangenen Wiederaufnahmebescheide vom 28.4.2014 waren daher aufzuheben. Damit scheiden auch die am selben Tag erlassenen, neuen Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2008 und 2009 gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die vor der Wiederaufnahme im Rechtsbestand gestandenen Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2008 vom 23.9.2009 und 2009 vom 17.8.2011 leben wieder auf (VwGH 28.3.2001, 98/13/0032; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 31. März 2016