



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F. G. D. E. GmbH, 0000 K., A-Straße 1, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 21. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 14. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001, b) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

1) Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Durch die Aufhebung tritt das jeweilige Verfahren in jene Lage zurück, in der es sich vor der Erlassung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides befunden hat ([§ 307 Abs. 3 BAO](#)).

2) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 wird, nachdem diese infolge der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden, gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die vormals unter der Firmenbezeichnung ABC D. E. GmbH tätig gewesene F. G. D. E. GmbH ist eine Kapitalgesellschaft, die dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 20. Dezember 2007 (=PB) zufolge im Realitäten-, Wohnungs- und Siedlungswesen sowie im Bereich der Vermögensver-

waltung tätig ist. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. Mai 1995 wurde die Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft mit der H. Vermögensberatung GmbH, FN 00000 z, als übertragender Gesellschaft verschmolzen. In den Streitjahren waren die Gesellschafter Mag. I. und J. die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bw..

Mit den Abgabenerklärungen für die Jahre 1997 bis 2001 wurden dem Finanzamt Vorsteuern von S 1.439.727,73 für das Jahr 1997, S 1.142.138,17 für das Jahr 1998, S 1.115.173,45 für das Jahr 1999, S 1.426.246,20 für das Jahr 2000, S 783.666,37 für das Jahr 2001 sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 897.745 für das Jahr 1997, S 1.417.097 für das Jahr 1998, S 1.524.895 für das Jahr 1999, S 307.059 für das Jahr 2000 und S 1.750.015 für das Jahr 2001 angezeigt.

Im Gefolge einer Buch- und Betriebsprüfung gemäß §§ 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG betreffend u. a. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2000 verneinte der Prüfer H. den Vorsteuercharakter im Sinn des § 12 UStG 1994 hinsichtlich der in Fakturen ausgewiesenen Steuersummen von S 337.469,77 für das Jahr 1997, S 204.149,96 für das Jahr 1998, S 548.223,10 für das Jahr 1999, S 1.136.810,40 für das Jahr 2000, S 66.000 für das Jahr 2001, kürzte durch die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung bedingt die Vorsteuern um S 115.062,03 im Jahr 1998 und setzte die Vorsteuern mit S 1.102.257,96 für das Jahr 1997, S 822.926,18 für das Jahr 1998, S 566.950,35 für das Jahr 1999, S 289.435,80 für das Jahr 2000, S 717.666,37 für das Jahr 2001 fest. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1997 bis 2001 rechnete der Prüfer zunächst den bisher erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 bis 2001 die Summen der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Fakturen von S 3.986.158 für das Jahr 1997, S 4.835.050 (plus verdeckte Gewinnausschüttung von S 690.372) für das Jahr 1998, S 4.876.983 für das Jahr 1999, S 7.093.073 für das Jahr 2000, S 701.629 für das Jahr 2001 hinzu, berücksichtigte einerseits die Wertänderungen der Liegenschaften in Form der Kürzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 um S 5.560.000, andererseits die Änderung der Erträge aus Beteiligungen (I. & J. A.-.KEG StNr. 00-000/0000) in Form der Kürzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 um S 162.000, für das Jahr 1999 um S 288.000, für das Jahr 2001 um S 72.000 und ermittelte solcher Art Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 bis 2001 mit nunmehr S 4.883.903 für das Jahr 1997, S 6.780.519 für das Jahr 1999, S 6.113.878 für das Jahr 1999, S 7.400.132 für das Jahr 2000 und -S 3.180.356 für das Jahr 2001.

Im Prüfbericht stellte der Prüfer die Feststellungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der geprüften Abgabenarten für die Jahre 1997 bis 2001 in Form des Verweises hinsichtlich der Umsatzsteuer zur Tz 1 PB, der Körperschaftsteuer zu Tz 2 bis 4 PB, der Kapitalertragsteuer zur Tz 3 PB dar.

Mit dem Verweis unter Tz 1 und 2 PB auf Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 27. Juni 2007 (=NS) begründete der Prüfer seine Vermutung, derzufolge die in den Fakturen der Anlage 1 ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt worden seien/der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspreche, mit dem Fehlen von Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr zu diesen Leistungen, womit es keinerlei Nachweis gebe, dass diese Leistungen tatsächlich bzw. im fakturierten Umfang erbracht worden seien. Bei der Vernehmung des Beschuldigten am 15. Mai 2003 sei das Fehlen der Dokumentationen damit, dass unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen würden, begründet worden. Schriftliche Ausführungen, die künftig vorgelegt würden, seien Rekonstruktionen der ursprünglich nicht dokumentierten Vorgänge.

Im Baugewerbe und den damit verwandten Gewerben sei eine ausschließliche verbale Kommunikation zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer und eine ausschließlich geistige Dokumentation der Geschäftsabläufe und der Leistungsergebnisse unüblich. Die Abwicklung ernsthafter Geschäfte auf dieser Grundlage sei undenkbar.

Selbst in der eigenen Unternehmensgruppe würden dort, wo die Leistungen unbestritten seien, fremdübliche Aufzeichnungen und Dokumentationen geführt:

Fortlaufend nummerierte, mit Datum versehene und vom jeweiligen Bauführer unterfertigte Bau-Tagesberichte mit Angabe der Namen der auf der Baustelle tätigen Arbeiter, deren tägliche Beschäftigungszeit in Stunden samt Beschreibung der einzelnen Tätigkeiten; die täglichen Leistungsergebnisse und die gleichzeitig auf der Baustelle tätigen sonstigen Handwerker seien ausgewiesen; Lieferscheine seien vom Baustellenverantwortlichen abgezeichnet. Eine Aufzeichnung der Namen der auf der Baustelle tätigen Arbeitnehmer und der täglich geleisteten Arbeitszeit. Aufzeichnungen einzelner Arbeitnehmer (Bezeichnung Wochenzettel, Stundenliste, auch ohne konkrete Bezeichnung) mit Angabe der Baustelle, der durchgeführten Arbeiten, des täglichen Beginns und Ende der Tätigkeit, der geleisteten Arbeitsstunden, bestätigt vom jeweiligen Baustellenverantwortlichen.

Zu jeder einzelnen Rechnung sei um detaillierte Bekanntgabe, in welchem Zeitraum welche Person (nicht Firmen, sondern konkrete Personen) welche konkreten Leistungen erbracht hätten, und um Beweis dessen durch geeignete sonstige Unterlagen ersucht worden. Darauf, dass die nachträgliche Rekonstruktion einer Vielzahl von Geschäftsfällen mehrerer Jahre aus dem Gedächtnis ohne geeigneter schriftlicher Unterlagen unglaublich und zur Erhellung des Sachverhaltes nicht geeignet sei, sei hingewiesen worden. Infolge Nichtvorlage von Unterlagen müsse der Abzug als Betriebsausgabe sowie der Vorsteuerabzug mangels Leistungserbringung durch die Bp versagt werden.

Im Anschluss daran verwies der Betriebsprüfer auf die Aufgliederung der nachstehend angeführten Beträge für die Jahre 1997 bis 2001 unter Anlage 1, derzufolge mangels Vorsteuerabzugs die Vorsteuern um S 337.469,77 für das Jahr 1997, S 204.149,96 für das Jahr 1998, S 548.223,10 für das Jahr 1999, S 1.136.810,40 für das Jahr 2000 und S 66.000 für das Jahr 2001 zu kürzen seien, und bemerkte, dass mangels Betriebsausgabeneigenschaft der Gewinn um S 3.986.157,55 für das Jahr 1997, S 4.835.049,80 für das Jahr 1998, S 4.876.983,50 für das Jahr 1999, S 7.093.072,68 für das Jahr 2000 und S 701.628,62 für das Jahr 2001 zu erhöhen sei.

Unter *Punkt 2) „Verdeckte Ausschüttung für das Jahr 1998“* NS (auf den in den Tz 1 bis 3 des Prüfberichts vom 20. Dezember 2007 verwiesen wurde) stellte der Prüfer fest, dass sich aus den in der Anlage 2 aufgegliederten Beträge und Feststellungen eine Vorsteuerkürzung in Höhe von € 115.062,03 samt einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von € 690.372,18 ergeben würden.

Der Anlage 2 zufolge seien von den auf das Jahr 1998 entfallenden Gesamtkosten von S 1.262.884,63, bestehend aus den Instandhaltungskostenpositionen „A-Gasse S 294.227,27“, „B-Gasse S 39.936,82“, „C-Gasse S 22.029,58“, „D-Gasse S 207.400“, „E-Gasse S 29.000“, „F-Gasse S 420.290,96“ samt den beiden Projektkostenpositionen „G-Gasse S 180.000“ und „H-Gasse S 70.000“, jene Leistungen der Privatsphäre der Geschäftsführer J. J. und Mag. E. I. zuzurechnen, die nicht weiterverrechnet worden seien. Als verdeckte Ausschüttung seien daher bei J. J. die Aufwendungen „7200 A- Rechnung Nr. 19 S 16.586,25 netto (Vorsteuerkürzung S 3.317,25) bzw. S 5.528,75 netto (Vorsteuerkürzung S 1.105,75)“, „7201 Instandhaltungskosten A-Gasse (=Renovierung: 2., I-Gasse 21/14) S 294.227,27 netto (Vorsteuerkürzung S 58.845,45)“ und „7207 Instandhaltungskosten F-Gasse, davon B- Hon. 14/98 Verleget. S 22.697,50 netto (Vorsteuerkürzung S 4.539,50), somit S 339.039,77 netto (Vorsteuerkürzung S 67.807,95); bei Mag. E. I. die Kostenpositionen „7205 Instandhaltungskosten D-Gasse, davon: C.- Rg. Sperrmüll S 27.400 netto (Vorsteuerkürzung S 5.480) und Umb. Instandhl.kost. Ettenreich auf 7207 S 53.573,04 netto (Vorsteuerkürzung S 10.714,61)“, „7206 Instandhaltungskosten E-Gasse S 29.000 netto (Vorsteuerkürzung S 5.800)“, „7207 Instandhaltungskosten Pernerstorfergasse davon: Umb. Lager J-Gasse S 56.297,34 netto (Vorsteuerkürzung S 11.259,47)“ und „7209 Projektkosten H-Gasse S 70.000 netto (Vorsteuerkürzung S 14.000)“, somit S 236.270,38 netto (Vorsteuerkürzung S 47.254,08) zu werten, infolge dessen die Vorsteuern in Höhe von S 115.062 (= 20 % von S 575.310,15) zu kürzen seien.

Unter Punkt 3 NS *„Wertveränderungen der Liegenschaften bei konzerninternen Verkäufen“* (auf den in den Tz 2 und 5 PB verwiesen wurde) in Verbindung mit der Anlage 3 führte der Prüfer als Begründung für die durch die Position „Wertänd. Liegenschaften“ bedingte Verminderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um S 5.560.000 ins Treffen, dass manche Grund-

stücke bzw. Grundstücksanteile bei konzerninternen Verkäufen außerordentliche und aus Sicht der Behörde wirtschaftlich nicht begründbare Wertschwankungen erfahren würden. Teilweise komme es zu Wertsteigerungen bis zu 200 % in wenigen Wochen, Anteile an manchen Grundstücken würden sogar am selben Tag zu unterschiedlichen Werten verkauft.

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass die meisten Wertsteigerungen (= Gewinne) bei Firmen erzielt würden, an denen keine Anleger beteiligt seien. In den (Handels-)KEGs würden zumeist geringe Wertsteigerungen erzielt, was zu erheblichen steuerlichen Verlusten führe, die den Kommanditisten zugewiesen würden. Die Verkaufspreise seien offensichtlich völlig willkürlich angesetzt worden, um in den jeweiligen Unternehmen die gewünschten Betriebsergebnisse zu erzielen.

Die im Jahr 2001 erzielten Umsätze aus dem Verkauf der Liegenschaft K-Gasse 5 seien lt. Anlage 3 mit S 10.340.000 ermittelt worden, woraus sich eine Änderung in Form einer Erlösmin- derung von (bisher 15.900.000,00 - lt. Bp 10.340.000,00 =) S 5.560.000,00 ergeben würde. Aufgrund der Niederschrift/des Prüfungsberichts erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen und die Abgaben, was die Um- satzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 bzw. die Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 betrifft, endgültig, was die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 betrifft, vorläufig fest- gesetzt wurden.

Mit der auf Aufhebung der obigen Bescheide gerichteten Berufung führte Prof. Keppert im Wesentlichen ins Treffen, dass die Voraussetzung für das Erlassen vorläufiger Bescheide eine Ungewissheit im Tatsachenbereich sei, jedoch nicht die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde gelöst werden würde (vgl. Ritz, BAO³, § 200 Rz 1). Tatsächlich beinhalte der Körperschaftsteuerbescheid 2001 überhaupt keine Angabe eines Grundes, wa- rum die Veranlagung nur vorläufig erfolgen soll.

In den Begründungen der Wiederaufnahmebescheide werde ausschließlich auf die Feststellun- gen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Nieder- schrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Diese Unterlagen würden keinen Nach- weis dafür, dass eine Wiederaufnahme gerechtfertigt sei, beinhalten. Gehe auch die BP nur von einer „*begründeten Vermutung*“ (siehe Seite 2 NS) und somit nicht von einem erwiesenen Tatbestand aus, würden dementsprechend die erwähnten Unterlagen überhaupt keine explizi- ten Ausführungen zu der Frage, wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen, beinhalten. Es sei Aufgabe der Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmiss- verständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30. September 1987, [87/13/0006](#)). Da die Begrün- dung von Wiederaufnahmen nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahms-

gründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen habe (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 mit Verweis auf VwGH 17. Oktober 1984, [84/13/0054](#)), sei der Bescheid schon aus diesem Grunde mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit belastet. Seien selbst die Sachbescheide mit einem Begründungsmangel behaftet, könnten dementsprechend auch deren Ausführungen insoweit nicht als ausreichende Begründung für eine Wiederaufnahme der Verfahren angesehen werden.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe sei nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht „nachholbar“ (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3). Zur Abweichung zu den eingebrachten Erklärungen hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass die wesentlichen Feststellungen aus dem Punkt der nicht anerkannten Fakturen resultieren würden.

Wenn zu diesen in der Niederschrift angeführt werde, dass *„die fehlenden Dokumentationen“* seitens Mag. I. damit begründet worden sein solle, *„dass unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen wurden“*, sei festzuhalten, dass eine derartige Aussage von diesem im gesamten Verfahren tatsächlich nicht getätigt worden sei. Hier sei vielmehr von der BP ganz offenkundig nur eine inhaltsleere Floskel verwendet worden.

Dies zeige sich unmittelbar bei Studium des von der Betriebsprüfung erwähnten Protokolls.

Die gegenständliche Textstelle in der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Mag. I. vom 15. Mai 2003 laute nämlich tatsächlich wie folgt:

„Auf Befragen, wieso keine Dokumentation zu den Parifizierungen ... in den beschlagnahmten Unterlagen vorgefunden wurde, gebe ich an, dass wir unter Zeitdruck viele unternehmerische Entscheidungen mündlich getroffen haben, wobei wir jedoch immer wirtschaftliche Begründungen zugrunde gelegt haben und im Einzelfall immer bereit sind, Sachverhalte mündlich zu begründen.“

In dieser Einvernehmung sei mit keiner Silbe über die gegenständlichen Leistungen gesprochen worden

Die Bw. sei keine Baumeisterin, weshalb nicht nachvollziehbar sei, aus welchem Grund sich die Betriebsprüfung bei ihren Erwägungen bezüglich vergleichbarer Aufzeichnungen auf Bautagesberichte u. ä. berufe.

Die Beweiswürdigung könne auf einer allenfalls nicht gegebenen Mitwirkung der Bw. nicht gestützt werden.

Die Rechtsgrundlage der gegenständlichen Prüfung sei § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG gewesen. Zwar würden für die Durchführung einer Betriebsprüfung im Rahmen des Finanzstrafverfahrens (mit Ausnahme des Wiederholungsverbots und Ankündigungsgebotes) die §§ 147 bis 153 BAO gelten, den Betroffenen komme aber unbestritten auch während einer solchen Prüfung die Stellung des Beschuldigten zu (vgl. Leitner, Finanzstrafrecht²,

157). Für diese habe daher während der Prüfung keine wie auch immer geartete Mitwirkungspflicht bestanden. Dies folge aus dem verfassungsrechtlich abgesicherten Verbot, wonach niemand zur Lieferung von Beweisen gegen sich selbst verhalten werden dürfe (Anklagegrundsatz gemäß Art. 90 Abs. 2 B-VG, Grundsatz des fairen Verfahrens gem. Art. 6 Abs. 1 EMRK und Unschuldsvermutung gem. Art. 6 Abs. 2 EMRK).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien bei den gegenständlichen Fakturen „*die darin ausgewiesene Leistung nicht ausgeführt bzw. ...entspricht ... der Rechtsmeinung ... nicht dem Wert der fakturierten Leistung.*“ Ohne anzugeben, welche der Rechnungen aus welchen Gründen in die eine oder die andere Gruppe falle, werde für sämtliche der Betriebsausgabenabzug zur Gänze verwehrt. Eine derartige Vorgangsweise sei gesetzwidrig.

Die diesbezüglich von der Betriebsprüfung gehegten Zweifel seien für sich allein noch keine Tatsachen, die den Spruch eines Bescheides zu tragen vermögen, und könnten nur dazu führen, weitere (neue) Ermittlungen durchzuführen, mit dem Ziel, die Zweifel in einem einwandfreien Beweisverfahren zu Tatsachen zu erhärten; die bloße Überlegung, dass ein bestimmter Vorgang nicht auszuschließen sei, rechtfertige noch nicht, ihn als erwiesen anzunehmen (VwGH 4. September 1992, [88/13/0244](#)).

Wider die gänzliche Aberkennung des Betriebsausgabenabzuges auch für jene Rechnungen, für die selbst vom Finanzamt eine Leistungserbringung zugestanden werde - hiermit meinte der steuerliche Vertreter jene Rechnungen, bei denen der „Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung“ entsprechen solle, argumentierte der steuerliche Vertreter mit dem Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG. Sei ausreichend, dass diese im Interesse des Betriebes erbracht worden seien, wozu auch Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Beweismittel zählen würden (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 4 Tz 57), so seien auch getätigte Aufwendungen zur Investorenkapitalgewinnung betrieblich veranlasst. Es stehe der Abgabenbehörde nicht zu, die Notwendigkeit und Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen; die Finanzverwaltung hat auch nicht die Aufgabe, die Wirtschaftlichkeit von Ausgaben oder die Zweckmäßigkeit der Aufwendung von Betriebsmitteln zu überprüfen (Zorn in Hofstätter/Reichl, EStG III, 25. Lieferung, § 4 Abs. 4 EStG):

Das Einkommensteuergesetz kenne kein Tatbestandsmerkmal der „Angemessenheit“ als Kriterium für die Zuerkennung von Betriebsausgaben. Diesem Umstand werde nunmehr auch vom Unabhängigen Finanzsenat Rechnung getragen, der aus diesem Grund selbst einen Angehörigenvertrag zu unangemessenen Bedingungen als Dienstverhältnis anerkenne (UFS 25. Juli 2005, RV/0134-L/03; zitiert bei Renner, ÖStZ 2005, 547).

Betreffend die umsatzsteuerliche Beurteilung verneinte der steuerliche Vertreter, dass das Umsatzsteuergesetz eine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung (Äquivalenz) erfordere, mit der Begründung, dass sich dies einerseits aus § 4 UStG, andererseits aus dem Belas-

tungskonzept einer Einkommensverwendungssteuer ergebe: belastet werde nicht der Verbrauch eines bestimmten Gutes, sondern der Aufwand, der im konkreten Fall für den Erwerb getätigt worden sei (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 62 und § 4 Tz 10 ff mit Verweis auch auf die einschlägige EuGH-Judikatur).

In weiterer Folge wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2013 erklärte der steuerliche Vertreter für den Fall einer aufhebenden Berufungsentscheidung die mit der Berufung rechtzeitig gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat als zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß [§ 119 Abs. 2 BAO](#) dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß [§ 166 BAO](#) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß [§ 303 Abs. 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 21. September 2009, [2008/16/0148](#)) sind Tatsachen im Sinne des [§ 303 BAO](#) ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden-sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. etwa VwGH 23. April 1998, [95/15/0108](#)). Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (siehe etwa VwGH 6. Juli 2006, [2003/15/0016](#), 24. Februar 2011, 2009/15/0161 und 4. März 2009, 2004/15/0135, mit weiteren Nachweisen). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. für viele: VwGH 18. Dezember 2008, [2006/15/0208](#)).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2007, [2002/14/0104](#), ist es Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (siehe VwGH 30. September 1987, [87/13/0006](#)). Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. z. B. VwGH 5. April 1989, [88/13/0052](#)).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu

prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. z. B. VwGH 16. November 2006, [2006/14/0014](#)). Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (siehe hiezu VwGH 30. November 1999, [94/14/0124](#), und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 5 zu § 166, wird bei Indizienbeweisen von Indizien (erwiesenen Hilfstatsachen) mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen (VwGH 26. Mai 1993, [90/13/0155](#); 27. März 2008, [2006/13/0109](#); 17. Oktober 2010, [2007/13/0078](#)).

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 37 und 38 zu § 303, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs liegt die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen (z.B. VwGH 26. November 2002, [99/15/0176](#), 17. Dezember 2003, [99/13/0131](#); 4. Juni 2009, [2004/13/0083](#); 20. Jänner 2010, [2006/13/0015](#)). Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art vorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2. April 1990, [89/15/0005](#); 22. März 2000, [99/13/0253](#)). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30. Mai 1994, [93/16/0096](#); 28. Mai 1997, [94/13/0032](#); 30. Jänner 2001, [99/14/0067](#)).

Aus dem Prüfbericht vom 20. Dezember 2007 (=PB) war ersichtlich, dass der Betriebsprüfer die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) begründenden Feststellungen für den Prüfungszeitraum mit dem Verweis hinsichtlich der Umsatzsteuer auf Tz 1 PB, der Körperschaftsteuer auf Tz 2-4 PB, der Kapitalertragsteuer auf Tz 3 PB bestimmt hatte. Mit der Bezugnahme in den Tz 1 und 2 PB auf die Prüfungsfeststellungen in der Tz 1 NS stellte der Prüfer eindeutig und unmissverständlich fest, dass bei den in der Anlage 1 ausgewiesenen Fakturen *„die Vermutung besteht, dass die darin ausgewiesenen Leistungen nicht ausgeführt wurden bzw. der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspricht“*.

Zwar kann eine Vermutung den Beweis gestützt auf Erfahrungen ermöglichen, die Beweislast von Gesetzes wegen verschieben (widerlegliche gesetzliche Vermutung) oder ein Beweiserfordernis ganz beseitigen (unwiderlegliche gesetzliche Vermutung), jedoch ist eine tatsächliche Vermutung Bestandteil jedes mittelbaren Beweises, der zur vollen Überzeugung beispielsweise des Unabhängigen Finanzsenats führt. Ein mittelbarer Beweis liegt dann vor, wenn beispiels-

weise ein Betriebsprüfer sich wie beschrieben nicht unmittelbar, sondern nur gestützt auf Indizien und Erfahrungen von einer Tatsache überzeugen kann. Erfolgt die Beweiswürdigung beim mittelbaren Beweis mit Hilfe eines Ableitungsschlusses, der nur zu einer Hypothese über den zu beweisenden Sachverhalt führt, so stellte der Prüfer mit der Wahl des Wortes „Vermutung“ klar und eindeutig fest, dass er gestützt auf eigene Erfahrungen von fehlenden a) Grundaufzeichnungen, b) Verträge, c) Vereinbarungen oder sonstiger Schriftverkehr, also von Indizien auf nicht bewiesene Tatsachen geschlossen hatte. Mit dem Fehlen von konkreten Angaben zu im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten Tatsachen, die später hervorgekommen sind, beinhalteten die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, also keine neue Tatsache im Sinn des [§ 303 BAO](#). Folglich war der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge zu geben und waren die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide aufzuheben, wodurch das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat; die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen angefochtenen Sachbescheide scheiden somit aus dem Rechtsbestand aus. [Sohin kann dahingestellt bleiben, inwieweit die vom Finanzamt vorgenommenen Änderungen an den Abgabebemessungsgrundlagen für die Streitjahre der Höhe nach zu Recht erfolgt sind]. Damit erwies sich die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2001, nachdem diese infolge der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden, gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig (geworden) und war gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Februar 2013