

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Dr. Ladislav Margula, 1010 Wien, Habsburgergasse 4/7 über die Beschwerde vom 16.1.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 16.12.2016 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2009, 1-6/2010 und 7-12/2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde mit Haftungsbescheid vom 26.11.2013 als Haftungspflichtiger für die Abgabenschulden der Abgabepflichtigen P1 PersonalvermittlungsGmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er war, herangezogen.

U.a wurde die Haftung betreffend Umsatzsteuer 2009, Umsatzsteuer 1-6/2010 und Umsatzsteuer 7-12/2010 geltend gemacht.

Die Zustellung des Bescheides erfolgte nachweislich am 2.12.2013.

Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom XX wurde der Beschwerde des Bf. gegen die Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 1-6/2010 stattgegeben.

Mit Eingabe vom 24.11.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren *verbunden mit dem Antrag auf ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides vom 26.11.2013 hinsichtlich sämtlicher darin bezeichneter Abgabenschuldigkeiten*" und führte aus:

"Mit rechtskräftigem Erkenntnis vom aaa hat das Bundesfinanzgericht zur GZ: XYZ der Beschwerde des nunmehrigen Antragstellers Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 14.10.2011 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 1-6/2010 Folge gegeben und die bekämpften Bescheide ersatzlos aufgehoben.

Da in dieser Entscheidung festgestellt wurde, dass weder eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat noch dass die Zahlungen an die Subfirmen auch den Machthabern

derselben zuzurechnen sind und nicht den Gesellschaftern der X-GmbH, hat dieses Erkenntnis direkte Auswirkungen auf die im bekämpften Haftungsbescheid von der Finanzbehörde geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten. Diese Abgabenschuldigkeiten bestehen ebenso wie die nunmehr rechtskräftig behobene Kapitalertragsteuer nicht zu Recht...".

Mit Bescheid vom 16.12.2016 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Haftungsbescheides vom 26.11.2013 sowie hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2009 und 2010, Umsatzsteuer 2009, Umsatzsteuer 1-6/2010 und Umsatzsteuer 7-12/2010 mit der Begründung ab, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom

AAA, stelle keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Das Bundesfinanzgericht habe keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen, dass ein Leistungsaustausch mit den Subunternehmern stattgefunden habe oder dass Leiharbeiter erwiesenermaßen Dienstnehmer dieser Subunternehmen gewesen seien.

Aus den Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes ließen sich keine Schlussfolgerungen ableiten, die als Tatsachen anzuerkennen wären. Aus dem Erkenntnis ergäben sich auch nicht mittelbar neu hervorgekommene Tatsachen.

Die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, stelle auch keine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs.1 lit. c in Verbindung mit § 116 BAO dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 16.1.2017.

Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Haftung gem. § 9 BAO wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom AB erledigt.

Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 und 2010 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom BBB als unbegründet abgewiesen.

Betreffend den der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenschuldigkeiten begründet der Bf. die Zulässigkeit der Wiederaufnahme wie folgt:

"Die belangte Behörde gründet den angef. Bescheid auf der Verneinung des Vorliegens neuer, unmittelbarer Tatsachen iS § 303 Abs. 1 BAO aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom XY.

Dieser Ansicht wird insoweit entgegen getreten, als sich nach Ansicht des Bf aus dem zit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes sowohl der sachverhaltsbezogene Neuerungstatbestand wie auch der Vorfragentatbestand aus folgenden Erwägungen ergibt.

Das Bundesfinanzgericht hatte aufgrund amtswegiger Erforschung der materiellen Wahrheit seine begründeten Zweifel an der Schlüssigkeit der von der Bp getroffenen Feststellungen zur KeSt 2008 und 2009 dargelegt, die von der bel. Behörde trotz Aufforderung zur Stellungnahme nicht, auch nicht nach Urgenz (zuletzt 28.07.2014) ausgeräumt wurden.

Von diesen Zweifeln sind auch die kongruenten Sachverhalte und Tatsachen des abgeschlossenen, wiederaufzunehmenden Verfahrens hinsichtlich USt, LSt, DGB und ZDG 2009 und 2010 betroffen.

Neu iS der Wiederaufnahme sind auf Grund amtswegiger materieller Wahrheitsforschung auch deren fehlende Schlüssigkeit bei überschneidenden Sachverhaltsidentitäten für 2009 und 2010.

Die Zweifel des Bundesfinanzgerichtes an der Schlüssigkeit der bescheidbegründenden Tatsachenfeststellungen wurden der bel. Behörde im Detail dargelegt und die Aufforderung dazu aufgetragen.

Mit Unterlassung der aufforderungsgemäßen Stellungnahme durch die bel. Behörde, gilt die Unschlüssigkeit des festsetzungsbegründenden Sachverhaltes für die KeSt 2009 und 2010 als zugestanden.

Dieses Zugeständnis gilt kongruent auch für die Abgaben 2009 und 2010 des bescheidgegenständlichen Neuerungstatbestandes und dieses Zugeständnis ist zugleich vorfragenrelevant, weil auf unschlüssigen Sachverhalten keine Abgabenfestsetzung in der ergangenen Höhe oder nur in geringerer Höhe erfolgt wäre, womit der Vorfragentatbestand impliziert ist.

Gelangte man zur Verneinung der in der Bp zugerechneten, jedoch vom Bundesfinanzgericht mit unaufgeklärt gebliebenen Zweifeln belasteten strittigen Umsätze zur KeSt, sind, entgegen der tatsächlichen und rechtlichen Beurteilung der bel. Behörde (Seite 3 oben), unmittelbare Folgen auch auf verdeckte Gewinnausschüttung, LSt, DGB und ZDG und USt 2009 und 2010 zu bejahen. Somit ist auch der anfechtungsgegenständliche Vorfragentatbestand erfüllt, sodaß bei deren Berücksichtigung ein Bescheid anderen Inhaltes herbeigeführt worden wäre.

Insofern die Kongruenz der Abgabentatbestände für KeSt 2009 und 2010 einerseits und USt 2009 und 2010 sowie LSt, DGB und ZD 2009 und 2010 andererseits nicht festgestellt wurde, wird mangelhafte Sachverhaltsfeststellung geltend gemacht. Wäre die Kongruenz der abgabenbezogenen Sachverhalte für KeSt 2009 u 2010 einerseits und USt, LSt, DGB, ZDG, 2009 und 2010 festgestellt worden, wäre die bel. Behörde zur Stattgebung des Wiederaufnahmeantrages gelangt.

Hiezu kommt die unwiderlegt gebliebene, und damit vom Bundesfinanzgericht neu festgestellte, Tatsache der Verletzung des rechtlichen Gehörs im Bp-Verfahren, sodaß gegenüber dem haftungsbeteiligten Bf nur Scheinrechtskraft vorliegt, worin ein weiterer Neuerungstatbestand erfüllt ist.

Wären bei Gewährung des rechtlichen Gehörs die vor dem Bundesfinanzgericht vom Bf. vorgebrachten Gründe im Rahmen des Bp aufgenommen worden, wäre der Abgabenbescheid nur auf dem, nach Einwänden des Bf zweifelsfrei gebliebenen Sachverhalt gegründet worden.

Mit dem gen. aufhebenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes liegt, entgegen der Rechtsansicht der bel. Behörde kein "neues Erkenntnis in bezug auf eine andere rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen" (Ritz Rz 9 zu § 303 BAO) und auch keine "unterschiedliche Beweiswürdigung" durch ein Gericht - als neue Tatsache - vor.

Im wiederaufzunehmenden Verfahren wären, in analoger Erweiterung zu der vom Bundesfinanzgericht ausgeführten Aufforderung zur Stellungnahme zu Feststellungen betreffend die Firmen A, B, C und D hinsichtlich der KeSt, komplementär auch ergänzende Feststellungen hinsichtlich der USt, LSt, DGB und ZDG 2009 und 2010 zu treffen und neue Bescheide zu erlassen.

Auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung wurde in der Beschwerde verzichtet, sodass eine solche gem. § 262 Abs. 2 lit.a BAO unterblieben ist und wurde die Beschwerde rechtzeitig innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit.b BAO dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Hinsichtlich des nichtbeantworteten Fragenvorhaltes wurde im Erkenntnis vom aaa folgendes ausgeführt:

"Das Finanzgericht hat mit Schreiben vom aaa die belangte Behörde aufgefordert, den Arbeitsbogen der XY GmbH vorzulegen. Diesem Ersuchen ist sie umgehend nachgekommen. Mit Schreiben vom 25.3.2014 wurde die belangte Behörde aufgefordert, einerseits ausführlich zur Berufung der XY GmbH Stellung zu nehmen und andererseits, jene Beweismittel genau zu bezeichnen, welche die Feststellungen der Abgabenbehörde betreffend die verdeckte Ausschüttung stützen.

Mit Antwort vom 18.aaa wurde von der belangten Behörde um Fristerstreckung von drei Wochen ersucht und der Prüfungsablauf samt der parallel erfolgten GPLA-Prüfung geschildert. Eine weitere Urgenz des Bundesfinanzgerichts vom 28.7.2014 blieb unbeantwortet. Weder auf die in der Berufung der GmbH aufgezeigten Widersprüche wurde bisher von der belangten Behörde eingegangen, noch konnte sie darlegen, woraus sich die Zugehörigkeit sämtlicher Leiharbeiter zur XY GmbH erschließt und deren Zugehörigkeit zu den Subfirmen (A, B, C, D) verneint wurde und aufgrund welcher Unterlagen die an jene Subfirmen getätigten Zahlungen als den Gesellschaftern der XY GmbH zugeflossen angesehen wurden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die vom Bf aufgezeigten Widersprüche durch die belangte Behörde nicht aufgeklärt werden können. Auch, wenn über die XY GmbH abgabenrechtliche Malversationen gelaufen sind, wofür viele Indizien sprechen, so gibt es für die festgestellte verdeckte Ausschüttung keine hinreichenden Anhaltspunkte. Weder sind Unterlagen darüber vorgelegt worden, weshalb die verdeckte Ausschüttung bei der XY GmbH stattgefunden haben soll und nicht bei einer der

Subfirmen, noch konnte schlüssig begründet werden, weshalb die an jene Subfirmen getätigten Zahlungen als den Gesellschaftern der XY GmbH über diese zugeflossen angesehen wurden, und nicht etwa den Machthabern der Subfirmen zuzurechnen waren und dort zu verdeckten Ausschüttungen geführt haben konnten.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Antrag auf Wiederaufnahme wird als solcher betreffend Haftung für Umsatzsteuer 2009 und 1-6/2010 sowie 7-12/2010 bezeichnet, inhaltlich richtet er sich jedoch gegen die Höhe der Abgabenschuld.

Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Haftung gem. § 9 BAO wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom AB erledigt.

Der Bf. verweist auf das Erkenntnis des BFG vom XX, mit dem die Kapitalertragsteuerbescheide die Fa. P1 Personalvermittlungs GmbH betreffend, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. war, aufgehoben wurden. „Deswegen sei der Haftungsbescheid aufzuheben, weil das Erkenntnis unmittelbare Wirkung auf die Abgabenschuldigkeiten habe.“

Ein Antragsrecht auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens besteht auch für Personen, die nach Inanspruchnahme mittels Haftungsbescheid eine Abgabe schulden (§ 77 Abs. 1 BAO i.V.m. § 78 BAO).

Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens lauten folgendermaßen:

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

....
b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einem im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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.

Zu prüfen war daher, ob das vom Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes einen Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO erfüllt, der eine Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer 2009 und Umsatzsteuer 1-6/2010 und 7-12/2010 begründen könnte.

Ad lit.b:

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung bereits im abgeschlossenen Verfahren, zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätte (*Ritz*², BAO-Komm., § 303, Tz 7, und die dort angeführte Judikatur). Als Beweismittel kommen etwa in Betracht Urkunden, Aufzeichnungen, Zeugenaussagen oder die Nennung eines Zeugen in Betracht.

Keine Tatsachen oder Beweismittel sind z.B. Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (*Ritz*², BAO-Komm., § 303, Tz 11 und 12, und die dort angeführte Judikatur).

Auch eine andere rechtliche Beurteilung oder eine unterschiedliche Beweiswürdigung stellen keine neue Tatsache dar (vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0005; 30.6.2005, 2002/15/0201). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind zum Beispiel auch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0224); ebenso das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118) und die unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037). Die nachteiligen Folgen einer früheren, unzutreffenden Würdigung oder Wertung bzw. einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. UFS 15.9.2005, RV/0340-G/03).

Nur solche Tatsachen oder Beweismittel vermögen einen Wiederaufnahme grund darzustellen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhanden waren, aber erst später hervorgekommen sind (VwGH 25.9.2001, 98/14/0204).

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, mit dem der Beschwerde betreffend die Kapitalertragsteuerbescheide 2008 und 1-6/2010 stattgegeben wurde, ist somit keine „(neue) Tatsache“ im Sinne der o.a. Judikatur, sondern stellt die, im Gegensatz zur Betriebsprüfung unterschiedliche, rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhaltes dar.

Die in der später ergangenen Entscheidung vorgenommene Beweiswürdigung und die daraus gewonnenen Sachverhaltsfeststellungen stellen aber als nachträglich entstandene Fakten keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhaltselemente sind nicht mit den tatsächlichen Umständen selbst gleichzusetzen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0011).

Wenn das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis die Auffassung vertritt, die Tatsachenfeststellung der belangten Behörde sein unschlüssig, so handelt es sich auch dabei um eine rechtliche Würdigung. Keinesfalls werden damit Tatsachen im Sinne der

nichtbeantworteten Fragen festgestellt, wie der Bf. offenbar vermeint, wenn er ausführt, dass durch die Nichtbeantwortung die Unschlüssigkeit der Feststellungen als zugestanden gelte.

Wie die belangte Behörde im bekämpften Bescheid richtig feststellt, hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom aaa keine (neuen) Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Die im Erkenntnis aufgezeigte fehlende Schlüssigkeit der Feststellungen der Betriebsprüfung ist keine Tatsache, sondern rechtliche Würdigung.

Auch die Feststellung im Erkenntnis vom aaa, das rechtliche Gehör sei im Betriebsprüfungsverfahren nicht gewahrt worden ist keine Feststellung im tatsächlichen Bereich, sondern wiederum eine Frage der rechtlichen Würdigung.

Im Wiederaufnahmeantrag selbst werden somit keine "neuen Tatsachen" vorgebracht, die zu anders lautenden Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2009 und 1-6/2010 bzw 7-12/2010 geführt hätten.

Ad lit.c

§ 116 BAO lautet :

(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage *im konkreten Rechtsfall bildet* (zB VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (zB Antonioli/ Koja, Verwaltungsrecht 3, 83).

Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053 ; 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005) (Ritz⁶, BAO, § 116, Tz 1f).

Wenn daher das BFG im Erkenntnis vom aaa einen bestimmten Sachverhalt als gegeben erachtet und diesen rechtlich würdigt, so handelt es sich schon aus diesem Grund nicht um eine Rechtsfrage, die den Vorfragentatbestand erfüllen könnte.

Von der belangten Behörde war das Vorliegen einer Vorfrage im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung daher zu Recht verneint worden. Ob die strittigen Umsätze als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln waren, war im Verfahren betreffend die Kapitalertragsteuer ebenso als Hauptfrage zu entscheiden, wie im Lohnsteuerprüfungsverfahren die Frage, ob Löhne "schwarz" ausbezahlt worden sind.

Da das Erkenntnis mit der Entscheidung betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 1-6/2010 nicht über eine Vorfrage hinsichtlich Umsatzsteuer 2009, 1-6/2010 und 7-12/2010 abspricht, hat die belangte Behörde auch aus diesem Grund zu recht den Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen.

Auf die Erkenntisse des Bundesfinanzgerichtes vom BBB und vom AB wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis weicht nicht von der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weshalb das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verneint wird.

Wien, am 16. Oktober 2018