

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Franz Glashüttner in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Stb, über die Beschwerden vom 4.12.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 3.11.2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Gesellschaft wurde am 07.03.2000 unter der Firma xyz in das Firmenbuch eingetragen, seit dem 27.01.2010 lautet die Firma Bf.. Der Geschäftszweig ist „Handel mit Waren aller Art, Betrieb eines Cafes“.

Die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 wurden für in den Jahren 2006 bis 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Prüfungsauftrag vom 29.01.2009 erfolgte bei der Bf. eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007.

Mit Bescheiden vom 3.11.2009 nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 wieder auf. Zur Begründung führte die belangte Behörde in allen Bescheiden gleichlautend aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Schriftsätzen des steuerlichen Vertreters vom 4.12.2009 erhob die Bf. rechtzeitig Berufung gegen diese Wiederaufnahmebescheide. Als Begründung brachte die Bf. in allen Schreiben gleichlautend vor, dass in der Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme angeführt werde, dass die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid der aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei. Da in den Niederschriften (es gebe zwei unterschiedliche) keine Begründung angeführt sei und im Prüfungsbericht Gründe angeführt seien, die nie besprochen worden oder Gegenstand der Prüfung gewesen seien, sei eine Wiederaufnahme rechtswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8.4.2010 wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Zur Begründung führte die belangte Behörde ua aus, dass alle Punkte, die letztlich im Bericht auch unter „Allgemeines/Mängel“ genannt seien, in der Schlussbesprechung in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters zwischen dem steuerlichen Vertreter, der Prüferin und der Teamleiterin besprochen worden seien. Der steuerliche Vertreter habe zum Beispiel hinsichtlich der durchgeführten Endziffernanalyse – „neue Prüfungstechniken“ – auf Judikatur (allgemein) verwiesen, die dieselben als Schätzungsberechtigung nicht zulassen würden. Auch dass eine Registrierkasse vorhanden sein habe müssen, sei vom steuerlichen Vertreter nur achselzuckend zur Kenntnis genommen worden.

Den größten Teil der Besprechung habe das Thema „Darlehen/Einlagen“ in Anspruch genommen. In dieser Besprechung seien noch teilweise angeforderte Unterlagen vorgelegt worden, da sich gegen Ende der Prüfungshandlungen vor allem die Darlehen aus dem Bereich der nahen Angehörigen als schwierig abzuklärender Sachverhalt herauskristallisiert habe (auch in der Punktation der Schlussbesprechung ersichtlich). Vor Ort sei noch die Niederschrift aufgenommen worden. In dieser Niederschrift seien die Eckdaten der Prüfungsfeststellungen zusammengefasst und von den Anwesenden unterfertigt worden. Eine wörtliche Wiedergabe in der Niederschrift sei bei einer stundenlangen Besprechung nicht vorgesehen. Die „2. Niederschrift“ sei eine Fehlerbereinigung, die von der Prüferin

hinsichtlich der Textziffernnummerierung (2), der Zitierung einer Gesetzesstelle (§ 12 KStG / § 20 EStG) und der Jahresbenennung in der Tz. 1 nach telefonischer Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung am 2.11.2010 [gemeint wohl 2009] vorgenommen worden sei und keine inhaltliche Änderung darstelle.

Die Wiederaufnahmebescheide, die nach einer Außenprüfung erlassen werden würden, würden auf dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 147 Abs. 1 BAO basieren, was auch der Begründung dieser Bescheide zu entnehmen sei. Insofern diene der Bericht als Teil der Bescheidbegründung.

Der gegenständlichen Berufung sei nicht klar zu entnehmen welche Gründe im Prüfungsbericht angeführt seien, die nie besprochen worden oder Gegenstand der Prüfung gewesen seien. Beim Vergleich der Niederschrift mit dem Bericht könne es sich nur um den Punkt „Allgemeines/Mängel“ handeln. Nachdem sich allerdings zwei bei der Besprechung anwesenden Personen daran erinnern könnten, dass alles was im Bericht niedergeschrieben sei, auch Thema während der Prüfung und sogar der Schlussbesprechung gewesen sei, gehe die Begründung der Bf. ins Leere.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2010 brachte die Bf. rechtzeitig einen Vorlageantrag ein. Als Begründung brachte die Bf. ua Folgendes vor:

„[...] Die Zustellung der Niederschrift bzw. des Prüfungsberichtes erfolgte im Zuge der Zustellung der Wiederaufnahmebescheide und der Sachbescheide.

Zwei Tage später erfolgte die Zustellung einer zweiten, teilweise anders lautenden und andere Zeiträume betreffende Niederschrift.

Im Prüfungsbericht scheinen unter dem Punkt „Mängel“ plötzlich folgende Punkte auf, die im Zuge der BP und Schlussbesprechung nie Gegenstand einer Besprechung waren:

- 1. Obwohl die täglichen Tageslosungen, lt. steuerlichen Vertreter bzw. Pflichtigen, mittels Kassasturz ermittelt wurden, fand man in den Buchhaltungsunterlagen Rechnungen für den Einkauf von Kassarollen. Dies lässt die Vermutung zu, dass es eine Registrierkasse gegeben haben muss. Weiters bestätigte sich der Verdacht, als diese Registrierkasse verkauft wurde. Die dazugehörenden Papierstreifen wurden nicht aufbewahrt. (fehlende Grundaufzeichnungen)*
- 2. Aufgrund der neuen Prüfungstechniken wurde außerdem eine Tageslosungsanalyse durchgeführt. Diese ergaben, dass 2005 und 2006 Mehrfachlosungen (mehrere gleiche Tageslosungsbeträge) vorgekommen sind. Dies ist weiter Indiz dafür, dass die Umsätze bzw. Gewinne nicht stimmen können.*

Diese formellen und materiellen Mängel berechtigen zur Schätzung gemäß § 184 BAO...

Dazu wird wie folgt angeführt:

Ad 1)

Wie aus den Niederschriften 1 und 2 ersichtlich, waren diesen angeblich fehlenden Grundaufzeichnungen niemals Gegenstand der Besprechung. Denn es wäre auch nie bestritten worden, dass es eine Zeit lang eine Registrierkasse gab. Tatsächlich hat das Unternehmen kurze Zeit eine Filiale besessen, in der eine Registrierkasse vorhanden war und auch bis zum Ende der Filiale eingesetzt wurde. Die Summe der Rechnungstreifen wurde lediglich mit der Summe des Hauptlokals addiert und in einer Tagessumme aufgezeichnet. Die „Vermutung“ und der „Verdacht“ dass Grundaufzeichnungen fehlen wurden erstmalig im Zuge der Erstellung des Prüfungsberichtes vorgehalten. Die Registrierkasse war auch im Anlageverzeichnis ersichtlich.

Ad 2)

Wie aus den Niederschriften 1 und 2 zur Schlussbesprechung ersichtlich, waren diese Punkte ebenfalls nie Gegenstand der Feststellungen. Eine Endziffern- bzw. Mehrfachanalyse wurde weder der Abgabepflichtigen noch der steuerlichen Vertretung, weder vorgehalten, noch nachgewiesen, ja nicht einmal erwähnt. Ein diesbezüglicher Vorwurf wurde erstmalig dem Prüfungsbericht entnommen.

Und dass dies ein Indiz dafür sei, dass die Umsätze bzw. Gewinne nicht stimmen können entbehrt ebenfalls jeder Grundlage, da nachweislich Geldmittel in den Betrieb gesteckt wurden, um ihn überhaupt schließen zu können, da er keine Gewinne brachte.

Wie jeder Bescheid ist auch ein die Wiederaufnahme verfügender Bescheid ausdrücklich und nachvollziehbar zu begründen. Sind neu hervorkommende Tatsachen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen jedoch in den Feststellungen überhaupt nicht angeführt, ist der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid aufzuheben.

Nachdem weder in der unterfertigten Niederschrift 1, noch in der nur teilweise unterschriebenen Niederschrift 2 neue Tatsachen oder Beweismittel angeführt wurden, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen, sondern erst im Abschlussbericht, im krassen Widerspruch des Parteiengehörs gemäß § 115 BAO, nachträglich angeführt wurden, ist der Wiederaufnahmebescheid rechtswidrig und daher aufzuheben.

Als Beweis werden dem Vorlageantrag folgende Unterlagen beigelegt:

- *Mail der Prüferin über die Vorbesprechung am 9.7.2009*
- *Niederschrift 1 vom 7.10.2009*
- *Niederschrift 2 vom 7.10.2009*
- *Prüfungsbericht vom 7.10.2009“*

Sachverhalt

Im Zeitraum März bis Oktober 2009 fand bei der Bf. eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2005 bis 2007 statt.

Als Ergebnis dieser Betriebsprüfung wurden sowohl umsatzsteuerliche als auch ertragsteuerliche Feststellungen getroffen.

Die umsatzsteuerlichen Nachforderungen betragen in Summe für den Prüfungszeitraum 14.070,45 €, ertragsteuerlich ergaben sich nur Änderungen hinsichtlich des Verlustabzuges bzw. in der Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer.

Die Feststellungen betrafen Hinzuschätzungen aufgrund ungeklärter "Gesellschafterzuschüsse", eine Erlöskürzung eines Brauerei-Darlehens sowie Kürzungen von nicht abzugsfähigen Aufwendungen und KFZ-Kosten.

Diese sowohl in der Niederschrift über die Schlussbesprechung als auch im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Feststellungen führten zu den hier angefochtenen Wiederaufnahmen der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer.

Der weitere Sachverhalt entspricht dem dargestellten Verfahrensablauf und findet auch im Akteninhalt Deckung.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen 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 § 323 Abs 37 BAO tritt § 303 BAO in dieser Fassung mit 1.1.2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen (und Devolutionsanträge) anzuwenden.

§ 303 Abs 4 BAO aF hatte bestimmt: „Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.“

Die Begriffe „Tatsache, Beweismittel und Vorfrage“ wurden durch diese gesetzliche Neuregelung nicht geändert (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 12).

Im Beschwerdeverfahren steht in Streit, ob die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide ausreichend begründet sind.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 24).

Wie aus dem im Prüfbericht erfolgten Verweis auf Tz. 1 bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Tz. 1 und den dieser Textziffer zugeordneten Feststellungen hervorgeht, erblickte die belangte Behörde einen die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Grund in dem Umstand, dass das Konto "Gesellschafterdarlehen" einen Saldo von nahezu 95.000,- € aufweise und die Mittelaufbringung der "Gesellschafterzuschüsse" nicht belegt werden konnte. Daraus resultieren die Zuschätzungen in den Jahren 2005 und 2006 - ursprünglich waren im Prüfbericht die Jahre 2006 und 2007 angeführt. Aus dem Gesamtzusammenhang ist aber klar ersichtlich, dass es sich dabei um die Jahre 2005 und 2006 handeln muss und es sich dabei um einen Schreib- bzw. Ausfertigungsfehler handelt, der zudem durch die Übermittlung des zweiten Berichtes klargestellt wurde.

Ein weiterer Grund stellte die Aufteilung eines ao Ertrages aus einem Brauerei-Darlehen der Jahre 2006 und 2007 dar.

Auch hinsichtlich der Aufwandskürzungen kam es hinsichtlich der Nummerierung (ursprünglich wurde Tz 2 doppelt geführt) und der Bezug habenden Gesetzesstelle (EStG - KStG) zu einer Klarstellung.

In der BVE vom 8.4.2010 wurde darauf hingewiesen und weiters ausgeführt, dass im Zuge der Schlussbesprechung auch über die buch- und belegmäßigen Mängel gesprochen wurde. Den größten Rahmen nahmen aber die unter Tz 1 angeführten Feststellungen ein.

Im Vorlageantrag wird auf die bereits angeführten Feststellungen lt. TZ 1 - 4 der Betriebsprüfung nicht näher eingegangen. Es wird lediglich moniert, dass die unter "Allgemeines" angeführten Mängel im Prüfbericht im Zuge der Schlussbesprechung nicht besprochen worden seien und auch nicht vorlägen. Die Wiederaufnahmsbescheide seien daher nicht begründet und somit rechtswidrig.

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung anzuführen, weil sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (zB [VwGH 12.4.1994, 90/14/0044](#); VwGH [21.7.1998, 93/14/0187](#)). Eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren erfolgte - Ergänzung einer offensichtlich mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt allerdings noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 28.02.2012, [2008/15/0005](#); VwGH 22.07.2015, [2011/13/0067](#)).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, [2010/15/0159](#)).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2005 bis 2007 auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel im Rahmen der diesen Zeitraum betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung gestützt und zur näheren Erläuterung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und den darüber verfassten Bericht bzw. die aufgenommene Niederschrift verwiesen. Ein derartiger Verweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (zB VwGH 22.11.2012, [2012/15/0172](#)).

Das Vorliegen des Tatbestandes einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens war daher im gegenständlichen Verfahren zu bejahen. Im Übrigen ist im Beschwerdefall von Seiten der Bf. unbestritten geblieben, dass die oben unter Tz 1 bis 4 angeführten Feststellungen Tatsachen darstellen, die im nunmehrigen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Auch sind die steuerlichen Auswirkungen nicht unbedeutend, sodass die Verfügung der Wiederaufnahme rechtskonform erfolgte.

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.

Da keiner der vom Gesetz geforderten Gründe vorliegt, war auszusprechen, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Graz, am 31. März 2020