

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die Vorsitzende	Dr. Maria-Luise Wohlmayr
den beisitzenden Richter und die Laienrichter über die Beschwerde	Mag. Erich Schwaiger Mag. Peter Lederer und Mag. Gottfried Warter
der Beschwerdeführerin	Bf.
vom	16. Juni 2008
gegen die Bescheide	
des Finanzamtes	Salzburg – Land, Aignerstraße 10, 5026 Salzburg vertreten durch Mag. Günter Narat
vom	22. April 2008
betreffend	Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004
in der Sitzung am	15. April 2015

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom 22. April 2008 bleiben unverändert.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt

Bei der beschwerdeführenden GmbH (im Folgenden kurz: Bf.) fand über die Jahre 2003 bis 2005 eine Außenprüfung statt, in deren Zuge das Verfahren der Jahre 2003 und 2004 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer mit Bescheiden vom 22. April 2008 wieder aufgenommen wurde. Gleichzeitig wurden neue Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für diese Jahre erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde mit direkt beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachtem Schriftsatz vom 16. Juni 2008 Berufung erhoben und darin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Berufungsentscheidung vom 29. Juni 2010 wies der Berufungssenat die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 als unbegründet ab, gab der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 jedoch Folge und hob diese Bescheide auf.

Gegen diese Bescheidaufhebung brachte das Finanzamt Amtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein, der mit Erkenntnis vom 24. April 2014, 2010/15/0159 Folge gegeben wurde. Der VwGH hob die Berufungsentscheidung des Senates betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2003 und 2004 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Die gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 eingebrachte Berufung wurde dadurch wiederum unerledigt.

Diese Berufung ist gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBI I 2013/14 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerde** im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen und fällt nach der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts in die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 7018-1.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Gemäß § 303 Abs 1 BAO idF BGBI I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen u.a. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24. April 2014, 2010/15/0159 Folgendes ausgeführt:

„Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG idF vor BGBI. I Nr 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. Gassner, ÖStZ 1986, 51 f, und beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044, Slg 6882/F).

Wiederaufnahmegründe liegen im Beschwerdefall (auch) hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 unbestritten vor. Strittig ist sohin, ob die belangte Behörde ihr Ermessen dem Gesetz entsprechend geübt hat.

Gemäß § 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 Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Hierzu ist festzuhalten, dass die Mitbeteiligte laut angefochtenem Bescheid in den Jahren 2003 und 2004 Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sowie Privataufwendungen ihrer Gesellschafter als Betriebsausgaben verbucht und die auf solche Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat. Diese - im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen - Tatsachen führten zu einer Verkürzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer. Die steuerlichen Auswirkungen (Beseitigung der Verkürzung) haben allein in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2003 1.260 € betragen, was, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, weder absolut noch relativ geringfügig ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016, vom 4.

März 2009, 2006/15/0079, sowie- ein weiteres Mal- vom 22. April 2009, 2006/15/0257). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016, mwN, und vom 28. November 2002, 98/13/0143 wo es u.a. um die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1988 bis 1991 ging), was im Streitfall schon allein deswegen geboten ist, weil es sich bei den in Bezug auf Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer neu hervorgekommenen Tatsachen um im Wesentlichen gleich gelagerte Fakten handelt.

Die Auswirkungen der dargestellten Wiederaufnahmegründe sind somit nicht geringfügig. Dazu kommt auch noch der Umstand, dass die Wiederaufnahmegründe die Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung von Gesellschaften in den Bereich der Betriebsausgaben und Vorsteuern einer Körperschaft betreffen. Daraus folgt, dass die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens das ihr eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Art. 130 Abs. 2 B-VG ausgeübt hat. Damit hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Aus diesen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes geht eindeutig hervor, dass hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 Wiederaufnahmegründe vorliegen, die bei rechtmäßiger Ermessensübung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen müssen.

Aus diesem Grund ist die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 als unbegründet abzuweisen. Die Wiederaufnahmebescheide vom 22. April 2008 bleiben unverändert.

Gemäß § 307 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Nach der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 durch die Berufungsentscheidung vom 29. Juni 2010 sind die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 22. April 2008 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, und die (alten) Umsatzsteuerbescheide vom 19. Mai 2005 (Umsatzsteuer 2003) und vom 22. August 2005 (Umsatzsteuer 2004) lebten wieder auf.

Wird der den Wiederaufnahmebescheid aufhebende Bescheid (bzw. nunmehr das Erkenntnis) seinerseits aufgehoben, so scheidet der alte Sachbescheid wieder aus dem Rechtsbestand aus und der neue Sachbescheid erlangt – ebenso wie der Wiederaufnahmebescheid selbst – wieder seine Wirksamkeit (Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass durch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes die alten Umsatzsteuerbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind und die neuen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 22. April 2008 automatisch wieder aufleben und dadurch wieder ihre Wirksamkeit erlangt haben (VwGH 31.3.1987, 86/14/0160).

C. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 15. April 2015