



GZ. RV/0119-F/08,
miterledigt RV/0118-F/08,
RV/0120-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Dr. Winkler & Partner Wirtschaftstreuhand KEG, 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl Str. 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Dezember 2006 betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich Einkommensteuer 2004, Einkommensteuer 2004** sowie **Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004** entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2004** wird Folge gegeben. Der Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Einkommensteuer 2004** wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Anspruchszinsen 2004** wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. November 2005 hat das Finanzamt die Berufungswerberin (Bw) zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2004 veranlagt.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2006 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 von Amts wegen wieder aufgenommen und mit gleichem Datum ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2004 erlassen. Am 14. Dezember 2006 wurden auch auf Basis der

Einkommensteuerfestsetzung vom 14. Dezember 2006 Anspruchszinsen 2004 bescheidmäßig festgesetzt.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2006 hat die steuerliche Vertretung der Bw fristgerecht gegen diese Bescheide Berufung erhoben.

In der Begründung zur Berufung wurde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO u.a. eingewendet, dass dem Bescheid eine Begründung fehle. Offensichtlich resultiere die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Bescheiderlassung auf einer GPLA bei der Firma A KG mit dem Sitz in X. Das Ergebnis dieser GPLA sei der Berufungswerberin (Bw) nicht mitgeteilt worden, ebensowenig sei ihr die Möglichkeit einer Stellungnahme gegeben worden. Ein schriftlicher Bericht fehle, eine Schlussbesprechung sei nicht abgehalten worden.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (Eingang bei der Außenstelle Feldkirch am 1. Februar 2008) ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind aber **zwei Bescheide**, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO³, § 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Laut Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung zum **Wiederaufnahmebescheid** ausdrücklich anzuführen (vgl. auch VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur (falls mehrere Jahre betroffen sind, für jeden Bescheid gesondert) die entsprechenden Wieder-

aufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde nach ständiger Judikatur des VwGH bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann ((VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124; vgl. auch BMF-010103/0053-VI/2006 vom 14.6.2006).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen **konkreten Sachverhalt** als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Die Berufungsbehörde hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz **angeführten Gründe** eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Die Prüfung der Berufungsbehörde beschränkt sich daher darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihr herangezogenen Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht zu prüfen ist jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht „nachholbar“. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Daher wäre einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine bzw. keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides) stattzugeben. Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Das Finanzamt hat in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüf-

bericht zu entnehmen seien, erfolgt. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 14. Dezember 2006 enthält keine eigenständige Begründung.

Eingangs ist festzustellen, dass in der Begründung zur Wiederaufnahme nicht einmal angeführt wurde, um welchen Prüfbericht bzw. welche Niederschrift es sich dabei handle und wann diese datumsmäßig erstellt worden sein sollen. Das Finanzamt hat nicht bestritten, dass der Prüfbericht bzw. die Niederschrift der Bw gar nicht übermittelt wurde. Insofern ist es nicht überraschend, dass der steuerliche Vertreter in der Berufung nur mutmaßen kann, dass die Wiederaufnahme und Bescheiderlassung im gegenständlichen Fall auf Grundlage einer GPLA bei der Firma A KG erfolgt ist, deren Ergebnisse der Bw nicht bekannt gegeben worden seien.

Das Finanzamt hat in einer dem Vorlagebericht an den UFS (Verf. 46) angeschlossenen Stellungnahme zur Berufung (weder datiert noch unterfertigt) die Ansicht vertreten, dass, da die GPLA Prüfung noch im Laufen sei, Ausführungen bezüglich Schlussbesprechung und Bericht dahingestellt bleiben könnten. Es sei verfahrensmäßig auch nicht vorgesehen, den einzelnen Dienstnehmern das Ergebnis der Betriebsprüfung mitzuteilen oder gar einen Bericht auszuhändigen.

Der VwGH hat zwar im Erkenntnis vom 26.5.1998, 93/14/0233 den Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme grundsätzlich als zulässig erachtet. In einem Prüfbericht / einer Niederschrift getroffene Feststellungen können aber nur dann die Wiederaufnahme eines Verfahrens begründen, wenn sie dem betroffenen Abgabepflichtigen auch bekannt gegeben werden **und** im Prüfbericht bzw. der Niederschrift tatsächlich entsprechende Feststellungen getroffen wurden, die die Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Bw rechtfertigen.

Wenn das Finanzamt aber in der Stellungnahme zur Berufung einräumt, dass die GPLA bei der Firma A KG noch im Laufen sei, konnte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 schon deshalb nicht mit dem Verweis auf diesfalls im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides noch gar nicht (nach Außen erkennbar) getroffenen Feststellungen in einem (noch nicht existenten) Prüfbericht bzw. einer Niederschrift begründet werden. Die gewählte Vorgangsweise erscheint umso unverständlicher, als das Finanzamt zugegebenermaßen gar nie beabsichtigt hat, der Bw den Prüfbericht (die Ergebnisse der Prüfung) zukommen zu lassen.

Die Referentin teilt zwar grundsätzlich die Ansicht des Finanzamtes, dass die im Prüfbericht / Niederschrift niedergelegten Ergebnisse (Feststellungen) einer GPLA bei der A KG für diese

bestimmt sind und wäre bei Bekanntgabe von in diesem Verfahren gewonnenen Erkenntnissen an Dritte jedenfalls auf die abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48 a BAO) Bedacht zu nehmen. Unter diesen Umständen (GPLA bei der A KG und nicht bei der Bw, Bericht ergeht nicht an die Bw) hätte aber selbst dann, wenn der die A KG betreffende Prüfbericht / die Niederschrift bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides bereits vorgelegen hätte, zur **Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004** (und auch des geänderten Sachbescheides) **bei der Bw** nicht auf im Prüfbericht / der Niederschrift getroffene Sachverhaltsfeststellungen verwiesen werden können.

Vielmehr hätte das Finanzamt in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid jene im Zuge der Prüfung festgestellten Tatsachen / Beweismittel im Einzelnen anführen müssen und unter Konkretisierung, wann dies der Fall war, deren „*neu Hervorkommen*“ begründen müssen. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also (bisher unbekannte – vgl. VwGH 9.7.1997, 96/1370185) **Sachverhaltselemente**, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom ursprünglichen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 7). Keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen etwa 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 werden (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 9).

Im Übrigen teilt die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates die in der Berufung vom 21. Dezember 2006 geäußerte Ansicht, dass die im Prüfungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse (und daraus resultierende Sachverhaltsfeststellungen), soweit sie nach Ansicht des Finanzamtes für die Wiederaufnahme (und die Erlassung eines geänderten Sachbescheides) des Einkommensteuerverfahrens (bzw. die Änderungen im Sachbescheid) von Relevanz waren und diese begründen hätten sollen, der Bw grundsätzlich bereits vor einer allfälligen Wiederaufnahme und Erlassung eines geänderten Sachbescheides zwecks **Wahrung des Parteiengehörs** zur Kenntnis gebracht werden hätten müssen. Dies schon deshalb, weil diese den Sachverhalt betreffenden, der Bw nicht bekannten Sachverhaltselemente offensichtlich in einem nicht die Bw betreffenden Prüfungsverfahren gewonnen wurden, und die Bw damit erstmals Gelegenheit gehabt hätte, sich dazu zu äußern.

Da dem Wiederaufnahmebescheid aus den dargestellten Gründen eine taugliche Begründung fehlt, ist dieser aufzuheben. Im Übrigen hat es das Finanzamt aber auch verabsäumt, die **Ermessensübung** zu begründen (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 37 mwN).

2. Einkommensteuerbescheid 2004:

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. Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 3. November 2005 wieder auflebt, während jener vom 14. Dezember 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Damit richtet sich die Berufung gegen einen (rechtlich) nicht (mehr) existenten Bescheid. Die Berufung gegen einen ersatzlos aufgehobenen Bescheid ist aber als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz 12).

3. Anspruchszinsen 2004

Da ein Anspruchszinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebende Einkommensteuerbescheid (hier vom 14. Dezember 2006) sei inhaltlich rechtswidrig, ist die Berufung in diesem Punkt abzuweisen. Erweist sich aber der Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid 2004) als rechtswidrig und wird er abgeändert oder – wie im gegenständlichen Fall - aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht sohin ein **weiterer Zinsenbescheid**, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 33 bis 35) erfolgt nicht.

4. Zuständigkeit:

Die Zuständigkeit des Senates 3 der Außenstelle Feldkirch des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung über die gegenständliche Berufung ergibt sich aus der mit 1. Jänner 2008 verlautbarten Geschäftsverteilung (Seite 37 f) des Unabhängigen Finanzsenates (abrufbar unter <http://ufs.bmf.gv.at>).

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. April 2008