



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die WT-Kanzlei, vom 15. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Oktober 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck führte beim Berufungswerber (Bw.) eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung u.a. umfassend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 und 2000 durch. Im Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 17.3.2003, ABp vvvv, wurden folgende Feststellungen getroffen: Mit 10 % der Umsatzsteuer unterliegende Erlöse (sog. „Müllschilling“) in Höhe von netto ATS 70.982.-(1999) und ATS 52.751.- (2000) seien bisher nicht erfasst worden. Hinsichtlich der Details wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf Tz 15 und 16 des angeführten Bp- Berichtes verwiesen. Weiters wurde festgestellt, dass hinsichtlich des Jahres 1999 ein Spekulationsgeschäft (Spekulationsgewinn ATS 693.945.-) nicht erklärt worden sei. Das Betriebsprüfer führte in Tz 23 des Bp- Berichtes hiezu aus: „Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG unterliegen als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer. Gem. § 30 EStG liegen Spekulationsgeschäfte dann vor, wenn bei Grundstücken der Zeitraum zwischen der Anschaffung und Veräußerung kleiner als zehn Jahre ist.“

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahre 1990 ein Grundstück gekauft und in der Folge darauf ein Hotel errichtet. Im November 1999 wurde dieses Hotel wieder verkauft.

Verkaufspreis und Buchwert des Grund und Bodens wurden außerbücherlich berichtet und somit gewinnneutral behandelt. Da aber zwischen Erwerb und Veräußerung keine zehn Jahre liegen, ist dieses Verkaufsgeschäft der Spekulationsbesteuerung zu unterwerfen.“

Hinsichtlich der zahlenmäßigen Details wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Bp-Bericht verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 18.10.2005 Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und (geänderte) Sachbescheide. Die Bescheide wurden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 erfolgte gemäß § 303 Abs 4 BAO, da Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren noch nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Erstprüfung im Jahre 2001 umfasste die Jahre 1998 bis 2000 hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer.

Die Prüfungsschwerpunkte waren: Verkauf Landhaus, Nachschau, Lohnabgaben, MIAS, Kalkulation, Verlustvorträge, IFB, Fremdwährungsverlust, Provision Verkauf Hotel, Nächtigungen X-Haus Y-Verein.

Im Zuge dieser Prüfung verfügte die zuständige Behörde für 1999 die Endgültigkeitserklärung des vorher vorläufig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheides und die Erstveranlagung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000. Der IFB-Wartetastenverlust aus dem Jahre 1994 wurde 2000 aufgrund der Betriebsveräußerung zu einem Verlustvortrag umgewandelt.

Die Wiederholungsprüfung im Zeitraum 2002/2003 ab 1998 umfasste die Jahre 1998 bis 2000 hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer. Die Rechtsgrundlagen für die Wiederholungsprüfung stellen § 147 Abs 1 BAO iVm §§ 99 Abs 2 und 197 FinStrG dar. Das Finanzamt Innsbruck wurde gem. § 197 FinStrG mit Schreiben des Landesgerichts Innsbruck vom 25.7.2002, ZI. yyyy, von Untersuchungsrichter Dr. N.N. mit der Durchführung einer Buch- und Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall beauftragt. Die Prüfung des begründeten Verdachts, dass im Prüfungsverfahren Abgaben verkürzt worden sind (§ 99 Abs 2 FinStrG), lag in diesem Fall einzig und allein im Bereich des ermittelnden Gerichts und wurde von diesem auch wahrgenommen. Die Prüfung des begründeten Verdachts, dass im

Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden sind, durfte somit vom Finanzamt, welches lediglich als Organ des ermittelnden Gerichts tätig gewesen ist, selbständig gar nicht mehr vorgenommen werden.

Der Nachprüfer hatte folgende Prüfungsschwerpunkte: Verkauf Hotel, Fremdwährungsdarlehen, USt- steuerfreie Nächtigungserlöse 2000 Y-Verein , Kalkulation, USt Gutschriften, Bareinlagen.

Es wurden bei der Wiederholungsprüfung folgende neu hervorgekommene Tatsachen festgestellt:

Auf sämtliche Ausführungen in Tz Nr. 13,15,16 und 23 des BP-Berichtes Nr. vvvv vom 7.2.2003 wird integrierend verwiesen.

Lt. Tz. 15 und 16 wurde in den Jahren 1999 und 2000 neben dem reinen Nächtigungsgeld ein bisher nicht erklärter Erlös, der so genannte "Müllschilling" vereinnahmt. Beim Vorprüfer war die Kontrolle dieses Müllschillings nicht Gegenstand der Prüfung, deshalb erfolgte vom Prüfer dazu keine Feststellung.

Lt. Tz. 23 wurde im Jahre 2000 aus dem Verkauf eines Grundstückes ein bisher nicht erfasster Spekulationsgewinn erzielt. Zu diesem Sachverhalt erfolgte vom Vorprüfer keine Feststellung.

Daraus ergibt sich, dass im Rahmen der Wiederholungsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 Tatsachen neu hervorgekommen sind, welche weder im Rahmen der Erstveranlagung aufgrund der eingereichten Erklärungen noch im Rahmen der ersten Betriebsprüfung berücksichtigt worden waren.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war angesichts der im gegenständlichen Fall neu hervorgekommenen Tatsachen und deren nicht unbedeutenden steuerlichen Folgen dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Im Übrigen wird auf den Prüfungsbericht vom 7.2.2003 mit Ausnahme seiner Tz. 30 (Amtsmissbrauchsbeurteilung) und seiner Tz. 29 (Wiederaufnahme des Verfahrens) verwiesen, welche durch diese Begründung ersetzt wird."

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erhob der Bw. mit Schreiben vom 15.11.2005 form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide mündet, bringt der Bw. begründend vor:

„Mit Bescheiden vom 18.10.2005 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 gem. § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen. Begründet wurde die Wiederaufnahme der Verfahren mit dem so genannten „Neuerungstatbestand“, welcher laut Finanzamt aus folgenden Gründen vorläge:

a) Nicht erklärte Erlöse „Müllschilling“ (für 1999 und 2000)

Bei der Erstprüfung sei die Kontrolle des Müllschillings nicht Gegenstand der Prüfung gewesen, weshalb die im Rahmen der Wiederholungsprüfung festgestellten - bisher nicht erklärten - Erlöse als neu hervorgekommenen Tatsachen iS des § 303 (4) BAO anzusehen seien.

b) Spekulationsgewinn Verkauf Grundstück (für 2000)

Zu diesem Sachverhalt habe der Erstprüfer keine Feststellung getroffen, weshalb der vom Wiederholungsprüfer festgestellte Spekulationsgewinn ebenfalls als neu hervorgekommene Tatsache iS des § 303 (4) BAO zu werten sei.

Gemäß § 303 (4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Dabei ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135). Demgemäß ist die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die Ergebnisse der die Jahre 1999 und 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Wiederholungsprüfung in Gegenüberstellung mit der ebenfalls diese Jahre umfassenden abgabenbehördlichen Erstprüfung zu beurteilen.

Unzweifelhafte Tatsache ist hiebei, dass dem Erstprüfer sämtliche Unterlagen, insbesondere auch die Rechnung über den Verkauf der Liegenschaft „Landhaus Z.“ sowie ebenso die Aufzeichnungen über die erfassten Erlöse zur Prüfung vorgelegt wurden. Dem Wiederholungsprüfer lagen keine anderen Belege und Aufzeichnungen vor, womit zweifelsfrei dargelegt ist, dass der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt schon zur Gänze bekannt gewesen ist.

Vom Finanzamt werden nunmehr in der Bescheidebegründung auch die Prüfungsschwerpunkte des Erstprüfers, welche dem Berufungswerber bisher nicht bekannt waren, unter anderen wie

folgt bekannt gegeben: „Verkauf Landhaus, Kalkulation, Nächtigungen X-Haus Y-Verein ". Auch damit wird nur nachgewiesen, dass sich der Erstprüfer mit dem Sachverhalt des Liegenschaftsverkaufes auseinandergesetzt sowie auch eine Prüfung der Erlöse durchgeführt hat. Wenn man die „Nächtigungen X-Haus Y-Verein " prüft und überdies eine „Kalkulation" durchführt, so müssen die Erlöse „Müllschilling" ebenfalls von der Prüfung umfasst sein (siehe diesbezüglich auch das Jahr 1998!). Ebenso ist es undenkbar, dass dem Erstprüfer nicht der Sachverhalt des Spekulationsgeschäftes vorgelegen ist, hat er sich doch mit dem „Verkauf Landhaus" beschäftigt. Bei der Erstprüfung wurde offensichtlich eine falsche rechtliche Würdigung der in Rede stehenden Sachverhalte vorgenommen, welche jedoch keine neue Tatsache iS des § 303 (4) BAO darstellt.

Insoweit sind die in der Bescheidbegründung angeführten Feststellungen des Finanzamtes, wonach der „Müllschilling" nicht Gegenstand der Erstprüfung gewesen sei und vom Erstprüfer bezüglich des Liegenschaftsverkaufes keine Feststellungen getroffen worden wären (die Erfassung als Spekulationsgewinn ist eine rechtliche Würdigung!), aktenwidrig und können die Wiederaufnahme der Verfahren nicht begründen.

Darüber hinaus hat die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren nicht entsprechend der Bestimmung des § 20 BAO verfügt. Dies deshalb, weil amtswegige Wiederaufnahmen aus Ermessensgründen nicht zu verfügen sind, wenn die steuerlichen Auswirkungen nur geringfügig sind (Ritz, BAO, § 303 Rz 40). So wurden durch die Wiederaufnahme der Verfahren für das Jahr 1999 insgesamt 515,84 Euro und für das Jahr insgesamt 383,64 Euro an Mehrsteuern festgesetzt (dies bei einem Gesamtumsatz für 1999 von ca. 2.400.000,00 Euro und für 2000 von ca. 435.000,00 Euro!; vgl. hierzu nur das Erkenntnis des VwGH vom 12.4.1994, 90/14/0044)."

Das Finanzamt legt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar an den Unabhängigen Finanzsenat vor, wobei das Finanzamt zum Berufungsvorbringen folgende Stellungnahme abgegeben hat:

„Zum "Müllschilling":

Die Überprüfung der Nächtigungserlöse auf der X-Haus war zwar Schwerpunkt der Vorprüfung - aber nur die Abrechnung mit dem Y-Verein . Der Müllschilling wurde zusätzlich zu den für den Y-Verein vereinnahmten Nächtigungserlösen kassiert. Eine Kontrolle dieser Erlöse durch den Vorprüfer ist aus dem AB nicht ersichtlich.

Verkauf Landhaus Z. :

Hier wurde vom Vorprüfer die umsatzsteuerliche Sicht und die Verrechnung bzw Umwandlung des IFB in einen vortragsfähigen Verlust geprüft. Eine stattgefundene Prüfung in Bezug auf einen eventuellen Spekulationsgewinn ist dem AB ebenfalls nicht zu entnehmen.

Dem Argument, dass die steuerlichen Auswirkungen gegenüber der Vorprüfung nur geringfügig sind, kann nicht gefolgt werden. Das mag zwar für die Prüfungsjahre selbst (und möglicherweise für die Umsatzsteuer) zutreffen. Aber durch den Ansatz des Spekulationsgewinnes in 1999 in Höhe von ATS 693.945,- ergibt sich eine erhebliche Verringerung des Verlustvortrages, der sich steuerlich erst in den Folgejahren auswirkt."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der Arbeitsbogen der Vorprüfung bietet keinerlei Anhaltspunkte für die Annahme, dass sich der Vorprüfer mit dem Faktum „Müllschilling“ auseinandergesetzt hat bzw. dass ihm die Vereinnahmung des „Müllschillings“ durch den Bw. bekannt geworden sei. Erst der Zweitprüfer hat die steuerliche Nichterfassung des „Müllschillings“ aufgedeckt.

Das Faktum „Müllschilling“ stellt daher entgegen der vom Bw. vertretenen Rechtsauffassung eine neu hervorgekommene Tatsache dar.

2. Hinsichtlich des Faktums Spekulationsgeschäft ergibt sich aus dem Arbeitsbogen unzweifelhaft, dass dem Vorprüfer die Tatsache des Grundstücksverkaufes bekannt war, da ihm der Kaufvertrag vorgelegen ist (siehe Bl. 54 ff des Arbeitsbogens betr. die Erstprüfung). Aus dem Kaufvertrag gehen der Kaufpreis (siehe Pkt. IV des Kaufvertrages) und der Zeitpunkt der Anschaffung durch den Verkäufer (Pkt I) eindeutig hervor. Weiters verfügte der Vorprüfer bereits über den Jahresabschluss zum 31.12.1999. Aus dem Jahresabschluss geht u.a. eindeutig der seinerzeitige Anschaffungspreis der Liegenschaft hervor (siehe S 23 des Jahresabschlusses 1999). Der Vorprüfer verfügte somit bereits über sämtliche Informationen, um die Frage des Vorliegens eines Spekulationsgeschäftes (insbes. Frist) richtig beurteilen zu können und um den Spekulationsgewinn richtig errechnen zu können. Trotz der vorliegenden vollständigen Information wurde der Sachverhalt vom Vorprüfer jedoch in ESt- rechtlicher Hinsicht nicht zutreffend beurteilt. Vom Zweitprüfer gewonnene neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes (Grundstücksverkauf) sind jedoch keine neuen Tatsachen (siehe z.B. VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0148).

Hinsichtlich des Faktums Spekulationsgeschäft ist die Vorinstanz daher zu Unrecht vom Vorliegen neu hergekommener Tatsachen ausgegangen.

3. Hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen ist zu festzuhalten, dass die steuerliche Auswirkung des Faktums „Müllschilling“ –wie in der Berufung zutreffend ausgeführt- nur als gering bezeichnet werden kann (Gesamtzahllast USt 1999 und 2000 ATS 5,233.994.- , davon Bp- Mehrergebnis 1999 und 2000 ATS 12.377.-, d.s. 0,24 % der Gesamtzahllast).

Der Ansatz des Spekulationsgewinnes von ATS 693.945.- führte im Jahr 1999 – wie von der Vorinstanz in der Stellungnahme zur Berufung zutreffend ausgeführt- zwar zu keiner unmittelbaren ertragsteuerlichen Auswirkung, hat jedoch im Wege des Verlustvortrages erhebliche einkommensteuerliche Auswirkungen auf die Folgejahre.

4. Ein bei der Ermessensübung (§ 20 BAO) zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes (Faktum „Müllschilling“) und der voraussichtlichen Gesamtauswirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtauswirkung in einem groben Missverhältnis steht (siehe hiezu z.B. VwGH vom 29.10.2003, 99/13/0061). Ein derartiger Fall des Missverhältnisses ist nach Auffassung der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall gegeben. Dieser Aspekt wurde von der Vorinstanz bei der Ermessensübung nicht berücksichtigt.

Für die Beibehaltung der ursprünglichen Bescheide spricht weiters der Umstand, dass betreffend den Streitzeitraum in der Vergangenheit bereits zu Unrecht Wiederaufnahmsbescheide erlassen wurden, die aufgrund einer vom Bw. erhobenen Berufung aufgehoben werden mussten (BVE vom 14.10.2005).

Insgesamt ist daher nach Auffassung der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit vor dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher in Stattgebung der Berufung aufzuheben.

Hinsichtlich der von der Berufung nicht bekämpften (geänderten) Sachbescheide vom 18.10.2005 wird auf die Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO hingewiesen, die besagt, dass durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide das Verfahren (ex lege) in die Lage zurück tritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. August 2007