



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., NÖ, vertreten durch Steuerberater, NÖ1, vom 18. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Juni 2006 betreffend Abweisung des Antrages vom 13. Februar 2006 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 30. September 2003 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Bescheide vom 30. September 2003 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 werden gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben, weil sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweist.

Entscheidungsgründe

Die Bw. . (idF.: Bw.) stellte mit Schreiben vom 13. Februar 2006 einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 30. September 2003 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003, da die Erhebung von Umsatzsteuer auf die Umsätze privat betriebener Geldspielautomaten gemeinschaftsrechtswidrig sei. Betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 wurden folgende Rückforderungsbeträge geltend gemacht:

	Umsatzsteuer (20 %)	Vorsteuer	Rückforderungsbetrag
1996	36 Mio	11 Mio	S 24.944.382,71
1997	36 Mio	13 Mio	S 23.463.140,69
1998	39 Mio	15 Mio	S 24.437.821,92

Die Berufung gegen den diesen Aufhebungsantrag abweisenden Bescheid des Finanzamtes vom 14. Juni 2006 wurde mit Berufungsentscheidung vom 27. Juni 2008, GZ RV/1658-W/06, miterledigt RV/1222-W/06, als unbegründet abgewiesen.

Über die dagegen eingebrachte Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Juni 2012, 2008/13/0161 diese Berufungsentscheidung, soweit sie Umsatzsteuer 1996 bis 1998 betraf, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In Bezug auf die Jahre 1999 bis 2003 verwies der Verwaltungsgerichtshof auf sein Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0134. Mit der Einführung des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes (ABÄG), BGBl. I Nr. 105/2005, wurde demnach durch eine Neufassung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 eine Gleichstellung zwischen der Besteuerung der Umsätze von Geldspielautomaten außerhalb einer konzessionierten Spielbank und in einer konzessionierten Spielbank dahingehend hergestellt, dass die Steuerpflicht sämtlicher Umsätze normiert wurde. Die gleichzeitig normierte Rückwirkung dieser Steuerpflicht mit 1. Jänner 1999 lässt sich damit rechtfertigen, dass eine Besteuerung grundsätzlich zulässig ist.

Somit ergibt sich, dass die Besteuerung der Umsätze von „privaten“ Geldspielautomaten für Zeiträume vor Inkrafttreten des ABÄG, das sind Veranlagungszeiträume bis 1998, gemeinschaftsrechtswidrig ist.

Für den Berufungsfall ist jedoch zu prüfen, ob der Aufhebungsantrag betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 gemäß § 302 BAO rechtzeitig vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte dazu klar, dass es von der Art des betroffenen Bescheides abhängt, welche Verjährungsfrist maßgeblich ist. Im vorliegenden Fall ist nicht die Einhebungs-, sondern die Bemessungsverjährung maßgeblich.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt fest, der Bf. bestreite nicht, dass die Bemessungsverjährung hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1998 auch bei Bedachtnahme auf die Verlängerungstatbestände des § 209 Abs. 1 BAO (in der gemäß § 323 Abs. 18 ab 1. Jänner 2005 anzuwendenden Fassung) vor dem Aufhebungsantrag vom 13. Februar 2006 eingetreten war, wenn die (unverlängerte) Verjährungsfrist nur fünf Jahre betrug.

Jedoch hat die Bf. im Berufungsverfahren auf die strafgerichtliche Verurteilung ihres Geschäftsführers, A, wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung verwiesen und davon ausgehend geltend gemacht, die Verjährungsfrist habe gemäß § 207 Abs. 2 BAO sieben Jahre

betragen. Der Verwaltungsgerichtshof verweist diesbezüglich auf seine ständige Rechtsprechung, wonach eine Abgabe bei der Anwendung des § 207 BAO als hinterzogen zu behandeln ist, wenn eine Verurteilung wegen ihrer Hinterziehung vorliegt.

Die Verjährungsfrist wurde jedoch nur verlängert, „soweit“ die Abgabe hinterzogen war. Daher ergibt sich auch die Befugnis zur neuerlichen inhaltlichen Prüfung des Abgabeananspruches im Verfahren gemäß § 299 BAO jeweils nur insoweit, als die Abgabe hinterzogen und die Verjährung deshalb noch nicht eingetreten war.

Anhand der vorgelegten Akten war für den Verwaltungsgerichtshof für die Jahre 1996 bis 1997 – im Gegensatz zum Jahr 1998 – nicht ohne Weiteres nachvollziehbar, ob der Aufhebungsantrag als rechtzeitig eingebracht anzusehen ist.

Zu prüfen ist somit im fortgesetzten Verfahren, ob der Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1997 rechtzeitig innerhalb der für hinterzogene Abgaben geltenden verlängerten Verjährungsfrist gestellt wurde:

Die Durchführung der Betriebsprüfung und die Schlussbesprechung vom 30. Juli 2003, sowie die Erlassung der Bescheide vom 30. September 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Umsatzsteuer 1996 bis 1998 stellen Amtshandlungen des Finanzamtes iSd § 209 Abs. 1 BAO dar.

Aus den Akten des Landesgerichtes C ist ersichtlich, dass die Strafanzeige durch das Finanzamt an das Landesgericht C am 27. November 2003 erfolgte. Die Anklageschrift des Staatsanwaltes datiert vom 18. Dezember 2003.

Mit Verfügung des Landesgerichts C vom 21. Jänner 2004 wurde das Finanzamt ersucht, einen informierten Vertreter als Zeugen zur Hauptverhandlung zu entsenden. Als Zeuge wurde vom Finanzamt der Betriebsprüfer, B, entsendet.

Die Hauptverhandlung fand am 17. März 2004 statt. Mit Urteil vom gleichen Tag, XXXHvX/04X wurde A als Geschäftsführer der Bw. wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinstrG ua. betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 verurteilt.

Im Abgabenverfahren wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 19. Dezember 2005 der Antrag vom 5. Juli 2005 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 5. Dezember 2012 (siehe auch Email vom gleichen Tag) nahm der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO idF AbgVRefG, BGBl. I 20/2009 vom 25. 3.2009 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Mangels Normierung einer Übergangsbestimmung ist § 299 Abs. 2 BAO idF des AbgVRefG, BGBl. I 20/2009 auf bei Inkrafttreten offene Fälle anzuwenden.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung sind Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung beträgt die Frist der Bemessungsverjährung „bei allen übrigen Abgaben“ fünf Jahre. Soweit die Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des AbgVRefG, BGBl. I 20/2009 vom 25.3.2009, lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. „Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche

Amtshandlungen". Mangels Übergangsbestimmung ist § 209 Abs. 1 BAO idF des AbgVRefG als Verfahrensbestimmung auf alle offenen Fälle anwendbar.

Unter Verfolgungshandlungen gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG sind Amtshandlungen zu verstehen, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Behörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen (Ritz, BAO, 4. Aufl., § 209 Tz 31 b).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/13/17/0132). Dabei wird sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Verwaltungspraxis regelmäßig betont, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Im Berufungsfall ist aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes 2008/13/0161 vom 27. Juni 2012 klargestellt, dass sich der Spruch der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 als nicht richtig erweist, da die Umsätze aus Geldspielautomaten der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

Eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 ist nach der Sachlage des Berufungsfalles gemäß § 302 Abs. 2 BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung nachweislich vor Ablauf der Bemessungsverjährung gestellt wurde, wobei aufgrund der finanzstrafrechtlichen Verurteilung des Geschäftsführers der Bw. wegen Abgabenhinterziehung die Bemessungsverjährung sieben Jahre betrug, „soweit“ die Abgabe hinterzogen war.

Die (nicht verlängerte) siebenjährige Bemessungsverjährung wäre betreffend die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 Ende 2003, zur Umsatzsteuer 1997 Ende 2004 und zur Umsatzsteuer 1998 Ende 2005 eingetreten.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 28. August 2003 und die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 vom 30. September 2003 sind innerhalb der Verjährungsfrist von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, also betreffend 1996 auf 2004, betreffend 1997 auf 2005 und betreffend 1998 auf 2006 verlängerte.

Die Verfügung des Landesgerichts Korneuburg vom 21. Jänner 2004, mit welcher das Finanzamt ersucht wurde, einen informierten Vertreter als Zeugen zur Hauptverhandlung zu entsenden, bewirkt als Verfolgungshandlung gemäß § 14 Abs. 3 FinstrG für die Umsatzsteuer 1996 im Verlängerungsjahr 2004 eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr auf Ende 2005.

Der Bescheid vom 19. Dezember 2005 betreffend die Abweisung der Anträge vom 5. Juli 2005 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003 stellt für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 und 1997 eine weitere Amtshandlung im Verlängerungsjahr 2005 dar, wodurch sich die Bemessungsverjährung für die Umsatzsteuer 1996 und 1997 auf Ende 2006 verlängerte.

Im Ergebnis ist betreffend die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 bis 1998 die Verjährung Ende 2006 eingetreten. Der gegenständliche Aufhebungsantrag wurde somit - soweit die Abgaben hinterzogen waren – rechtzeitig vor Ablauf der durch Amtshandlungen verlängerten siebenjährigen Bemessungsverjährung gestellt.

Im Rahmen des Ermessens kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu, sodass der Berufung stattzugeben und die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 vom 30. November 2003 aufzuheben waren.

Gemäß § 299 Abs. 2 letzter Satz BAO kann der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht mit dem aufhebenden Bescheid die aufgehobenen Bescheide ersetzende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 verbinden.

Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wird daher vom Finanzamt eine nochmalige Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 bis 1998 vorzunehmen und dabei zu berücksichtigen sein, dass im Finanzstrafverfahren eine Abgabenverkürzung betreffend Umsatzsteuer 1996 im Betrag von € 279.448,25, betreffend Umsatzsteuer 1997 im Betrag von € 307.863,76 und betreffend Umsatzsteuer 1998 im Betrag von € 394.701,87 festgestellt wurde und nur betreffend den verkürzten Abgabenbetrag der Aufhebungsantrag rechtzeitig vor Ablauf der Verjährung gestellt wurde. Im Ergebnis wird eine neuerliche Veranlagung zur

Umsatzsteuer 1996 bis 1998 unter Außerachtlassung der verkürzten Umsätze (1996: S 19.226.459,00; 1997: S 21.181.027,00; 1998: S 27.155.489,00) vorzunehmen sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Dezember 2012