



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Schönherr & Schönherr Steuerberatungs- und Unternehmensberatungs GmbH, vom 18. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung der Abgabepflichtigen, umfassend die Jahre 2002 bis 2004, wurde die Auffassung vertreten, dass die geltend gemachten Vorsteuern um 112,56 € (im Jahr 2003) und 1.214,30 € (im Jahr 2004) zu kürzen seien (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2006, Bp 123, in Verbindung mit Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2006). Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 14. Dezember 2006 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004, die zu Umsatzsteuernachforderungen von 112,56 € (im Jahr 2003) und 1.214,30 € (im Jahr 2004) führten.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 erhob die Abgabepflichtige am 18.

Jänner 2007 fristgerecht Berufung. Sie begehrte die ersatzlose Aufhebung der Verfahrensbescheide wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen. Bei der amtsweigigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handle es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen sei. Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei seien dem Gesetzesbegriff „*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. Bei einer derartigen im Rahmen der Ermessensübung vorzunehmenden Interessensabwägung verbiete eine Geringfügigkeit der hervorgekommenen neuen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

Die bei der Ermessensentscheidung (aus verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten) zu berücksichtigende Zweckmäßigkeitskomponente spreche bei Geringfügigkeit der Auswirkungen, bezogen auf die neu hervorgekommenen Tatsachen, in der Regel dafür, vom Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit Abstand zu nehmen. Eine Wiederaufnahme dürfte somit bei richtigem Ermessensverständnis (Zweckmäßigkeit, Einfachheit, Sparsamkeit) nicht verfügt werden, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und relativ gesehen bloß geringfügig seien. Sollte die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens in derartigen Bagatelfällen dennoch - ermessengerecht - verfügt werden, müsste die Behörde überzeugend dartun, welche Gründe der Zweckmäßigkeit dafür sprächen und weshalb die Behörde bei geringen Auswirkungen in der Wiederaufnahme des Verfahrens keine Unbilligkeit gegenüber den Interessen des Abgabepflichtigen an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft erblicke.

Die Begründung der Wiederaufnahme, die im Bp-Bericht nur formelhaft angeführt sei, reiche als Begründung zur Wiederaufnahme im Falle der Geringfügigkeit nicht aus. Die Frage der Geringfügigkeit sei aber ebenso im Zusammenhang mit der daraus resultierenden gesamten Steuernachforderung zu beurteilen. Ein gegebenenfalls bei der Ermessensübung zu Gunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liege vor, wenn der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stünden. Von einem derartigen Missverhältnis könne insofern gesprochen werden, als eine Kürzung der Investitionszuwachsprämie für die Jahre 2003 und 2004 in Höhe von 63.733,41 € bescheidmäßig festgesetzt worden sei.

Die umsatzsteuerliche Auswirkung (Vorsteuerkürzung) für das Jahr 2003 betrage insgesamt 112,56 €. Davon erhöhten 20,65 € die Anschaffungskosten der Gondelbahn. Dieser Betrag werde über die Laufzeit der Gondelbahn abgeschrieben. Ein Betrag von 91,91 € werde passiviert und vermindere den Gewinn in diesem Jahr. Die geltend gemachten Vorsteuern hätten für das Jahr 2003 insgesamt 473.962,44 € betragen. Die umsatzsteuerliche Auswirkung im Jahr 2004 betrage 1.214,30 €. Ein Betrag von 130,97 € erhöhe die Anschaffungskosten der Gondelbahn, ein Betrag von 1.083,33 € die Anschaffungskosten des Kfz X. Die geltend gemachten Vorsteuern hätten für das Jahr 2004 insgesamt 463.754,74 € betragen.

Berücksichtige man den Folgeaufwand aus dieser Wiederaufnahme (Änderung des Anlagenverzeichnisses, Änderung der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung und der Einkommensteuerbescheide der jeweiligen Gesellschafter), so stehe das steuerliche Ergebnis in keinem Verhältnis zu den durch die Wiederaufnahme ausgelösten Kosten und sei die Ermessensentscheidung vor allem gegen die Prinzipien der Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit getroffen worden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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 angefochtenen Bescheide vom 14. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 wurden vom Finanzamt wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung zu verweisen, wenn dieser Bericht (diese Niederschrift) den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und dort auch alle im Berufungsverfahren vorgetragenen Argumente nachvollziehbar in zusammengefasster Darstellung widerlegt werden (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH

27.5.1998, 95/13/0282, 0283). Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel 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 dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen oder Beweismittel dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 auf die Feststellungen lt. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2006, Bp 123. Tz 2 des Bp-Berichtes beschränkte sich auf die Darstellung der umsatz- und ertragsteuerlichen Auswirkungen der Vorsteuerkürzungen und verwies im Übrigen weitergehend auf Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung. Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2006 hat folgenden Inhalt:

„Vorsteuerkürzung 2003 und 2004“

Unter Hinweis auf die Darstellungen und Ausführungen im Schreiben vom 16.10.2006 sind in den Prüfungsjahren 2003 und 2004 folgende Vorsteuerkürzungen erforderlich:

	2003	2004
a) ER Fa. R 2003	20,65	
b) ERT 2003	91,91	
c) X 2004		1.083,33
d) ER Fa. R 2004		130,97
	112,56	1.214,30

Die Vorsteuerkürzungen a) und d) erhöhen die Anschaffungskosten betreffend Gondelbahn. Die Vorsteuerkürzung b) wird passiviert und vermindert den Gewinn im Prüfungszeitraum. Die Vorsteuerkürzung c) erhöht die Anschaffungskosten des Kfz X.“

Auch Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist nicht zu entnehmen, welche Tatsachen oder Beweismittel, die zu Vorsteuerkürzungen führen sollten, im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Durch den Verweis auf das „Schreiben vom 16.10.2006“ (sofern darin die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, somit die Wiederaufnahmsgründe, überhaupt genannt worden sein sollten) ist eine Bescheidbegründung ebenfalls nicht gegeben. Ein solcher Verweis findet sich nämlich lediglich in Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, nicht aber in den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden. Somit ist festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 nicht begründet wurden.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahms Gründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens

der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung deswegen anzuführen, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahms Gründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 307 Tz 3, mwH).

Vom Finanzamt wurden weder im Bp-Bericht noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die in den angefochtenen Bescheiden verwiesen wurde, Wiederaufnahms Gründe angeführt. Die Berufungsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahms Gründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind. Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahms Gründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Da in der Begründung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide vom 14. Dezember 2006 die Darstellung der Wiederaufnahms Gründe (insbesondere die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel) zur Gänze fehlt, ist der Berufung vom 18. Jänner 2007 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die Wiederaufnahmsbescheide angefochten wurden. Dies wird offensichtlich auch von der Finanzverwaltung so gesehen (vgl. BMF-Erlass vom 9. Jänner 1995 in ÖStZ-BMF 1995/48).

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 scheiden demnach die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 14. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer aus dem Rechtsbestand aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. November 2008