



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 25. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 11. April 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 und über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 sowie den Vorlageantrag vom 9.7.2007 betreffend die Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2004 vom 22.6.2007 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Der Vorlageantrag vom 9.7.2007 betreffend Einkommensteuer 2004 wird gemäß § 289 Abs. 1 iVm § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte mit Bescheid vom 12.9.2005 die Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 erklärungsgemäß durch und brachte hierbei den beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag zum Abzug. Mit Bescheid vom 11.4.2007 nahm die Behörde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid gleichen Datums, in dem die Einkommensteuer ohne Abzug des Alleinverdienerabsetzbetrages und – wegen des sich hieraus ergebenden höheren

Selbstbehaltes – auch ohne Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung berechnet wurde. Den Wiederaufnahmebescheid begründete die Abgabenbehörde wie folgt: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, 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.“ Zuzufolge der Begründung des neuen Sachbescheides konnte der Alleinverdienerabsetzbetrag deswegen nicht berücksichtigt werden, weil die steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € seien.

Der Berufungswerber brachte gegen „den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11.4.2007, mit welchem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004, abgeschlossen mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12.9.2005, gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wird“ mit Schriftsatz vom 25.4.2007, eingegangen am 3.5.2007, das Rechtsmittel der Berufung ein. Er habe seine Einkommensteuererklärung erst verfasst und abgegeben, nachdem die Gattin zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 veranlagt und dabei ihr Einkommen mit € -551,51 festgesetzt worden sei. Sowohl in der Erklärung seiner Gattin als auch in der seiner eigenen seien die Bezüge zu den Einkünften des anderen Partners durch die Angabe der Namen und Versicherungsnummern ausgewiesen. Eine telefonische Anfrage beim Finanzamt habe ergeben, dass der Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages auch auf das Vorliegen von Bezügen des Wochengeldes der Gattin im Jahr 2004 gründe und dies nun im Wege einer Wiederaufnahme berücksichtigt werden solle. Der Berufungswerber gehe davon aus, dass das Wochengeld im Zeitpunkt der Erlassung der die Gattin und ihn selbst betreffenden Einkommensteuerbescheide der Höhe nach gegenüber der Behörde durch den Sozialversicherungsträger bekannt gegeben gewesen sei, weshalb keine neuen Tatsachen vorlägen. Für den Fall, dass die Höhe des Wochengeldbezuges erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 12.9.2005 vom Versicherungsträger bekannt gegeben worden sei, handelte es sich um eine neu entstandene Tatsache, welche ebenfalls keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund darstellte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 22.6.2007 eine Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004. Sie wies darin die Berufung als unbegründet ab, weil die Veranlagung erklärungsgemäß erfolgt sei und der Umstand, dass dabei keine weiteren Erhebungen über die Richtigkeit der erklärten Angaben durchgeführt wurden, die spätere Verfahrenswiederaufnahme nicht ausschließe. Der Berufungswerber stellte daraufhin mit Eingabe vom 9.7.2007 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der darin gestellte weitere Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 14.4.2008 zurückgenommen.

Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum vom 11.4.2007 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004. In der sich auch gegen diesen Bescheid richtenden Berufung vom 25.4.2007 begehrte der Berufungswerber die ersatzlose Behebung des Bescheides, da alle Erklärungen ordnungsgemäß abgegeben worden seien und insbesondere auch die Einkommensteuerveranlagung der Gattin abgewartet worden sei. Die Nichtberücksichtigung einer nicht vom Abgabepflichtigen sondern einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vorzulegenden Urkunde im ursprünglichen Abgabenverfahren könne eine Zinsvorschreibung keinesfalls rechtfertigen. Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 25.6.2007 die Berufung als unbegründet ab. Dies deshalb, weil mit der Maßnahme der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO mögliche Zinsvorteile unabhängig davon, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Abgabepflichtigen am Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vorliegt, ausgeglichen werden sollen. Im Vorlageantrag vom 9.7.2007 beantragte der Berufungswerber schließlich auch die Vorlage der Berufung gegen den Bescheid über die Anspruchszinsen 2004 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mit Bericht vom 26.7.2007 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen die Bescheide vom 11.4.2007 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004, die Einkommensteuer 2004 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der Berufungswerber bezeichnete als Gegenstand der Berufung vom 25.4.2007 „den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11.4.2007, mit welchem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004, abgeschlossen mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12.9.2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wird“. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht damit außer Zweifel, dass sich die gegenständliche Berufung (nur) gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 verfügenden Bescheid richtet, nicht jedoch gegen den im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 307 Abs. 1 BAO erlassenen neuen Sachbescheid. Damit im Einklang steht, dass sich der Berufungswerber in der Begründung des Rechtsmittels ausschließlich mit der Frage der Zulässigkeit der Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens auseinandersetzt und sich seine Einwendungen ausdrücklich nur gegen einen einzigen Bescheid richten. Der Umstand, wonach der bekämpfte Bescheid als Einkommensteuerbescheid 2004 bezeichnet wurde, hindert die Annahme eines solchen Verständnisses des Schriftsatzes insbesondere bei der hier gegebenen näheren Bestimmung desselben im Berufungsschriftsatz nicht, denn der Wiederaufnahmebescheid trägt eben jene

Bezeichnung als vorangestellten und schriftbildmäßig herausgehobenen ersten Teil seiner Überschrift .

2) Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004:

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.

Der angefochtene Bescheid vom 11.4.2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 wurde vom Finanzamt wie folgt "begründet":

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, 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."

Dabei handelt es sich um keine Bescheidbegründung, sondern lediglich um eine (standardmäßige und nur teilweise) Wiedergabe des Gesetzestextes. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe 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 Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 3, mwH).

Vom Finanzamt wurden überhaupt keine Wiederaufnahmsgründe 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 Wiederaufnahmsgründe 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 Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Da in der "Begründung" des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides vom 11.4.2007 die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe (insbesondere die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel) zur Gänze fehlt, ist der Berufung vom 25.4.2007 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 stattzugeben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen der Wiederaufnahmebescheid angefochten wurde. Dies wird offensichtlich auch von der Finanzverwaltung so gesehen (vgl. BMF-Erlass vom 9. Jänner 1995 in ÖStZ-BMF 1995/48).

3) Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004:

Ausgehend davon, dass in der Berufung vom 25.4.2007 der bekämpfte Bescheid mit „Einkommensteuerbescheid 2004“ benannt wurde, erließ die Abgabenbehörde eine Berufungsvorentscheidung betreffend den im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 erlassenen neuen Sachbescheid, obwohl – wie vorstehend ausgeführt – der Berufungsschriftsatz vom 25.4.2007 eine Berufung gegen diesen Bescheid nicht zum Gegenstand hat. In Bezug auf den neuen Sachbescheid behängt sohin lediglich der vom Berufungswerber nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 22.6.2007 eingebrachte Vorlageantrag vom 9.7.2007.

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86 Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Gemäß § 276 Abs. 2 BAO idF AbgRmRefG kann gegen einen solchen Bescheid (Berufungsvorentscheidung), der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

Ein Vorlageantrag setzt somit unabdingbar eine Berufung bzw. wirksame Berufungsvorentscheidung (vgl. Ritz, BAO3, § 276 Tz 26) voraus. Da im gegenständlichen Fall gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat, war der Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 1 lit. a) iVm. § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

4) Festsetzung von Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2004 mit Ablauf des Jahres 2004 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 ist daher als unbegründet abzuweisen, unabhängig vom Ausgang der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid dieses Jahres (vgl. für viele UFS 20.2.2007, RV/0150-I/06; vgl. auch Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 205 Tz 32 ff).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. April 2008