

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.Ö in der Beschwerdesache E.P, vertreten durch Magistra C.N, Steuerberaterin, 12x S, A.Str 4, über die Beschwerde vom 05.07.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes S.L vom 05.06.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.), geboren am 1x.2.19cc, betrieb als Einzelunternehmer ein Holzbringungsunternehmen. Am 01.04.2009 teilte er mit dem Fragebogen (Formular "Verf 25") dem Finanzamt die Aufgabe seiner gewerblichen und beruflichen Tätigkeit zum 31.03.2009 mit. Er gab an, dass der Betrieb von seiner Ehegattin D.W übernommen und zu Buchwerten fortgeführt werde.

Am 04.11.2010 übermittelte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 mitsamt der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer mit betrieblichen Einkünften (Formular E1). Gleichzeitig übermittelte der Bf. den Jahresabschluss zum 31.03.2009.

Der Bf. führte aus, dass der Gewinnermittlungszeitraum drei Monate umfasst hat (1.1. bis 31.03.2009). Die Bilanzpositionen wurden wie folgt dargestellt:

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen: € 76.387,58	EK € 132.852,08
Umlaufvermögen:	BVerlust € 18.027,24
Forderungen € 3.816,10	Verbind. € 13.511,55
Kassenbestand € 39.277,90	s.Verb. € 7.322,95

Für den Gewinnermittlungszeitraum 1-3/2009 wurde in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Verlust in Höhe von € 18.027,24 ausgewiesen.

In der Beilage für Einzelunternehmer mit betrieblichen Einnahmen (Formular "E1a") wurden die Privatentnahmen in Höhe von € 14.293,53 angegeben (Kennziffer 9300). Aus der Bilanz für 2009 zum 31.03.2009 (eingereicht am 11.04.2010) ergibt sich folgendes Umlaufvermögen:

Forderungen: € 3.816,10

Kassabestand: € 39.277,90.

Die Verbindlichkeiten wurden in Höhe von € 20.834,50 angegeben.

Infolge des Bilanzverlustes im ersten Quartal 2009 in Höhe von € 18.027,04 verringerte sich das Eigenkapital zum 01.01.2009 in Höhe von € 132.852,00 auf € 114.824,96 zum 31.03.2009 (Bilanz 2009).

Am 04.11.2010 übermittelte die Übernehmerin des Betriebes die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 mitsamt dem Jahresabschluss zum 31.03.2009. Das Eigenkapital wurde in der Eröffnungsbilanz des Betriebes zum 01.04.2009 in Höhe von € 99.671,36 angegeben. Das Eigenkapital verringerte sich im ersten Wirtschaftsjahr infolge Privatentnahmen in Höhe von € 13.140,26 und privater Steuern in Höhe von € 8.009,06 auf € 78.522,04 zum 31.12.2009.

Für die Ehegattin wurde im Jahr 2009 der laufende Gewinn in Höhe von € 56.660,72 errechnet.

Die privaten Entnahmen betrugen im Jahr 2009 insgesamt € 21.149,52. Die Betriebsübernehmerin übermittelte auch eine Aufstellung gemäß § 11a EStG 1988. Demnach war die Differenz zwischen steuerlichem Ergebnis (Gewinn) iHv € 56.660,72 und der privaten Entnahmen iHv € 21.149,52, somit € 35.511,40 begünstigt zu versteuern.

Am 09.04.2013 übermittelte die steuerliche Vertretung die Bilanzen für 2010 und 2011 und eine Aufstellung zur Begünstigung gemäß § 11 a EStG 1988 für die Übernehmerin des Betriebes. Zur Übernahme des Betriebes wurde mitgeteilt, dass der Betrieb ohne den Kassabestand, den Bankguthaben und den Verbindlichkeiten übernommen wurde.

Am 03.06.2013 reichte die steuerliche Vertreterin über Ersuchen des Finanzamtes vom 13.05.2013 die Eröffnungsbilanz 2009 für die Übernehmerin nach. Es wurde darauf hingewiesen, dass man am 09.04.2013 der Abgabenbehörde via email mitgeteilt habe, dass Kassenbestände, Guthaben bei Banken, Verbindlichkeiten aus L+L und Verbindlichkeiten gegenüber der Abgabenbehörde nicht mit übernommen wurden.

Das Finanzamt stellte nunmehr beim Beschwerdeführer für das Jahr 2009 den Abfall des Eigenkapitals fest, und zwar zwischen dem Eigenkapital Endbestand des Übergebers und dem Anfangsbestand des Eigenkapitals bei der Übernehmerin zum 01.04.2009. So betrug der Endbestand an Eigenkapital beim Bf. € 114.828,84 und der Anfangsbestand bei der Übernehmerin € 99.671,36.

Das Finanzamt errechnete nunmehr beim Bf. ausgehend von den entnommenen Forderungen in Höhe von € 3.816,10; dem Kassabestand in Höhe von € 39.277,90 abzüglich der Verbindlichkeiten in Höhe von € 20.834,60 im Jahr 2009

eine für die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 schädliche Entnahme in Höhe der Differenz, nämlich € 21.559,99. Demgegenüber gab der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung 2009 die Privatentnahmen iHv. € 14.293,53 an (KZ 9300).

Mit dem angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 05.06.2013 nahm das Finanzamt beim Bf. das Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 wieder auf. Es wären Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid wurde verwiesen.

Die Einkommensteuer 2009 wurde mit Bescheid vom 05.06.2013 in Höhe von € 5.055,52 festgesetzt. Aufgrund der bisher mit Bescheid vom 28.01.2011 festgesetzten Gutschrift für das Jahr 2009 in Höhe von "€ - 1.265,36" ergab sich nunmehr eine Nachforderung in Höhe von € 6.320,88.

Begründend führte die Abgabenbehörde im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 05.06.2013 aus, dass der Bf. dem Finanzamt per 01.04.2009 mitgeteilt hat, dass er seinen Betrieb an seine Ehegattin zu Buchwerten übertragen habe.

Im Zuge der Überprüfung der Steuererklärungen der Übernehmerin im Zusammenhang der Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 für das Jahr 2009 habe das Finanzamt nunmehr festgestellt, dass der Übergeber den Kassabestand, die Guthaben bei Banken und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Abgabenverbindlichkeiten nicht mit übertragen habe.

Die zurückbehaltenen Aktiva betrugen € 42.394,49; die zurückbehaltenen Passiva € 20.834,50. Die Differenz stelle sich rechtlich als eine Privatentnahme dar und ist hinsichtlich der Begünstigung gemäß § 11a EStG steuerlich zu berücksichtigen.

Gleichzeitig habe der Bf. im Jahre 2009 (Verlustjahr) Entnahmen in Höhe von € 14.253,53 bekanntgegeben. Die Zurückbehaltung der Aktiva und angeführte Entnahme habe zu einem Eigenkapitalabfall in Höhe von € 35.835,32 geführt, der im Sinne des § 11a Abs. (3) EStG 1988 nachzuversteuern ist.

Mit Schriftsatz vom 04.07.2013 wurden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens, über die Festsetzung der Einkommensteuer 2009 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen Beschwerden erhoben. Darin wendete der Bf. ein, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen sowie Dokumentationen keine neuen Tatsachen und Beweismittel, wie in der Bescheidbegründung festgestellt, hervorgekommen wären, weil die Bilanz 2009 am 29.10.2010 dem Finanzamt übermittelt worden sei. Ebenso sei die Bilanz 2009 der Übernehmerin des Betriebes am 29.10.2010 mitsamt einer Aufstellung nach § 11a EStG 1988 dem Finanzamt übermittelt worden. Im Jahre 2010 habe beim Bf. eine Betriebsprüfung stattgefunden, in welcher sämtliche Unterlagen betreffend die Unternehmensübergabe und Übernahme vorgelegt worden wären.

Schriftlich führte der Bf. aus:

"Die im Zuge der nachträglichen Korrespondenz zur Einkommensteuerveranlagung 2011 von Frau W (59/013/3062) an Frau L vom FA St. Veit übermittelten Unterlagen, sollten die Darstellung der Entwicklung der § 11a EStG Begünstigung bei Frau W dienen, wobei anzumerken ist, dass diese Darstellungen auch nicht beanstandet wurden.

Die Unterlagen die Herrn W betreffen, lagen dem Finanzamt bereits vor, von neu hervorkommenden Tatsachen und Beweismitteln in seinem Veranlagungsverfahren kann daher nicht gesprochen werden. Der Bescheid über die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2009 gem. § 303 Abs. 4 BAO ist daher rechtswidrig und aufzuheben."

Schließlich führte der Beschwerdeführer aus, dass die Berechnung der Nachversteuerung nicht nachvollzogen werden könne. Schließlich habe im Falle einer Betriebsübergabe zu Buchwerten die Nachversteuerung bei der Übernehmerin zu erfolgen. Beantragt wurde die Bescheid ersatzlos zu beheben.

Der übermittelten Jahresabschluss für das Jahr 2009 durch den Bf. (eingelangt am 04.11.2020 umfasst die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (31.12.2009) mitsamt den bezugnehmenden Erläuterungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens unter anderem dann zulässig, wenn 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 ("Neuerungstatbestand"). Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Wiederaufnahmegründe sind die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 303, Tz 14, und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Im gegenständlichen Beschwerdefall stellt sich daher die Frage, ob die Behörde bereits bei Erlassung des Erstbescheides am 28. Jänner 2011 anhand der ihr vorliegenden Unterlagen **eindeutig und ohne weitere Nachforschungen im Tatsachenbereich** erkennen hätte können, dass gegenständlich nicht der gesamte Betrieb zu Buchwerten an seine Ehegattin übertragen wurde und Teile aus dem Betriebsvermögen durch den Bf. als **Übergeber des Unternehmens zum 31.03.2009 entnommen worden sind**.

Der Bf. hat nämlich Forderungen in Höhe von € 3.816,10; den Kassabestand in Höhe von € 39.277,90 abzüglich der Verbindlichkeiten in Höhe von € 20.834,60 im Jahr 2009 entnommen und diese nicht seiner Ehegattin übertragen.

Damit liegt eine für die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 schädliche Entnahme in Höhe der Differenz, nämlich € 21.559,99, vor. Demgegenüber hat der Beschwerdeführer in

der Einkommensteuererklärung 2009 die Privatentnahmen in Höhe von € 14.293,53 angegeben (KZ 9300).

Diesen Sachverhalt hat das Finanzamt erst im Zuge der Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 2011 bei der Übernehmerin mittels eines Vorhalteverfahrens im Mai 2013 festgestellt. Dem Finanzamt war daher bis zum Mai 2013 nicht bekannt, dass die Forderungen, der Kassabestand und die Verbindlichkeiten nicht übertragen wurden.

Das Finanzamt errechnete daher im Zuge der Überprüfung dieses Sachverhaltes die Entnahme in Höhe von € 21.559,99. Dieser Betrag zuzüglich der angeführten Entnahme in Höhe von € 14.293,53 stellen nun die gesamten Privatentnahmen des Beschwerdeführers zum 31.03.2009 dar.

Das Gericht hält dazu fest: Aus der Sicht jenes Behördenverfahrens, welches zur Erlassung des Erstbescheides für die Einkommensteuer 2009 geführt hat, ergaben sich in Bezug auf die Höhe der Privatentnahmen des Bf. im Zeitpunkt der Betriebsübergabe im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 28.01.2011 keine verlässlichen Anhaltspunkte. Fest steht, dass der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung 2009 die Privatentnahmen nicht in der tatsächlichen Höhe angegeben hat.

Richtig ist, dass am 29.10.2010 die Bilanz 2009 eingereicht und mitgeteilt wurde, dass der Betrieb mit 01.04.2009 zu Buchwerten an die Ehegattin übergeben werde. Dies ändert aber nichts daran, dass die Höhe der Privatentnahmen durch den Bf. unrichtig gegenüber der Abgabenbehörde angegeben wurden. Die Privatentnahmen wurden in der Einkommensteuererklärung lediglich in Höhe von € 14.293,53 (Privatentnahmen: € 7.546,24 und private Steuern: € 6.747,29) angegeben.

Schließlich war es der Abgabenbehörde aus der Bilanz des Bf. für das Jahr 2009 nicht erkennbar, dass weitere Privatentnahmen vorgenommen wurden und Teile des Betriebsvermögens nicht der Übernehmerin übertragen wurden. Dies konnte erst im Zuge durchgeführter Überprüfungen im Jahr 2013 und im Zuge eines Vorhalteverfahrens aufgeklärt werden.

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Die Behörde verstößt damit schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042, 0053).

Anzumerken ist, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel selbst bei einem - hier nicht vorliegenden - Verschulden der Behörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren einen tauglichen Wiederaufnahmegrund bilden kann (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, Band 3, 2932 und 2934 mwN). Es ist also bei der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, welche (aus der Perspektive des jeweiligen

Verfahrens gesehen) neu hervortreten, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, ist eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO nicht ausgeschlossen (*Stoll, aaO*).

Im gegenständlichen Fall ging die belangte Behörde zulässigerweise von den Angaben des Bf. in seiner Steuererklärung aus. Ob und inwieweit das Finanzamt eine Überprüfung dieser Angaben auf deren Plausibilität hin vornahm und einen Abgleich mit Angaben der Übernehmerin des Betriebes machte, lässt sich nicht erforschen und bleibt letztendlich für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage ohne Belang. Die Behörde war nicht dazu verpflichtet, die inhaltliche Richtigkeit der einzelnen Erklärungspunkte zu überprüfen bzw. verifizieren. Fest steht jedenfalls, dass es der belangten Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nicht möglich gewesen war ohne Abführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens zu erkennen, dass der Bf. deutlich höhere Entnahmen, als in seiner Steuererklärung angegeben, getätigt hat.

Das Finanzamt ist keineswegs dazu verhalten gewesen, ein Ermittlungsverfahren anzustellen und durch Einsichtnahme in den beim Finanzamt geführten Steuerakt der Ehegattin des Bf. abzuklären, ob die Angaben des Bf. im Hinblick auf die angegebenen Privatentnahmen überhaupt korrekt sind. Die Finanzbehörde darf bzw. muss sich diesbezüglich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen können. Bei späterer Feststellung, dass die in der Erklärung ausgewiesenen Angaben nicht der Realität entsprechen, räumt das Gesetz der Finanzbehörde bestimmte verfahrensrechtliche Instrumentarien (ua. auch Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO) ein, welche auf eine Durchbrechung der Rechtskraft von Bescheiden abzielen und damit geeignet sind, einen Bescheid zu erstellen, der der Rechtsrichtigkeit entspricht.

Abzustellen ist auf die Gegebenheiten des konkreten Veranlagungszeitraumes; im gegenständlichen Fall somit auf das Jahr 2009.

Zum Einwand, es habe eine Betriebsprüfung im Unternehmen für den maßgeblichen Zeitraum 1-3/2009 stattgefunden, ist darauf hinzuweisen, dass die Prüferin eine Nachschau hinsichtlich der Umsatzsteuer für diesen Zeitraum vorgenommen hat und dabei entsprechende Korrekturen bei der Umsatzsteuer hinsichtlich übertragener Vermögensgegenstände vorgenommen hat. Der Themenbereich Privatentnahmen war nicht Gegenstand der Prüfung (*BP-Bericht vom 29.04.2010, ABNr. 122017/10*).

Die Abgabenbehörde hat im bekämpften Wiederaufnahmebescheid ihre Ermessensübung begründet. Gerade bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation, wo ein Steuerpflichtiger gegenüber der Abgabenbehörde unrichtige Angaben in der Steuererklärung macht, lässt sich ein besonderer Schutz des Steuerpflichtigen in Bezug auf eine Abänderung von Bescheiden (und zwar im Blickwinkel des Vorranges der Rechtsbeständigkeit der Bescheidlage gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit) im Fall des späteren Hervorkommens der Unrichtigkeit dieser Angabe, weder annehmen

noch rechtfertigen. Nach stRspr des VwGH gilt zudem, dass bei der Ermessensübung (außer bei besonders gelagerten Fallkonstellationen) grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben ist (Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 303 Abs. 4, Tz 67 und die dort zit. verwaltungsgerichtliche Judikatur). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Dass der Wiederaufnahmegrund erst in der Begründung zum Sachbescheid näher konkretisiert wurde, stellt keinen Verfahrensmangel dar, zumal der Verweis auf dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial bzw. zugegangene Bescheide durchaus zulässig ist (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Bf. wurde vom Wiederaufnahmegrund jedenfalls in Kenntnis gesetzt und konnte sich sodann auch entsprechend zur Wehr setzen.

Wiederaufnahmen werden in der Regel dann nicht zu verfügen bzw. bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind. Konkret zeitigte die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. die sich daraus ergebende Differenz an Steuern iHv. € 6.320,88 (€ 5.055,52 zzgl. der ursprünglichen Gutschrift iHv. € 1.265,36). Dieser Betrag kann weder relativ noch absolut als bloß geringfügig angesehen werden. Auch mit dieser Ansicht ist die belangte Behörde im Recht. Der von der Behörde angezogene Wiederaufnahmegrund ist zudem erheblich, dh geeignet, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Der beschwerdeverfangene Wiederaufnahmebescheid entspricht somit der Gesetzeslage. Demnach kommt der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde keine Berechtigung zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Februar 2017