



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-Gesellschaft, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 1. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 2. November 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der berufungswerbenden Gesellschaft sind technische Dienste.

Anlässlich einer im zweiten Halbjahr 2005 abgeschlossenen und die Jahre 2000 bis 2002 betreffenden Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 6. Juli 2005 [= Anlage I zum BP-Bericht] entnommen werden*):

Pkt. 1 SIB-GmbH WJ 2000 bis WJ 2002 – Umsatzsteuer:

Sachverhalt:

Die Firma SIB-GmbH (Muttergesellschaft) ist zu 100% an der Firma SIV-GmbH (Tochtergesellschaft) beteiligt.

Zwischen den beiden Firmen besteht ein Organschaftsverhältnis, sowohl in umsatzsteuerlicher

als auch in KöSt-rechtlicher Sicht, da neben den Erfordernissen der organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung zusätzlich ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen wurde. Da von der SIV-GmbH Wirtschaftsgüter genutzt werden, die von der SIB-GmbH angeschafft wurden, wurde bisher von der SIB-GmbH eine Miete an die Tochtergesellschaft verrechnet, die bisher mit 20% Umsatzsteuer versteuert wurde.

Prüferfeststellung:

Aufgrund des bestehenden Organschaftsverhältnisses stellt die anteilige Vermietung von Gegenständen der Mutter an die Tochter einen nicht steuerbaren Innenumsatz dar. Die steuerbaren Umsätze der Muttergesellschaft sind daher um die verrechnete Miete zu kürzen.

	WJ 2000	WJ 2001	WJ 2002
	(ATS)	(ATS)	(EUR)
Minderung Umsätze 20%	315.000,00	533.000,00	35.137,39

Pkt. 2 SIB-GmbH - abziehbare Vorsteuer:

Bisher wurden von der SIB-GmbH nachstehende Vorsteuerbeträge geltend gemacht:

	WJ 2000	WJ 2001	WJ 2002
	(ATS)	(ATS)	(EUR)
abziehbare Vorsteuer	436.385,00	595.708,47	52.839,00

Prüferfeststellung:

Aufgrund des bestehenden Organschaftsverhältnisses sind die beiden Firmen aus umsatzsteuerlicher Sicht als ein Unternehmen anzusehen. Da sowohl die SIB-GmbH als auch die SIV-GmbH Umsätze tätigen, die nach § 6 Abs. 1 Z 13 UStG steuerbefreit sind, ist nach § 12 Abs. 3 Z 1 UStG für diese Umsätze der Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen.

Teilt man die Vorsteuern nach § 12 Abs. 5 Z 1 UStG auf, so ergibt sich folgendes Bild:

	2000	2001	2002
Währung	ATS	ATS	EUR
Umsätze Tochter (Versicherungen)	12.676.000,00	22.096.349,00	1.841.911,97
Gesamtbetrag der Entgelte 0%	1.220.953,83	897.816,76	144.233,69
Umsätze Mutter 20%	520.629,71	835.455,77	137.148,02
-Innenumsatz 20%	-315.000,00	-533.000,00	-35.137,29

verbl. Umsatz	205.629,71	302.455,77	102.010,73
Vorsteuer	497.478,90	679.107,66	60.298,60
Kürzung bisher (geschätzt)	61.093,90	83.399,19	7.405,09
Vorsteuer	436.385,00	595.708,47	52.893,51
Gesamtbetrag	13.581.953,83	22.461.165,76	1.951.008,37
davon unecht steuerbefreit	13.691.324,12	22.691.709,99	1.884.134,93
davon steuerpflichtig	205.629,71	302.455,77	102.010,73
lt. BP FA LINZ			
Verhältnis	0,02	0,01	0,05
	7.471,63	9.051,77	3.264,68
Vorsteuerkürzung	428.913,37	586.656,70	49.628,83

Allerdings bestünde auch die Möglichkeit die Vorsteuern nach Maßgabe des § 12 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Danach wäre diejenige Vorsteuer zur Gänze abzugsfähig, welche auf die Investitionen und Aufwendungen entfallen, die den uest-pflichtigen Umsätzen zuzuordnen wären. Falls eine Aufteilung der Vorsteuern nach § 12 Abs. 4 UStG gewünscht wird, wären die direkt den steuerpflichtigen Umsätzen zuzuordnenden Vorsteuerbeträge aus Investitionen bekannt zu geben.

Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens:

a) Wiederaufnahmegründe

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf nachfolgende neue Tatsachen gestützt:

- Umsätze wurden als steuerbar erklärt, obwohl sie nicht steuerbare Innenumsätze (Organmutter - Organtochter) darstellten.
- Weiters wurden Vorsteuern von Wirtschaftsgütern geltend gemacht, welche unter die Ausschlussregel des § 12 Abs. 3 Z 1 UStG fallen.
- Das Mietverhältnis zwischen der Organmutter und der Organtochter wurde dem Finanzamt Linz jedenfalls in den Jahren 2000 bis 2002 nicht offen gelegt.

b) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens

Aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist es für den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO erforderlich, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig

bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufnehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Dies ging aus den Erklärungen jedenfalls nicht hervor, da man aus der Bezeichnung Mieterträge 20% nicht schließen kann, es handle sich um nicht steuerbare Innenumsätze. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher gem. § 303 BAO zulässig.

c) Grundsatz von Treu und Glauben

Fraglich ist jedoch, inwieweit bei der Ermessensübung der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten ist.

Der Grundsatz von Treu und Glauben besteht nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt.

Dies ist jedoch in diesem Verfahren nicht der Fall.

Aus der Tz 17 des Prüfungsberichtes der Jahre 1996 bis 1998 geht hervor, dass der Vorprüfer zunächst den vorliegenden Sachverhalt rechtlich richtig unter den Tatbestand des § 12 Abs. 3 Z 1 UStG subsumiert hat, da er wie folgt schreibt:

"Die Organgesellschaft SIV-GmbH ist ausschließlich als Versicherungsmaklerunternehmen tätig und hat durch diese Tätigkeit ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze. Sämtliche Büroräumlichkeiten, EDV Geräte etc., die von der SIV-GmbH für diese Geschäftstätigkeiten verwendet werden, sind wie oben angeführt vom Organträger mit Vorsteuerabzug angeschafft worden. Bei der SIB-GmbH erfolgte jedoch für diese unecht steuerbefreiten Umsätze der Organgesellschaft keine Vorsteuerkürzung! "

Dass schlussendlich dennoch eine "Miete" angesetzt und keine Vorsteuerkürzung vorgenommen wurde, könnte sich aus einer im Zuge der Schlussbesprechung angestrebten Kompromisslösung erklären, da sich bei einer steuerpflichtigen Vermietung verteilt auf 5 Jahre der "Vorteil" des Vorsteuerabzuges letztendlich wieder ausgleicht. Keinesfalls kann jedoch aus dem Bericht geschlossen werden, dass der Prüfer dazu aufgefordert hätte, künftig alle Wirtschaftsgüter wiederum weiterzuvermieten, vielmehr hat er genau darauf hingewiesen, dass wegen der unecht steuerbefreiten Umsätze grundsätzlich eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen wäre.

Auch wenn ein bestimmter Sachverhalt jahrelang zu keiner Beanstandung geführt hat, liegt weder ein Verstoß von Treu und Glauben noch ein Ermessensmissbrauch vor, wenn diese Sachverhalte erst viel später anlässlich einer Überprüfung zum Anlass einer Wiederaufnahme herangezogen werden (VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben liegt daher nicht vor.

d) Begründung des Ermessensgebrauchs

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit (Bedachtnahme auf die berechtigten Interessen der Partei):

Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen. Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus den Wiederaufnahmsgründen ergibt vor, noch liegen besondere Umstände (zB Treu und Glauben) vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen.

c) Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse)

Die Gründe der Wiederaufnahme des Verfahrens sind insgesamt als nicht geringfügig anzusehen, sodass die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie nicht unzweckmäßig ist.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Außenprüfung am 2. November 2005 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 sowie einen Erstbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2003.

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2000, 2001, 2002 und 2003 wurde am 1. Dezember 2005 eine Berufung eingebbracht. Es wurde beantragt, die Wiederaufnahmebescheide bezüglich Umsatzsteuer 2000 bis 2003 und die damit verbundenen Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 aufzuheben.

„§ 303 Abs. 4 BAO regelt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und

bildet damit die Handhabe, um rechtskräftige Bescheide aufgrund von Feststellungen anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen beseitigen und Berichtigungen vornehmen zu können. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens kann nur auf solche Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Behörde bisher noch keine Kenntnis hatte (vgl. VwGH 29.3.1965, 1335/64). Die spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S 2937). Das nachträgliche Bekanntwerden des Bestehens oder Nichtbestehens der das Steuerschuldverhältnis berührenden Tatumstände ist erforderlich.

Im gegenständlichen Fall war der SIB-GmbH durch die vorangegangene Betriebsprüfung (Bericht vom 6. September 1999, Nummer 102015/99) vorgeschrieben worden, eine jährliche Jahresmiete zuzüglich Umsatzsteuer für die nächsten fünf Jahre an die SIV-GmbH weiterzuverrechnen. Die Ermittlung der Höhe der anteiligen Weiterverrechnung erfolgte aufgrund der Investitionssumme und auf Basis der festgesetzten Abschreibungsdauer von fünf Jahren. Diese Vorgangsweise wurde für die Folgejahre beibehalten und im Fall von Neuinvestitionen wurden analog zu den BP-Feststellungen Mieten weiterverrechnet. Diese Weiterverrechnung wurde von der nunmehrigen Betriebsprüfung als nicht steuerbarer Innenumsatz qualifiziert und eine Vorsteuerkürzung vorgenommen.

Die Weiterverrechnung ist in der Buchhaltung jederzeit ersichtlich gewesen und wurde bei der Umsatzsteuersonderprüfung (Niederschrift vom 2. August 2001, Nummer 204066/01) für den Zeitraum März 2001 bis Mai 2001 nicht beanstandet. Der Abgabenbehörde waren daher die im Zeitpunkt August 2001 betreffenden Tatsachen nicht nur aufgrund der von ihr selber in den Vorjahren durch die BP vorgegebene Vorgangsweise bekannt, sondern sie wurden von ihr auch bereits überprüft und nicht beanstandet. Vielmehr wurde die SIB-GmbH in einer weiteren Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum März 2003 bis Juni 2003 (Niederschrift vom 19. August 2003, Nummer 201112/03) ausdrücklich aufgefordert, noch zusätzliche Positionen in die Weiterverrechnung mit aufzunehmen und weiter Miete analog der Betriebsprüfung für 1996 bis 1998 anzusetzen. Es kann also keinesfalls davon die Rede sein, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, da die Vorgangsweise auf laufende Anordnung der Betriebsprüfung bzw. der Umsatzsteuersonderprüfung erfolgte. Da die letzte Umsatzsteuersonderprüfung, in welcher nochmals zur gleichen Vorgangsweise aufgefordert wurde, den Zeitraum bis Juni 2003 umfasst und die SIB-GmbH per 28. Februar eines jeden Jahres bilanziert und dem Wirtschaftsjahr entsprechend auch ihre Umsätze erklärt, gilt jedenfalls für alle nunmehr wieder aufgenommenen Verfahren, dass keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind.

Soll nämlich eine Tatsache als neu hervorgekommen und damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. VwGH 5.4.1989, 88/13/52). Dies kann im gegenständlichen Fall wohl eindeutig durch die Betriebsprüfung und Umsatzsteuersonderprüfungsniesschriften negiert werden.

Selbst wenn die durch die Umsatzsteuersonderprüfungen jedenfalls der Abgabenbehörde bekannte weitere BP-analoge Vorgangsweise nicht bekannt gewesen wäre, würde allein schon durch die Vorgangsweise der BP für die Vorjahre sich ein Verstoß gegen Treu und Glauben ergeben und die Wiederaufnahme wäre als Ermessenswidrigkeit zu qualifizieren.

Weiters ist noch festzuhalten, dass eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes alleine eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigt (vgl. Stoll, aaO., S 2931, VwGH 21.4.1980, 2967/79)."

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer am 15. Dezember 2005 aus:

a) Umsatzsteuerbescheid 2003

Da für das Veranlagungsjahr 2003 keine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO verfügt worden sei, sei die Berufung hinsichtlich des Jahres 2003 gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

b) Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; 28.1.1998, 95/13/0141; 21.7.1998, 93/14/0187,0188).

Dies sei im gegenständlichen Verfahren nach Meinung des Prüfers nicht der Fall gewesen.

Nach Meinung der Betriebsprüfung wäre es voreilig, alleine aus der Bezeichnung "Mieterträge 20%" in den angefochtenen Erklärungen zu schließen, dass es sich dabei wiederum ausschließlich um Vermietungen an die Organtochter gehandelt habe.

Ohne weitere Sachverhaltsermittlungen (bspw. Vorhalt, Ergänzungersuchen) sei es daher nicht möglich gewesen, zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen.

Die (unrichtige) rechtliche Würdigung der Betriebsprüfung in den Vorjahren entfalte für die Folgejahre keinerlei Bindungswirkung und lasse für sich allein auch nicht den Schluss zu, dass auch in Hinkunft alle weiteren, in den Folgejahren angeschafften Wirtschaftsgüter für

Vermietungszwecke an die Organtochter eingesetzt werden würden. Sie hätten genauso gut für die weiteren Geschäftszwecke der Firma SIB-GmbH verwendet werden können.

In der Umsatzsteuersonderprüfung vom 2. August 2001 für den Zeitraum März 2001 bis Mai 2001 seien keine Feststellungen getroffen worden. Jedoch lasse sich daraus nicht ableiten, dass damit der der Feststellung zugrunde liegende Sachverhalt deshalb offen gelegt worden sei. Außerdem seien die verrechneten Mieten nicht monatlich (laufend) eingebucht worden, sondern erst im Zuge der Bilanzerstellung bei den Um- und Nachbuchungen. Eine verrechnete Miete an die Organtochter sei daher im Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung gar nicht ersichtlich gewesen.

Die Umsatzsteuersonderprüfung vom 19. August 2003 für den Zeitraum März 2003 bis Juni 2003 betreffe das Wirtschaftsjahr 2004, welches bislang noch gar nicht veranlagt worden sei. Hier sei zwar auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, jedoch auch auf eine vorzunehmende Vorsteuerkürzung verwiesen worden.

Insgesamt sei daher nach Meinung der Betriebsprüfung eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte die steuerliche Vertretung am 28. März 2006 aus:

„Schon aus der Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes vom 6. September 1999 geht hervor, dass jedenfalls in den Jahren 2000 und 2001 zwischen SIB-GmbH und SIV-GmbH Mieten erklärt werden, da die Jahresmieten der von der BP festgesetzten Summe für den Zeitraum der Investitionen bis 1998 fünf Jahre lang zu erklären sind. Das Mietverhältnis selber zwischen der Organmutter und Organtochter war dem Finanzamt Linz daher jedenfalls offen gelegt. Dies bestätigt der jetzige Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme ja auch unter Pkt. C, wo er schreibt, dass eine Miete, verteilt auf fünf Jahre, als Kompromisslösung im Zuge der Schlussbesprechung angesetzt worden wäre. In der laufenden Buchhaltung wird seit dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 auf dem Konto 8405 eine monatliche Miete eingebucht, im Zuge der Bilanzerstellung kommt es zu Um- und Nachbuchungen, da für laufende Investitionen analog den BP-Feststellungen vorgegangen wurde. Für die Umsatzsteuersonderprüfung des Zeitraumes März 2001 bis Mai 2001 war daher jederzeit ersichtlich, dass Mieten zwischen den beiden Gesellschaften verrechnet wurden, da auf dem Konto 8405 ausschließlich diese Mieten verbucht waren und aus den Buchhaltungsauswertungen eindeutig hervorgeht, dass die SIB-GmbH an die SIV-GmbH Mieten verrechnet. Andere Mieten sind auf diesem Konto nicht verbucht. Gleiches gilt für die Umsatzsteuersonderprüfung vom 19. August 2003. Hier ist aus dem Konto 8405 ebenfalls klar ersichtlich gewesen, dass ausschließlich Mieten zwischen den beiden Gesellschaften verbucht worden sind. Hier wurde die SIB-GmbH explizit aufgefordert,

eine entsprechende Miete für ein neues Büro (dh für Neuinvestitionen) zu verrechnen, dh es war der Abgabenbehörde die Vorgangsweise nicht nur offen gelegt, sondern der Abgabepflichtige wurde extra nochmals dazu aufgefordert, entsprechend den BP-Feststellungen vorzugehen. Dass die Umsatzsteuersonderprüfung das Wirtschaftsjahr 2004 betrifft, tut nichts zur Sache, hier ist vielmehr maßgeblich, dass der Abgabenbehörde jedenfalls zum 19. August 2003 bekannt war, dass Mieten weiterverrechnet wurden und dass zur weiteren analogen Vorgehensweise aufgefordert wurde. Das Wirtschaftsjahr 2002 wurde am 2. Februar 2004 veranlagt, sodass jedenfalls durch beide Umsatzsteuersonderprüfungen für die Jahre bis 2003 der Abgabenbehörde die Vorgangsweise bekannt und offen gelegt war. Entsprechend dem VwGH vom 9.7.1997, 96/13/0185 war der zugrunde liegende Sachverhalt somit eindeutig offen gelegt und der Abgabenbehörde war der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr im wiederaufnehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Eine Wiederaufnahme ist daher nicht zulässig.

Bezüglich der weiteren Ausführungen des Betriebsprüfers ist folgendes auszuführen: Es wird angeführt, dass die abgabepflichtige Gesellschaft in diesem Verfahren nicht zu der Vorgangsweise aufgefordert worden ist: Das ist nicht richtig. Aus dem vom Betriebsprüfer angeführten Satz aus dem Betriebsprüfungsbericht (bei der SIB-GmbH erfolgte jedoch bisher für diese unecht steuerbefreiten Umsätze der Organgesellschaft keine Vorsteuerkürzung) kann keinesfalls geschlossen werden, dass für Folgezeiträume nicht analog vorgegangen werden soll. Es wird vielmehr der nachfolgende Satz (es erfolgt daher im Zuge der BP ein Ansatz einer Miete für die Nutzung dieser Büroräumlichkeiten bzw. EDV-Geräte) unterschlagen. Dass der Ansatz einer Miete, wie vom jetzigen Prüfer vermutet, nur eine Kompromisslösung gewesen wäre, ist nirgends auch nur ansatzweise dokumentiert. Für die Abgabepflichtige selber und auch für die Abgabenbehörde selbst war aufgrund der USO-Feststellung vom 19. August 2003 die analoge Weiterführung der BP-Feststellungen eindeutig. Auch in der Umsatzsteuernachschaum zum Prüfungszeitraum 1996 bis 1998, für den Zeitraum per Februar 1999, kam es zu keiner Vorsteuerkürzung aus Neuinvestitionen. Hätte es sich um eine Kompromisslösung nur für die drei geprüften Jahre gehandelt, so hätte zumindest im Nachschauzeitraum die Vorgehensweise nicht analog weitergeführt werden dürfen und es zu einer Vorsteuerkürzung aus Neuinvestitionen kommen müssen. Gleiches gilt selbstverständlich auch für die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung vom 19. August 2003.

Zusammengefasst lässt sich hierzu sagen: Sowohl für die Umsatzsteuersonderprüfung aus 2001 als auch für jene aus 2003 war aus den vorgelegten Kontoblättern eindeutig ersichtlich, dass Mieten zwischen den Gesellschaften verrechnet wurden. Waren nur Mieten aufgrund der ursprünglichen Betriebsprüfung weiter zu verrechnen gewesen, hätte es in beiden

Prüfungszeiträumen keine Weiterverrechnung von Mieten geben dürfen. Auch die Vorgehensweise bei der Umsatzsteuernachschaub der ursprünglichen Prüfung sowie der Prüfungsbericht selber sprechen ebenfalls für die Vorschreibung einer analogen Vorgehensweise. Die Feststellung, dass die Umsatzsteuersonderprüfung vom 19. August 2003 das Wirtschaftsjahr 2004 betrifft, welches bislang noch nicht veranlagt ist, bestätigt nur, dass dem Finanzamt jedenfalls zum Prüfungszeitpunkt per 19. August 2003 die Vorgehensweise offen gelegt und der Abgabenbehörde hinreichend bekannt war.

Bezüglich des Bescheides für 2003 ist es richtig, dass es sich um keine Wiederaufnahme handelt. Hierbei ist jedoch analog zu dem oben Gesagten der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten. Da Treu und Glauben nicht die Wirkung erzeugt, dass unzutreffende Auffassungen von Betriebsprüfungsorganen im Bereich der Tatsachen und Rechtsbeurteilung fortgeführt werden, die Verletzung von Treu und Glauben allerdings zu bejahen ist, werden in diesem Fall Billigkeitsmaßnahmen insbesondere nach § 236 BAO als Korrektive anzuwenden sein.“

Die Berufung wurde am 22. April 2006 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die amtsweigige Wiederaufnahme für die Jahre 2000 bis 2002 zulässig war oder nicht.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine 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.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0120).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissenstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach der Judikatur muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2932).

Nach Wiedermann muss man somit entscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung einer Wiederaufnahme ausschließen würde, oder ob der Behörde eine Tatsache unbekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S 101, Orac-Verlag, Wien 1998).

Die Berufungswerberin (Bw.) führt zur Bekämpfung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme ins Treffen, dass aus dem BP-Bericht vom 6. September 1999 hervorgehe, dass jedenfalls in den Jahren 2000 und 2001 zwischen der SIB-GmbH und der SIV-GmbH Mieten erklärt werden. Das Mietverhältnis sei gegenüber dem Finanzamt offen gelegt worden.

Für die USO-Prüfung des Zeitraumes 03/01 bis 05/01 sei ersichtlich gewesen, dass Mieten zwischen den Gesellschaften verrechnet werden würden.

Gleiches gelte für die USO-Prüfung des Zeitraumes 03/03 bis 06/03. Hier sei die SIB-GmbH explizit aufgefordert worden, entsprechend den BP-Feststellungen vorzugehen und eine Miete für ein neues Büro zu verrechnen.

Die Bw. übersieht dabei, dass wegen der erwähnten periodenbezogenen Beurteilung der Wiederaufnahmeveraussetzungen die Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 sowie die USO-Prüfung 03/03 bis 06/03, die das Wirtschaftsjahr 2004 betrifft, nicht von Relevanz sind (vgl. VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Wenn im Rahmen von Prüfungshandlungen früherer oder späterer Jahre bekannt wurde, dass zwischen der SIB-GmbH und der SIV-GmbH Mieten erklärt wurden, ist dies nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht maßgebend (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0114).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Tatsachenelemente allein in der Gegenüberstellung

- mit den Inhalten der Abgabenerklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 und ihren Beilagen, sowie

- der Niederschrift über das Ergebnis der USO-Prüfung für den Zeitraum von 03/01 bis 05/01 vom 2. August 2001 zu prüfen.

Aus den Inhalten der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen ist nicht ersichtlich, dass es sich bei den angeführten Mietumsätzen des Kontos 8405 um Mieteinnahmen von der Organtochter handelt.

In der Niederschrift über das Ergebnis der USO-Prüfung vom 2. August 2001 wurde festgehalten, dass sich für den Zeitraum von 03/01 bis 05/01 keine Feststellungen ergeben, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlage führen.

Wenn die Bw. anführt, dass für den Prüfer aus den vorgelegten Kontoblättern bzw. in der Buchhaltung die Verrechnung der Mieten zwischen den beiden Gesellschaften ersichtlich gewesen sei, ist darauf zu entgegnen, dass der Umstand, dass ein Prüfer aus den ihm vorgelegten Unterlagen, einen Umstand hätte erkennen können, einer Wiederaufnahme nicht entgegen steht (vgl. VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007).

Der unabhängige Finanzsenat gelangt zur Ansicht, dass aus den Inhalten der Abgabenerklärungen für 2000 bis 2002 und ihren Beilagen sowie aus der Niederschrift über die USO-Prüfung vom 2. August 2001 nicht hervorging, dass Umsätze zwischen Organmutter und Organtochter erklärt wurden. Es schienen auch keine unecht befreiten Umsätze auf. Weiters war in keiner Weise ersichtlich, wie und in welchem Ausmaß die Vorsteuern den steuerpflichtigen oder steuerfreien Umsätzen zugeordnet wurden.

Ein vollständiges Bild über den relevanten Sachverhalt, dass

- Umsätze als steuerbar erklärt wurden, obwohl sie nicht steuerbare Innenumsätze zwischen Organmutter und Organtochter darstellten, sowie
- Vorsteuern von Wirtschaftsgütern geltend gemacht wurden, welche unter die Ausschlussregel des § 12 Abs. 3 Z 1 UStG fallen

konnte sich die abgabenfestsetzende Stelle unzweifelhaft erst nach der durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 mit der Kenntnisnahme des Prüfungsberichtes verschaffen.

Im Übrigen kommt es nicht auf eine vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers an, sondern ist es entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente periodenbezogen bekannt waren (vgl. VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

In der Berufung wird weiters ins Treffen geführt, dass alleine schon durch die Vorgangsweise der BP für die Vorjahre ein Verstoß gegen Treu und Glauben gegeben sei und die Wiederaufnahme daher als Ermessenswidrigkeit zu qualifizieren wäre.

Die vom Finanzamt vorgenommene Ermessensübung wird daher durch den unabhängigen Finanzsenat auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft:

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96; Ritz, BAO-Kommentar³, § 303, Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind (der gemäß § 212 a BAO ausgesetzte Abgabenbetrag beträgt 150.485,49 €), ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2002 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden. Denn aus einer offensichtlichen unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde (die im gegenständlichen Fall durch die steuerpflichtige Behandlung der Innenumsätze im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 zweifelsfrei vorlag) kann der Abgabepflichtige auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten. Die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzeswidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat (vgl. VwGH 14.4.1986, 84/15/0221 u. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 117, E 17 mwN).

Zusammenfassend gelangt daher der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 zulässig war und die angefochtenen Bescheide zu Recht ergangen sind.

Was das Jahr 2003 anbelangt, ist festzustellen, dass vom Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuer keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, sondern am 2. November 2005 ein Erstbescheid erlassen wurde. In der Gegenäußerung vom 28. März 2006 wurde dies

durch die Bw. auch eingestanden. Es ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens über die im gleichen Schreiben angeregten Billigkeitsmaßnahmen iSd. § 236 BAO abzusprechen. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 ist daher gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Jänner 2007