



GZ. RV/2352-W/02

GZ. RV/0136-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Robert Hauser und KomzIR KR Oswald Heimhilcher im Beisein der Schriftführerin Monika Holub am 13. Dezember 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert,, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994, Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der vorgenannten Sachbescheide nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden gemäß § 273 Abs 1 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1994 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichts-

hof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) übte im Prüfungszeitraum (1992 – 1997) folgende Tätigkeiten aus:

- Tätigkeit als Prostituierte (E-Gasse) und Betrieb eines Hostessenservices (W-Gasse) \*)
- Tätigkeit als selbständige Vermittlerin von Begleitpersonen bei der Begleitagentur A (der Einzelfirma ihres Ehegatten) (W-Gasse) \*\*)
- Gesellschafterin der Begleitagentur B, eines in Form einer OEG geführten Unternehmens, an dem sie zu 49 % und ihr Gatte zu 51% beteiligt war,
- Prokuristin der C GmbH
- Untervermietung von Räumlichkeiten (Wiedner Hauptstraße 79/1/12) an die Begleitagentur D (Einzelfirma des Herrn E).

\*) Die Bw gab bei den Finanzämtern für den 9., 18. und 19. Bezirk sowie für den 1. Bezirk Fragebögen ab, aus denen hervorgeht, dass sie ab 7. August 1992 in der E-Gasse (1180 Wien) der Prostitution nachging und in der W-Gasse (1010 Wien) ein Hostessenservice betrieb.

\*\*) Von Jänner 1993 bis Juni 1994 bezog die Bw weiters Einkünfte aus der Tätigkeit der telefonischen Vermittlung von Begleitpersonen an Kunden für die Begleitagentur ihres Gatten. Der Betriebsort dieser Begleitagentur war mit der Wohnung der Bw (W-Gasse) identisch.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung den Zeitraum 1992 bis 1997 betreffend wurden folgende Feststellungen getroffen: Da hinsichtlich der Einnahmen aus der Tätigkeit als Prostituierte und dem Betrieb des Hostessenservices der Betriebsprüfung keine Belege (Ausgangsfakturen, Aufzeichnungen wann und von wem die Bw Geldbeträge bekommen habe, usw) vorgelegt worden seien, die zum Nachweis der erklärten bzw tatsächlichen Umsätze und Einnahmen erforderlich gewesen wären, wurden diese Umsätze bzw Einnahmen für die Jahre 1992, 1993 und 1994 teilweise geschätzt.

### 1. Sparbücher

Am 4. November 1994 fand in der Wohnung der Bw (W-Gasse) eine Hausdurchsuchung statt, wobei drei Sparbücher beschlagnahmt wurden, die einen Kontostand von insgesamt 519.716,83 S aufwiesen. Da diese drei Sparbücher von der Bw während der Betriebsprüfung (Bp) weder vorgelegt wurden noch deren Herkunft bzw Entstehung nachgewiesen werden konnte, wurde dieser Betrag bei der Vermögensdeckungsrechnung als unaufgeklärter Vermögenszuwachs in Ansatz gebracht. Die Bw erklärte daraufhin, dass sie im Jahre 1992 mit einem "größeren" Betrag von Russland nach Österreich gekommen sei und es noch ein weiteres Sparbuch in Höhe von 45.000 S gegeben habe, das als Kautions für die Wohnung in der W-Gasse hinterlegt worden sei. Schließlich wurden die Sparbücher im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung von der Bp als unaufgeklärter Vermögenszuwachs in Höhe von 460.000 S in Ansatz gebracht.

### 2. Lebenshaltungskosten

Die Lebenshaltungskosten der Bw wurden mit monatlich 10.000 S festgestellt.

Die Vermögensdeckungsrechnung ergab nicht gedeckte Lebenshaltungskosten:

Jahr	08-12/1992	01-12/1993	01-06/1994
<i>Mittelaufbringung:</i>			
Gewinn lt Erklärung	43.069,55 S	130.024,56 S	64.831,49 S
+ Afa	1.500,00 S	3.000,00 S	1.500,00 S
+ IFB	2.400,00 S	0,00 S	0,00 S
+ IRL	0,00 S	14.447,00 S	0,00 S
adaptierter Gewinn lt Bp	46.969,55 S	147.471,56 S	66.331,49 S
<i>Mittelverwendung:</i>			
- Miete, Heiz., Tel. u. Reinigung	30.397,32 S	26.878,00 S	0,00 S
- Miete: W-Gasse	18.267,00 S	130.000,00 S	48.000,00 S
- Strom/Gas	0,00 S	2.564,22 S	0,00 S
- Telefon privat	4.082,92 S	8.569,00 S	988,00 S
- Sonderausgaben	3.367,00 S	32.684,00 S	0,00 S
- Sparbücher (460.000 S)	100.000,00 S	240.000,00 S	120.000,00 S
<i>Verfügungsbetrag (vor Abzug der LHK)</i>	-109.144,69 S	-298.223,66 S	-102.656,51 S
- Lebenshaltungskosten lt Bp	-50.000,00 S	-120.000,00 S	-60.000,00 S
Unterdeckung lt Bp	-159.144,69 S	-418.223,66 S	-162.656,51 S
Unterdeckung lt Bp (gerundet)	-159.000,00 S	-418.000,00 S	-162.000,00 S
- 20 % USt	26.500,00 S	69.666,67 S	27.000,00 S
Hinzurechnung lt Bp netto	132.500,00 S	348.833,33 S	135.000,00 S

Die nicht gedeckten Lebenshaltungskosten abzüglich 20 % Umsatzsteuer wurden den erklärten Umsätzen aus der Prostitution und dem Hostessenservice hinzugerechnet.

### 3. Wohnungskosten

Die Bw machte in den Jahren 1992 bis 1994 Miete, Strom und Reinigungskosten für zwei Wohnungen (E-Gasse und W-Gasse) geltend. Da die Bw in den Kassabüchern Taxispesen für die Fahrten zu den Kunden geltend machte, schloss die Bp, dass die Tätigkeit als Prostituierte bzw Hostess nicht in den Wohnungen der Bw ausgeübt wurde. Da die beiden Mietobjekte somit Wohnzwecken dienten, wurden die geltend gemachten Wohnungskosten als Betriebsausgaben von der Bp nicht anerkannt.

#### 4. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Für das Jahr 1993 wurden von der Bw Aufwendungen für Einkäufe in diversen Boutiquen in Höhe von 7.160,83 S geltend gemacht. Auf den vorgelegten Rechnungen gibt es lt Bp keine näheren Hinweise darüber, was konkret angeschafft wurde. Da es für die Tätigkeit als Prostituierte bzw Hostess keine Berufskleidung gebe, wurden diese Beträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Die daraufhin erhobene Berufung begründete die Bw wie folgt:

Zu den Sparbüchern sei anzumerken, dass das Geld hierfür aus den Ersparnissen, die noch aus wirtschaftlichen Aktivitäten in Russland herrührten, stamme sowie aus den Erlösen, die anlässlich der Auflösung des Hausstandes im Zuge der Wohnsitzverlegung nach Österreich erzielt worden seien. Es wurde eine Bescheinigung übermittelt, wonach die Bw mit Kaufvertrag von 12. Oktober 1992 ein Wohnhaus im Dorf F, Gebiet Moskau, im Werte von US-\$ 52.300 verkauft habe.

Zu den Lebenshaltungskosten führte die Bw aus, dass sie seit ihrer Wohnsitzverlegung nach Österreich auf die tatkräftige finanzielle Unterstützung durch ihren Lebenspartner bzw nunmehrigen Ehegatten zählen konnte.

Bei der Wohnung in der W-Gasse handelte es sich um jene Wohnung, in der die Bw und ihr nunmehriger Ehegatte wohnten. Die Miete sei größtenteils von ihrem damaligen Lebensgefährten beglichen worden. Es wurde ein Wohnungsplan übermittelt, aus dem hervorgeht, dass die Wohnfläche der gesamten Wohnung 90,87 m<sup>2</sup> betrage und zwei Räume im Ausmass von insgesamt 40,27 m<sup>2</sup> (Büro: 20,11 m<sup>2</sup>, Zimmer: 20,16 m<sup>2</sup>) ausschließlich betrieblich genutzt worden seien. Obwohl somit rund 57 % der Wohnungskosten steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten, seien ohnehin nur 25 % der gesamten Wohnungskosten angesetzt worden. Außerdem sei es unrichtig, dass aus den Kassabüchern entnommen werden könne, dass in der Wohnung keine Kunden empfangen worden seien. Anhand der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung könne überprüft werden, dass weder im Jahr 1993 noch im Jahr 1994 Taxispesen geltend gemacht worden seien.

Zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern führte die Bw aus, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter auf den Paragons im einzelnen bezeichnet worden seien (zwei Vibratoren, Lederzubehör und ein Video).

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete die Bw schließlich damit, dass nach Würdigung ihrer Argumente steuerliche Auswirkungen in einem Ausmaß verblieben, das als geringfügig einzustufen sei.

Der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Stattgabe USt 1996 und 1997) folgte ein Vorlageantrag, der ua damit begründet wurde, dass dem Bescheid die Begründung für die Abweisung der ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheide fehle.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter der Bw die bereits vorgebrachten Argumente und wies daraufhin, dass er die Schätzungsberechtigung nach wie vor bestreite, da die Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt worden seien. Des weiteren könne keine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten festgestellt werden, da in etwa 570.000 S von der Bw nach Österreich verbracht worden seien, davon 40.000 S plus Zinsen verbraucht werden konnten und damit der auf den beschlagnahmten Sparbüchern festgestellte Betrag noch verbleiben konnte. Die restlichen Kosten seien vom Ehegatten der Bw getragen worden. Demgegenüber brachte der Amtsvertreter vor, dass die Bescheinigung über den Verkauf eines Wohnhauses in Russland um 52.300 US-\$ während der Betriebsprüfung nicht vorgelegen sei und es keine Bestätigung der Österreichischen Nationalbank über die Einfuhr dieser Gelder gäbe.

***Der Senat hat erwogen:*****1. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:****a) Sparbücher**

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Am 4. November 1994 fand in der Wohnung der Bw (W-Gasse) eine Hausdurchsuchung statt, wobei drei Sparbücher beschlagnahmt wurden, die einen Kontostand von insgesamt 519.716,83 S aufwiesen. Aus einer beglaubigten Übersetzung einer Bescheinigung einer russischen Verwaltungsbehörde geht hervor, dass die Bw mit beurkundetem Kaufvertrag vom 12. Oktober 1992 ein Wohnhaus im Dorf F im Gebiet Moskau im Wert von 52.300 US-\$ verkauft hat.

Diese Feststellungen ergeben sich aus einer Niederschrift vom 4. November 1994 der Bundespolizeidirektion Wien, die anlässlich einer am selben Tag in der Wohnung der Bw (W-Gasse) stattgefundenen Hausdurchsuchung aufgenommen wurde und der mit Schreiben vom 18. Jänner 2001 übermittelten beglaubigten Übersetzung einer Bescheinigung einer russischen Verwaltungsbehörde vom 15. Dezember 2000 über den Verkauf eines Wohnhauses durch die Bw.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Dadurch, dass die Bw durch die Vorlage der Bescheinigung über den Verkauf eines Wohnhauses am 12. Oktober 1992 im Gebiet Moskau, im Wert von 52.300 US-\$ die Herkunft bzw. Entstehung eines Sparguthabens iHv insgesamt 519.716,83 S auf drei - bei einer Hausdurchsuchung in der Wohnung der Bw (W-Gasse) beschlagnahmten - Sparbüchern nachweisen konnte, ist die Herkunft des von der Betriebsprüfung im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung in Ansatz gebrachten unaufgeklärten Vermögenszuwachses in Höhe von 460.000 S nunmehr aufgeklärt.

Der von der Betriebsprüfung ermittelte unaufgeklärte Vermögenszuwachs für ein Sparguthaben iHv insgesamt 460.000 S (100.000 S (08-12/1992), 240.000 S (01-12/1993) bzw. 120.000 S (01-06/1994)) ist somit bei der Vermögensdeckungsrechnung außer Ansatz zu lassen.

**b) Lebenshaltungskosten**

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Es wurden Kassabücher vorgelegt, aus denen die Einnahmen und Ausgaben laut Erklärung, der jeweilige Umsatzsteuersatz, die Umsatzsteuer sowie die Netto- und Bruttobeträge ersicht-

lich sind. Es gibt keine Anhaltspunkte, wonach die Bw höhere Einkünfte als die erklärten erzielt hat. Für die Lebenshaltungskosten der Bw im Prüfungszeitraum ist ihr Lebensgefährte und späterer Ehegatte aufgekommen. Außerdem waren bare Mittel vorhanden.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Betriesprüfungsbericht, der Berufung und der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs 2 leg cit ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs 3 ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

§ 184 Abs 2 und 3 nennt keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann. § 184 Abs 2 und 3 hat daher keine eigenständige normative Bedeutung. Es ist daher beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist.

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann. Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (Ritz: Bundesabgabenordnung – Kommentar<sup>2</sup>, Tz 6 und 7 zu § 184, S 396).

Da es bezüglich der vorhandenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine konkreten Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Bw höhere Einkünfte erzielte als sie erklärte, die Ausführungen des Ehegatten der Bw nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, wonach er für die Lebenshaltungskosten seiner Gattin aufgekommen ist, und laut Feststellung der Betriebs-

prüfung tatsächlich bare Mittel vorhanden waren, ist keine Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben. Die von der Betriebsprüfung durchgeführte Vermögensdeckungsrechnung ist mangels Einbeziehung sämtlicher vorhandener Mittel, nicht geeignet den Nachweis für nicht gedeckte Lebenshaltungskosten zu erbringen.

Im Hinblick darauf, dass weder Buchhaltungsmängel noch ein nicht gedeckter Lebensaufwand festgestellt werden konnten, mangelt es an den gesetzlich festgelegten Voraussetzungen für eine Schätzungsberechtigung der von der Bw erzielten Einnahmen. Diese sind daher erklärungsgemäß in Ansatz zu bringen.

## 2. Wohnungskosten

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Wohnung W-Gasse, war Firmensitz der Begleitagentur, die zunächst als Einzelunternehmen und später als OEG betrieben wurde. Die Bw war zu 49 % an der OEG beteiligt und bezog Einkünfte aus der Tätigkeit der telefonischen Vermittlung von Begleitpersonen an Kunden. Diese Tätigkeit fand in den Büroräumlichkeiten am Firmensitz statt. Eine Hausdurchsuchung, in deren Rahmen handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze, mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken, Sparbücher, Fotos von Mädchen und eine Liste von Namen, die für die Agentur tätig waren, sichergestellt wurden, fand ebenfalls am Firmensitz der Begleitagentur statt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Betriebsprüfungsbericht und der Berufung.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Da die Wohnung nachweislich der Abwicklung der Tätigkeit der telefonischen Vermittlung von Begleitpersonen an Kunden und der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen der Begleitagentur diente, sind die in Rede stehenden Wohnungskosten als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen.

## 3. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Bei den gegenständlichen Rechnungen handelt es sich um Paragons einschlägiger Fachgeschäfte, wobei die erworbenen Wirtschaftsgüter im einzelnen bezeichnet sind.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Ausführungen zur Berufungsschrift.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:



Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können gemäß § 13 EStG 1988 als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 5.000 S nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Es wird davon ausgegangen, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter, die auf den Rechnungen im einzelnen bezeichnet werden, betrieblich eingesetzt wurden, sodass sie als Betriebsausgaben iSd § 13 EStG 1988 absetzbar sind.

#### 4. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Wie in den Punkten 1 bis 4 oben ausführlich dargestellt, wurden im Rahmen der Berufungsentscheidung keine Feststellungen getroffen, die zu Abänderungen der von der Bw erklärten Umsätze bzw Einnahmenüberschüsse führen.

Im Jahre 1993 wurde eine Investitionsrücklage iHv 14.447 S gebildet. Per 30. Juni 1994 wurde der Betrieb der Bw (nämlich die Tätigkeit als Hostess und selbständige Telefonistin) beendet. Eine Auflösung der Investitionsrücklage 1993 wurde nicht vorgenommen. Aus den Erklärungen für das Jahr 1994 ergibt sich kein Hinweis auf die im Jahr 1993 gebildete Investitionsrücklage.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Punkten 1 bis 4 der gegenständlichen Berufungsentscheidung, dem Betriebsprüfungsbericht und den angeführten Einkommensteuererklärungen sowie den dazu eingebrachten Beilagen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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).

Da im Rahmen der Berufungsentscheidung hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 keine Feststellungen getroffen wurden, die zu Abänderungen der von der Bw erklärten Umsätze bzw Einnahmenüberschüsse führen, sind keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten. Für die erwähnten Abgaben wird in den angeführten Streitjahren kein Wiederaufnahmestatbestand erfüllt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 war daher nicht zulässig, der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wird Folge gegeben, diese werden aufgehoben und die Berufung gegen die entsprechenden Sachbescheide wird zurückgewiesen. Damit treten die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 wieder in Kraft.

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 zB 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).

Da hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1994 weder aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung noch aus der Einkommensteuererklärung ersichtlich ist, dass im Jahr 1993 eine Investitionsrücklage gebildet wurde, die im Jahr der Betriebsaufgabe (1994) gewinnerhöhend aufzulösen ist, war der Abgabenbehörde im gegenständlichen wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt nicht vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Der Umstand, dass im Jahr 1993 eine Inves-

tionsrücklage iHv 14.447 S gebildet wurde, wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung erkennbar und stellt somit einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend ist allenfalls insbesondere die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen zu berücksichtigen. Da sich aber beim Vergleich der Abgabenhöhe mit und ohne Berücksichtigung der gewinnmindernden Auflösung der Investitionsrücklage 1993 iHv 14.447 S eine Differenz von 4.608 S bzw 334,88 € (= 39.184 S - 34.576 S) ergibt, kann in Anbetracht der Höhe des von der Bw in diesem Jahr erzielten Gewinnes nicht von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen ausgegangen werden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich daher folgendermaßen:

Einnahmenüberschuss lt Erklärung	64.831, 00 S
+ Auflösung der Investitionsrücklage 1993	14.447,00 S
Einnahmenüberschuss lt BE	79.278 ,00S
+ Gewinnanteil aus der OEG	138.064,85 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BE	217.342,85 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Juni 2005