



GZ. RV/2439-W/02,
RV/2435-W/02,
RV/1101-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, KR KomzR. Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufungen der NN, Tabaktrafik, W, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1999 sowie Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1999 nach der am 4. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

a.) entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.
Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen

Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 werden endgültig festgesetzt.

b.) beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1999 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb im Streitzeitraum eine Tabaktrafik. Sie ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Rahmen einer die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den § 147 ff. BAO sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner 1999 bis Jänner 2000 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Das geprüfte Unternehmen ermittle seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Aufgrund des Antrages vom 21. Juli 1981 sei dem Unternehmen mit Bescheid vom 22. Juli 1981 ab 1. Jänner 1981 bewilligt worden, die Entgelte nachträglich gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1972 nach dem Wareneingang zu trennen. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass im Kassabuch die ausbezahlten Gewinne für Klassen- bzw. Brieflose nicht erfasst worden seien. Bei den im Kassabuch ermittelten Tageslosungen handle es sich somit um mit den Ausgaben saldierte Beträge. Die Bruttokassalösung sei damit zumindest um die ausbezahlten Gewinne verkürzt worden. Die Bücher würden daher nicht den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen.

Von der Betriebsprüfung seien anhand der Wareneinkäufe kalkulatorische Erlöse ermittelt worden, die erheblich von den erklärten Erlösen abwichen. Diese Differenzen seien vom steuerlichen Vertreter der Bw. mit dem Umstand, dass es sich dabei um Rabatte an Großkunden handle, erklärt worden. Der Aufforderung nach § 162 BAO, Namen und Anschrift der Empfänger sowie die Mengen der bezogenen Waren bekannt zu geben, sei im Zuge der Prüfung nicht entsprochen worden. Gemäß § 162 BAO seien daher die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit die Abgabepflichtige die von ihr verlangten Angaben verweigere.

Im Hinblick auf die kalkulatorischen Differenzen und auf die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung seien die von der Bw. in den Jahren 1995 bis 1999 erzielten Umsätze gemäß § 184 BAO in der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Weise zu schätzen.

Das Finanzamt verfügt in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und setzte in den gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden die Abgaben unter Zugrundelegung der von der Betriebsprüfung im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen fest. Desgleichen wurde auch die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 unter Zugrundelegung der von der Betriebsprüfung ermittelten Bemessungsgrundlage festgesetzt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die neu erlassenen Sachbescheide mit der Begründung, die von der Bw. selbst durchgeführte Nachkalkulation führe für den gesamten Prüfungszeitraum lediglich zu Abweichungen von untergeordneter Bedeutung, weshalb beantragt werde, die Jahre 1995 bis 2000 gemäß den von der Abgabepflichtigen eingereichten Abgabenerklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen zu veranlagern. Diesbezüglich wurde ausgeführt, so genannte Großkunden habe es im Streitzeitraum gar nicht gegeben, weshalb deren Empfängernennung auch nicht möglich sei. Die Bw. habe vielmehr, da sie wie amtsbekannt sei, in Liquiditätsschwierigkeiten gewesen sei, gewisse Dienstleistungen für ihr Unternehmen nicht bar sondern mittels Zigaretten bezahlt. Berücksichtige man diesen Umstand sowie einen 3%igen Schwund, so käme man unter Zugrundelegung der von der Betriebsprüfung durchgeführten Tabellenkalkulation zu den von der Bw. dargestellten Ergebnissen. Anhand dieser Nachkalkulation ergebe sich für den gesamten Prüfungszeitraum eine Differenz von S 56.532,00 zu Lasten der Abgabepflichtigen, was in etwa 0,09% der Gesamtlosung des Prüfungszeitraumes entspreche.

In der Beilage zur Berufung wurden für die einzelnen Jahre beispielsweise die Verwendung von Zigaretten für bestimmte Dienstleistungen angeführt, wobei Geschenke an Polizei, Post, Müllabfuhr und Straßenreinigung, Entlohnung einer Fensterputzerei sowie Entlohnung von Botenfahrten und Besorgungen, Spenden für Tombola, Straßenfeste sowie Spenden zu Weihnachten an Obdachlose etc. aufscheinen.

Mit in Rechtskraft erwachsenem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27. April 2005, GZ. Hv/02 wurde die Bw. wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkter Abgabenverkürzungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1998, sowie wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wegen Verkürzung der selbst zu berechnenden Vorauszahlung an Umsatzsteuer in der Zeit vom 15. März 1999 bis 15. Februar 2000 sowie in der Zeit vom 15. März 2000 bis zum 15. April 2000 verurteilt.

Mit Bescheiden vom 7. September 2005 wurden Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1999 unter Zugrundelegung der im Rahmen der Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 festgestellten Umsätze gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Dagegen wurde von der Bw. fristgerecht unter Bezugnahme auf die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 Berufung erhoben.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2006 wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die Bindungswirkung des Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27.4.2005, GZ Hv/02, beabsichtigt werde, die vom Gutachter Mag.Z zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages (Variante 2) ermittelten Bemessungsgrundlagen für Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1989, welche dem Urteil zu Grunde gelegt wurden, zu übernehmen.

Da eine Abgabenverkürzung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom Gericht im Hinblick darauf, dass die Einkommensteuerveranlagung für dieses Jahr erst nach Ergehen des Urteils vorgenommen wurde, nicht festgestellt worden sei, werde erwogen, unter Zugrundelegung der Sachverhaltsfeststellungen des genannten Urteils betreffend Umsatzsteuer 1999 die Gewinnermittlung für das Jahr 1999 ebenfalls auf Basis des Sachverständigengutachtens vorzunehmen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Folgender Sachverhalt wird die Entscheidung zugrunde gelegt:

Das Finanzamt erließ zunächst Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998, in welchem die von der Bw. in ihren Abgabenerklärungen bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen übernommen wurden.

Erst Im Rahmen einer die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurde festgestellt, dass von der Bw. in den von ihr abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die betreffenden Jahre die Höhe der erzielten Umsätze bzw. Einnahmen zu niedrig ausgewiesen wurde.

In dem gegen die Bw. in der Folge eingeleiteten Finanzstrafverfahren wurde diese mit in Rechtskraft erwachsenem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom

27. April 2005, GZ. 121 Hv 120/02b-76 für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien vorsätzlich

I

Durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Abgabenverkürzungen bewirkt zu haben, nämlich durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1998, Verkürzungen dieser bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, und zwar

1) für das Jahr 1995

Umsatzsteuer in Höhe von ATS 12.415,00 (€ 902,23)

2) für das Jahr 1996

Umsatzsteuer in Höhe von ATS 84.111,00 (= € 6.112,58)

Einkommensteuer in Höhe von ATS 92.045,00 (= € 6.688,80)

3) für das Jahr 1997

Umsatzsteuer in Höhe von ATS 31.360,00 (= € 2.279,02)

4) für das Jahr 1998

Umsatzsteuer in Höhe von ATS 241.215,00 (= € 17.529,77)

Einkommensteuer in Höhe von ATS 155.211,00 (= € 11.279,62)

II

Unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich unter Nichtabgabe von Voranmeldungen eine Verkürzung der selbst zu berechnenden Abgabe der Vorauszahlung an Umsatzsteuer bewirkt und diese nicht nur möglich sondern für gewiss gehalten zu haben, und zwar

1) in der Zeit von 15. März 1999 bis zum 15. Februar 2000 um ATS 569.710,00 (= € 41.402,44)

2) in der Zeit vom 15. März 2000 bis zum 15. April 2000 um ATS 49.383,00 (= € 3.588,80) und hiedurch

zu I) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

zu II) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

In der Begründung führte das Landesgericht für Strafsachen Wien im Wesentlichen aus:

Die Bw. habe von 1981 bis Anfang 2003 selbständig eine Tabaktrafik als Einzelunternehmen betrieben. Für die Wirtschaftsjahre 1995 bis 1998 habe die Bw. nicht sämtliche erzielten Erlöse in das Rechenblatt aufgenommen und somit die Belege nicht zur Gänze an den jeweiligen steuerlichen Vertreter weitergeleitet, sodass sie von diesen bei Erstattung der Steuererklärungen nicht berücksichtigt werden konnten. Die Bw. habe über die Verpflichtung zur fristgerechten und wahrheitsgemäßen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, Jahreserklärungen für Umsatz- und Einkommensteuer gewusst und habe diese Vorgangsweise gewählt um die steuerliche Belastung ihres Unternehmens sowie ihre eigene möglichst gering zu halten und so steuerschonend liquide finanzielle Mittel zur Bestreitung ihres persönlichen Bedarfes zu lukrieren. Die Bw. habe daher um die dadurch bewirkte Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer gewusst, auf welche es ihr geradezu angekommen sei.

Zu diesen Feststellungen sei das Gericht aufgrund des schlüssigen und nachvollziehbaren Betriebsprüfungsberichtes der Abgabenbehörde im Zusammenhalt mit dem schlüssigen und nachvollziehbaren Gutachten des gerichtlichen Sachverständigen Mag.Z sowie der Verantwortung der Bw. gekommen. Insbesondere habe der gerichtliche Sachverständige überzeugend darzulegen vermocht, dass die Abgabenbehörde die der Schätzung zugrunde liegenden Parameter richtig erhoben hätte. Zudem seien diese von der Bw. auch nicht beanstandet worden. Die festgestellte Höhe der hinterzogenen Abgaben gründe in der Variante 2 des vom gerichtlichen Sachverständigen ermittelten Hinterziehungsbetrages. Dabei handle es sich um jene Berechnung, die der Verantwortung der Angeklagten und sohin ihrer Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse am weitesten Rechnung trage. Der – nach dem Tabakgesetz verbotenen – Gewährung von Rabatten an Großkunden habe die Bw. selbst widersprochen. Zugunsten der Bw. sei daher von der Variante 2 des Gutachtens des Sachverständigen auszugehen gewesen. Der Ermittlung des Hinterziehungsbetrages durch den Sachverständigen in Variante 2 sei gegenüber allen anderen Berechnungen unter anderem auch deshalb der Vorzug zu geben, weil bei dieser Berechnung der Verantwortung der Bw. und sohin ihrer Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse am weitesten Rechnung getragen werde, und die so ermittelten Beträge an hinterzogenen Steuern dem Gericht auch insofern plausibel erschienen, als mit Ende 1998 die Umsätze massiv angestiegen seien und selbst nach der Hausbuchhaltung 1999 bereits mehr als das Doppelte des Vorjahres betragen hätten.

In der Variante 2 des Gutachten des Sachverständigen Mag.Z, auf welches das Strafurteil verweist, ermittelt der Gutachter die Umsatz- und Einkommensteuererbemessungsgrundlagen anhand der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Kalkulation, wobei er jedoch bei der Schwundberechnung insofern abweicht, als er 5 Promille der so genannten Sollumsätze in Ansatz bringt (wohingegen der Betriebsprüfer 3% der Kalkulationsdifferenz ansetzt) und den

Einwendungen der Bw. hinsichtlich Verwendung von Zigaretten als Werbung bzw. im Austausch gegen bestimmte Leistungen, Rechnung trägt.

Der Gutachter gelangte in jener vom Landesgericht für Strafsachen Wien herangezogenen Variante zu folgenden Bemessungsgrundlagen und Abgaben betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1999 und Einkommensteuer 1995 bis 1998, woraus auch die dargestellten Mehrsteuern, die von der Bw. bislang nicht einbekannt wurden, resultieren:

Umsatzsteuer	1995	1996	1997	1998	1-12/99	1-2/00
Umsätze 20% lt. Erklärung	4.228.623,5	5.295.484,17	6.726.466,09	9.880.990,66	21.857.843,83	4.095.348,68
Erhöhung Variante 2	25.675,00	400.158,33	153.550,00	403.079,17	698.500,00	
davon Umsatzsteuer 20%	850.859,70	1.139.128,50	1.376.003,22	2.056.813,97	4.511.268,77	819.069,74
Umsätze 10% lt. Erkl.	114.038,20	205.971,00	295.990,91	265.420,90	233.448,12	36.087,28
Erhöhung Variante 2	72.800,00	40.800,00	6.500,00	-800,00	-7.200,00	
davon Umsatzsteuer 10%	18.683,82	24.677,10	30.249,09	26.462,09	22.624,81	3.608,73
Umsatzsteuer Variante 2	869.543,52	1.163.805,60	1.406.252,31	2.083.276,06	4.533.893,58	822.678,46
Vorsteuer lt. Erklärung/Finanz	-779.628,30	-998.473,17	-1.200.363,02	-1.826.475,48	-3.913.919,32	-753.915,53
§12 Abs.3 iVm Abs.4 u.5 UStG	4.059,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Zahllast/Gutschrift Variante 2	93.974,22	165.332,43	205.889,29	256.800,58	619.974,26	68.762,93
Zahllast/Gutschrift lt. Selbstanz.	81.559,00	81.221,00	174.529,00	176.264,00	480.994,00	19.380,00
Zahllast/Gutschrift Variante 2	93.974,00	165.332,00	205.889,00	256.801,00	619.974,00	68.763,00
Mehrsteuern Variante 2	12.415,00	84.111,00	31.360,00	80.536,00	139.980,00	49.383,00
Einkommensteuer	1995	1996	1997	1998		
Bilanzgewinn lt. Erklärung	75.713,98	95.747,62	351.515,43	425.760,37		
Passivierung Umsatzsteuer	-12.415,00	-84.111,00	-31.360,00	-80.536,00		
Bilanzgewinn/Verlust Var.2	63.298,98	11.636,62	320.155,43	345.224,37		
Entnahmen Variante 2	113.420,00	416.920,00	-12.790,00	278.140,00		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	176.719,00	428.557,00	307.365,00	623.364,00		
Sonderausgaben	-8.112,00	-287,00	-6.317,00	0,00		
Verlustabzug	-227.454,00	-58.847,00	0,00	0,00		
zu versteuern gem. § 33 EStG	-58.847,00	-369.423,00	301.048,00	623.364,00		
Gerundetes Welteinkommen	0,00	369.400,00	301.000,00	623.400,00		
50.000 mit 10%	0,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00		
100.000 mit 22%	0,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00		
150.000 mit 32%	0,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00		
400.000 mit 42%	0,00	69.400,00	1.000,00	323.400,00		
Rest mit 50%	0,00	0,00	0,00	0,00		
Einkommensteuer	0,00	104.148,00	75.420,00	210.828,00		
Allgemeiner Absetzbetrag	0,00	-8.840,00	0,00	0,00		
Einkommensteuer Variante 2	0,00	95.308,00	75.420,00	201.828,00		
Steuer lt. Erklärung	0,00	3.268,00	87.535,00	55.617,00		
Mehrsteuern Variante 2	0,00	92.040,00	-12.115,00	155.211,00		

Für das Jahr 1999 ergibt sich aus dem Gutachten des Sachverständigen eine Gewinnerhöhung des von der Bw. bis dahin erklärten Gewinnes in Höhe von S 724.960,00.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. eingebrachten Abgabenerklärungen, den im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen, dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27. April 2005, GZ Hv/02 sowie dem Gutachten des

Sachverständigen Mag.Z in der Variante 2, auf welches in dem genannten Urteil verwiesen wird.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

1) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem auch in allen jenen 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.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303 E, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

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

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, E 177a)

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissenstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Dabei ist festzuhalten, dass der Behörde anlässlich der Erlassung der Erstbescheide die Höhe der von der Bw. tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne aus Gewerbebetrieb und damit die für die Abgabenerhebung maßgeblichen Angaben unbekannt waren.

Erst durch die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführten Ermittlungen erlangte das Finanzamt jenen Wissensstand, der die Erlassung der neuen Sachbescheide ermöglichte. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung kamen somit Tatsachen neu hervor, die bisher im Verfahren nicht berücksichtigt wurden, und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide (nämlich die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen und nunmehr im Berufungsverfahren abgeänderten neuen Sachbescheide) herbeigeführt hätte. Die Behörde hat dies auch insofern zum Ausdruck gebracht, als sie in den jeweiligen Wiederaufnahmebescheiden auf die im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen verwies. Im diesem wird auf die Feststellungen in jenen Textziffern hingewiesen, die als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen wurden.

Auch in dem genannten Strafurteil wird festgehalten, dass die Bemessungsgrundlagen von der Bw. in den Abgabenerklärungen bewusst zu niedrig angesetzt wurden und erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung jene Feststellungen getroffen wurden, auf Grund derer mithilfe der vom Sachverständigen getroffenen Würdigung die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen ermittelt werden können.

Daraus ist ersichtlich, dass im Rahmen der von der Betriebsprüfung getätigten Ermittlungen neue Tatsachen hervorkamen, die im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte. Die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen stellen somit taugliche Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahme steht daher im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 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 "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzliche der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit

der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmen Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O., § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe, ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen der neuen Sachbescheide einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können - schließlich ergeben sich die im oben zitierten Spruch des Urteils des Landesgerichtes für Strafsachen dargestellten Abgabennachforderungen, die sich ausschließlich als Folge der genannten Wiederaufnahmsgründe darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderung ist nicht ersichtlich. Ein Verschulden der Behörde an der ursprünglich zu niedrigen Abgabensatzung kann nicht ersehen werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde im Rahmen der von ihr getätigten Ermittlungen kann nicht festgestellt werden.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann unter Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowohl die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Abgabepflicht als auch ein schutzwürdiges Vertrauen der Abgabepflichtigen auf die Richtigkeit der Erstbescheide von Bedeutung sein. Diesbezüglich ist auf das bereits zitierte Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen zu verweisen, in dem festgehalten wird, dass es der Bw. geradezu darauf ankam die in den genannten Bescheiden festgesetzten Steuern zu verkürzen. Daraus ist aber ersichtlich, dass für die Bw. einerseits die Abgabepflicht erkennbar war und sie auch keineswegs auf die Richtigkeit der Erstbescheide vertrauen durfte, da ihr ja deren Unrichtigkeit bekannt war.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit der auf ihren Erklärungen beruhenden Abgabenbescheide zu stellen.

2) betreffend Sachbescheide:

a) Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998:

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind gemäß § 116 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 leg. cit.) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind gemäß § 116 Abs. 2 BAO von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 der genannten Bestimmung zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. Es besteht eine Bindung der Abgabenbehörde an jene tatsächlichen Feststellungen im Strafurteil, auf denen der Spruch basiert, mit welchem der Beschuldigte eines Deliktes für schuldig befunden wird (vgl. für viele VwGH 30.1.2001, 95/14/0043).

Im gegenständlichen Fall ging das Landesgericht für Strafsachen in seinem Urteil unter Zugrundelegung des vom Sachverständigen Mag.Z erstellten Gutachtens davon aus, dass von der Bw. die oben dargestellten Umsätze und Einkünfte in den einzelnen Jahren erwirtschaftet wurden. Im Hinblick auf § 116 Abs. 2 BAO ist daher die Abgabenbehörde an den diesbezüglich festgestellten Sachverhalt gebunden und nicht berechtigt, von dem im Strafurteil bindend festgestellten Sachverhalt abzuweichen. Den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 sind damit die vom Sachverständigen ermittelten Umsätze und Einkünfte zugrunde zu legen.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1998 ergeben sich nur insofern Änderungen gegenüber den vom Sachverständigen ermittelten Abgaben, als gemäß § 117 Abs. 7, 1. Satz, EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7 leg. cit.) nicht zulässig ist, womit der vom Sachverständigen im Jahr 1996 in Abzug gebrachte Betrag von 58.847,00 S erst im Jahr 1998 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist. Darüber hinaus sind in den Jahren 1996 und 1997 jeweils ein Viertel der als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1

Zif. 2 EStG 1988 geltend gemachten Personenversicherungen und im Jahr 1898 der nach § 18 Abs. 3 Zif. 2 EStG 1988 zu berechnende verminderte Sonderausgabenbetrag zu berücksichtigen. Im Jahr 1997 ist im Hinblick auf die Höhe des vom Sachverständigen ermittelten Einkommens der Bw. der gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 zu gewährende allgemeine Steuerabsetzbetrag in der sich aus der genannten Bestimmung ergebenden Höhe in Abzug zu bringen.

b) Einkommensteuer für das Jahr 1999.

Im Hinblick darauf, dass die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1999 erst nach Ergehen des zitierten Strafurteils vorgenommen wurde, konnte vom Gericht diesbezüglich eine Abgabenverkürzung nicht festgestellt werden. Unter Zugrundelegung der Sachverhaltsfeststellungen des genannten Strafurteils betreffend Umsatzsteuer 1999 und des sich daraus ergebenden Mehrbetrages an Umsatzsteuer gegenüber der von der Bw. eingebrachten Abgabenerklärung ist folgende Gewinnermittlung vorzunehmen:

Gewinn lt. Erkl.	€ 1.898.346,00
Passivierung USt	- € 135.077,67
Entnahmen lt. SV	€ 724.960,00
Gewinn aus Gewerbebetrieb	€ 2.488.228,33

c) Umsatz- und Einkommensteuer 1999

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Eine vorläufige Abgabenfestsetzung im Sinne dieser Bestimmung ist nur zulässig, wenn eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (vgl. Ritz, BAO³, § 200 Tz. 3). Da eine derartige Ungewissheit weder von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgezeigt wird noch ersichtlich ist, fehlt die Berechtigung zur vorläufigen Abgabenfestsetzung.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 leg. cit. immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist daher nach § 289 Abs. 2 BAO auch berechtigt, im Falle des Fehlens der Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides einen

vorläufigen Bescheid für endgültig zu erklären (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0097; sowie 21.1.2004, 99/13/0187).

Die genannten Abgaben waren daher endgültig festzusetzen.

3) betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999:

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn die Berufung im Rahmen des Berufungsverfahrens unzulässig geworden ist.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid hat insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird; nach Wirksamkeit des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würden keine Rechtswirkung entfalten, also ins Leere gehen (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz. 14, und die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Zwar gilt gemäß § 274 BAO die gegen den Vorauszahlungsbescheid gerichtete Berufung als auch gegen den nachträglich erlassenen Veranlagungsbescheid gerichtet, weswegen über die gegenständliche Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 gerichtet zu entscheiden war, sie ist aber soweit sie sich gegen den Vorauszahlungsbescheid richtet als unzulässig geworden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, da der genannte Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

B) Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat:

Mit Schreiben vom 27.1.2003 beantragte die Bw., die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 sowie gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Jänner bis Dezember 1999 einer Erledigung durch den Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung gemäß § 323 Abs. 12 BAO zuzuführen. Die Berufung gegen die genannten Bescheide vom 15. März 2001 enthält keinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Daraus ergibt sich folgende rechtliche Konsequenz:

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250 leg. cit.), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 leg. cit.) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 leg. cit.) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder

2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250 leg. cit.), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 leg. cit.) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 leg. cit.) beantragt wird oder

2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 leg. cit.) für erforderlich hält.

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 leg. cit. bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 leg. cit. genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 leg. cit. gestellt.

Entsprechend den wiedergegebenen gesetzlichen Bestimmungen wurde daher der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat rechtzeitig gestellt. Im Hinblick darauf aber, dass in der Berufungsschrift ursprünglich die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht beantragt wurde, konnte dieser Antrag hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 323 Abs. 12 BAO im Jänner 2003 auch nicht nachgeholt werden, da über diese bereits nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war.

Lediglich hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid wäre der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung fristgerecht gewesen, da über diese Berufung nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war. Gemäß § 284 Abs. 3 BAO kann der Berufungssenat aber ungeachtet eines Antrages (§ 284 Abs. 1 Z 1 leg. cit.) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Berufung gemäß § 273 BAO zurückzuweisen ist.

Da von der Bw. keine Umstände angeführt wurden, die eine mündliche Berufungsverhandlung erforderlich erscheinen lassen, und solche auch nicht erkennbar sind, konnte im Hinblick auf

die genannten gesetzlichen Bestimmungen von der Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand genommen werden.

Beilage: 20 Berechnungsblätter

Wien, am 27. November 2006