



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Vertreterin, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 vom 6. Feber 2006 nach der am 9. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 betrifft, Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. Die Berufung wird, soweit sie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheid bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Arzt. Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wiederaufgenommen und den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende neue Sachbescheide erlassen.

Die gegenständliche Berufung (Bl. 1/2004 Einkommensteuerakt) richtet sich gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und bekämpft diese mit der Begründung, der Bw habe im Zuge eines Kollegengesprächs festgestellt, dass das zuständige

Prüfungsorgan auf Grund dessen persönlicher Lebensumstände und nach Rücksprache mit der Standesvertretung des Bw gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO als befangen anzusehen sei. Die Prüfungsfeststellungen seien daher nicht relevant und der Wiederaufnahme fehle somit die Rechtsgrundlage.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (Bl. 12/2004 Einkommensteuerakt) wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bw einen Grund für die behauptete Befangenheit nicht konkret dargelegt habe. Auch sei aus den das Prüfungsverfahren dokumentierenden Aktenteilen kein Anlass für eine Befangenheit festzustellen. Die gegen das Prüfungsorgan vom Bw beim Bundesministerium für Finanzen eingebrachte Beschwerde begründe für sich alleine ebenfalls keine Befangenheit. Im Übrigen habe der Bw sachliche Bedenken gegen das Ergebnis des Abgabenverfahrens nicht vorgebracht.

In einer Ergänzung des gegen die Berufungsvorentscheidung – von seinem erstmals im Berufungsverfahren einschreitenden steuerlichen Vertreter - eingebrachten Vorlageantrags (Bl. 36/2004 Einkommensteuerakt) rügt der Bw bezüglich Wiederaufnahme für die Jahre 2002 bis 2004, dass entgegen der Bestimmung des § 149 BAO keine Schlussbesprechung über das Ergebnis der Außenprüfung abgehalten worden sei. Die Niederschrift über die „Schlussbesprechung“ vom 31. Jänner 2006, die bei der – im Prüfungsverfahren eingeschrittenen - steuerlichen Vertreterin des Bw stattgefunden habe, sei zwar vom Teamleiter, von der Prüferin und der steuerlichen Vertreterin unterschrieben. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sei allerdings vermerkt, dass die Schlussbesprechung am 14. Dezember 2005 stattgefunden habe. Diese Diskrepanz ergebe sich daraus, dass, wie die steuerliche Vertreterin des Bw und der Teamleiter dem im Berufungsverfahren einschreitenden steuerlichen Vertreter des Bw übereinstimmend berichtet hätten, die Schlussbesprechung zwar ursprünglich für 14. Dezember 2005 vereinbart gewesen sei, sich aber im Laufe dieser Besprechung ein Beendigungshindernis ergeben habe. Jedenfalls habe weder am 14. Dezember 2005 noch am 31. Jänner 2006 eine Schlussbesprechung stattgefunden. Daran ändere der Umstand, dass die „Niederschrift“ vom 31. Jänner 2006 von der steuerlichen Vertreterin und vom Teamleiter unterfertigt worden seien, nichts. Zum Beweis dafür, dass weder am 14. Dezember 2005 noch am 31. Jänner 2006 eine Schlussbesprechung stattgefunden habe, werde die Zeugeneinvernahme der steuerlichen Vertreterin und des Teamleiters beantragt.

Die Nichtabhaltung der Schlussbesprechung stelle zweifellos einen wesentlichen Verfahrensmangel dar. Dem Bw sei dadurch die Möglichkeit genommen worden, zu den Feststellungen der Prüferin gehört zu werden. Die Prüfungsfeststellungen würden, neben sonstigen geringfügigen Aufwandskürzungen, vor allem die Erhöhung von Privatanteilen und eine Aktivierung von „Beratungskosten“ betreffen. All diese Punkte hätten im Rahmen einer Schlussbesprechung ausgeräumt werden können.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass die angefochtenen Bescheide die allgemein bekannten Leerformeln, die Wiederaufnahme der Verfahren erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen wären, woraus auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen sei und die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung, wobei bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen sei, enthielten. Da den Bescheiden insbesondere im Hinblick auf die vorgenommenen Ermessensentscheidungen nachvollziehbare Begründungen, die auch im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden könnten, fehlten, seien die angefochtenen Bescheide auch aus diesem Grunde aufzuheben.

Auch der Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2001 werde damit begründet, dass die Wiederaufnahme auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen wären. Die Tz 29 des Berichts vom 6. Feber 2006 nehme jedoch keinen Bezug auf das Jahr 2001. Auch eine nachvollziehbare Ermessensabwägung sei aus diesem Punkt nicht abzuleiten. Der einzige Grund, der das Finanzamt zur Verfügung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2001 berechtigen könnte, sei der in Tz 24 des Berichts aufgezeigte Umstand, dass dem Bw die für ihn in den Vorjahren im Rahmen des Dienstverhältnisses mit der Sanitätsgemeinde A einbezahlten Pensionsbeiträge durch den Pensionsverband der Gemeindeärzte Niederösterreich zurückgezahlt worden seien und dies bei der Einkommensteuerveranlagung 2001 am 13. Juni 2003 unberücksichtigt geblieben sei.

Für die Rückzahlung von solchen, gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörenden Pflichtbeiträgen, sehe § 69 Abs. 5 EStG vor, dass die auszahlende Stelle einen Lohnzettel auszustellen und bis zum 31. Jänner des Folgejahres an das Betriebsstättenfinanzamt zu übermitteln habe. Aus den vorliegenden Aktenteilen sei nicht ersichtlich, ob ein solcher Lohnzettel vorliege bzw. wann ein solcher beim Finanzamt eingelangt sei. Wäre der Lohnzettel bereits vor dem 16. Juni 2003 vorgelegen, so wäre eine Wiederaufnahme mangels neu hervorgekommener Tatsachen nicht berechtigt; wäre der Lohnzettel zwischen dem 15. Juni 2003 und dem 6. Feber 2006 beim Finanzamt eingelangt, so hätte sich das Finanzamt nicht auf den Umstand des Vorliegens der Einkünfte, sondern auf das nachträglich hervorkommende Beweismittel (Lohnzettel) stützen müssen. Liege aber ein Lohnzettel weiterhin nicht vor, so hätte eine Verfügung der Wiederaufnahme zu unterbleiben gehabt, da die mit der Wiederaufnahme zu verbindende Sachentscheidung das Vorliegen

eines Lohnzettels erfordere. Zum Beweis dafür, dass der Pensionsverband für Gemeindeärzte seiner Verpflichtung, einen Lohnzettel im Sinne des § 69 Abs. 4 EStG auszustellen und an das zuständige Finanzamt zu übermitteln, ordnungsgemäß und fristgerecht nachgekommen sei, werde die Befragung des Geschäftsführers des Pensionsverbandes beantragt.

In der am 9. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter u.a. auf Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats, so auf jene der Außenstelle Innsbruck, vom 1. April 2008, wonach der Betriebsprüfungsbericht eine Aussage des Inhalts enthalten müsse, dass in einem Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, wann sie hervorgekommen seien und worin sie bestanden hätten. Diese Erfordernisse würde der Betriebsprüfungsbericht im konkreten Fall in keiner einzigen Textziffer erfüllen.

Der steuerliche Vertreter erklärte weiters, nur hinsichtlich des Berufungsverfahrens herangezogen worden zu sein. Die im Prüfungsverfahren eingeschrittene steuerliche Vertreterin habe ihn im Anschluss an die Betriebsprüfung Hilfe suchend angerufen und mitgeteilt, dass nicht einmal eine Schlussbesprechung stattgefunden habe. Der Bw müsse als Arzt seine Ordination an bestimmten Tagen offen halten. Bei der für den 14. Dezember 2005 anberaumten Schlussbesprechung seien auch aus Sicht des Finanzamtes Beendigungshindernisse eingetreten. Die Prüferin sei dann in weiterer Folge zur steuerlichen Vertreterin gefahren, um ihr die fertige Niederschrift vorzulegen. Die steuerliche Vertreterin habe die Niederschrift unterfertigt, obwohl an diesem Tag keine Schlussbesprechung im Sinne der BAO stattgefunden habe. Schriftliche Ladungen zu einer Schlussbesprechung seien nicht aktenkundig. Auf Grund dieses Mangels sei auch auf den betragsmäßig größten Punkt, die Textziffer 19 des Betriebsprüfungsberichts betreffen Aktivierung von Beratungskosten, zu verweisen. Die von der Prüferin hier geäußerte Rechtsansicht, der auch die Anführung einer Rechtsgrundlage fehle, sei mit Sicherheit unrichtig. Jedenfalls sei aus dieser Textziffer kein Wiederaufnahmsgrund ersichtlich bzw. der Sachverhalt jedenfalls aufklärungsbedürftig.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte vor, dass die Wiederaufnahmsbescheide auf den gesamten Betriebsprüfungsbericht verweisen würden, was ausreichend sei. Bezüglich Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2001 sei in der Textziffer 29 insoweit ein Versehen unterlaufen, als das Jahr 2001 nicht angeführt worden sei. Zur für den 14. Dezember 2005 anberaumten Schlussbesprechung habe die Prüferin mitgeteilt, dass die steuerliche Vertreterin die Unterfertigung abgelehnt habe. Aus Sicht des Finanzamtes hätten keine Beendigungshindernisse bestanden. Die Betriebsprüfung sei dann im Jänner 2006 abgeschlossen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. 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 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/14/0141).

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075). Aus dem Verweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht ist ferner zu folgern, dass das Finanzamt keinen anderen Wiederaufnahmsgrund als den im Prüferbericht dargestellten herangezogen hat (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führt der Betriebsprüfungsbericht vom 6. Februar 2006 in Tz 29 unter Verweis auf weitere Textziffern des Berichts aus, dass hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 bis 2004 (Verweis auf Tz 12 – 14) und Einkommensteuer 2002 bis 2004 (Verweis auf Tz 12, 14, 18 – 22, 24) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Darüber, dass auch Feststellungen getroffen worden wären, die hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 eine Verfahrenswiederaufnahme notwendig machen würden, trifft der Prüfungsbericht keine Aussage. Die Tz 24 des Berichts enthält zwar eine das Jahr 2001 betreffende Feststellung. In Tz 29 wird aber auch die Tz 24 ausdrücklich nur zur Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 angeführt. Dass der Verweis auf Tz 24 insofern nicht zielführend ist, ändert nichts daran, dass die Tz 24 jedenfalls nicht zur Begründung einer Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 herangezogen wurde. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält im Übrigen keine Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens.

Damit ist aber davon auszugehen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt hat. Da es der Berufungsbehörde verwehrt ist, zu prüfen, ob das Verfahren aus einem vom Finanzamt nicht gebrauchten Grund wieder aufgenommen werden durfte, war der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 ersatzlos aufzuheben.

Die Aufhebung der die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren der Jahre 2002 bis 2004 verfügenden Bescheide begeht der Bw zum einen deshalb, weil unter Verletzung der Bestimmung des § 149 Abs. 1 BAO keine Schlussbesprechung über das Ergebnis der Außenprüfung stattgefunden habe, zum anderen deshalb, weil die Begründungen der angefochtenen Bescheide bloße Leerformeln enthielten, weshalb ihnen

insbesondere im Hinblick auf die vorgenommenen Ermessensentscheidungen nachvollziehbare Begründungen fehlten.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Die Schlussbesprechung dient (auch) dem Grundsatz des Parteiengehörs (Ritz, BAO Kommentar³, § 149 Tz 2).

Der Einwand des Bw, es sei keine Schlussbesprechung im Sinne des § 149 BAO durchgeführt worden, ist schon deshalb unerheblich, weil selbst die völlige Unterlassung einer solchen Besprechung keinen zur Aufhebung des Bescheides führenden Verfahrensmangel darstellt, wenn dem Abgabepflichtigen auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers gegeben wurden und damit dem Grundsatz des Parteiengehörs materiell Rechnung getragen ist (VwGH 8.6.1971, 1924/70). Die Prüfungsfeststellungen wurden dem Bw aber jedenfalls in Form des über das Ergebnis der Prüfung erstellten Berichts zur Kenntnis gebracht. Dass dem Bw dieser Bericht tatsächlich zugegangen ist, ergibt sich schon aus seinen in der Ergänzung des Vorlageantrags enthaltenen Bezugnahmen auf einzelne Feststellungen des Berichts. Warum im Übrigen die in der Ergänzung angeprochenen Punkte nur im Rahmen einer Schlussbesprechung ausgeräumt hätten werden können, lässt sich dem Vorbringen des Bw nicht entnehmen.

Eine Befragung der steuerlichen Vertreterin war aus diesem Grund nicht geboten.

Davon abgesehen hat die im Prüfungsverfahren eingeschrittene steuerliche Vertreterin des Bw mit ihrer Unterschrift nicht nur den Erhalt der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31. Jänner 2006, welche ebenfalls die getroffenen Feststellungen in verkürzter Form enthält, bestätigt, sondern auch, dass die in der Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen wurden. Dass eine solche Besprechung stattgefunden hat, bestätigt auch das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 23. Jänner 2006 (Bl. 316, 317 Arbeitsbogen), worin sie dem Finanzamt betreffend Vorlage der Auszüge eines bestimmten Kontos mitteilte, dass das Prüfungsverfahren mit der Schlussbesprechung vom 14. Dezember 2005 abgeschlossen worden sei und daher auf weitere unbegründete Forderungen nicht eingegangen werde. Es ist auch nicht ersichtlich, was die steuerliche Vertreterin daran gehindert hätte, am 31. Jänner 2006, als ihr die Prüferin die fertige Niederschrift zur Unterfertigung vorlegte, eine weitere Erörterung allenfalls noch bestehender Unklarheiten zu verlangen.

Auch der Einwand des Bw, die Begründungen der angefochtenen Bescheide würden sich auf die allgemein bekannten Leerformeln beschränken, weshalb den Bescheiden nachvollziehbare Begründungen fehlten, ist nicht berechtigt.

Ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist dann rechtlich hinreichend, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

In Textziffer 29 des Prüfungsberichts wird ausgeführt, dass hinsichtlich der dort angeführten Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden.

Dabei verweist die Textziffer 29 bezüglich der Gründe für eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 auf die Textziffern 12 bis 14.

Unter Textziffer 12 trifft der Bericht die Feststellung, dass der Bw steuerpflichtige Umsätze in Höhe von netto 2.522,07 € (2002), 2.300,00 € (2003) und 2.114,17 € (2004) ausgeführt habe. Aus der Darstellung der Bemessungsgrundlagen in Textziffer 13 ist ersichtlich, dass der Bw demgegenüber in seinen Steuererklärungen sämtliche Umsätze als gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG steuerfrei behandelt hatte. In Textziffer 12 wird dazu näher ausgeführt, dass die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikamentes nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG falle. Da der Bw die darüber ausgestellten Honorarnoten nicht vorgelegt habe, seien diese stichprobenartig von den Leistungsempfängern abverlangt worden, wobei sich gezeigt habe, dass die Honorare mit Umsatzsteuer ausgestellt worden seien.

Der Betriebsprüfungsbericht zeigt mit den Ausführungen in Textziffer 29, es seien die Wiederaufnahme erforderlich machende Feststellungen getroffen worden, in Verbindung mit dem Verweis auf die entsprechende Feststellung in den Textziffern 12 und 13 auf, dass im Zuge der Betriebsprüfung die Tatsache, dass der Bw in den Jahren 2002 bis 2004 steuerpflichtige Umsätze getätigt hat, neu hervorgekommen ist. Dass diese Feststellung zu Unrecht getroffen wurde, behauptet der Bw nicht einmal.

Bezüglich der Gründe für eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 verweist die Textziffer 29 auf die Textziffern 12, 14, 18 bis 22, 24.

Es ist dem Bw beizupflichten, dass die unter Textziffer 19 getroffene, Einkommensteuer für das Jahr 2004 betreffende Feststellung nicht geeignet erscheint, die Wiederaufnahme des Verfahrens begründen zu können. Es ist dies jedoch nicht die einzige Feststellung, auf die in Textziffer 29 verwiesen wird.

Unter Textziffer 18 wird festgestellt, dass im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2002 bisher nicht oder nur teilweise erfasste Eingänge am betrieblichen Bankkonto in Höhe von 521,62 € zum Ansatz gebracht worden seien. Unter Textziffer 20 trifft der Bericht die Feststellung, dass die Betriebsausgaben um insgesamt 1.000,00 € im Jahr 2002, 2.200,00 € im Jahr 2003 und

6.078,63 € im Jahr 2004 zu kürzen seien, weil bezüglich des freiwilligen Sozialaufwands ein Nachweis dafür, dass sämtliche auf diesem Konto erfassten Ausgaben den Dienstnehmern zugeflossen seien, nicht erbracht worden sei, weil die Werbewirksamkeit des Ordinationsjubiläums nicht ausreichend dokumentiert worden sei, weil z.B. auf den Konten Fachliteratur oder Büromaterial erfasste Ausgaben nicht betrieblich veranlasst seien, weil eine Fehlbuchung von Porto festgestellt worden sei und weil die Frachtkosten für privat genutzte Fliesen und die unter den geringwertigen Wirtschaftsgütern abgesetzten Kosten für einen Weinklimaschrank als Aufwendungen der Lebensführung nicht abzugsfähig seien. Unter Textziffer 21 wird das Vorliegen von (zusätzlichen) Privatanteilen für Energie, Telefon, PKW und Reinigung in Höhe von 1.687,77 € im Jahr 2002, 2.609,95 € im Jahr 2003 und 2.984,36 € im Jahr 2004 festgestellt. Die Erhöhung des Privatanteils an den Energiekosten sei vorgenommen worden, weil im Zuge der Umstellung auf einen anderen Energieversorger dieser bisher zu niedrig in Ansatz gebracht worden sei; aus dem bisher geltend gemachten Telefonaufwand sei ein Privatanteil von 20 % auszuscheiden; auf Grund des Fehlens eines Fahrtenbuches werde aus bisher für ein bestimmtes Kfz geltend gemachten Betriebsausgaben ein Privatanteil von 10 % ausgeschieden; in Folge einer nicht ausschließlich betrieblichen Veranlassung seien die Reinigungskosten pauschal zu kürzen.

Mit den Ausführungen in Textziffer 29, es seien die Wiederaufnahme erforderlich machende Feststellungen getroffen worden, zeigt der Betriebsprüfungsbericht in Verbindung mit dem Verweis auf die entsprechenden Feststellungen in den zuvor erwähnten Textziffern 18, 20 und 21 auf, dass im Zuge der Betriebsprüfung die Abzugsfähigkeit der betreffenden Ausgaben beeinflussende Umstände festgestellt wurden. Diese Umstände stellen als neu hervorgekommene Tatsache einen tauglichen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dar. Dass die Außenprüfung diese Feststellungen zu Unrecht getroffen hätte, behauptet der Bw nicht einmal.

Ebenso wenig zeigt der Bw auf, dass er dem Finanzamt bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren den jeweiligen Sachverhalt so weit offengelegt hätte, dass das Finanzamt bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Auch den vorliegenden Akten lässt sich nicht entnehmen, dass der Sachverhalt dem Finanzamt in einer solchen Weise bekannt gewesen wäre. So kann weder den vom Bw eingereichten Einnahmen- Ausgabenrechnungen noch seinen Umsatzsteuererklärungen, in denen er, wie von der Außenprüfung festgestellt, nur steuerfreie Umsätze ausgewiesen hat, entnommen werden, dass er in den Jahren 2002 bis 2004 zu 20 % steuerpflichtige Umsätze getätigt hat. Es ist auch nicht aktenkundig, dass der Bw dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren die näheren Umstände im Zusammenhang mit den geltend gemachten Ausgaben für freiwilligen Sozialaufwand,

Ordinationsjubiläum, Fachliteratur, Fracht und geringwertige Wirtschaftsgüter oder die für die Beurteilung des Privatanteils an den Ausgaben für Energie, Telefon oder PKW maßgeblichen Verhältnisse vollständig dargelegt hätte. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die von der Außenprüfung auf den betrieblichen Bankkonten festgestellten Betriebseinnahmen (Tz 18) sowie eine Portofehlbuchung dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren bereits bekannt gewesen wären.

Zur Begründung der Ermessensübung führt Tz 30 des Prüfungsberichts aus, dass bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen sei.

Diese Begründung stellt jedenfalls eine ausreichende Begründung für die Ermessensübung dar (vgl. VwGH 10.5.1994, 94/14/0024). Der Bw hat auch nichts vorgebracht, was gegen die Richtigkeit dieser Ermessensübung sprechen könnte.

Ergänzend sei noch angeführt, dass Erhöhungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen um 2.522,07 € (2002), 2.300,00 € (2003) und 2.114,17 € (2004) bzw. der zu entrichtenden Umsatzsteuern um rund 504,41 € (2002), 460,00 € (2003) und 422,83 € (2004) sowie, aus den oben angeführten Textziffern zu errechnende Erhöhungen des steuerpflichtigen Gewinnes um rund 3.200,00 € im Jahr 2002 (Tz 18, 20, 21), 4.800,00 € im Jahr 2003 (Tz 20, 21) und 9.000,00 € im Jahr 2004 (Tz 20, 21) nicht als bloß geringfügig bezeichnet werden können. Auch hat der Bw dadurch, dass er umsatzsteuerpflichtige (und als solche auch in Rechnung gestellte) Erlöse in seinen Umsatzsteuererklärungen als steuerfrei behandelt hat, ein Verhalten gesetzt, das ein berücksichtigungswürdiges Interesse an einer Aufrechterhaltung der Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide nicht zu begründen vermag.

Zu den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenats wird bemerkt, dass diesen Entscheidungen anders gelagerte Sachverhalte zu Grunde lagen.

Mit dem Einwand, den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 fehlten nachvollziehbare Begründungen bzw. die Begründungen dieser Bescheide würden sich auf Leerformeln beschränken, zeigt der Bw daher ebenfalls keine gegen die Zulässigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme der genannten Verfahren sprechenden Umstände auf.

Der in der Berufung gegen die Prüferin erhobene Vorwurf der Befangenheit ist schon deshalb unbeachtlich, weil der Bw Umstände, die geeignet wären, die Unbefangenheit der Prüferin in Zweifel zu ziehen, nicht genannt, er diesen Vorwurf vielmehr völlig unbegründet in den Raum gestellt hat.

Die Berufung war daher, soweit sie sich gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 richtet, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. April 2008