



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 30. September 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Friedrich Burggasser, gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs, vertreten durch Dr. Wolfgang Bichler, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt eine Apotheke und ermittelt den Gewinn hieraus durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Im Zuge einer die Jahre 1998 bis 2000 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest (Tz. 15 des BP Berichts), der Bw. habe im Jahr 1999 eine steuerpflichtige Einnahme in Höhe von 22.307,00 S auf Privatkonto und nicht als Ertrag verbucht. Die Einnahme resultiert den Ausführungen des Prüfers zufolge aus einem nach Beendigung eines Rechtsstreites geleisteten Ersatz von im Jahr 1998 angefallenen und vom Bw. in diesem Jahr auch als Aufwand verbuchten Vermessungskosten.

Der Prüfer erhöhte daher den Gewinn sowie die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage des Jahres 1999 um jeweils 22.307,00 S. Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 blieb dies die einzige Feststellung der BP.

Das FA nahm den Feststellungen der BP folgend die Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wieder auf und erließ entsprechende neue Sachbescheide. Bei der Umsatzsteuer führte die Wiederaufnahme des Verfahrens zu einer Erhöhung der Zahllast um 4.461,00 S. Die bisherige Zahllast hatte 919.565,00 S betragen.

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999. Zur Begründung verweist der Bw. auf das bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², S. 736, zitierte Erkenntnis des VwGH 10.7.1996, 92/15/0101 sowie auf die in der erwähnten Kommentarstelle weiter enthaltene Ausführung, im Erkenntnis 12.4.1994, 90/14/0044 habe der VwGH hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet. Im vorliegenden Fall betrage die Nachforderung für das Jahr 1999 324,20 €, das seien 0,48 % der bisher bezahlten Umsatzsteuer.

Der Prüfer begründet in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme seine die Wiederaufnahme des Verfahrens bejahende Ermessensübung damit, seiner Ansicht nach handle es sich um die Richtigstellung einer Buchung, die vom steuerlichen Berater des Bw. falsch durchgeführt worden sei. Die Rückerstattung des im Jahr 1998 angefallenen betrieblichen Aufwandes (Vermessungskosten bei einem Rechtsstreit) wäre im Jahr 1999 als Ertrag zu verbuchen gewesen. Die Ermessensentscheidung sei in ihrer Gesamtheit zu sehen. Es sei daher für den Prüfer nicht nachvollziehbar, warum gegen die Änderung bei der Einkommensteuer nicht berufen worden sei.

In der zu dieser Stellungnahme eingereichten Gegenäußerung hält der Bw. ausdrücklich fest, er habe nicht gegen die Feststellungen selbst, sondern nur gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 berufen. Daher ginge die Stellungnahme ins Leere.

Im Übrigen seien die Judikatur sowie der Kommentar von Ritz so eindeutig, dass die Wiederaufnahme nicht zulässig sei.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Begründend führt das FA aus, die Verfügung der Wiederaufnahme liege im Ermessen. Amtswegige Wiederaufnahmen würden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig seien. Die von der BP als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Feststellung, ein Ertrag von 22.307,00 S sei der Umsatzsteuer zu unterziehen, habe auch ertragsteuerliche Konsequenzen, nämlich eine Gewinnerhöhung von 22.307,00 S bei 50 %iger Progression. Bei der Beurteilung, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen sei, sei bei mehreren Verfahren die steuerliche Auswirkung insgesamt zu berücksichtigen. Berücksichtige man die umsatz- und die ertragsteuerlichen Auswirkungen insgesamt, liege jedenfalls keine Geringfügigkeit der Auswirkungen vor. Bei der Ermessensübung sei daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben.

In seinem gegen die Berufungsvorentscheidung gestellten Vorlageantrag verweist der Bw. bezüglich Geringfügigkeit darauf, auch bei der Einkommensteuer mache die Nachzahlung in Höhe von 13.950,00 S nur 1,14 % aus. Bereits nach dem Erkenntnis des VwGH 10.5.1994, 94/14/0024 sei auch dieser Betrag als geringfügig anzusehen.

In der am 30. September 2003 abgehaltenen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher 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. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinn des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. z.B. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157).

Der Bw. hat nicht bestritten, dass betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 ein Wiederaufnahmegrund vorliegt. Er hält in seiner zur Stellungnahme der BP eingereichten Gegenäußerung vielmehr ausdrücklich fest, gegen die Feststellungen selbst nicht berufen zu haben. Es kann daher für die weiteren Ausführungen, und zwar sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, von der unstrittigen Tatsache ausgegangen werden, dass der Bw. im Jahr 1999 einen umsatzsteuerpflichtigen Ertrag nicht als solchen verbucht und die Umsatzsteuer nicht abgeführt hat.

Der Bw. wendet sich mit seinem Vorbringen über die Geringfügigkeit gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenvorgangs handelt es sich - wie erwähnt - um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Der Bw. sieht die seiner Meinung nach eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausschließende Geringfügigkeit darin, dass die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 1999 lediglich 0,48 % der bisherigen Zahllast betragen hat.

Eine Erhöhung der Zahllast um 0,48 % mag zwar als prozentuell geringfügig bezeichnet werden können. Dieser Umstand verhilft der Berufung aber nicht zum Erfolg.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden nämlich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in der Regel dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², Tz. 40 zitierte Judikatur). So hat der VwGH im Erkenntnis 12.4.1994, 90/14/0044 die absolute und relative Geringfügigkeit als ermessensrelevant bezeichnet.

Eine der Wiederaufnahme entgegenstehende Geringfügigkeit ist daher dann nicht gegeben, wenn die steuerliche Auswirkung absolut betrachtet nicht geringfügig ist. Es wäre auch mit

den bei Ausübung des Ermessens unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit zu berücksichtigenden öffentlichen Interessen, die mit der Vollziehung von Abgabengesetzen zu verfolgen sind, sowie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, die Nachforderung eines Steuerbetrages nur deshalb zu unterlassen, weil er gemessen an den von einem Steuerpflichtigen erzielten Umsatz oder Gewinn prozentuell gesehen geringfügig wäre, während dieser Betrag absolut gesehen keineswegs als geringfügig bezeichnet werden kann.

Im Erkenntnis 28.5.1997, 94/13/0032 hat der VwGH die Erhöhung des erklärten Gewinnes um 25.043,00 S als absolut gesehen nicht geringfügig angesehen und das bei Verfügung der Wiederaufnahme ausgeübte Ermessen als dem Gesetz entsprechend bewertet. Im Erkenntnis 10.7.1996, 92/15/0101 hat der Gerichtshof Gewinnerhöhungen um 21.764,92 S und um 18.562 S als weder absolut noch relativ gering bezeichnet.

Eine bestimmte Grenze, bis zu der ein Abgabennachforderungsbetrag als absolut gesehen geringfügig zu bezeichnen wäre, ist der Rechtsprechung nicht zu entnehmen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bewegen sich aber die Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 22.307,00 S - ein Betrag, der auch im Bereich der in den zuvor genannten Erkenntnissen des VwGH als nicht geringfügig bezeichneten Gewinnerhöhungen liegt - sowie die daraus resultierende Zahllasterhöhung von 4.461,00 S in einer Größenordnung, die absolut gesehen nicht als geringfügig einzustufen ist.

Der gegenständliche Umsatzsteuernachforderungsbetrag liegt auch deutlich über den vom VwGH in dem in der Berufung zitierten Erkenntnis 10.7.1996, 92/15/0101 als geringfügig erkannten Umsatzsteuernachforderungen zwischen 37,36 S und 1.053,00 S sowie über den im Erkenntnis 22.11.2001, 98/15/0157 als geringe Änderungen bezeichneten Umsatzsteuernachforderungen von 1.000,00 S und 2.000,00 S.

Der in Rede stehende Betrag wird auch nach der Verkehrsauffassung nicht als geringfügige Größe zu beurteilen sein. Zur Verdeutlichung sei auf den bei der Einkommensteuer bestehenden Alleinverdiener(Alleinerzieher)absatzbetrag von 5.000,00 S und Verkehrsabsatzbetrag von 4.000 S verwiesen (es geht hier nicht um eine vom VwGH im Erkenntnis 10.5.1994, 94/14/0024 als unzulässig bezeichnete saldierende Betrachtung von Umsatz- und Einkommensteuer, sondern nur um einen Vergleich absoluter Beträge). Diese Beträge werden insbesondere aus der Sicht jener, die Anspruch darauf haben, nicht als geringfügig einzustufen sein. Ebenso wenig geringfügig ist der gegenständliche Betrag von 4.461,00 S, der in der Größenordnung der genannten Absatzbeträge liegt. Damit verbietet es

auch die Verantwortung der Allgemeinheit gegenüber, diesen Betrag als unbedeutend abzutun.

Bei einem Betrag von 4.461,00 S kann auch nicht mehr davon ausgegangen werden, der unter dem Gesichtspunkt der "Zweckmäßigkeit" mit der Erlassung eines Bescheides verbundene Verwaltungsaufwand stünde außer Verhältnis zum nachgeforderten Steuerbetrag. Der Grundsatz der Verwaltungsökonomie zwingt daher nicht zur Unterlassung der Bescheiderteilung.

Da der Nachforderungsbetrag von 4.461,00 S nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats bereits für sich nicht als geringfügig zu beurteilen ist, kann die Frage, ob für die Beurteilung der Verfügung einer Wiederaufnahme bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (so Ritz, a.a.O., § 303 Tz. 41), dahingestellt bleiben. Der VwGH hat etwa in dem bereits erwähnten Erkenntnis 10.5.1994, 94/14/0024 eine Saldierung von Umsatz- und Einkommensteuer aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen abgelehnt, in den Erkenntnissen 10.7.1996, 92/15/0101 und 22.11.2001, 98/15/0157 hat er die Umsatzsteuernachforderungen jeweils als geringfügig bezeichnet, ohne die einkommensteuerlichen Auswirkungen mit einzubeziehen.

Selbst wenn schließlich der gegenständliche Nachforderungsbetrag als geringfügig zu betrachten wäre, wäre damit die Zulässigkeit der Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen.

Die Geringfügigkeit von Wiederaufnahmegründen und der damit unmittelbar verbundenen steuerlichen Auswirkungen ändert nämlich nichts an der prinzipiellen Berechtigung der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens (Stoll, BAO Kommentar, 2940). Die Geringfügigkeit steht der Wiederaufnahme bloß in der Regel (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238), nicht aber generell entgegen. Bei geringfügigen Auswirkungen wird der Behörde im Rahmen der nach § 303 Abs. 4 BAO erforderlichen Ermessensübung lediglich eine besondere Begründungspflicht auferlegt, warum sie im Eingriff in die Rechtskraft keine Unbilligkeit gegenüber dem Abgabepflichtigen erblickt hat, die die Zweckmäßigkeit überwiegt (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180).

Die Abwägung der Interessen lässt im vorliegenden Fall keine die Zweckmäßigkeit überwiegende Unbilligkeit erkennen.

Es hätte dem Bw. nämlich bewusst sein müssen, dass eine betriebliche Einnahme nicht auf Privatkonto zu buchen ist. Dadurch, dass der Bw. einen betrieblichen Ertrag nicht auch als solchen verbucht und die ertrag- und umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Einnahme außer Acht gelassen hat, hat er ein Verhalten gesetzt, welches ein berücksichtigungswürdiges

Interesse des Bw. an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides nicht zu begründen vermag.

Das öffentliche Interesse an der Vollziehung der Abgabengesetze sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind somit über die Interessen des Bw. zu stellen.

Es spricht daher nichts dagegen, auch im vorliegenden Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Die Berufung war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, 1. Oktober 2003