



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stber., gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 14. November 2005 betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für 2003 und betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Tischler Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest:

„Tz. 4:

Auf Grund einer durchgeführten Leistungskalkulation ergaben sich Differenzen. Vom Berater wurde eine Aufschlagskalkulation vorgelegt. Diese Kalkulation sagt auch aus, dass das letzte Jahr abweicht. Diese Abweichungen sind nur unzureichend aufgeklärt worden. Daher ist im Jahr 2003 einkommensteuerrechtlich ein Sicherheitszuschlag von 20.000,00 € netto festzusetzen.

Umsatzsteuerrechtlich unterliegt der Sicherheitszuschlag dem Normalsteuersatz von 20 %.“

Die eben genannte vom Betriebsprüfer und vom steuerlichen Vertreter vorgenommenen Kalkulationen sind am Ende der Berufungsentscheidung angeschlossen und Bestandteil dieser Entscheidung.

Der Betriebsprüfer berechnete im Jahr 2003 bei der Kalkulation der Leistungserlöse eine Abweichung von 21,93 %, d.s. 84.310,79 €. Bei der Gegenüberstellung von den Handelswarenerlösen zum Handelswareneinsatz stellte er fest, dass sich der Rohaufschlagskoeffizient von 1,43 im Jahr 2001 auf 0,55 im Jahr 2003 reduziert hat. Der steuerliche Berater ermittelte in seiner Kalkulation der Leistungserlöse für das Jahr 2003 eine Abweichung von 11,12 %, d.s. 37.543,41 €.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf (Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 vom 14. November 2005) und setzte mit Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005 die Umsatzsteuer entsprechend dem Ergebnis der Betriebsprüfung mit 21.051,70 € fest.

Ebenso nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf (Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2003 vom 14. November 2005) und setzte mit Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005 die Einkommensteuer entsprechend dem Ergebnis der Betriebsprüfung mit 2.188,67 € fest.

Die Rechtsmittelbelehrungen des Umsatzsteuerbescheides für 2003 bzw. des Einkommensteuerbescheides für 2003 enthalten den Hinweis, dass der Berufungswerber das Recht hat, innerhalb eines Monats nach der Zustellung des jeweiligen Bescheides Berufung beim o.a. Finanzamt einzulegen, in der Berufung sei der Bescheid zu bezeichnen (Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005 bzw. Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen.

Der steuerliche Vertreter er hob mit Schreiben vom 15. Dezember 2005 Berufung und führte Folgendes aus:

"Mit Bescheid vom 14. November 2005, zugestellt am 17. November 2005, wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 festgesetzt. In bevollmächtigter Vertretung wird innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und Einkommensteuer 2003 berufen..... Es wird beantragt, die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 nicht durchzuführen."

Inhaltlich führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen aus, dass der vom Finanzamt verhängte Sicherheitszuschlag auf Grund von Kalkulationsdifferenzen nicht gerechtfertigt sei,

da es einerseits zu Ergebniseinbrüchen gekommen sei, andererseits der Betriebsinhaber nicht rechtzeitig auf geänderte Rahmenbedingungen reagiert habe.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005 als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Berufungsschreiben in schlüssiger Weise keine neuen Tatsachen vorgebracht worden seien, welche die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages nicht rechtfertigen würden. Die Behauptung der gutmütigen Weiterbeschäftigung ausgelernter Lehrlinge sei nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden. In der Leistungskalkulation sei vom Prüfer eine Meisterleistung nicht einberechnet worden, sodass die privaten Differenzen zwischen dem Unternehmer und der Gattin auf die Verhängung eines Sicherheitszuschlages auf Umsatz und Gewinn keinen Einfluss hätten. Alle übrigen negativen Einflüsse auf die Kalkulation, wie niedrigere Leistungsstundensätze, schwierige Auslandsaufträge und übrige schlechte branchenübliche Bedingungen seien bereits im Zuge der Betriebsprüfung und in der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung ausreichend gewürdigt worden.

Weiters wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 14. November 2005 als unbegründet ab. Die Begründung ist inhaltlich identisch mit der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend den Umsatzsteuerbescheid für 2003.

Der steuerliche Vertreter beantragte mit Schreiben vom 10. Februar 2006 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte Folgendes aus:

"Mit der Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 als unbegründet abgewiesen. Ich beantrage nunmehr, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen..... Es wird beantragt, die Wiederaufnahme der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2003 nicht durchzuführen. Des Weiteren wird eine mündliche Verhandlung der Berufung beantragt".

Die Referentin übermittelte dem ins Verfahren neu eingetretenen steuerlichen Vertreter den Vorhalt vom 9. Juni 2008 mit folgendem Inhalt:

„Wie telefonisch mit Ihnen besprochen, übermittle ich die vom Betriebsprüfer durchgeführte Kalkulation, aus der sich im Jahr 2003 erhebliche Kalkulationsdifferenzen ergeben (21,93 % - 84.310,79 €). Etwas geringere Kalkulationsdifferenzen sind ebenso der vom Steuerberater durchgeführten Kalkulation zu entnehmen (11,12 % - 37.543,41 €). Bei der Gegenüberstellung der Handelswarenerlöse zum Handelswareneinsatz durch die Betriebsprüfung weicht dieses Verhältnis im Jahr 2003 im Vergleich zu den Vorjahren

beträchtlich ab. Eine Zurechnung von Umsätzen ist daher grundsätzlich zulässig.

Die neu hervorgekommenen nicht bloß geringfügigen Kalkulationsdifferenzen berechtigen die Behörde zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 sind nicht angefochten und ist daher auch die Höhe der Zurechnung nicht mehr bekämpfbar.“

Der steuerliche Vertreter zog mit Schreiben vom 8. Juli 2008 den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Vorab ist zu klären, ob die Bescheidbezeichnung, gegen den sich die Berufung richtet, ausreichend konkretisiert wurde oder ob wegen einer inhaltlich mangelhaften Bescheidbezeichnung ein allfälliger Mängelbehebungsauftrag iSd. § 275 BAO zu ergehen hat.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

§ 275 BAO normiert: Entspricht eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

§ 307 Abs. 1 BAO besagt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden ist.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, § 307 Rz.7 unter Verweis auf VwGH 12.9.1996, 96/15/0163; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142)

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auf Grund einer klar und deutlich zum Ausdruck gekommenen behördlichen Erledigung eine Auslegung oder Umdeutung einer ebenfalls eindeutigen, von einem Wirtschaftstreuhänder eingebrachten Parteierklärung nicht möglich (VwGH 19. Mai 1993, 92/13/0269; VwGH 16. März 1994, 93/13/0213).

Aus der Rechtsmittelbelehrung des Umsatz- bzw. Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003, jeweils vom 14. November 2005, geht eindeutig hervor, dass für den Fall einer Berufung, diese gegen den Umsatzsteuerbescheid bzw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 einzulegen ist.

Die Berufung richtet sich jedoch ausdrücklich nur gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO, jeweils mit Bescheiden vom 14. November 2005, zugestellt am 17. November 2005. Auch im Schlussantrag der Berufung wird beantragt, die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 nicht durchzuführen. Das Gleiche gilt für den Vorlageantrag.

Inhaltlich hat der steuerliche Vertreter ausgeführt, dass der Sicherheitszuschlag aufgrund der Kalkulationsdifferenzen zu entfallen habe, da die Ungereimtheiten in der Kalkulation betrieblich erklärbar seien und der Sicherheitszuschlag darum auch nicht festzusetzen sei. Auch aus dem Inhalt der Berufung ergibt sich somit kein eindeutiger Hinweis darauf, dass die Sachbescheide angefochten sind.

Die eindeutige Formulierung des steuerlichen Vertreters die Wiederaufnahme gemäß der entsprechenden Gesetzesstelle, nämlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO, anzufechten, führt dazu, dass kein Spielraum für eine Auslegung der genauestens bezeichneten Bescheide mehr vorhanden ist. Ein Mängelbehebungsauftrag gem. § 275 BAO ist nicht mehr durchzuführen, da durch die exakte Bezeichnung der angefochtenen Bescheide die Berufung diesbezüglich keine inhaltlichen Mängel aufweist.

Folglich richtet sich die Berufung vom 15. Dezember 2005 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 und gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2003, nicht jedoch gegen die Sachbescheide, den Umsatzsteuerbescheid für 2003 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2003, alle datiert mit 17. November 2005.

2) Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 über die Umsatzsteuer für 2003 und über die Einkommensteuer für 2003 abgesprochen, nicht jedoch über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 sowie die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2003.

Die Berufungsvorentscheidung ist insofern unrichtig, als diese ausdrücklich über die nicht mit Berufung angefochtenen Sachbescheide abspricht. Eine Aufhebung derselben durch den Unabhängigen Finanzsenat ist gesetzlich nicht vorgesehen und kann daher nicht durchgeführt werden.

Der Vorlageantrag vom 10. Februar 2006 ist daher als ergänzendes Schreiben zur Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 vom 15. Dezember 2005 zu werten.

3) § 303 Abs. 1 BAO besagt, dass dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben ist, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne „grobes“ Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gem. § 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 in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 und der Einkommensteuer 2003 auf den sog. „Neuerungstatbestand“, nämlich darauf, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, wie etwa der Zufluss von Betriebseinnahmen (z.B. VwGH 27.5.2003, 98/14/0072).

Die vom Betriebsprüfer durchgeführte Kalkulation ergibt im Jahr 2003 erhebliche Kalkulationsdifferenzen (21,93 % - 84.310,79 €). Etwas geringere Kalkulationsdifferenzen sind auch der vom Steuerberater durchgeführten Kalkulation zu entnehmen (11,12 % - 37.543,41 €). Bei der Gegenüberstellung der Handelswarenerlöse zum Handelswareneinsatz durch die Betriebsprüfung weicht dieses Verhältnis im Jahr 2003 im Vergleich zu den Vorjahren beträchtlich ab.

Die Gegenüberstellung der Handelswarenerlöse zum Handelswareneinsatz, die von einem Rohaufschlagskoeffizient von 1,43 zu einem Rohaufschlagskoeffizient von 0,55 innerhalb von

zwei Jahren geführt hat, zieht den begründeten Verdacht nach sich, dass im berufungsgegenständlichen Jahr 2003 nicht sämtliche Handelerlöse erklärt wurden.

Der steuerliche Vertreter hat diverse Gründe vorgebracht, wie die gutmütige Weiterbeschäftigung ausgelernter Lehrlinge, schwierige Auftragslage etc., um die Kalkulationsdifferenzen zu erklären.

Daraufhin hat die Betriebsprüfung die sich aus der Kalkulation der Leistungserlöse ergebenden Abweichung von 84.310, 79 € auf einen Sicherheitszuschlag von 20.000,00 € reduziert und die in der Berufung angeführten Argumente des steuerlichen Vertreters insofern berücksichtigt. Unter anderem ergibt auch die vom steuerlichen Vertreter durchgeführte Kalkulation der Leistungserlöse für 2003 (im Gegensatz zu den Vorjahren) eine deutliche Abweichung iHv. 37.543,41 € (11,12 %).

Da an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung des Steuerpflichtigen zu zweifeln ist, ist eine Gewinn- und Umsatzzurechnung im Berufungsjahr dem Grunde nach jedenfalls zulässig.

Die neu hervorgekommenen nicht bloß geringfügigen Kalkulationsdifferenzen berechtigen die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO.

Die Sachbescheide, d.s. die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003, jeweils vom 14. November 2005, sind nicht angefochten und daher nicht Gegenstand der Berufungsentscheidung. Die genaue Höhe der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Zurechnung ist daher im Rechtsmittelverfahren nicht mehr bekämpfbar.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: zwei Kalkulationen

Linz, am 28. Juli 2008